

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

A FIABILIDADE DO RELATO
FINANCEIRO DOS MAIORES
MUNICÍPIOS PORTUGUESES

(2013 A 2016)

Ana Catarina Parada

Lisboa, outubro de 2019

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

A FIABILIDADE DO RELATO FINANCEIRO DOS MAIORES MUNICÍPIOS PORTUGUESES (2013 A 2016)

Ana Catarina Parada

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Auditoria realizada sob a orientação científica da Doutora Paula Gomes dos Santos e da Doutora Carla Martinho.

Constituição do Júri:

Presidente _____ Professor Especialista Gabriel Alves

Vogal _____ Professora Doutora Tânia Jesus

Vogal _____ Professora Doutora Paula Gomes dos Santos

Lisboa, outubro de 2019

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

DEDICATÓRIA

A ti Pai, que nos momentos de fraqueza foste tu a minha salvação. Estejas onde estiveres dividimos um grande orgulho.

EPÍGRAFE

“Ninguém sabe mais do que você sobre este tema”

AGRADECIMENTOS

Agradeço à Professora Paula e à Professora Carla pelas suas sábias orientações, por acreditarem nesta investigação e pelo esforço e dedicação a este tema.

Não poderia estar mais agradecida à minha mãe, Maria Solange Parada, pelo seu apoio incondicional, paciência e compaixão que demonstrou ter nos bons e maus momentos e, nomeadamente, pela sua compreensão na minha ausência.

Agradeço ao Rúben, que me acompanhou nesta jornada desde o primeiro dia, pela sua humilde paciência e por todos os seus sensatos conselhos.

Aos meus colegas de trabalho que foram incansáveis nas respostas a todas as minhas questões, pelas suas sugestões e direções que amavelmente me facultaram.

Aos meus amigos que foram compreensivos nos meus desabafos e na minha ausência.

A todos, o meu eterno agradecimento.

RESUMO

Cada vez mais existe a preocupação com a gestão e a aplicação do dinheiro e dos recursos públicos na administração pública. Considerando que os municípios são organismos próximos da população, nos quais o Estado delegou competências na prossecução dos interesses desta e a gestão dos recursos públicos locais, considera-se importante que o resultado da sua gestão esteja refletido, de forma verdadeira e apropriada, na sua prestação de contas anual. A auditoria financeira transmite fiabilidade ao relato financeiro, uma vez que possibilita ao leitor das demonstrações financeiras a leitura adequada dos factos patrimoniais que nestas se encontram espelhados. Desta forma, a transparência do relato financeiro dos municípios portugueses só poderá ser assegurada se a publicação da prestação de contas for acompanhada da Certificação Legal das Contas. Assim, o presente trabalho tem como objetivo principal estudar se o relato financeiro dos grandes municípios portugueses é um relato fiável, no período de 2013 a 2016. A metodologia assentou na recolha de dados qualitativos e quantitativos dos grandes municípios portugueses, a partir dos seus sítios na *internet* e da informação financeira disponibilizada pela Direção-Geral das Autarquias Locais (DGAL).

A presente investigação permitiu concluir que existem situações que colocam em causa a fiabilidade do relato financeiro dos grandes municípios portugueses, como a competição política, a tendência de opinião com reservas nas rubricas das demonstrações financeiras e a inconformidade da informação financeira reportada pelos grandes municípios portugueses à DGAL, face à informação certificada na Certificação Legal das Contas.

Palavras-chave: auditoria financeira, certificação legal das contas, grandes municípios portugueses, fiabilidade do relato financeiro, transparência, *accountability*, recursos públicos

ABSTRACT

There is growing a concern about the management and application of money and public resources in public administration. Whereas municipalities are organisms close to the population, in which the State has delegated powers to pursuit their interests and the management of local public resources, it is considered important that the result of its management is reflected, in a true and appropriate manner, in annual accountability. Financial auditing conveys reliability to financial reporting, as it enables the reader of financial statements to proper reading of the property facts which are mirrored in them. Thus, the transparency of the financial reporting of Portuguese municipalities can only be ensured if the publication of the accountability is accompanied by the audit report. Thus, the main objective of this work is to study whether the financial reporting of large Portuguese municipalities is a reliable report, in the period between 2013 and 2016. The methodology was based on the collection of qualitative and quantitative data from large Portuguese municipalities, existing on their websites and the financial information available from “Direção-Geral das Autarquias Locais” (DGAL).

This investigation has made it possible to conclude that there are situations that question the reliability of the financial reporting of the large Portuguese municipalities such as political competition, the trend of opinion with reserves under the financial statements and non-compliance with financial information reported by the large Portuguese municipalities to DGAL in view of the information certified in the audit.

Key-words: financial audit, audit report, large Portuguese municipalities, reliability, financial reporting, transparency, accountability, public money

ÍNDICE

Índice de Quadros	xii
Índice de Tabelas.....	xiii
Índice de Figuras	xiv
Índice de Gráficos	xv
Índice de Abreviaturas	xvi
Capítulo I. Introdução	1
1.1 Enquadramento	1
1.2 Objetivo.....	2
1.3 Metodologia de investigação.....	3
1.4 Estrutura da Dissertação.....	4
Capítulo II. Enquadramento do normativo da Administração Pública e Auditoria Financeira.....	5
2.1 A Organização da Administração Pública.....	5
2.2 Enquadramento Histórico da Administração Pública	7
2.3 O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais	8
2.4 O Regime Financeiro dos Municípios Portugueses	10
2.5 A Revisão Legal das Contas nos Municípios Portugueses.....	14
Capítulo III. A Fiabilidade do Relato Financeiro.....	20
3.1 A importância da auditoria financeira nas Autarquias Locais.....	20
3.2 A Transparência	23
3.2.1 Transparência e Accountability nos Municípios	23
3.2.2 O Índice de Transparência Municipal	25
3.3 A Influência das Políticas de Esquerda e Políticas de Direita nos Municípios	26
3.4. As Potenciais Áreas de Risco dos Municípios Portugueses.....	29
3.5 Fatores que Determinam a Mudança de Revisor Oficial de Contas.....	30
CAPÍTULO IV. Estudo Empírico	32
4.1. Questão e Hipóteses de Investigação e Metodologia	32
4.2. Universo da Análise	35
4.3. Apresentação e Discussão dos Resultados	36
Capítulo V. Conclusões, Limitações e investigações Futuras	48
5.1. Conclusões	48
5.2. Limitações e Investigações Futuras.....	51
Capítulo VI. Referências Bibliográficas	53

Apêndice I.....	59
Apêndice II.....	60
Apêndice III.....	75
Apêndice IV.....	78
Apêndice V.....	79
Apêndice VI.....	83

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 2.1: Sistemas Contabilísticos	9
Quadro 2.2: Prazos da Prestação de Contas	13
Quadro 2.3: Comparação da estrutura do Relatório de Auditoria.....	17
Quadro 2.4: Opiniões modificadas da CLC	18
Quadro 3.1: Lista de Partidos Políticos em Portugal	27

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 4.1: Distribuição dos Municípios Portugueses por categorias.....	36
Tabela 4.2: Número de CLC divulgadas e obtidas.....	37
Tabela 4.3: Partidos políticos vigentes do mandato 2013-2016.....	39
Tabela 4.4: Número de municípios que não disponibilizaram CLC nos sítios oficiais da <i>internet</i> de acordo com o partido político.....	40
Tabela 4.5: Índice de Incumprimento de Divulgação das CLC nos grandes municípios...	41
Tabela 4.6: Tipo de opinião emitida.....	42
Tabela 4.7: Número de grandes Municípios que apresentam diferenças entre os montantes certificados pela CLC e o reporte efetuado à DGAL	47
Tabela 4.8: Número de diferenças anualmente verificadas por município entre o reporte à DGAL e os montantes certificados na CLC	47

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 2.1: Estrutura da Administração Pública	6
Figura 2.2: Evolução dos procedimentos de auditoria aplicáveis às autarquias locais	16
Figura 3.1: <i>Accountability</i> vertical e horizontal	23

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 4.1: Evolução das CLC publicadas e CLC obtidas por ano	37
Gráfico 4.2: Evolução das CLC na investigação.....	38
Gráfico 4.3: Distribuição de CLC por município e por ano	39
Gráfico 4.4: Índice de Incumprimento de Divulgação de CLC	41
Gráfico 4.5: Reservas por rubricas das demonstrações financeiras	43
Gráfico 4.6: Evolução do total anual de reservas	44
Gráfico 4.7: Número de reservas nos grandes municípios onde ocorreu alteração de SROC	45

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

- AFMP – Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses
- CCDR – Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional
- CLC – Certificação Legal das Contas
- CPA – Código do Procedimento Administrativo
- CRP – Constituição da República Portuguesa
- DGAEP – Direção-Geral da Administração e do Emprego Público
- DGAL – Direção-Geral das Autarquias Locais
- DGO – Direção-Geral do Orçamento
- DIF Bal – Diferença no valor do Balanço
- DIF DESP. PAGA – Diferença na Despesa Paga
- DIF Receita – Diferença na Receita
- DIF RLP – Diferença no Resultado Líquido do Período
- DIF Total FP – Diferença no Total dos Fundos Próprios
- DR – Demonstração dos Resultados
- DRA – Diretriz de Revisão de Auditoria
- EOROC – Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
- GAT – Guia de Aplicação Técnica
- IAASB – International Auditing and Assurance Standards Board
- IFAC – International Federation of Accountants
- IFRS - International Financial Reporting Standards
- IID – Índice de Incumprimento de Divulgação
- INE – Instituto Nacional de Estatística
- ISA – International Standards on Auditing
- ISQC – International Standard on Quality Control

ITM – Índice de Transparência Municipal

LOPTC – Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PCP – Partido Comunista Português

POCAL – Plano Oficial de Contabilidade Pública para as Autarquias Locais

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

PS – Partido Socialista

PSD – Partido Social Democrata

PSD/CDS-PP - Partido Socialista Democrata/Centro Democrático Social – Partido Popular

PSP – Perspetiva do Setor Público

RFALEI – Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais

RLP – Resultado Líquido do Período

ROC – Revisor Oficial de Contas

SIIAL – Sistema Integrado de Informação das Autarquias Locais

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

SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

TC – Tribunal Constitucional

TdC – Tribunal de Contas

TIAC – Transparência e Integridade, Associação Cívica

CAPÍTULO I. INTRODUÇÃO

No presente capítulo apresenta-se o enquadramento do tema, os objetivos a metodologia utilizada, a questão de investigação e por último a estrutura do trabalho.

1.1 ENQUADRAMENTO

Os municípios portugueses são organismos autónomos que possuem competências ao nível da prossecução do interesse público, devendo assegurar uma adequada gestão dos bens e do dinheiro público. São os cidadãos que, através dos seus impostos, financiam as despesas públicas e por isso, considera-se que a estes reserva-se o direito de informação sobre a forma como os recursos públicos são geridos e o dinheiro público é aplicado (Lopes, 2017). A forma dos municípios comunicarem com os cidadãos e demais organismos é através da sua prestação de contas anual e através dos reportes trimestrais e anuais à Direção Geral das Autarquias Locais (DGAL), como disposto nos normativos aplicáveis às autarquias locais que serão abordados no Capítulo II.

Segundo a Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), a fiabilidade consubstancia-se em informação apresentada de forma “completa, neutra e isenta de erros materiais”. Portanto, a preparação das demonstrações financeiras deve ter como objetivo a prestação de contas para os utilizadores destas e não a satisfação dos municípios, considerando assim que a transparência da sua prestação é perentória para que o utilizador coloque confiança na informação divulgada (Abreu & Segura, 2019).

A revisão legal das contas tem tido um papel fundamental no aumento da credibilidade das demonstrações financeiras, através da emissão da Certificação Legal das Contas (CLC) (Marques & Almeida, 2004). Desta forma, a auditoria financeira tem sido vista como forma de prevenir anomalias, assegurando que os recursos públicos estão a ser geridos e aplicados de forma apropriada (Costa, Pereira & Blanco, 2006). É também, pela existência da CLC que os utilizadores consideram as demonstrações financeiras mais credíveis, uma vez que na ausência destas, não podem concluir que a prestação de contas que utilizam na sua tomada de decisão reflete os factos patrimoniais de uma forma transparente (Goodson, Mory & Lapointe, 2012).

Contudo, dado que os municípios fazem parte da administração pública, existe uma pressão política associada à boa imagem da gestão dos recursos públicos e associado aos ciclos políticos, pelo que o relato financeiro poderá ser influenciado nesse sentido (Lameiras, 2017).

A atividade de auditoria financeira é considerada um serviço de interesse público, uma vez que o seu principal objetivo é contribuir para o desenvolvimento de organizações fortes e sustentáveis, mercados e economias (*International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*, 2015). O IAASB estabelece que o objetivo da auditoria financeira é aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras de qualquer entidade, através da *International Standards on Auditing (ISA) 200*, sejam estas entidades do setor público ou do setor privado. A auditoria financeira, para além de transmitir credibilidade sobre o relato financeiro, é mediadora das relações entre o Parlamento e a administração local (Streim, 1994). À prestação de contas, ou *accountability*, está associada e/ou predisposta uma transparência no seu relato, em todas as suas perspetivas e em todo e qualquer fim (O'Donnell, 1998).

1.2 OBJETIVO

A auditoria financeira no setor público, apela ao objetivo de que as demonstrações financeiras relatem com maior rigor, a posição financeira e económica de qualquer entidade, através da CLC e ainda que correspondam, de uma forma universal, às necessidades daqueles que são as partes interessadas da prestação de contas (Costa, 2011).

Cada vez mais, tem sido dada importância à qualidade das demonstrações financeiras, cujo objetivo é revelar uma imagem verdadeira e apropriada da entidade à data do seu balanço, (Costa, 2011). Se assim o deverá ser, é senso comum que os utilizadores das demonstrações financeiras depositem um maior grau de confiança nas entidades que possuam CLC.

Com a transformação dos normativos de relato financeiro, considera-se que existe uma maior preocupação de que este seja o mais transparente possível e que as demonstrações financeiras relatem a posição financeira verdadeira e apropriada daqueles que são os recursos públicos da população portuguesa (Ribeiro, 2016). O trabalho de auditoria é cada vez mais importante e necessário para obter uma segurança razoável sobre a correta aplicação dos fundos e recursos públicos, ao nível da qualidade da prestação deste serviço (Rei, 2015).

Adicionalmente, permite que um profissional independente teste e reexecute a fiabilidade de informação, que poderá estar distorcida por erro ou fraude.

Neste contexto, atendendo às normas de prestação de contas aplicáveis às autarquias locais e aos procedimentos de auditoria a que os municípios estão legalmente sujeitos, com vista à obtenção da CLC e, considerando que a fiabilidade do relato financeiro só pode ser garantida com demonstrações financeiras acompanhadas da CLC, o principal objetivo da presente dissertação é apurar se o relato financeiro dos grandes municípios portugueses é um relato fiável, ou seja, que possa dar segurança aos demais utilizadores da informação financeira, sobre a aplicabilidade e gestão dos recursos públicos. Para isso, serão analisadas variáveis, que através da revisão da literatura, foram consideradas influenciadoras do relato financeiro, entre as quais, a comparação entre reportes de informação financeira.

Assim, a presente dissertação pretende responder à seguinte questão de investigação: Qual a fiabilidade do relato financeiro dos maiores municípios portugueses no período de 2013 a 2016?

Para dar resposta à referida questão, é necessário contextualizar a evolução dos normativos de contabilidade pública e, em paralelo, da atividade de auditoria em Portugal, que nos últimos anos teve um impacto transformador sobre os auditores e as firmas de auditoria.

1.3 METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO

De forma a dar resposta à pergunta de investigação, serão verificadas e analisadas as CLC dos 24 grandes municípios no período compreendido entre 2013 e 2016, sendo que serão analisadas as opiniões às demonstrações financeiras e o seu conteúdo. A classificação como grandes municípios seguiu o Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses de 2016 (Carvalho, Fernandes, Camões & Jorge, 2017). Procurou-se estudar o referido espaço temporal uma vez que, em 2013, foi aprovado o Regime Financeiro das Autarquias Locais e Empresas Intermunicipais (RFALEI), tendo entrado em vigor a 1 de janeiro de 2014. A análise situou-se até 2016, uma vez que à data de início da investigação não estava disponível no sítio oficial da *internet* da DGAL a informação relativa às contas de gerência de 2017.

Neste ponto, será feita uma recolha e análise das CLC dos grandes Municípios e recolha da informação financeira publicada na DGAL. Posteriormente far-se-á a análise estatística descritiva relativa às questões que se pretendem conhecer.

1.4 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

A presente dissertação encontra-se distribuída por cinco capítulos. No primeiro capítulo é efetuada um enquadramento sobre o tema abordado, bem como o objetivo a alcançar e as metodologias a utilizar para a prossecução dos objetivos. No segundo capítulo, é efetuado um enquadramento da administração pública, o que irá permitir conhecer o contexto das autarquias locais no setor público e, por sua vez, a integração dos municípios nas autarquias locais. Ainda no segundo capítulo, serão dispostas situações de carácter normativo-legal, cujo objetivo é ajudar o leitor na compreensão de aspetos indispensáveis ao conhecimento do tema. No terceiro capítulo, é efetuado o estado de arte do tema, conduzindo a investigação para os objetivos que se pretendem alcançar. No quarto capítulo, será explicada a metodologia, bem como o universo estudado e as hipóteses de investigação, sendo, por fim, discutidos os resultados. Por último, no capítulo quinto, são apresentadas as conclusões, com a aceitação ou rejeição das hipóteses, abordadas as limitações ao estudo e propostas investigações futuras.

CAPÍTULO II. ENQUADRAMENTO DO NORMATIVO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E AUDITORIA FINANCEIRA

Neste capítulo, será apresentado o desenvolvimento histórico pertinente da evolução da Administração Pública, vista como transformadora das leis da contabilidade pública e normativos aplicáveis ao setor público, mais especificamente às autarquias locais, cujo objetivo assenta no interesse público.

2.1 A ORGANIZAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

De acordo com a Direção-Geral da Administração e do Emprego Público (DGAEP, 2018), a Administração Pública “é o sistema de órgãos, serviços e agentes do Estado e de outras entidades públicas que visam a satisfação regular e contínua das necessidades coletivas.”

É consagrado na Constituição da República Portuguesa (CRP), no n.º 1 do artigo 266.º da Lei n.º 1/2005, de 12 de agosto, que a Administração Pública “visa a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos”. O n.º 2 do referido artigo, indica que os “órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei que devem atuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé”. Acrescenta ainda o artigo 268.º que “no exercício das suas funções, os trabalhadores da Administração Pública e demais agentes do Estado e outras entidades públicas estão exclusivamente ao serviço do interesse público, tal como é definido, nos termos da lei, pelos órgãos competentes da Administração”.

A Administração Pública assegura a que sejam implementadas as medidas políticas definidas por diferentes governos, a gestão dos bens públicos, a tributação, fiscalização e regulamentação (Tavares, 2019). No artigo 4.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA), Lei n.º 442/91, de 15 de novembro, é estabelecido e reforçado o princípio da prossecução do interesse público e da proteção dos direitos e interesses dos cidadãos, devendo a Administração Pública zelar pelos direitos e interesses dos cidadãos (Pinto, Santos & Melo, 2014). Contudo, para que o Estado possa zelar pelo interesse público necessita de autorização, consistindo no princípio da Legalidade, ao contrário do interesse privado, onde todas as transações são assumidas como sendo exequíveis, independentemente de autorização prévia (Pinto *et al.*, 2014). É por isso que a Administração Pública se rege por um modelo de organização burocrático de características antigas como a civilização egípcia,

China antiga e Império Romano no século XVIII (Tavares, 2019), que obriga ao funcionário dotar de disciplina na eficácia e eficiência das suas funções como funcionários públicos responsáveis pelo zelo dos interesses do cidadão. Desta forma, os funcionários públicos, são constantemente confrontados por uma mistura de “pressões políticas e administrativas” no sentido em que “operam como agentes da vontade política, cabendo-lhes prosseguir finalidades definidas pelos eleitos em atos legislativos ou normativos, sendo por isso responsáveis perante o poder político” (Tavares, 2019, p. 32).

Desta forma, a Administração Pública é composta por três grandes grupos: a Administração Direta do Estado (Lei n.º 4/2004 de 15 de janeiro, na versão atual), Administração Indireta do Estado (Lei n.º 3/2004 de 15 de janeiro, na versão atual) e a Administração Autónoma, segundo o sítio da *internet* da DGAEP, decompondo-se de acordo com a Figura 2.1.

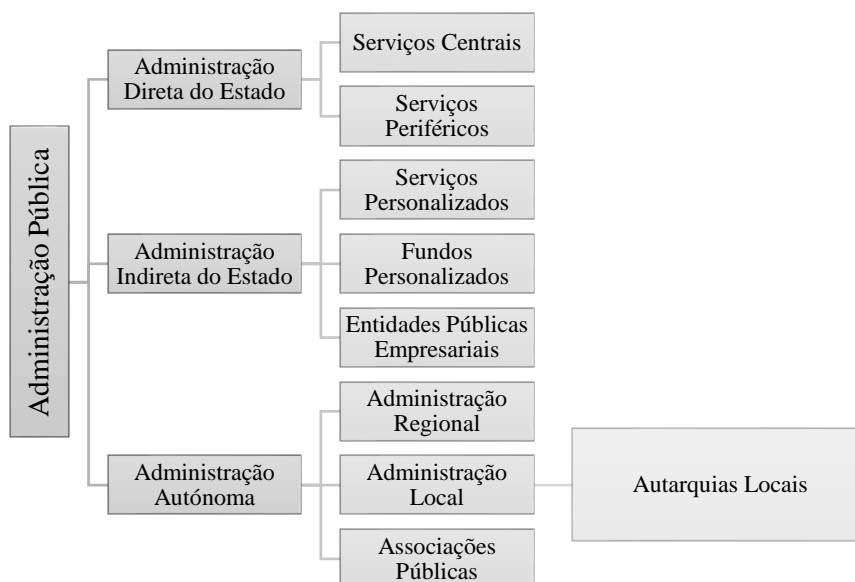


Figura 2.1: Estrutura da Administração Pública
 Fonte: Adaptado de DGAEP (2018)

A Administração Local é constituída pelas autarquias locais, as quais são “pessoas coletivas de base territorial, dotadas de órgãos representativos próprios que visam a prossecução de interesses próprios das respetivas populações” (Pinto *et al.*, 2014, p. 7). A sua competência é restringida ao território da autarquia local e às matérias estabelecidas na lei. Segundo a alínea a) do artigo 2.º da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, entende-se por autarquias locais os municípios e as freguesias. A presente dissertação basear-se-á na Administração Local, sendo estudados os grandes Municípios Portugueses.

2.2 ENQUADRAMENTO HISTÓRICO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A entrada de Portugal para a Comunidade Europeia, trouxe maior rigor e disciplina na gestão orçamental (Marques, 2001). Adicionalmente, a reforma do Tribunal de Contas (TdC), entre 1986 e 1990, permitiu que fossem desenvolvidos novos meios de controlo interno e externo da despesa pública (Marques, 2001). Em 1989, com a revisão das bases contidas nos artigos 108.º a 110.º da CRP, foi dado o primeiro passo legislativo da reforma orçamental e da contabilidade pública, que dão origem ao Novo Regime de Administração Financeira do Estado, segundo o mesmo autor. Assim, é publicada a Lei Bases da Contabilidade Pública (Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro), a Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado (Lei n.º 6/91, de 20 de fevereiro) e o Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho, que estabeleceu o Regime de Administração Financeira do Estado. “A legalidade de cada uma das despesas dos serviços autónomos administrativamente, deixa de ser alvo de fiscalização prévia pela Direção Geral do Orçamento (DGO) e passa a ser da responsabilidade dos serviços de contabilidade do próprio organismo” (Marques, 2001, p. 118). Desta forma, e à luz do n.º 1 do artigo 50.º do Decreto-Lei n.º 155/92, passou a ser obrigatório aos organismos a elaboração anual, com referência a 31 de dezembro do ano anterior, dos documentos de prestação de contas, incluindo o parecer do órgão fiscalizador.

Neste contexto, o Ministério das Finanças através do Decreto Regulamentar n.º 135, II, 12/7/95 aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) em 1997, através do Decreto-Lei n.º 232/97 de 3 de setembro. Segundo Marques (2001), o objetivo do POCP seria uma normalização do setor público muito mais abrangente do que a Lei Bases da Contabilidade Pública, uma vez que permitiria a integração da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica num único plano de contas. Posteriormente, foram publicados planos de contas com base no POCP que se aproximassem à realidade de cada um dos serviços do Estado. Para as autarquias locais, as normas e as adaptações do POCP seriam estabelecidas por Decreto-Lei, através do Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro. Contudo, aquando da implementação do POCP (e os seus planos setoriais), “era quase nula a experiência entre as administrações públicas no registo com base no acréscimo e à própria contabilidade por partidas dobradas”, apesar de a sua aplicação ser bastante razoável, no que toca aos organismos com autonomia administrativa e financeira da administração central e municípios (Decreto-Lei n.º 192/2015).

Ao longo dos anos, os planos de contabilidade pública têm tido uma evolução significativa, causada pela forte necessidade da harmonização do relato financeiro, com o objetivo de melhorar a qualidade da prestação de contas (David, Abreu, Segura, Formigoni & Montovani, 2016). O resultado da desfragmentação dos diversos planos de contas, sente-se ao nível da agregação da informação financeira, colocando em causa a fiabilidade de informação, em sede da integração da informação financeira pública realizada pela Direção-Geral do Orçamento (DGO), pela DGAL e pelo Instituto Nacional de Estatística, I.P. (INE), limitando o objetivo do Estado referente à construção de indicadores indispensáveis à tomada de decisões no âmbito das políticas orçamentais e monetárias ao nível da União Europeia (David *et al.*, 2016).

2.3 O PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE DAS AUTARQUIAS LOCAIS

Com a responsabilidade que foi atribuída às autarquias locais, decorre a necessidade de implementar um sistema contabilístico que controlasse a legalidade da despesa e da receita, bem como o seu equilíbrio financeiro e que demonstrasse os factos patrimoniais das mesmas à data do balanço (Costa, 2011). Desta forma, entra em vigor o Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro de 1999, que aprova o POCAL, onde integra os sistemas contabilísticos da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica. Não obstante, o POCAL sofreu alterações introduzidas pela Lei n.º 162/99, de 3 de dezembro, pelo Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de fevereiro e pelo Decreto lei n.º 84-A/2002, de 5 de abril, tendo o início da implementação do POCAL sido prolongado até 1 de janeiro de 2002 (Carvalho, Fernandes & Teixeira, 2006).

De acordo com o n.º 2 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 54-A/99, o POCAL aplica-se aos municípios, às freguesias, às associações de municípios e de freguesias de direito público e ainda às áreas metropolitanas e todas as entidades que, por lei, estão sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais.

Segundo Costa (2011), o POCAL tem a finalidade de controlo, análise e divulgação e de gestão económico-financeira dos municípios.

De acordo com Pinto, Santos e Melo (2014) e com o POCAL, os sistemas contabilísticos da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica apresentam os seguintes objetivos e o seguinte sistema de contas, de acordo com o Quadro 2.1.

Quadro 2.1: Sistemas Contabilísticos

Sistemas Contabilísticos	Objetivos	Sistema de Contas
Contabilidade Orçamental	Registrar a execução do orçamento e determinar os saldos orçamentais	Contas da classe 0 e conta 25 ¹
Contabilidade Patrimonial	Proporcionar a elaboração do Balanço das entidades, revelando a composição e o valor do património, bem como a sua evolução	Contas da classe 1 a 8
Contabilidade Analítica	Determinar os resultados analíticos, pondo em evidência os custos e os proveitos bem como o desempenho de cada bem, atividade ou serviço	Ao critério das autarquias locais

Fonte: Adaptado de Pinto, Santos e Melo (2014)

Segundo o POCAL, as contas da classe 0 dizem respeito ao registo do orçamento inicial e as alterações que podem incorrer, como aos registos dos processos relacionados com a receita e a despesa, assim como ao registo de cabimentos e compromissos. Ainda segundo o POCAL, as contas da classe 1 a 5 compreendem o registo de transações que constituem o Balanço e as contas da classe 6 a 8 compreendem o registo de transações que constituem a Demonstração dos Resultados. Desta forma, observe-se no Apêndice I a composição das Demonstrações Financeiras da Contabilidade Patrimonial no âmbito do Balanço, Demonstração dos Resultados e Anexo.

Desta forma, de acordo com o ponto 2. do POCAL, os documentos de prestação de contas dos municípios, que deverão ser remetidos ao Tribunal de Contas (TdC), são o Balanço, a Demonstração dos Resultados, o Anexo às demonstrações financeiras e o Relatório de Gestão.

O Balanço nas autarquias locais, permite a análise patrimonial da entidade, devendo esta ser acompanhada da análise dos anexos, dos Mapas de Custos e indicadores de gestão, sendo elaborado com base no princípio da especialização ou acréscimo², que dizem respeito a transações passadas, que, portanto, traduzem informação financeira histórica (Carvalho *et al.*, 2006).

¹ O classificador económico do POCAL foi revogado pelo Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de fevereiro

²Princípio da especialização ou do acréscimo: os proveitos e os custos são reconhecidos quando incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitem (Carvalho *et al.*, 2006).

Segundo Carvalho *et al.* (2006) destacam-se objetivos do POCAL, com base nos seus princípios e regras contabilísticas, com vista a promover a adoção da qualidade do relato financeiro, tanto a nível da qualidade do relato como da sua materialidade³:

- Proporcionar a elaboração do balanço das entidades, revelando a composição e o valor do património, bem como a sua evolução;
- Proporcionar a informação necessária para a elaboração das contas finais do exercício e dos documentos que devam remeter-se ao TdC;
- Prestar a informação económico-financeira que seja necessária para a tomada de decisões, quer de natureza política quer de gestão;
- Possibilitar o inventário e o controlo do imobilizado corpóreo, incorpóreo e financeiro, o controlo do endividamento e o acompanhamento individualizado da sua situação.

Os princípios e regras orçamentais e contabilísticas têm como objetivo garantir a eficácia e a eficiência dos recursos financeiros (Magalhães, 2011). Deste modo, o sistema contabilístico do POCAL deverá ser um sistema que permita a identificação, seleção e análise, mensuração, estimativa, processamento e comunicação de informação de receitas, despesas, ativos, passivos, custos e proveitos (Pinto *et al.*, 2014).

2.4 O REGIME FINANCEIRO DOS MUNICÍPIOS PORTUGUESES

Como se verificou no subcapítulo anterior, a Administração Pública é composta, pela Administração Local, sendo esta constituída pelas autarquias locais, considerando que a alínea a) do n.º 2 do artigo 2.º do Capítulo I da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, prevê que os municípios sejam considerados autarquias locais. De referir que a Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, estabelece o RFALEI.

A publicação da CRP (Lei n.º 86/1976, Série I de 1976-04-10), previa no seu artigo 6.º a consagração do poder local, esclarecendo no artigo 235.º que “a organização democrática compreende a existência de autarquias locais”, definindo-as no artigo 236.º como “pessoas coletivas territoriais dotadas de órgãos representativos, que visam a prossecução de interesses próprios das populações respetivas”, onde se especifica que “no continente, as

³ Princípio da materialidade: as demonstrações financeiras devem evidenciar todos os elementos que sejam relevantes q que possa afetar as avaliações ou decisões dos órgãos das autarquias locais e dos interessados em geral (Carvalho *et al.*, 2006)

autarquias locais são as freguesias, os municípios e as regiões administrativas”, tendo sido nesta altura que terá sido reconhecida existência de Municípios na sua forma legal (Pinto, 2015).

A Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro⁴, estabelece o Regime Jurídico das Autarquias Locais, que institui o regime de transferência e delegação de competências do Estado para as Autarquias Locais. A Lei n.º 75/2013, enquadra que as autarquias locais são responsáveis pela gestão dos recursos públicos locais, com vista à realização dos interesses próprios das populações residentes, sendo que o artigo 23.º da referida lei, menciona quais as atribuições e os domínios da responsabilidade dos Municípios.

Os Municípios portugueses são dotados de órgãos locais próprios, constituindo a Assembleia Municipal e a Câmara Municipal (Carvalho, Fernandes, Camões & Jorge, 2014), sendo que gozam de mandatos a cada quatro anos, segundo a Constituição da República Portuguesa e de acordo com o n.º 2 do artigo 75.º da Lei n.º 75/2013. No âmbito da presente investigação, é compreendido um espaço temporal (2013-2016) que diz respeito a um mandato eleitoral autárquico, situando os anos de eleições nos anos de 2013 e 2017.

Ao nível da atividade financeira do setor público local, salienta-se o RFALEI a Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, que revoga a Lei n.º 2/2007, e cujo objetivo é “aumentar a exigência e transparência ao nível da prestação de contas”, como descrito no preâmbulo da referida Lei.

Os princípios que constam no RFALEI, estão de igual forma emanados na Lei de Enquadramento Orçamental, Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro, assim como os princípios da legalidade, da tutela inspetiva, da autonomia financeira e da justa repartição dos recursos públicos entre o Estado Português e as autarquias locais. Tendo em conta os princípios, que adicionalmente se encontram no POCAL, as autarquias locais devem ter presentes as regras da CRP, as regras de direito da União Europeia e as obrigações assumidas pelo Estado Português, estando estas ao abrigo da estabilidade orçamental, uma vez que as autarquias locais têm património e finanças próprios, sendo perentória a informação mútua entre a atividade financeira dos municípios e o Estado Português (Aguiar, 2014).

A DGAL tem como objetivo “a conceção, estudo, coordenação e execução de medidas de apoio à administração local e ao reforço da cooperação entre esta e a administração central”,

⁴A Lei n. 75/2013, de 12 de setembro decorre das alterações à primeira Lei, a Lei n.º 169/99, de 18 de setembro, que terá sido alterada pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, estando atualmente em vigor a Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro

conforme definido pelo Decreto Regulamentar n.º 2/2012, de 16 de janeiro, alterado pelo Decreto Regulamentar n.º 6/2014, de 10 de novembro. Assim, no âmbito das suas atribuições deve reportar para a Conta Geral do Estado.

O artigo 90.º do RFALEI, prevê que exista uma plataforma onde a informação financeira, patrimonial e orçamental, esteja sintetizada e seja de fácil utilização ao público em geral, que compete à DGAL a sua gestão, manutenção e atualização. Os municípios devem remeter à DGAL os seus orçamentos, quadro plurianual, de programação orçamental e contas mensais nos 10 dias subsequentes à sua aprovação e ao período a que respeitam (10 dias subsequentes ao final de cada trimestre), bem como os documentos de prestação de contas anuais depois de aprovados, de acordo com o n.º 1 do artigo 78.º do RFALEI. Segundo o Manual do Sistema Integrado de Informação das Autarquias Locais (SIIAL), a informação é inserida neste sistema de informação pelo Município, sob a sua responsabilidade, caso não o seja feito poderão ser penalizados com a retenção de 10% do duodécimo das transferências correntes do mês seguinte.

A informação financeira reportada à DGAL tem como finalidade servir a administração local e os cidadãos, contribuir para a sustentabilidade económica, através da análise do sistema financeiro dos municípios, cooperando diretamente com a Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional (CCDR), Centros de Estudos e Formação Autárquica, a DGO e a DGAEP (Rocha & Silva, 2019).

Estabelece, ainda, o RFALEI no n.º 1 do artigo 52.º que a dívida total das operações orçamentais do município não pode ultrapassar 1,5 da média da receita corrente líquida cobrada nos três exercícios anteriores, competindo à DGAL a sua monitorização e acompanhamento, de acordo com o artigo 90.º. Se, de facto, essa condição estiver em causa, devem ser informados os presidentes dos órgãos executivos e deliberativos do município, bem como os membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e administração local e o Banco de Portugal.

De acordo com o artigo 76.º do RFALEI, os documentos de prestação de contas individuais, juntamente com a CLC, são apreciados pelo executivo da autarquia local, em reunião, que deverá ter lugar até dia 30 de abril de N+1 (o ano seguinte ao da prestação de contas), uma vez que de acordo com o n.º 4 do artigo 52.º da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC), os documentos de prestação de

contas deveram ser remetidos ao TdC até dia 30 de abril de N+1, como se pode observar no Quadro 2.2.

Quadro 2.2: Prazos da Prestação de Contas

Entidade	Prazo	Sustentação Legal
Município: Apreciação dos documentos de prestação de contas individuais pelo executivo	30/04/N+1	Artigo 76.º do RFALEI
Envio ao Tribunal de Contas	30/04/N+1	N.º 4 do artigo 52º da LOPTC
Envio para a DGAL (SIIAL)	10/05/N+1	Artigo 78.º do RFALEI

Em reunião de plenário efetuada anualmente, o TdC delibera sobre as entidades que lhes devem prestar contas, emitindo uma resolução para estas, com informação sobre os documentos a reportar, como o Balanço, a Demonstração dos Resultados, o Anexo e Relatório, parecer do órgão de fiscalização e cópia da CLC (entre outros) de acordo com a Resolução n.º 7/2013 – 2.ª Secção, de 28 de novembro de 2013⁵.

Atualmente, em Portugal, o controlo das finanças públicas divide-se em controlo externo e controlo interno, sendo que o controlo externo incide ao nível da Assembleia da República e do Tribunal de Contas e o controlo interno ao nível da Tutela e da própria entidade do setor público (Marques & Almeida, 2004). De acordo com a CRP, é o Tribunal de Contas um organismo independente que possui poderes jurisdicionais sobre todas as entidades públicas, fiscalizando a legalidade das receitas e despesas públicas, tendo autoridade na responsabilização financeira (Marques & Almeida, 2004).

⁵ Do período em análise (2013-2016), foram publicadas as Resoluções n.º 2/14 - 2ª Secção, n.º 1/2015 - 2ª Secção e n.º 3/2016 – 2ª Secção.

2.5 A REVISÃO LEGAL DAS CONTAS NOS MUNICÍPIOS PORTUGUESES

De acordo com Costa (2017, p. 57), “etimologicamente a palavra auditoria tem a sua origem no verbo latino *audire*, o qual significa “ouvir”, conduziu à criação da palavra auditor (do latim *auditor*) como sendo aquele que ouve, ou seja, o ouvinte. Isto deve-se ao facto de nos primórdios da auditoria os auditores tirarem as suas conclusões fundamentalmente com base nas informações que verbalmente lhes eram transmitidas”.

Com o objetivo de fazer transparecer e aumentar a fiabilidade das contas dos municípios portugueses, o papel da auditoria, com vista à emissão da CLC, foi reforçado através da publicação da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, RFALEI, que veio substituir a Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro. A Lei de 2007, efetivou pela primeira vez a obrigatoriedade de auditoria externa às contas anuais dos Municípios e Associações de Municípios que detenham capital em entidades do setor empresarial (Aguiar, 2014). Antes da Lei das Finanças Públicas publicada em 2013, eram o Tribunal de Contas, a Inspeção Geral de Finanças e a Inspeção Geral da Administração Local, os responsáveis pela auditoria aos Municípios, segundo o mesmo autor.

Segundo o RFALEI os municípios e entidades associativas e entidades intermunicipais, os municípios e entidades associativas municipais que detenham capital em fundações, empresas municipais, intermunicipais ou sociedades anónimas são obrigadas à Revisão Legal das Contas, tal como disposto nos seus artigos 76.º e 77.º. De acordo com o n.º 1 do artigo 77.º do RFALEI, o auditor externo é nomeado por deliberação do órgão deliberativo, sob proposta do órgão executivo, de entre revisores oficiais de contas (ROC) ou sociedades de revisores oficiais de contas (SROC). O legislador não delimita o mandato do auditor, nem os seus honorários. Segundo Pinto (2015), as especificações do mandato do auditor baseiam-se nos procedimentos de contratação pública, que restringem as aquisições a um período de três anos. Considerando o n.º 2 do artigo 77.º do RFALEI, compete ao auditor externo anualmente a revisão legal das contas atendendo aos seguintes pontos do referido n.º 2:

“Verificar a regularidade dos livros, registos contabilísticos e documentos que lhes servem de suporte; a) Participar aos órgãos municipais competentes as irregularidades, bem como os factos que considere reveladores de graves dificuldades na prossecução do plano plurianual de investimentos do município; b) Proceder à verificação dos valores patrimoniais do município,

ou por ele recebidos em garantia, depósito ou outro título; c) Remeter semestralmente aos órgãos executivo e deliberativo da entidade informação sobre a respetiva situação económica e financeira; d) Emitir parecer sobre os documentos de prestação de contas do exercício, nomeadamente sobre a execução orçamental, o balanço e a demonstração de resultados individuais e consolidados e anexos às demonstrações financeiras exigidas por lei ou determinados pela assembleia municipal.”

O RFALEI tem como objetivo a implementação de um maior controlo orçamental e a prevenção de anomalias de instabilidade e desequilíbrio financeiro que se tem vindo a verificar no passado (Aguiar, 2014). Assim, compete ao Revisor Oficial de Contas (ROC) e à sua equipa de auditoria, o exame das contas dos municípios, de acordo com as Normas Técnicas emitidas pela Ordem dos Revisores Oficial de Contas (OROC), com a extensão e profundidade consideradas necessárias, sendo que as demonstrações financeiras devem ser preparadas de acordo com o POCAL (Moura, 2011).

Os objetivos de auditoria incluem responsabilidades de auditoria e relato na identificação de não conformidades relativas ao orçamento, prestação de contas ou falta de eficácia do sistema de controlo interno, considerando as expectativas do público em geral aos riscos de não conformidade com regulamentos e legislação (Aguiar, 2014).

Com a adoção das normas internacionais de auditoria (ISA)⁶, as Diretrizes de Revisão de Auditoria (DRA) foram revogadas ou revistas, tendo sido substituídas pelas ISA (OROC, 2017). Contudo, reservando especial atenção à DRA 873 – Autarquias Locais e Entidades Equiparadas, esta foi revogada pela GAT n.º 7 – Modelos de Relatórios a Entidades que aplicam o POC ou POC setoriais, como é o caso do POCAL, que entrou em vigor a 22 de março de 2017. À data da elaboração da presente dissertação entrou em vigor a GAT n.º 18 (a 26 de março de 2019), de aplicação às entidades que aplicam o Sistema de Normalização

⁶A Diretiva 84/253/CEE do Conselho, de 10 de abril de 1984, que foi revogada pela Diretiva 2006/43/CE, de 17 de maio de 2006, tendo sido transposta para o Decreto-Lei n.º 224/2008, de 20 de novembro. A nova diretiva (N.º 2014/56/UE, de 16 de abril) para a ordem jurídica interna, esteve na origem da Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro (revogando o Decreto-Lei n.º 224/2008), que aprova o novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC) e para a Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, que aprova o Regime Jurídico de Supervisão de Auditoria. Atendendo ao 26.º artigo da diretiva, esta exige que os revisores oficiais de contas (ROC) e as sociedades de revisores oficiais de contas (SROC) efetuem auditorias de revisão legal de contas de acordo com as normas internacionais de auditoria emitidas pelo *International Audit and Assurance Standards Board* (IAASB) da *International Federation of Accountants* (IFAC). Deste modo, os trabalhos de revisão legal de contas, passaram a ser realizados de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria - *International Standards on Auditing* (ISA). A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), membro da IFAC, é responsável pela tradução e divulgação das ISA, tendo sido emitidas Guias de Aplicação Técnica (GAT) fornecendo orientações sobre a aplicação das normas internacionais.

Contabilístico para as Administrações Públicas (SNC-AP). Através da Figura 2.2 sintetiza-se a evolução das diretrizes e normas de auditoria aplicáveis às autarquias locais⁷.

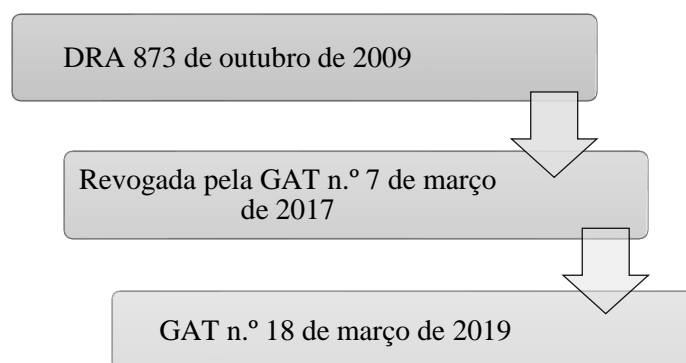


Figura 2.2: Evolução dos procedimentos de auditoria aplicáveis às autarquias locais

De acordo com o parágrafo n.º 4 da GAT n.º 7, as peças contabilísticas alvo de revisão legal de contas traduzem-se no Balanço, na Demonstração dos Resultados, nos Mapas de Execução Orçamental e no Anexo às demonstrações financeiras (em alguns casos também o Mapa de Fluxos de Caixa e o Mapa da Situação Financeira), tal como indicado no n.º 2 do artigo 77.º do RFALEI. Por sua vez, são alvo de auditoria as transações e operações que deram origem à constituição destas peças financeiras.

Na matéria que interessa à presente investigação, adicionalmente terão sido revistas normas que respeitam à conclusão de auditoria e relato (Rodrigues, 2017), sendo que tiveram maior impacto na modificação da estrutura do relatório de auditoria (CLC), como se apresenta no Quadro 2.3.

⁷ Apesar de, à data da presente dissertação já ter sido revogada a DRA 873, esta era que estava em vigor à data da análise dos factos da dissertação (2013-2016), tendo sido esses os procedimentos de auditoria utilizados pelos ROC

Quadro 2.3: Comparação da estrutura do Relatório de Auditoria

Anterior	Atual
Introdução	Opinião
Responsabilidades	Bases para Opinião
Âmbito	Ênfases
Opinião	Responsabilidade do órgão de gestão
Ênfases	Responsabilidade do auditor
	Relato sobre outros requisitos legais e regulamentares

Fonte: Adaptado de GAT n.º 1

A modificação do relatório de auditoria veio trazer uma maior objetividade dos factos àqueles que são os utilizadores das demonstrações financeiras (Rodrigues, 2017).

No âmbito das normas internacionais de auditoria, refere a ISA 200 que compete ao auditor a análise das demonstrações financeiras, para que possa expressar uma opinião de que as mesmas estão “preparadas em todos os aspetos materiais”, de acordo com normativo de relato financeiro, neste caso o POCAL, e que estão isentas de erros ou fraude. Acrescentam, ainda, as ISA e as Normas Técnicas de Auditoria que os leitores das demonstrações financeiras estão perante uma “segurança razoável” e que as distorções são consideradas materiais quando “isoladamente ou conjuntamente” possam influenciar os leitores na sua tomada de decisão.

A materialidade, segundo a ISA 320 - A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria, é um valor quantitativo, determinado pelo auditor através do seu julgamento profissional, debruçando-se em características qualitativas e quantitativas⁸ da informação financeira (Costa, 2010). Ora, portanto, entende-se que todas as anomalias que o auditor detetar ao longo da auditoria às demonstrações financeiras, acima do montante definido, são distorções consideradas materiais e, mais uma vez, poderão ter impacto nas decisões dos leitores destas, sendo reportadas na CLC.

O relatório de auditoria, segundo as Normas Internacionais e as Guias de Aplicação Técnica, pode assumir uma opinião limpa ou opinião modificada, sendo que a opinião é limpa quando

⁸De acordo com Moura (2011), o auditor pode considerar como base para o cálculo da materialidade do Imobilizado Líquido ou dos Proveitos (Volume de negócios, Impostos e Taxas e Transferências e Subsídios Obtidos).

o auditor não deteta distorções materiais ao longo do seu exame de auditoria. A ISA 705 estabelece que o relatório de auditoria ao apresentar uma opinião modificada pode assumir uma opinião com reservas, uma opinião adversa ou uma escusa de opinião, como se traduz no Quadro 2.4.

Quadro 2.4: Opiniões modificadas da CLC

Opinião/Bases para a opinião	
Opinião com Reservas	O auditor obteve prova de auditoria suficiente e apropriada para concluir que as distorções são materiais, mas não profundas. O auditor não foi capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada e pode concluir que as distorções por detetar, se existirem, poderão ser materiais, mas não profundos.
Opinião Adversa	O auditor obteve prova de auditoria suficiente e apropriada para concluir que as distorções são materiais e profundas. O auditor não obteve prova de auditoria suficiente e apropriada para e conclui que as distorções são materiais e profundas.
Escusa de Opinião	Esta opinião deve ser emitida em circunstâncias extremamente raras que envolvam múltiplas incertezas, concluir que, não obstante ter obtido prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante a cada uma das incertezas individuais, não é possível formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras devido à potencial interação entre essas incertezas e ao seu possível efeito acumulado nas demonstrações financeiras.

Fonte: Adaptado de ISA 705

A ISA 705 remete para modelos de relatórios de auditoria com base em cada opinião. A opinião do auditor concede um maior grau de fiabilidade às demonstrações financeiras, contudo não representa uma segurança absoluta quanto às mesmas, mas sim uma segurança razoável (David *et al.*, 2016).

Conforme os objetivos de verificação da informação financeira, existe um conjunto de procedimentos que o auditor deve analisar no âmbito do exame de auditoria (Aguiar, 2014).

No âmbito das ISA e de acordo com a *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) (2015, p. 15), as Normas Internacionais são relevantes e aplicáveis aos trabalhos no setor público, tendo sido incluídas nas respetivas normas considerações específicas para o setor público, adicionalmente:

- “Dentro do corpo de uma Norma Internacional no caso das ISA e *International Standards on Quality Control (ISQC)*; ou
- Numa Perspetiva do Setor Público (PSP) que aparece no final de outras Normas Internacionais.”

A aplicação das Normas Internacionais de Auditoria ao setor público, obriga o auditor a utilizar, adicionalmente, os procedimentos de auditoria específicos nesta matéria, cujas ISA podem ser consultadas no Apêndice II.

O auditor efetua o seu trabalho de auditoria às Demonstrações Financeiras, cuja responsabilidade das mesmas são dos municípios que as desenvolve.

CAPÍTULO III. A FIABILIDADE DO RELATO FINANCEIRO

Neste capítulo é efetuado o estado de arte sobre a análise de situações detetadas que possam influenciar positivamente ou negativamente a fiabilidade do relato financeiro nos municípios portugueses.

3.1 A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA FINANCEIRA NAS AUTARQUIAS LOCAIS

Segundo Carvalho *et. al.* (2006), a aplicação da contabilidade pública só é eficaz se fornecer informação necessária a uma gestão racional e integrada dos recursos públicos, incluindo informação orçamental e patrimonial com as características de fiabilidade, relevância e oportunidade. Ainda segundo Carvalho *et. al.* (2006), o objetivo do relato financeiro dos municípios é proporcionar informação que seja útil para os utilizadores das demonstrações financeiras, nomeadamente na responsabilização pela prestação de contas.

Uma das alterações mais significativas com a entrada em vigor do RFALEI, foi a introdução de mecanismos de recuperação financeira municipal e saneamento financeiro. Desta forma, a auditoria às contas dos municípios portugueses importa como forma de ação preventiva e detetiva de erros ou irregularidades, quer devido a erro ou fraude, com o objetivo de assegurar que o dinheiro público está a ser aplicado de forma adequada (Costa, Pereira & Blanco, 2006) e se a gestão dos mesmos se baseou em critérios legais (Marques & Almeida, 2004).

Segundo Goodson, Mory e Lapointe (2012) a auditoria financeira é importante no setor público, uma vez que contribuí para uma maior integridade, transparência e aumento da confiança entre os cidadãos e os órgãos públicos. Considerando que são os cidadãos que, através dos seus impostos, financiam a atividade pública, é necessário que estes possuam acesso à informação financeira pública, sendo que é neste prisma que a auditoria financeira toma uma conotação indispensável, uma vez que, a fiabilidade das contas pode não ser garantida se não for acompanhada de um relatório de auditoria (Marques & Almeida, 2004).

Para garantir a fiabilidade da informação prestada pelos municípios, o auditor tem que atender às normas do POCAL e, tendo sido verificadas situações em que foram comprometidas a correta aplicação destas normas, torna a auditoria um procedimento importante para que tais situações sejam atenuadas, dadas as recomendações dos ROC em sede de revisão legal das contas (Aguiar, 2014).

Da mesma forma, os cidadãos deverão ter acesso à informação sobre a atuação dos responsáveis políticos por estes eleitos, para que possam tomar decisões e agirem em conformidade (Marques & Almeida, 2004). Posto isto, apenas com a adequada divulgação de toda a informação financeira pública, que deva estar disponível a todos os interessados, ou seja, a todos os cidadãos portugueses, é possível uma maior fiabilidade e transparência do dinheiro público, incluindo o relatório de auditoria, que se pressupõem na CLC (Marques & Almeida, 2004). Adicionalmente, Aguiar (2014) conclui que existe uma expectativa que de que os utilizadores depositem uma maior confiança em contas auditadas, uma vez que a auditoria contribui para o aumento da qualidade da informação.

Segundo Jensen e Meckling (1976), a Teoria da Agência baseia-se nos conflitos entre os vários agentes que participam numa dada entidade. A problemática daquela teoria no âmbito das autarquias locais, segundo Kuternbach e Roberts (1994, citado por Hay & Cordery, 2017), assenta na relação entre o governo e os eleitores, uma vez que existem eleitos políticos no poder local com responsabilidade administrativa, ou seja, é como se os eleitores fossem os “diretores”, que confiaram nos políticos para gerirem os municípios. A Teoria da Agência existe também ao nível da relação entre as autarquias e o Parlamento (Governo) (Hay & Cordery, 2017), uma vez que as autarquias têm de levar o seu orçamento anual à aprovação do Parlamento e é neste prisma que Streim (1994) afirma que a auditoria é essencial para impedir a existência de dados manipulados. Para ultrapassar alguns destes mencionados problemas, o auditor é considerado como uma ponte essencial para intermediar as relações entre as várias partes (Streim, 1994). Segundo Bolívar, Muñoz e Hernández (2013), a Teoria da Agência é importante no âmbito das divulgações financeiras, uma vez que as demonstrações financeiras são utilizadas no sentido de obter informação sobre a condição financeira dos órgãos públicos.

Cada município apresenta as suas próprias características, sendo que estas podem influenciar a forma como comunicam a informação financeira, assim como, fatores que incitam os custos das agências, como o endividamento, empréstimos, conformidade e sustentabilidade, cujos fatores contribuem para a necessidade de existirem auditores (Pinto, 2015). Não obstante, os serviços de auditoria são obrigatórios, uma vez que são impostos à luz das leis da Administração Central e Local, sendo que não existe registo de auditorias financeiras voluntárias, contudo, os municípios são autónomos, sendo que é essa independência que lhes confere a possibilidade de escolha do revisor oficial de contas pelo próprio município (Pinto, 2015).

Tanto no setor público, como no setor privado, a existência de auditoria acrescenta credibilidade à informação financeira (Hay & Cordery, 2017). Portanto, o governo tem interesse em convencer os contribuintes de que é credível, no que toca à aplicação da despesa ou cobrança da receita, e que quando toma decisões fá-lo com informações fidedignas, através da existência de um auditor externo a acreditar a respetiva informação (Hay & Cordery, 2017). Segundo os mesmos autores, no setor público a auditoria fornece garantia sobre a realidade financeira perante os contribuintes, uma vez que são estes que financiam as entidades públicas. Adicionalmente, os relatórios de auditoria sugerem os pontos críticos da informação financeira, que se podem traduzir em melhorias do relato financeiro e no aumento da reputação da administração (Hay & Cordery, 2017). No caso dos municípios, em que a Certificação Legal das Contas é imposta pelo RFALEI, afirma Doty (2014) que esta tem como objetivo o benefício da comunidade. Nagy (2012 citado por Hay & Cordey, 2017, p. 26-27) argumenta que o impacto da auditoria externa pode resultar em "menores gastos governamentais, gestão mais eficaz das finanças públicas, aumento da confiança, transparência e responsabilidade". Adicionalmente, auditoria, aliada à fiabilidade do relato financeiro, poderá ser positivo para a economia do país (Hay & Cordery, 2017).

Abreu e Segura (2019), concluem que a sustentabilidade dos Municípios, dinamiza tanto a transparência como a fiabilidade e qualidade do relato financeiro, através da Certificação Legal das Contas.

Sell, Zonatto e Lavarda (2018), efetuaram um estudo cujo objetivo seria aferir sobre o nível de transparência nos municípios do Brasil, tendo observado que para além de nenhum município cumprir a 100% as regras de divulgação da informação financeira implementadas no Brasil, constataram limitações ao seu estudo, uma vez que não haviam sido publicados os pareceres dos “tribunais de contas municipais sobre as contas públicas”, não podendo concluir acerca da fiabilidade dos registos contabilísticos.

3.2 A TRANSPARÊNCIA

De acordo com a Infopédia (2019), a transparência apresenta um “carácter do que não é fraudulento e pode vir a público”, verificando-se, de seguida, que a transparência pode adquirir várias perspetivas. No âmbito Reforma da Administração Pública, a *accountability* adquire uma grande pertinência relacionando-se com todos os ciclos da prestação de contas e controle (Pinto, Santos & Melo, 2014).

3.2.1 TRANSPARÊNCIA E ACCOUNTABILITY NOS MUNICÍPIOS

De acordo com o Princípio da Transparência sito no artigo 7.º do RFALEI, “a atividade financeira das autarquias locais está sujeita ao princípio da transparência, que se traduz num dever de informação mútuo entre estas e o Estado, bem como no dever de divulgar aos cidadãos, de forma acessível e rigorosa, a informação sobre a sua situação financeira.” Como havida sido mencionado, são os cidadãos portugueses que, através do seu voto, decidem quem são os responsáveis políticos, que na sua ótica são capazes de gerir os recursos públicos dos seus municípios.

O’Donnell (1998) introduziu a definição de *accountability*, dividindo-a em vertical e horizontal, como se apresenta na Figura 3.1.

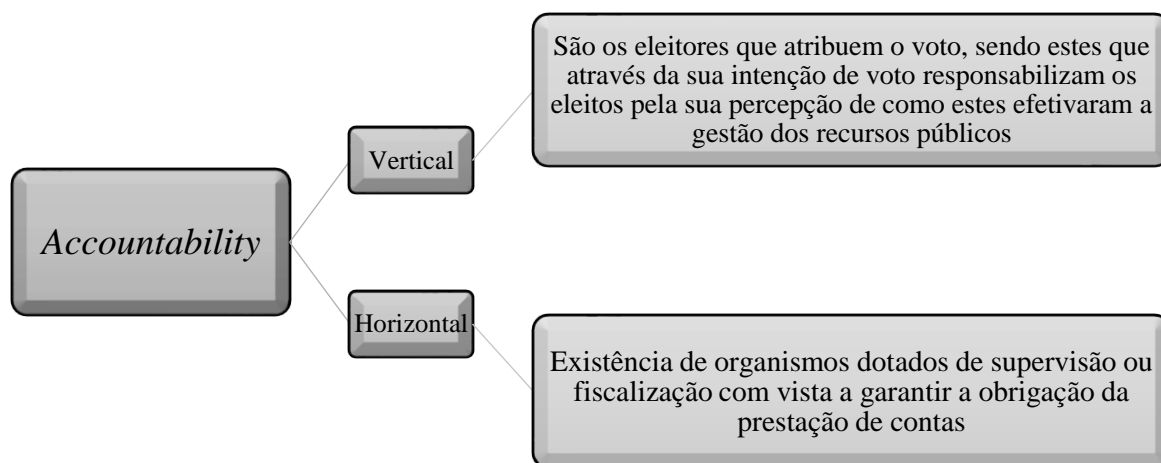


Figura 3.1: *Accountability* vertical e horizontal

Fonte: Adaptado de O’Donnell (1998)

A transparência nos municípios diz respeito à não restrição do acesso a informações importantes e confiáveis sobre decisões no desempenho sobre a aplicabilidade do dinheiro público (Amstrong, 2005).

O termo *accountability* aplicado aos municípios, respeita ao dever da prestação de contas no uso dos recursos públicos e na responsabilização pelo não cumprimento dos objetivos e princípios da sua gestão e aplicação (Amstrong, 2005).

Segundo Rocha (2011, p. 84), *accountability* “são processos de avaliação e responsabilização permanente dos agentes públicos que permitam ao cidadão controlar o exercício do poder concedido aos seus representantes”.

Para Amstrong (2005), os termos transparência e *accountability* aplicados aos municípios não podem ser vistos isoladamente, uma vez que uma depende da outra para que esteja disponível a informação necessária ao utilizador e, por sua vez, a integridade e fiabilidade da informação não existem sem as duas últimas. A integridade, transparência e *accountability* são pré-requisitos para a confiança dos cidadãos, como resultado de uma boa gestão dos recursos públicos.

Segundo Jorge, Sá e Lourenço (2012, p. 40) “a divulgação de informação de carácter orçamental, económico-financeiro e de gestão (transparência financeira numa perspectiva de obtenção e uso dos recursos públicos) por parte das entidades públicas é essencial para permitir que os cidadãos ajuízem acerca do uso dos recursos públicos que eles próprios disponibilizam via receita fiscal.”

Bolívar, Muñoz e Hernández (2013), afirmam que existem cinco variáveis que influenciam a transparência da informação financeira pública: a condição financeira dos municípios, os subsídios governamentais, a competição política, a densidade populacional e a riqueza dos cidadãos.

Ao governo central é normalmente associada a responsabilização pela emissão da dívida pública, sendo que os gestores autárquicos são motivados a divulgar informações para manter a fiabilidade do país, no âmbito da sua capacidade de recorrer aos mercados de crédito e manter as taxas de juros da nova dívida o mais baixas possível (Bolívar, Muñoz & Hernández, 2013).

No âmbito dos subsídios governamentais, Bolívar, Muñoz e Hernández (2013), confirmaram que os municípios que necessitam de recorrer a recursos financeiros de outras entidades, como fundos comunitários ou empréstimos bancários, são obrigados a fornecer relatórios com elevada qualidade de divulgação da informação financeira, de forma a demonstrar que os fundos recebidos foram aplicados nos fins a que se destinam. Desta forma, o aumento da transparência do seu relato ajuda a diminuir o défice financeiro (Alt & Lassen, 2003).

Segundo Bolívar, Muñoz e Hernández (2013) os fatores políticos influenciam as autarquias locais a fornecer mais informações financeiras, nomeadamente quando o governo não atinge a maioria absoluta, concluindo que a competição política é um fator influenciador da transparência local. Dos resultados do seu estudo empírico, adicionalmente verificaram que as reformas de normas e princípios contabilísticos exercem uma influência significativa no setor local, uma vez que concluíram que o objetivo dessas reformas é melhorar a responsabilidade financeira pública e aumentar a transparência das demonstrações financeiras.

No contexto orçamental, a transparência é vista como forma de responsabilização e ajuda a organismos que dependem do orçamento de uma dada entidade para elaborar o seu orçamento, o que leva a orçamentos mais previsíveis e transparentes entre si (Carlitz, 2013).

As autarquias locais que apresentam níveis mais baixos de transparência estão mais suscetíveis a casos de corrupção política, portanto, as autarquias locais governadas por políticos mais honestos, estão mais predispostas em oferecer informação financeira. Desta forma, as evidências empíricas defendem a definição de regras destinadas a promover a divulgação de informações públicas, como forma de dissuadir a corrupção política e aumentar a responsabilização do governo local (Jiménez & Albalate, 2018).

A importância dada à informação patrimonial, tem sido descurada face à informação orçamental, não estando, por exemplo, espelhado no balanço parte dos bens de domínio público, por falta da sua inventariação (Pinho, 2010). Desta forma, e aliada à complexidade da prestação de contas para o utilizador, os organismos não dão a necessária importância à prestação de contas (Pinho, 2010).

De acordo com Fernandes (2007, p. 69), “enquanto sistema integrador o POCAL deverá produzir informação a ser lida e analisada de forma transversal, cruzando as diferentes perspetivas, ou seja, valorizando a conformidade dos documentos de prestação de contas nos subsistemas contabilísticos, de forma a constituir um verdadeiro pilar para tomada de decisão na administração autárquica”. Assim, é necessário que a prestação de contas revele informação contabilística fiável, o que permitirá confiar uma maior transparência na aplicação dos recursos públicos (Pinho, 2010).

3.2.2 O ÍNDICE DE TRANSPARÊNCIA MUNICIPAL

Com a importância que foi atribuída à informação financeira credível, foi criado, em 2013, o Índice de Transparência Municipal (ITM), pela Transparência e Integridade, Associação

Cívica (TIAC), tendo como objetivo aferir grau de transparência dos municípios, através da análise da informação que consta no sítio oficial da *internet* dos Municípios, “promovendo um maior envolvimento na vida autárquica e uma melhoria da qualidade da democracia local” (TIAC, 2019). Segundo Andrade e Batalha (2017), o ITM tem como base a uniformização da informação, cujo objetivo é melhorar as ferramentas de comunicação disponibilizadas aos municípios.

O ITM é composto por 76 indicadores, agrupado em 7 dimensões (Andrade e Batalha, 2017). Contudo, os indicadores seguidos pelo ITM não são indicadores de legalidade, mas sim indicadores de interesse público (Andrade e Batalha, 2017), destacando-se que a publicação da CLC não faz parte de nenhum destes indicadores. Barbosa (2018), efetuou um estudo no sentido de averiguar qual a importância que os municípios entrevistados atribuem à classificação do seu município, tendo concluído que, a maioria dos órgãos municipais acredita que, quanto melhor a sua classificação maior a confiança dos municípios na atuação dos municípios. Todavia, não foi feita qualquer menção à CLC. Jorge *et al.* (2012), efetuaram uma análise aos municípios portugueses, aplicando um índice de transparência perspetivando três dimensões: visibilidade, formato de apresentação e modo de disponibilização, tendo concluído que os municípios analisados não revelaram transparência autárquica.

3.3 A INFLUÊNCIA DAS POLÍTICAS DE ESQUERDA E POLÍTICAS DE DIREITA NOS MUNICÍPIOS

Segundo Oliveira (2017), remete ao século XVIII, aquando da Revolução Francesa, que os termos de política de direita e política de esquerda aplicavam-se no parlamento francês no sentido em que, quem quisesse que o rei tivesse mais poder sentava-se à direita e quem quisesse que o rei tivesse menos poder sentava-se à esquerda.

As políticas de esquerda surgem associadas às ideias de solidariedade e defesa de maior igualdade (entre raças, nações, classes sociais ou géneros), um papel mais relevante do estado na sociedade e na economia, bem como a uma certa ideia de coletivismo e defesa das classes mais baixas, segundo Guedes (2016).

No Quadro 3.1, apresenta-se a lista dos partidos políticos inscritos no Tribunal Constitucional (TC) e o seu espectro.

Quadro 3.1: Lista de Partidos Políticos em Portugal

Partido	Espectro
Partido Comunista Português	Extrema-esquerda
CDS – Partido Popular	Direita
Partido Social Democrata	Centro-direita
Partido Socialista	Centro-esquerda
Partido Comunista dos Trabalhadores Portugueses	Extrema-esquerda
Partido Popular Monárquico	Direita
Partido Operário de Unidade Socialista	Extrema-esquerda
Partido Ecologista "Os Verdes"	Esquerda
Partido Nacional Renovador	Extrema-direita
Partido da Terra	Centro-direita
Bloco de Esquerda	Esquerda
Partido Liberal Democrata	Centro
Partido Trabalhista Português	Esquerda
Partido Cidadania e Democracia Cristã	Direita
Pessoas–Animais–Natureza	Centro-esquerda
Movimento Alternativa Socialista	Esquerda
LIVRE	Esquerda a Centro-esquerda
Juntos pelo Povo	Centro
Partido Democrático Republicano	Centro-esquerda a Centro-direita
Nós, Cidadãos!	Centro
Partido Unido dos Reformados e Pensionistas	Sincrético
Iniciativa Liberal	Centro
Aliança	Centro-Direita

Fonte: Adaptado de Tribunal Constitucional (2019) e Moreira (2019)

Considera Baber (1983, citado por Hay & Cordery, 2017) que a competição política aumenta o incentivo à auditoria dos municípios, sugerindo que a auditoria faz parte de um processo de contratação entre as partes interessadas e os candidatos políticos. O mesmo autor sugere, ainda, que a competição política exige aos gestores que a auditoria exista como forma de confirmação que cumpriram as suas promessas eleitorais. Baber (1983, citado por Hay & Cordery, 2017), estudou variáveis de competição política, entre as quais, o partido dominante de vários Estados (uma vez que o estudo tem uma base estrangeira) e concluiu que a competição política incentiva positivamente a necessidade de haver auditoria.

Existem, ainda, teorias que confirmam que os dados contabilísticos são influenciados pelos partidos políticos nos anos das eleições, mas se as contas forem auditadas por um auditor independente, existe uma menor probabilidade de tal acontecer (Kido, 2012).

Segundo o estudo efetuado por Veiga e Veiga (2005), os autores constataram que às políticas de direita está associada uma maior despesa de investimento, nomeadamente em aquisição de terrenos e construções diversas, enquanto que, os de esquerda favorecem os investimentos em material de transporte, maquinaria e equipamento. Os resultados do estudo efetuado por Veiga e Veiga (2005), indicam que é mais evidente alterações na despesa e na receita nos anos de eleições e no ano exatamente anterior, e que os autarcas de esquerda tendem a aumentar mais as despesas nos anos de eleições face aos autarcas de direita, considerando, assim, que os políticos de esquerda são mais “oportunistas” que os políticos de direita. Veiga e Veiga (2005) concluem que os partidos políticos apresentam a intenção de transferência de verbas para áreas mais sensíveis e perceptíveis aos cidadãos. Assim, afirmam que nas autarquias locais, “há clara evidência de que os défices e as despesas municipais, com destaque para as de investimento, aumentam significativamente no ano das eleições e, em vários casos, no ano anterior” (Veiga & Veiga, 2005, p.885), o que os leva a concluir que existem ciclos-político-económicos nos municípios portugueses.

Lameiras (2017), efetuou um estudo com o objetivo de analisar o impacto das ideologias políticas no desempenho económico dos municípios portugueses no período de 2002 a 2015, tendo apurado que na presença de políticas de esquerda, a despesa *per capita* é ligeiramente superior, constatando o aumento de despesa agregada em anos de eleições autárquicas. Na composição da despesa de capital, Lameiras (2017) apurou diferenças entre governos de esquerda e governos de direita, onde é verificada a influência da ideologia política, no sentido em que as despesas relacionadas com investimento são mais visíveis aos olhos dos votantes (à semelhança do concluído por Veiga & Veiga, 2005). Assim, Veiga e Veiga

(2005) e Lameiras (2017), concluíram que são mais frequentes maiores investimentos em despesas de capital quando as autarquias locais se regem por políticas de direita, enfatizando a existência de ciclos políticos com um aumento ao nível da despesa de capital em anos de eleições autárquicas (no próprio ano e anterior).

Constatou ainda Lameiras (2017) que, quando os municípios são governados por políticas de esquerda, existe um maior aumento do poder de compra.

3.4. AS POTENCIAIS ÁREAS DE RISCO DOS MUNICÍPIOS PORTUGUESES

Pinto (2015), verificou que existiam erros nos registos contabilísticos de vários municípios, com referência ao Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses (AFMP) de 2007, tais como a falta da rubrica de bens de domínio público, falta de outras contas a receber e pagar, no âmbito dos diferimentos e acréscimos, ausência de depreciações ou amortizações do exercício, ausência de provisões e inventários.

Segundo Moura (2011), verifica-se que existem áreas das demonstrações financeiras dos municípios portugueses que detêm, pela sua natureza, alguns riscos, que são discriminados em baixo, médio ou alto. Analisando o risco que se entende como risco alto, Moura (2011) determina como sendo as seguintes áreas do Balanço e da Demonstração dos Resultados: Imobilizado, Compras, Terceiros, Amortizações e Subsídios ao Investimento. O risco resulta do facto dos bens do Imobilizado e de Domínio Público não estarem reconhecidos no Balanço, no âmbito da sua titularidade, por via da falta de levantamento do Imobilizado, cuja competência é do próprio município e que, por contrapartida, impacta as Amortizações (Moura, 2011). Acrescenta ainda Moura (2011), que existe um risco nesta rubrica associado às transferências de imobilizado em curso, para imobilizado firme. No âmbito da análise que Moura (2011) efetuou às CLC dos municípios, detetou um conjunto de situações de anomalias nas rubricas das demonstrações financeiras que descreve serem situações recorrentes (Vide Apêndice III): Depósitos em instituições financeiras e caixa, Dívidas de terceiros e Dívidas a terceiros, Imobilizações Corpóreas, Bens de Domínio Público, Amortizações, Investimentos Financeiros, Provisões, Existências, Proveitos e ganhos, Acréscimos e Diferimentos Resultados Transitados, Acréscimos e Diferimentos e Outras contas a receber.

Abreu e Segura (2019), investigaram o conteúdo das CLC dos municípios de 2013 a 2017, tendo concluído que as reservas mais comuns verificadas nos municípios incidem na rubrica de Bens de Domínio Público, no âmbito do reconhecimento sua existência e na sua titularidade, na rubrica de Dívidas de Terceiros e na rubrica de Provisões.

Aguiar (2014), no âmbito do seu estudo, concluiu a existência de reservas nas rubricas de Dívidas de Terceiros, Bens de Domínio Público, Imobilizado corpóreo, Subsídios ao investimento e Provisões.

Segundo Moura (2011), os municípios apresentam uma grande carga legal, no âmbito da contabilização das suas transações, facto tal que obriga uma atenção redobrada tanto na ótica da revisão legal das contas como na aplicação das normas contabilísticas.

3.5 FATORES QUE DETERMINAM A MUDANÇA DE REVISOR OFICIAL DE CONTAS

Como se constatou, de acordo com o n.º 1 do artigo 77.º do RFALEI, o auditor externo é nomeado por deliberação do órgão deliberativo, sob proposta do órgão executivo, de entre ROC ou SROC. Como se verificou, e à luz das normas aplicáveis às autarquias locais, e ainda, segundo Pinto (2015), as especificações do mandato do auditor baseiam-se nos procedimentos de contratação pública, que restringem as aquisições a um período de três anos. Segundo o n.º 1 do artigo 54.º da Lei n.º 140/2015, os revisores oficiais de contas contratados para o exercício de revisão legal das contas não poderão ser destituídos do seu mandato antes do término do mesmo. Contudo, Sousa (2017) efetuou um estudo em que determinou vários fatores que contribuem para a alteração de sociedade de revisor oficial de contas, tendo apurado que existe uma maior tendência de mudança quando a certificação legal das contas apresenta uma opinião com reservas ou uma escusa de opinião. Sousa (2017) constatou, ainda, que o órgão de gestão da entidade compreende que os leitores das demonstrações financeiras dão uma importância significativa à certificação legal das contas, tomando decisões com base nessa, uma vez que a CLC aumenta a credibilidade da prestação de contas.

Carreira e Heliodoro (2012), efetuaram um estudo que incidiu na revisão da literatura sobre “O relatório de auditoria e as mudanças de auditor”, onde constataram que a mudança de auditor pode ser entendida segundo dois pontos de vista: a opinião com reservas pode contribuir para a mudança de auditor ou a mudança de auditor pode originar a emissão de

opinião com reservas, quando na anterior CLC constava uma opinião limpa. Ainda os mesmos autores afirmam na conclusão da sua análise, que a mudança de auditor pode ocorrer quando existe um desacordo, entre o auditor e a entidade auditada, sobre o relatório de auditoria.

Barrett (2012) considera que existem situações de recomendações efetuadas pelos auditores e aceites pela entidade auditada, em que o auditor vem a descobrir em auditorias posteriores que a recomendação não foi, de facto, implementada. Segundo o mesmo autor são, geralmente, efetuados acompanhamentos após emissão de opinião.

CAPÍTULO IV. ESTUDO EMPÍRICO

Neste capítulo é apresentada a metodologia de investigação utilizada, bem como a construção dos dados a analisar, a construção de hipóteses com vista a atingir os objetivos e responder à pergunta de investigação. Termina-se com a discussão dos resultados.

4.1. QUESTÃO E HIPÓTESES DE INVESTIGAÇÃO E METODOLOGIA

No âmbito da análise da presente dissertação, as metodologias a utilizar são as metodologias qualitativa e quantitativa, uma vez que a pesquisa incide em recolha de dados qualitativos, transformando-os em dados de “quadros conceptuais de análise e a adoção de códigos de leitura para que a imagem do real possa ser aceite como leitura plausível no âmbito dos esquemas teóricos e metodológicos adotados” (Silva, 2013, parágrafo 87).

Segundo Silva (2013, parágrafo 6), as metodologias qualitativas da investigação, a recolha e análise de dados de acordo com o referido método tem como o objetivo “captar a dimensão subjetiva dos fenómenos sociais”. A metodologia qualitativa foca-se na exploração, descrição e compreensão dos fenómenos (Silva, 2013). Ainda segundo o mesmo autor, a diversidade dos métodos e técnicas a que obriga a “procura da convergência ou a discrepância entre os dados” permite garantir um grau de objetividade aceitável.

Contudo, a informação recolhida na sua forma descritiva foi trabalhada de modo a que sejam traduzidos em dados quantitativos, uma vez que segundo Azevedo, Oliveira, Gonzalez e Abdalla (2013), a abordagem por métodos quantitativos fornece uma maior qualidade do trabalho no âmbito da credibilidade dos dados, tendo sido utilizada por esta via o método da triangulação. Assim, segundo Maxwell (1996, citado por Azevedo *et al.*, 2013) a triangulação não limita o estudo dos dados a partir de um único método, conduzindo a uma maior credibilidade das conclusões. O objetivo da presente investigação qualitativa é detetar evidências que permitam provar ou refutar hipóteses.

Deste modo, o presente trabalho de investigação procura responder à seguinte questão de investigação: qual a fiabilidade do relato financeiro divulgado pelos maiores municípios portugueses no período de 2013 a 2016?

Assim, a presente dissertação pretende apurar a fiabilidade do relato financeiro dos grandes municípios portugueses nos anos em estudo, em matéria da transparência da prestação de contas, considerando variáveis que possam ou não influenciar esse atributo.

De forma a alcançar os objetivos do presente trabalho de investigação, foram formuladas hipóteses com base na revisão da literatura efetuada nos capítulos anteriores, como se verifica no Quadro 4.1.

Quadro 4.1: Formulação das hipóteses de investigação

Hipóteses de investigação	
Hipótese 1 (H1)	Os municípios divulgam a CLC durante todos os anos em estudo
Hipótese 2 (H2)	Existe uma tendência de opinião modificada sobre as demonstrações financeiras
Hipótese 3 (H3)	Existe uma tendência de rubricas com reservas ao nível das demonstrações financeiras
Hipótese 4 (H4)	Existe alteração da opinião da CLC aquando da mudança de SROC
Hipótese 5 (H5)	O relato financeiro certificado é coincidente com o divulgado pela DGAL
Hipótese 6 (H6)	Existe influência política no relato financeiro no ano de eleições e no imediatamente anterior

Tendo sido consultado o Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses de 2013, 2014, 2015 e 2016, foram retirados os 24 grandes municípios portugueses e dispostos pela base de dados. No sítio da *internet* da DGAL, foi recolhida a informação financeira relativos aos dados reportados pelos Municípios: o total do Balanço, o Resultado Líquido do Período, o total de Fundos Próprios, o total da Despesa Paga e o total das Receitas Cobradas. Nos sítios oficiais da *internet* dos Municípios Portugueses, foram recolhidas as CLC e, para aqueles cuja CLC não constava no sítio oficial, foram contactados os grandes municípios via correio eletrónico. As CLC divulgadas e obtidas, foram analisadas, retirando informação que consta na Introdução/Opinião sobre o total do Balanço, o Resultado Líquido do Período, o total de Fundos Próprios, o total da Despesa Paga e o total das Receitas Cobradas. Adicionalmente, foram analisadas as opiniões das CLC. No sítio da *internet* da Associação Nacional dos

Municípios Portugueses (ANMP) foram recolhidos os dados acerca do partido político, tendo sido construída a partir da referida informação uma base de dados relacional.

Com vista a dar resposta ao objetivo principal da presente dissertação, foi construída uma base de dados relacional, definindo os atributos e o relacionamento entre si, tipos de variáveis entre elas: binárias (do tipo *dummy*) (1: sim, 0: não) e variáveis categóricas na denominação das SROC (tendo sido atribuídos valores numéricos de 1 a 14 a cada SROC), garantido desta forma a integridade e confidencialidade da informação, e ainda variáveis numéricas, como se apresenta no Quadro 4.2.

Quadro 4.2: Caraterização das Variáveis

Variáveis	Designação	Tipo	Expectável
Partido Político	Partido Político	Variável Categórica	Esquerda/Direita
Existe no sítio eletrónico oficial do Município	Existe CLC	Variável <i>Dummy</i>	0 ou 1
A CLC é uma versão não assinada	Versão <i>Draft</i> ⁹	Variável <i>Dummy</i>	0 ou 1
O total do Balanço da CLC é diferente do reportado pela DGAL	DIF Bal.	Variável Numérica	$\leq 0 \geq$
O total dos Fundos Próprios da CLC é diferente do reportado pela DGAL	DIF Total FP	Variável Numérica	$\leq 0 \geq$
O total do RLP da CLC é diferente do reportado pela DGAL	DIF RLP	Variável Numérica	$\leq 0 \geq$
O total da Despesa Paga da CLC é diferente do reportado pela DGAL	DIF DESP. PAGA	Variável Numérica	$\leq 0 \geq$
O total de Receitas Cobradas Brutas da CLC é diferente do reportado pela DGAL	DIF Receita	Variável Numérica	$\leq 0 \geq$
Sociedade de Revisores Oficiais de Contas do ano	SROC	Variável Categórica transformada em variável numérica	≥ 1
Rubricas do Balanço e da Demonstração dos Resultados onde existe Reserva	Rubricas do Balanço e DR discriminadas ¹⁰	Variável <i>Dummy</i>	0 ou 1

⁹ São consideradas versões *draft* quando as CLC divulgadas não se encontram assinadas

¹⁰ Ver Anexo I

Todas as variáveis do Quadro 4.2 serão alvo de análise, tendo em consideração que se acredita serem determinantes da fiabilidade do relato financeiro, no que respeita à credibilidade da aplicação e gestão do dinheiro público.

A base dados relacional permite que a informação possa ser vista de diferentes formas, sintetizada e trabalhada com vista a obter resposta às hipóteses formuladas (Caldeira, 2015).

Os resultados serão analisados com recurso a análise univariada e multivariada, através da análise de gráficos e tabelas de frequências, “contendo as frequências absolutas da coocorrência das respetivas modalidades” (Carvalho, 2017, p. 13).

Reforçando os objetivos da presente investigação, verificou-se que existem normas de prestação de contas aplicáveis aos municípios portugueses sendo que, o principal objetivo da presente dissertação é apurar se o relato financeiro dos grandes municípios portugueses é um relato que possa dar segurança aos utilizadores da informação financeira, sobre a aplicabilidade e gestão dos recursos públicos. Para isso, serão analisadas variáveis referidas no Quadro 4.1, que através da revisão da literatura, foram consideradas influenciadoras do relato financeiro, entre as quais, a comparação entre reportes de informação financeira.

Com vista a atingir os objetivos estabelecidos e responder à pergunta de investigação, foram formuladas hipóteses com base em testes que a investigadora pretende testar e com base na revisão da literatura.

4.2. UNIVERSO DA ANÁLISE

O presente estudo incide sobre os grandes municípios portugueses no período compreendido entre 2013 e 2016, sendo este o universo estudado.

Existem, em Portugal, 308 municípios dos quais 278 no Continente e 30 nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira. O número de habitantes é a base de classificação e distinção dos Municípios Portugueses em pequenos (igual ou inferior a 20.000 habitantes), médios (superior a 20.000 e igual ou inferior a 100.000 habitantes) ou grandes (população superior a 100.00 habitantes), seguindo-se a classificação adotada por Carvalho *et al.* (2014).

Os municípios Portugueses distribuem-se por categorias ao longo dos anos em estudo, 2013, 2014, 2015 e 2016, conforme se apresentam na Tabela 4.1.

Tabela 4.1: Distribuição dos Municípios Portugueses por categorias

Municípios	ANO			
	2013	2014	2015	2016
Pequenos	184	184	185	185
Médios	100	100	99	99
Grandes	24	24	24	24
Total	308	308	308	308

Verificou-se, ao longo dos anos em análise, que não ocorreram modificações na constituição dos grandes municípios, mantendo-se os mesmos ao longo dos quatro anos em estudo, considerando que no âmbito da realização da presente dissertação, o estudo irá incidir nos 24 grandes Municípios Portugueses.

A presente análise e investigação reporta aos anos de 2013 a 2016, uma vez que o RFALEI foi aprovado no ano de 2013 e entrou em vigor em 2014, reforçando a revisão legal das contas nos municípios portugueses. À data de início da investigação, apenas havia sido publicada a informação financeira no sítio da internet da DGAL até aos anos de 2016.

4.3. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Uma vez criada a base de dados relacional, foi possível relacionar os atributos, com recurso à utilização de tabelas e gráficos dinâmicos e construção de tabelas e gráficos que auxiliam na interpretação dos dados.

Da consulta efetuada aos sítios oficiais da *internet* dos grandes municípios portugueses, foi executado um levantamento dos municípios que apresentam CLC acompanhada das demonstrações financeiras. Para os municípios que não apresentam CLC no seu sítio oficial da *internet*, foram solicitados via correio eletrónico, apresentando-se os resultados na Tabela 4.2.

Tabela 4.2: Número de CLC divulgadas e obtidas

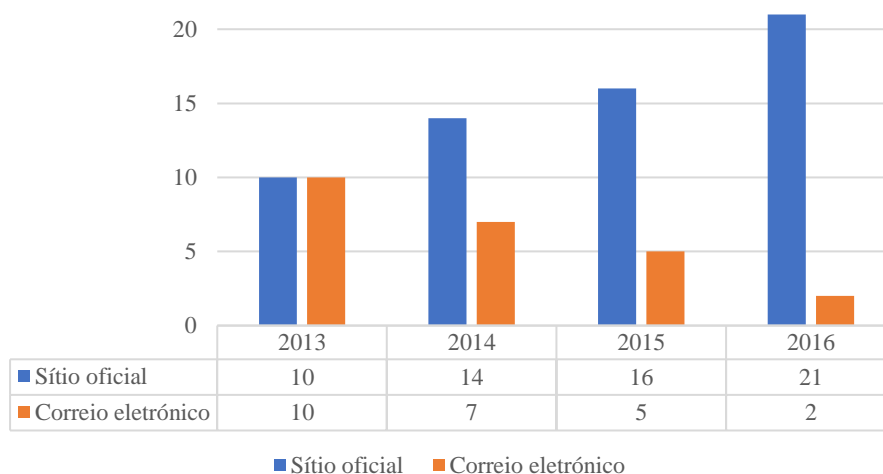
		2013	2014	2015	2016
CLC	Assinada	8	12	14	19
Sítio oficial	Versão <i>Draft</i>	2	2	2	2
CLC	Assinada	10	7	5	2
Correio eletrónico	Versão <i>Draft</i>	0	0	0	0
Total		20	21	21	23

Segundo Marques e Almeida (2004) e Hay e Cordery (2017), a fiabilidade das contas não pode ser garantida se não for acompanhada pela CLC. Como se pode observar na Tabela 4.2 o número de municípios que divulga a sua CLC tem vindo a aumentar, uma vez que em 2013 apenas 10 divulgaram a CLC, tendo este número aumentado para 23 em 2016.

Os documentos em versões não assinadas não são passíveis de serem considerados fidedignos, uma vez que não é tomada responsabilidade pela sua elaboração. Contudo, no âmbito da presente investigação, considera-se que o relato financeiro auditado, mesmo que acompanhado de uma CLC em versão *draft*, tem valor acrescentado, relativamente a um relato financeiro não auditado, pelo que foram incluídas na presente investigação. De salientar que, o município de Matosinhos, efetuou, em todos os anos publicação da CLC em versões *draft*, conforme se pode verificar no Apêndice IV.

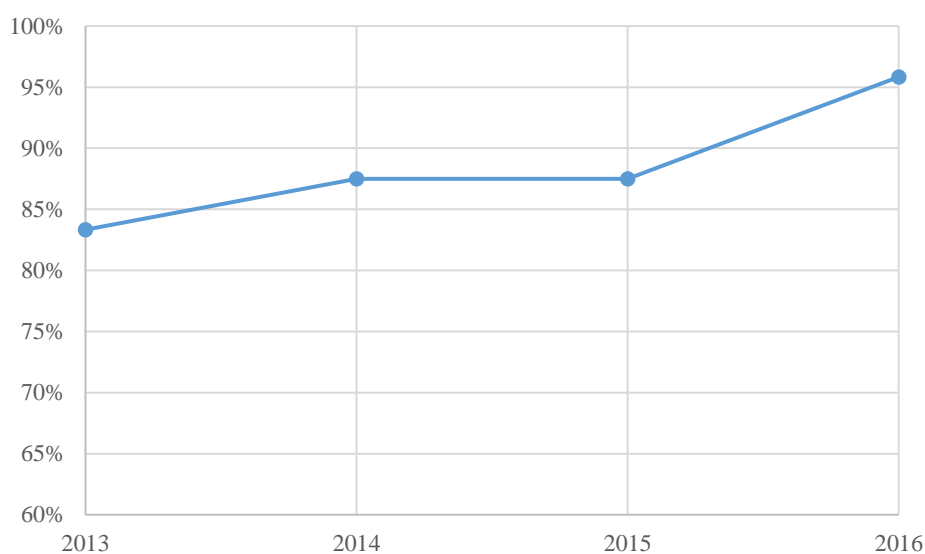
No Gráfico 4.1 apresenta-se a evolução das CLC divulgadas nos sítios oficiais da *internet* e das CLC obtidas via correio eletrónico para os anos em estudo.

Gráfico 4.1: Evolução das CLC publicadas e CLC obtidas por ano



Como se pode observar, da combinação da consulta efetuada ao sítio oficial da *internet* dos municípios com os pedidos efetuados via correio eletrónico, foi possível obter para análise um total de 85 CLC, tendo sido obtidas um mínimo de 20 CLC em 2013 e um máximo de 23 CLC em 2016. Verifica-se uma tendência no aumento de CLC publicadas no sítio oficial da *internet*, face às solicitadas via correio eletrónico, o que indicia um aumento da transparência do relato dos grandes municípios portugueses, como é possível constatar no Gráfico 4.2.

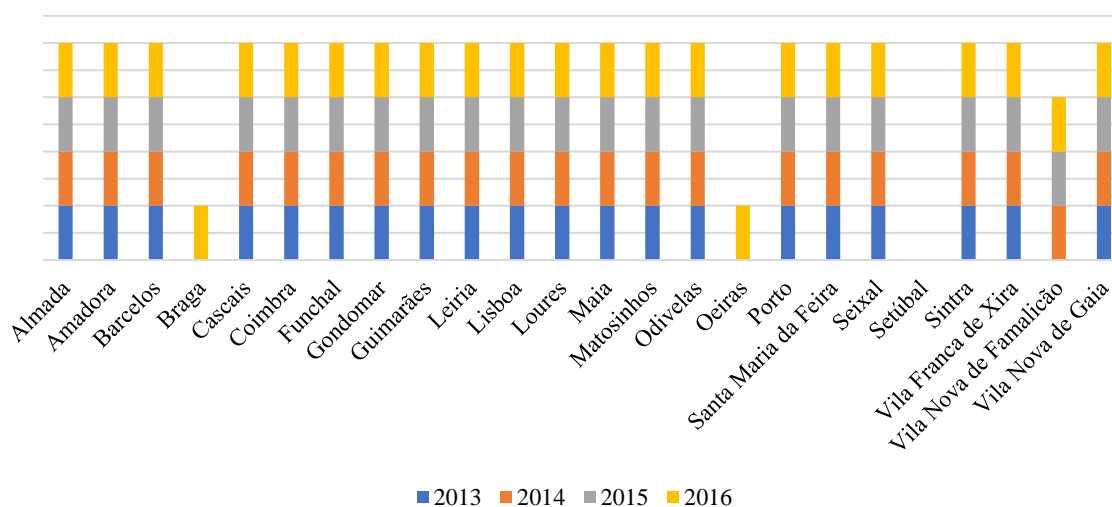
Gráfico 4.2: Evolução das CLC no período de investigação



Nesta investigação, em 2013 obteve-se 83,3% do total das CLC dos grandes municípios portugueses, 87,5% em 2014 e 2015 e 95,8% em 2016. Conjuntamente com o Gráfico 4.1, podemos concluir que existiu, efetivamente, uma crescente divulgação das CLC nos sítios oficiais dos municípios.

Para uma melhor perceção da realidade dos grandes municípios portugueses, ao nível da divulgação das CLC nos anos em análise, elaborou-se o Gráfico 4.3, correspondente aos municípios que divulgaram a CLC por ano.

Gráfico 4.3: Municípios que divulgaram a CLC, por ano



O Gráfico 4.3 permite observar quais os municípios e em que anos, foram disponibilizados as CLC no presente estudo. Como é possível verificar, a maioria apresentou a CLC à exceção dos seguintes municípios:

- Os Municípios de Braga e Oeiras apenas publicaram no sítio oficial da *internet* a CLC referente ao ano de 2016;
- Do Município de Vila Nova de Famalicão apenas foi possível obter, via correio eletrónico, as CLC referente aos anos 2013, 2014 e 2015;
- Do Município de Setúbal não foi possível obter, por qualquer via, as CLC dos anos em estudo.

Segundo o artigo n.º 4 do POCAL, devem os municípios publicar até 30 dias após a apreciação e aprovação pelo órgão deliberativo o plano plurianual de investimentos, o orçamento, os fluxos de caixa, o Balanço, a Demonstração dos Resultados e, quando aplicável, o Relatório de Gestão.

Verifica-se agora que, o espaço temporal de estudo da presente investigação é coincidente com um ciclo eleitoral, apresentando-se na Tabela 4.3 os resultados das eleições autárquicas de 2013 e, portanto, os partidos políticos a governar nos anos em estudo.

Tabela 4.3: Partidos políticos vigentes do mandato 2013-2016

	Independente	PCP	PS	PSD	PSD/CDS-PP
Número de municípios	3	4	12	1	4
%	13%	17%	50%	4%	17%

Observa-se que o partido político dominante é o Partido Socialista (PS), com uma expressão de 50% (12/24) nos grandes municípios portugueses, seguido da coligação Partido Socialista Democrata/Centro Democrático Social – Partido Popular (PSD/CDS-PP) e do Partido Comunista Português (PCP), ambos com uma expressão de 17% (4/24). Com menor expressão, verificam-se os candidatos Independentes 13% (3/24).

Apresentam-se, na Tabela 4.4 os grandes municípios que não apresentaram CLC no seu sítio oficial da *internet*, de acordo com o partido político.

Tabela 4.4: Número de municípios que não disponibilizaram CLC nos sítios oficiais da *internet* de acordo com o partido político

Municípios	Independente	PCP	PS	PSD	PSD/CDS-PP
2013	1	3	7	1	2
2014	1	2	6	0	1
2015	1	2	4	0	1
2016	0	1	2	0	0
Total	3	8	19	1	4

Observa-se que o PS é o partido político que menos divulga as CLC, não tendo divulgado 19 CLC. Contudo, dado que o PS é o partido dominante dos grandes municípios portugueses, considera-se que a não divulgação das CLC pelos grandes municípios portugueses, tendo em conta o partido político, não poderá ser corretamente analisada em valor absoluto, tendo sido formulado o Índice de Incumprimento de Divulgação das CLC (IID), calculado pela seguinte expressão: $IID = \frac{N_k}{M_k}$, onde k representa cada partido, N_k número de CLC não divulgadas pelo partido k e M_k número de municípios do partido k .

A leitura do IID é dada por: quanto maior for o valor do Índice, maior será o incumprimento ao nível das divulgações da CLC. Desta forma, o IID permite concluir o incumprimento registado pela não divulgação das CLC face à expressão do partido político no universo.

A Tabela 4.5 que se segue, é dada pela aplicação do IID, considerando os resultados da Tabela 4.3, que corresponde ao M_k , e da Tabela 4.4, que corresponde ao N_k .

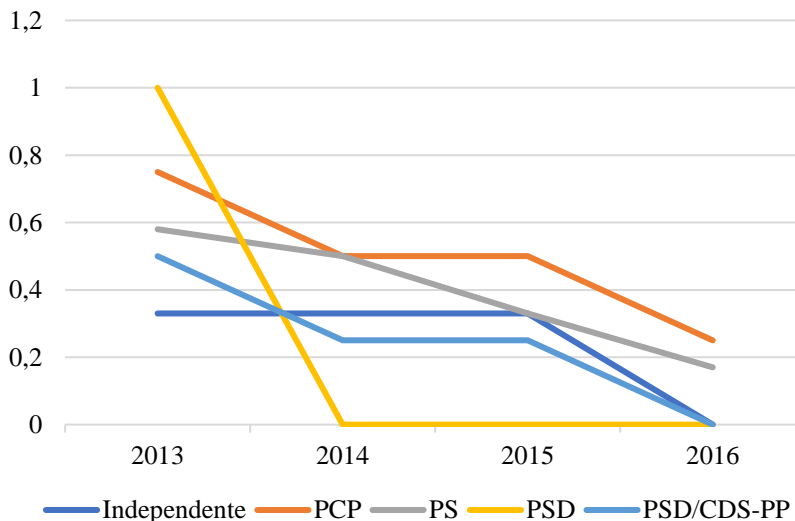
Tabela 4.5: Índice de Incumprimento de Divulgação das CLC nos grandes municípios

Municípios	Independente	PCP	PS	PSD	PSD/CDS-PP
2013	0,33	0,75	0,58	1,00	0,50
2014	0,33	0,50	0,50	0,00	0,25
2015	0,33	0,50	0,33	0,00	0,25
2016	0,00	0,25	0,17	0,00	0,00
Índice	1,00	2,00	1,58	1,00	1,00

Observa-se que o partido político que apresenta menos divulgações de CLC no sítio oficial da *internet* dos grandes municípios é o PCP, com um IID que ascende a dois. Desta forma, e apesar do PS apresentar um maior número absoluto de não divulgação de CLC, é o PCP que apresenta um maior Índice de Incumprimento, derivada da sua expressão de apenas 17% no universo dos grandes municípios portugueses.

Com recurso ao Gráfico 4.4 é possível verificar o comportamento dos municípios no que respeita à ausência de divulgação de CLC.

Gráfico 4.4: Índice de Incumprimento de Divulgação de CLC



No presente estudo de investigação foram incluídos os municípios cujas CLC foram divulgadas/obtidas transversalmente a todos os anos, de modo a permitir a comparação dos dados e dos resultados, tendo a investigação incidido, daqui adiante, nos 20 municípios que divulgaram as CLC nos quatro anos em estudo.

Das CLC analisadas e inscritas na base de dados, verificou-se a existência de apenas dois tipos de opinião, opinião limpa e opinião com reserva, como se pode observar na Tabela 4.6.

Salienta-se que em nenhum dos anos estudados foi emitida opinião adversa nem escusa de opinião.

Tabela 4.6: Tipo de opinião emitida

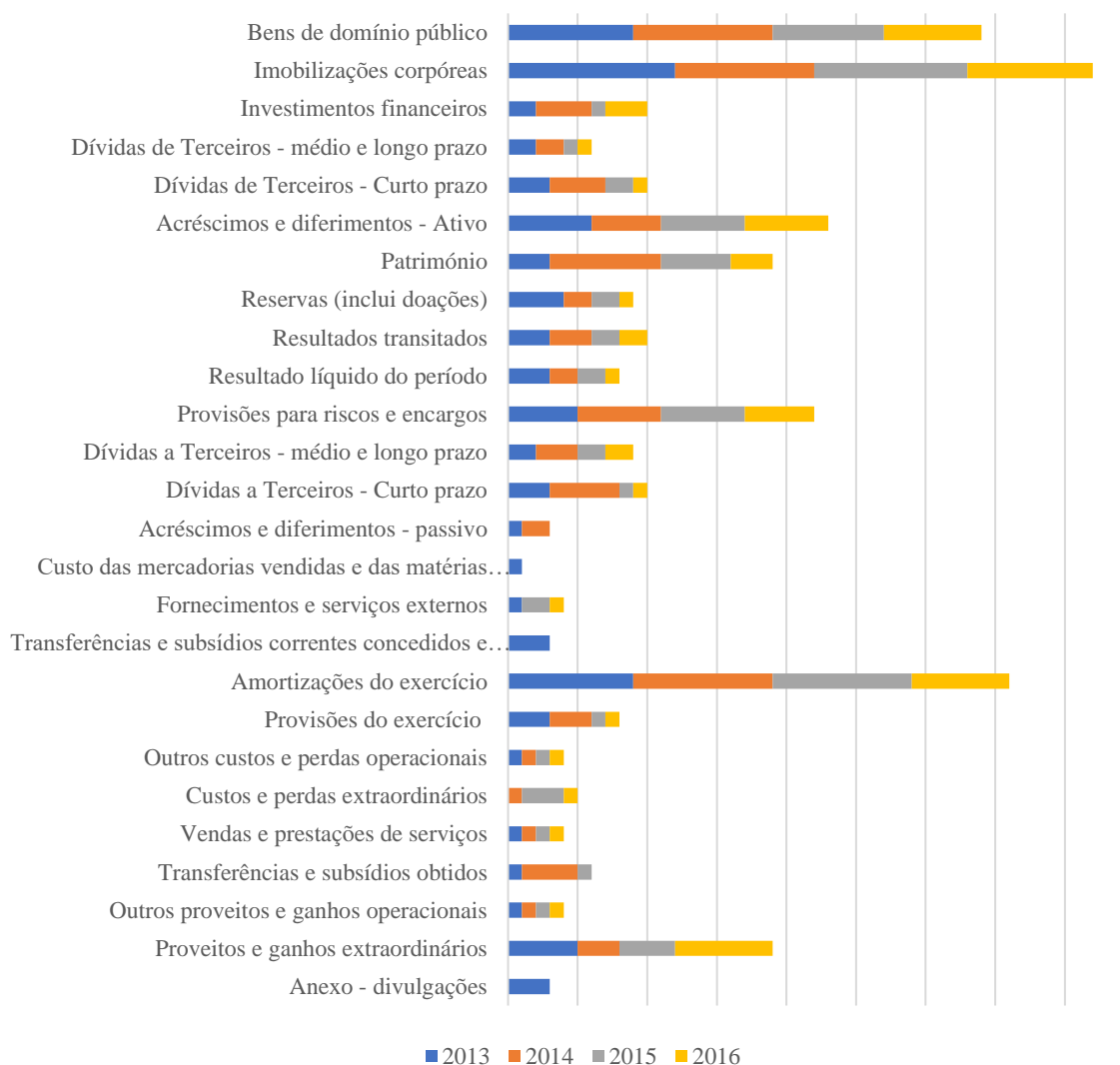
	2013	2014	2015	2016
Opinião Limpa	7	5	5	8
Opinião com Reserva	13	15	15	12

Como se pode observar, no ano de 2013 existiram treze grandes municípios que apresentavam opinião com reserva, em 2014 e 2015 ascendeu a quinze, tendo diminuído para doze em 2016. Portanto, o número de grandes municípios cujas CLC apresentam opiniões com reservas, correspondem a um mínimo de 60% (12/20) em 2016 e um máximo de 75% (15/20) em 2014 e 2015.

Assim, é possível afirmar que o menor número de reservas nos municípios se verifica no ano de 2013, que corresponde ao ano de eleições autárquicas e em 2016, que corresponde ao ano imediatamente anterior ao das eleições autárquicas.

Estando os municípios ao obrigo de rigorosas normas e princípios, tanto na perspetiva orçamental, como na perspetiva patrimonial, coloca-se a questão de saber sobre que áreas recaem as reservas e o motivo de estas ocorrerem. Considerando que a opinião com reservas indica pelo menos uma reserva numa das áreas do Balanço, Demonstração dos Resultados ou Anexo, inicia-se a análise gráfica pela leitura das reservas por rubricas das demonstrações financeiras, conforme se apresenta no Gráfico 4.5.

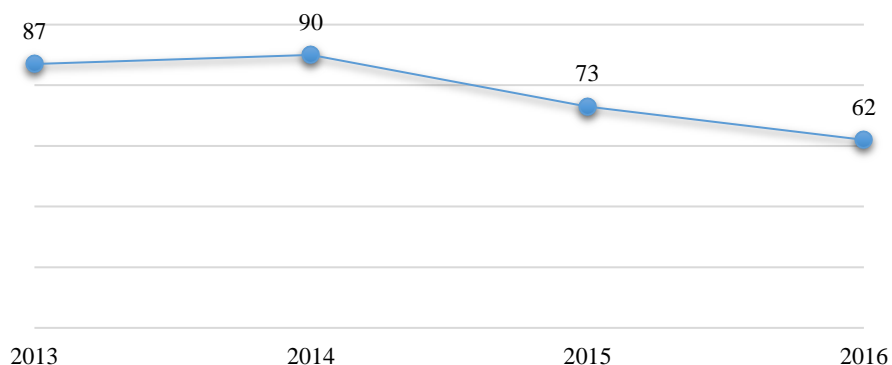
Gráfico 4.5: Reservas por rubricas das demonstrações financeiras



Como se pode observar verifica-se que as áreas das demonstrações financeiras que apresentam maior número de reservas nos grandes municípios são as Imobilizações corpóreas, os Bens de domínio público, no âmbito do Balanço, e as amortizações do exercício, no âmbito da Demonstração dos Resultados.

Observa-se no Gráfico 4.6, a evolução do número de reservas por rubricas das demonstrações financeiras.

Gráfico 4.6: Evolução do total anual de reservas



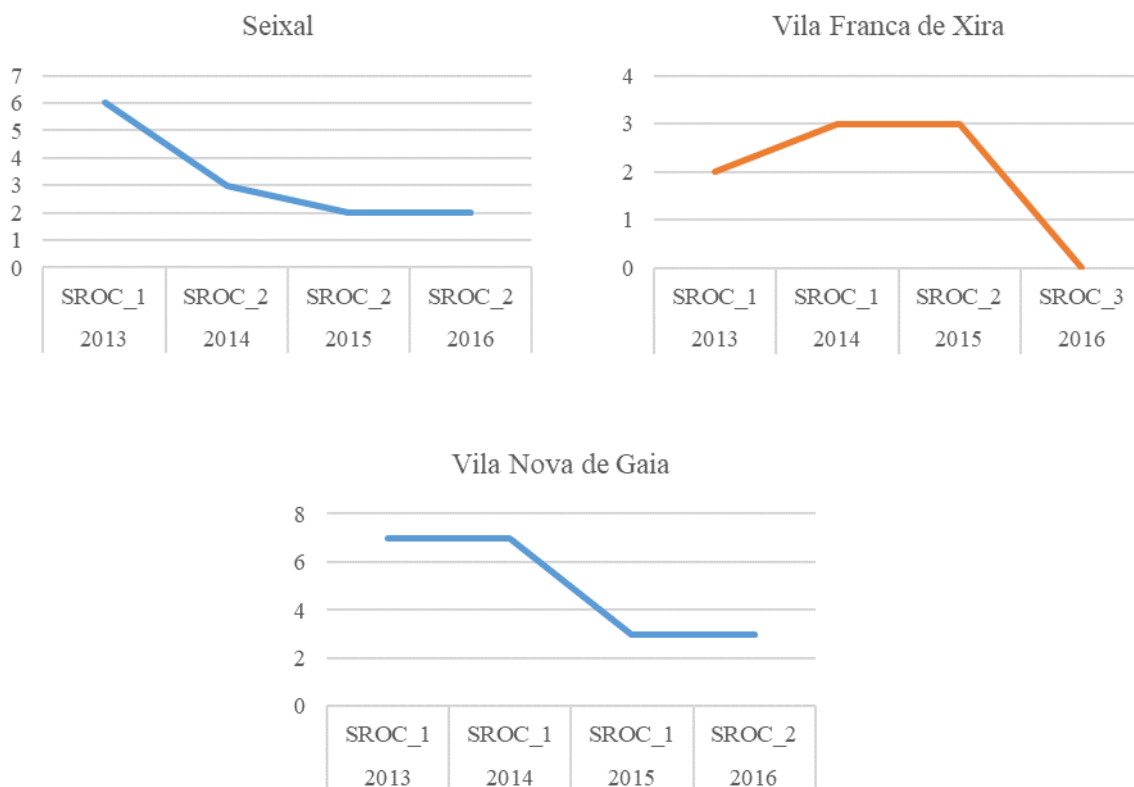
Do Gráfico 4.6, resulta que existe um aumento das reservas de 2013 para 2014, atingindo em 2014 o valor máximo, 90. A partir do ano 2014, até ao ano 2016, verifica-se uma tendência de diminuição de reservas nas demonstrações financeiras, atingindo em 2016 o valor mínimo registado nos anos em estudo, 62.

Verifica-se, ainda, relativamente à rubrica de Ganhos e Proveitos Extraordinários no ano de 2016, um incremento relativamente aos anos anteriores, que se pode confirmar no Apêndice V.

A variável qualitativa SROC, transformada numa variável numérica, permite analisar em que Municípios ocorreu mudança de SROC nos anos em estudo. Desta forma, foi atribuída à SROC do ano de 2013 a designação de SROC_1, sendo que nos casos em que existe alteração de SROC, passa a ser denominada de SROC_2. Assim, foi possível cruzar a alteração do número de reservas face aos municípios onde se verifica mudança de SROC, como se demonstra no Gráfico 4.7.

Gráfico 4.7: Número de reservas nos grandes municípios onde ocorreu alteração de SROC





Verifica-se que onze dos grandes municípios portugueses procederam à alteração da SROC nos quatro anos em estudo. Confirma-se que o intervalo temporal onde existiu uma maior tendência de mudança de SROC consistiu nos anos de 2013 para 2014. Observa-se que nos Municípios de Almada, Amadora e Vila Franca de Xira existe mudança de SROC e mudança de opinião da CLC, simultaneamente. Nos restantes oito municípios constatam-se as seguintes observações:

- O número de reservas mantém-se: Municípios de Guimarães, Santa Maria da Feira e Vila Nova de Gaia;
- O número de reservas aumenta: Município do Porto; e
- O número de reservas diminui: Municípios de Coimbra, Funchal, Lisboa e Seixal.

Pela análise efetuada não foi possível verificar uma tendência, aquando da mudança SROC. Analisando agora o reporte de informação por parte dos municípios aos organismos competentes, neste caso à DGAL, foram alvo de análise os montantes certificados (montantes que constam na Introdução da CLC, (ISA 705)) com os montantes reportados à DGAL, tendo sido apuradas diferenças entre ambos, como demonstra a Tabela 4.7.

Tabela 4.7: Número de grandes Municípios que apresentam diferenças entre os montantes certificados pela CLC e o reporte efetuado à DGAL

Ano	Dif. Balanço	Dif. RLP	Dif. Despesa Paga	Dif. Receita Cobrada
2013	5	1	1	13
2014	0	0	1	12
2015	3	0	1	8
2016	1	0	1	13
Total	9	1	4	46

Por observação, verifica-se que, as diferenças ocorrem com mais frequência ao nível da Receita Cobrada, não tendo havido diferenças no que respeita ao Total dos Fundos Próprios, motivo pelo qual estes não são apresentados na Tabela 4.7.

As diferenças que se constataam ao nível do RLP e da Despesa Paga, ocorrem devido à SROC dos Municípios em apreço não reportar na CLC, na parte reservada à Introdução, os montantes certificados nessas matérias, que segundo o Apêndice IV da DRA 873 é de carácter obrigatório (vide Apêndice VI). Salienta-se que o reporte da informação financeira à DGAL é de responsabilidade única dos Municípios.

Assim, verifica-se, com recurso à Tabela 4.8, o total de grandes municípios que apresentam diferenças entre ambos os reportes.

Tabela 4.8: Número de diferenças anualmente verificadas por município entre o reporte à DGAL e os montantes certificados na CLC

Ano	Número de Municípios	Número de Municípios com CLC	Municípios com diferença entre DGAL e CLC
2013	24	20	20
2014	24	21	13
2015	24	21	12
2016	24	23	15

Constata-se que as diferenças mais significativas ocorreram no ano de 2013, tendo-se verificado que todos os municípios analisados apresentaram diferenças entre a informação reportada à DGAL e a informação que consta na Introdução da CLC.

CAPÍTULO V. CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E INVESTIGAÇÕES FUTURAS

5.1. CONCLUSÕES

Os municípios gerem recursos públicos sendo importante que a sua gestão seja refletida, de forma verdadeira e apropriada, na respetiva prestação de contas anual. Assim, o relato financeiro dos municípios portugueses não poderá ser considerado fiável se a publicação da prestação de contas não for acompanhada da correspondente Certificação Legal das Contas.

Apesar da revisão legal das contas ser obrigatória por lei nos municípios portugueses, a CLC não constitui um elemento obrigatório de publicação no sítio oficial da *internet* dos mesmos, a acompanhar as demonstrações financeiras.

De modo a responder à questão de investigação, foram testadas diversas hipóteses. No que respeita à H1: *Os municípios divulgam a CLC durante todos os anos em estudo*, não foi possível confirmar esta hipótese, uma vez que do resultado do estudo 36,5% (35/96) dos grandes municípios não divulgam a CLC nos seus sítios oficiais da *internet*.

Relativamente à H2: *Existe uma tendência de opinião modificada sobre as demonstrações financeiras*, verificou-se que Moura (2011), Aguiar (2014), Pinto (2015) e Abreu e Segura (2019) determinaram a existência de reservas nas rubricas das demonstrações financeiras. Os resultados da presente investigação permitiram concluir a existência de opinião com reservas, em diversos municípios, ao longo dos anos em estudo, nomeadamente, um maior número de reservas nos anos de 2014 e 2015. Como tal, é possível confirmar a H2.

Quanto à H3: *Existe uma tendência de rubricas com reservas ao nível das demonstrações financeiras*, Moura (2011), Pinto (2015) e Abreu e Segura (2019) haviam verificado a existência de reservas nas rubricas de Bens de Domínio Público, Imobilizações corpóreas e Amortizações do exercício. A presente investigação corroborou a existência de rubricas com reservas ao nível dos Bens de Domínio Público, Imobilizações Corpóreas, Amortizações do Exercício e Resultados Transitados, confirmando a H3.

No que respeita à H4: *Existe alteração da opinião da CLC aquando da mudança de SROC*, Carreira e Heliodoro (2012) e Sousa (2017), expuseram que a mudança de opinião da CLC está relacionada com a mudança de SROC, ou seja, quando é contratada outra SROC, pode existir alteração na opinião da CLC, de um ano para o outro. Da investigação efetuada, verificou-se que, três em onze grandes municípios mudaram de opinião aquando da alteração

da SROC contratada. No entanto, os resultados obtidos não se revelaram estatisticamente significativos, pelo que é rejeitada a H4.

Considerando a H5: *O relato financeiro certificado é coincidente com o divulgado pela DGAL*, constatou-se que, nos termos do RFALEI, os órgãos executivos dos municípios aprovam as contas e, depois de aprovadas, são remetidas ao TdC até 30 de abril do ano seguinte, para sua fiscalização. Até ao limite de 10 dias após a aprovação de contas, estas são remetidas à DGAL, com vista à integração da informação reportada na Conta Geral do Estado. A responsabilidade do reporte à DGAL, é da responsabilidade exclusiva dos municípios, através do SIAL. Contudo, com os resultados do presente estudo, verificou-se que o reporte efetuado à DGAL possui incoerências face aos montantes certificados em sede de CLC, tendo sido observado esse facto em todos os anos em estudo, de acordo com a Tabela 4.8, apurando divergências em cerca de 70,5% (60/85) dos grandes municípios. Desta forma, é rejeitada a H5.

No que respeita à H6: *Existe influencia política no relato financeiro no ano de eleições e no ano imediatamente anterior*, Veiga e Veiga (2005), Kido *et. al.* (2012) e Hay e Cordery (2017) afirmam que os ciclos eleitorais influenciam o relato financeiro, no sentido em que os autarcas possam, de algum modo, influenciar os dados contabilísticos, com o objetivo de fazer parecer uma melhor imagem do seu desempenho e conquistar o voto dos cidadãos. Os resultados apurados no âmbito da análise à opinião das CLC estudadas, indicaram um menor número de reservas nos anos de 2013 e 2016, tendo sido observado que aqueles anos dizem respeito ao ano de eleições e ao ano imediatamente anterior ao de eleições, respetivamente. Baber (1983, citado por Hay & Cordery, 2017), afirmou que a auditoria às contas existe como forma de confirmação que os eleitos cumpriram as suas promessas eleitorais. O facto de os resultados revelarem a existência de menos reservas no ano de eleições e no ano imediatamente anterior ao de eleições, corroboram a existência de influência política no relato financeiro, associado à influência positiva da auditoria às contas. Deste modo, confirma-se a H6, concluindo que a competição política determina a importância da existência de auditoria, uma vez que aliada à credibilidade que a CLC transmite, os cidadãos depositam mais confiança no relato financeiro associado ao bom desempenho do executivo, quando existe CLC.

Respondendo à pergunta de investigação: *Qual a fiabilidade do relato financeiro divulgado pelos maiores municípios portugueses no período de 2013 a 2016?*, a presente investigação

permitiu concluir que existem situações que comprometem a fiabilidade do relato financeiro dos municípios portugueses.

Ao longo do período em estudo, verificou-se uma tendência de diminuição das CLC serem emitidas com reservas, tanto ao nível da opinião, como ao nível do número de reservas nas rubricas das demonstrações financeiras. Este facto poderá estar relacionado com a adoção das Normas Internacionais de Auditoria (ISA) em Portugal, que teve como um dos seus objetivos aumentar a credibilidade da CLC perante os utilizadores das demonstrações financeiras. No entanto, continuam a existir relatos financeiros com CLC que exprimem opiniões modificadas, bem como a manutenção de áreas das demonstrações financeiras alvo de reservas. Esta situação permite corroborar Moura (2011), sobre o facto de aquelas rubricas poderem ser consideradas áreas de risco.

Na revisão da literatura verificou-se a existência do Índice de Transparência Municipal, que possui indicadores de interesse público. Contudo, quando existe CLC publicada no sítio oficial da *internet*, não é efetuada menção à mesma. Assim, este índice não tem em conta a fiabilidade ou a transparência sobre a informação financeira disponibilizada pelos municípios portugueses.

Deste modo, a boa gestão e aplicação dos bens e dinheiros públicos, estes que são o resultado da receita fiscal de todos os contribuintes, só poderá ser transmitida aos cidadãos pela informação completa das peças financeiras, pelo Balanço, Demonstração dos Resultados, Anexo e a Certificação Legal das Contas, esta última que acredita a forma como devem ser lidas as demonstrações financeiras.

Vários autores enfatizaram nos seus estudos a importância que a auditoria possui na acreditação da informação financeira. Streim (1994) e Hay e Cordery (2017), constataram a importância da auditoria no combate à existência de dados manipulados, uma vez que esta acrescenta credibilidade à informação financeira, assim como Marques e Almeida (2004), que afirmam que as demonstrações financeiras apenas são fiáveis e transparentes se forem acompanhadas da CLC. Adicionalmente, Goodson, Mory e Lapointe (2012) e Aguiar (2014), afirmam que auditoria contribui para uma maior integridade e transparência, nomeadamente no aumento da confiança entre os cidadãos e os órgãos públicos. Desta forma, com a existência da CLC, o utilizador das demonstrações financeiras fica informado se os factos patrimoniais estão espelhados devidamente, ou se existem situações em que os montantes da informação financeira se encontrem subvalorizados ou sobrevalorizados, ou seja, se o relato

financeiro dos municípios é ou não fiável e transparente. Assim, dado que nem todos os grandes municípios portugueses divulgam as suas CLC ao longo do período em estudo, é possível concluir que esse facto limita a fiabilidade do seu relato financeiro.

Ao nível do partido político, foi possível concluir que o PCP foi quem divulgou um menor número de CLC, de acordo com o IID, contribuindo para um relato financeiro menos fiável.

De referir que, ao longo dos anos em estudo, os grandes municípios portugueses têm sido mais transparentes. No entanto, é possível concluir que 35 municípios não aplicam o Princípio da Transparência, sito no artigo 7.º do RFALEI, uma vez que ao deverem informar os cidadãos “de forma acessível e rigorosa”, não garantem informação fidedigna sobre a sua situação financeira.

Outra situação que se considera limitar a fiabilidade do relato financeiro dos grandes municípios, consiste nas diferenças observadas entre o relato certificado pelas CLC e a informação disponibilizada pela DGAL (da responsabilidade dos municípios). Neste contexto, é possível presumir que o município poderá ter efetuado alterações à prestação de contas entre os referidos espaçamentos temporais, sem comunicação ao ROC e sem comunicação ao SIAL. Segundo Barrett (2012), são efetuados acompanhamentos aos municípios pelo ROC após emissão da opinião, contudo o autor não aprofunda a extensidade ou o âmbito destes procedimentos. Todavia, não foi possível fundamentar se existe um controlo do TdC na confrontação do reporte financeiro que recebe, com o reporte que é fornecido à DGAL¹¹. A problemática associada à pouca fiabilidade do relato financeiro, nesta matéria, é a possibilidade de “alimentar” erradamente a Conta Geral do Estado, bem como a disponibilização de dados financeiros para estudos estatísticos e outros fins.

5.2. LIMITAÇÕES E INVESTIGAÇÕES FUTURAS

Da investigação efetuada, foram detetadas algumas limitações, nomeadamente no que diz respeito ao contacto sem sucesso dos municípios, os quais, não apresentaram resposta ao pedido da CLC dos anos em análise, o que poderia ter acrescentado valor à presente dissertação, uma vez que se acredita na possibilidade de influência nos resultados.

¹¹ De acordo com o artigo 76.º do RFALEI os municípios prestam contas ao TdC até 30/04/N+1 e à DGAL 10 dias depois (10/05/N+1)

Adicionalmente, as CLC foram interpretadas e analisadas pelo investigador, usando o seu conhecimento obtido ao nível da sua frequência académica e profissional, à luz das normas em vigor à data da sua análise.

Considera-se uma limitação o espaço temporal desta investigação (2013-2016), uma vez que a informação financeira relativa a 2017, apenas foi publicada em 2019 no sítio oficial da *internet* na DGAL. Resultado de a investigação ter tido início em setembro de 2018, tendo sido nessa data solicitadas as CLC aos municípios, tendo a informação sido recebida pelos municípios até março de 2019, não foi possível inserir a análise até 2017. Adicionalmente, para além de ser necessário retirar as CLC dos sítios oficiais da *internet* dos municípios, as CLC que faltariam, necessárias à investigação, teriam que ser solicitadas aos municípios, recebidas e analisadas, sob pena de não concluir a presente investigação.

Como investigação futura, propõe-se estender o presente estudo às restantes categorias de municípios, bem como estudar se a adoção do SNC-AP contribuirá para uma maior fiabilidade das demonstrações financeiras.

CAPÍTULO VI. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abreu, R., & Segura, L. (2019). A Certificação Legal de Contas e o Relatório de Auditoria nas Entidades Públicas. II Congresso Internacional de Contabilidade Pública. Disponível em https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/iicicp//finais_site/76.pdf
- Aguiar, D. R. (2014). Atuação dos auditores nas entidades públicas – o estudo de caso nos Municípios. Tese de Mestrado. Tese de Mestrado, Universidade Católica Portuguesa. Disponível em <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/17052/1/Projecto.pdf>
- Alt, J. E., & Lassen, D. D. (2006). Fiscal transparency, political parties, and debt in OECD countries. *European Economic Review*, 50(6), 1403–1439. <https://doi.org/10.1016/j.euroecorev.2005.04.001>
- Armstrong, E. (2005). Integrity, transparency and accountability in public administration: Recent trends, regional and international developments and emerging issues. *United Nations, Department of Economic and Social ...*, (August), 1–16. Disponível em <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/UN/UNPAN020955.pdf>
- Andrade, C., & Batalha, J. (2017). Índice de Transparência Municipal. Transparência e Integridade, Associação Cívica.
- Azevedo, C. E. F., Oliveira, L. G. L., Gonzales, R. K., & Abdalla, M. M. (2013). A Estratégia de Triangulação: Objetivos, Possibilidades, Limitações e Proximidades com o Pragmatismo. In VI Encontro de Ensino e Pesquisa em Administração e Contabilidade (pp. 1–16).
- Baber, W. R., Brooks, E. H., & Ricks, W. E. (1987). An Empirical Investigation of the Market for Audit Services in the Public Sector. *Journal of Accounting Research*, 25(2), 293. <https://doi.org/10.2307/2491019>
- Barbosa, T. (2018). O Índice de Transparência Municipal em Portugal e a perceção dos Municípios (Tese de Mestrado, Universidade do Minho, Escola de Economia e Gestão). Disponível em: <http://hdl.handle.net/1822/59464>
- Barrett, P. (2012). Performance auditing—addressing real or perceived expectation gaps in the public sector. *Public Money and Management*, 32(2), 129–137. <https://doi.org/10.1080/09540962.2012.656019>
- Batalha, S. (2014). Determinantes da Transparência Municipal em Portugal: uma análise empírica. Tese de Mestrado, Instituto Superior de Economia e Gestão. Disponível em <https://www.repository.utl.pt/bitstream/10400.5/8491/1/DM-SAAB-2014.pdf>
- Bolívar, M. P. R., Muñoz, L. A., & Hernández, A. M. L. (2013). Determinants of Financial Transparency in Government. *International Public Management Journal*, 16(4), 557–602. <https://doi.org/10.1080/10967494.2013.849169>
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., & Manes Rossi, F. (2016). Public Sector Accounting and Auditing in Europe. The Challenge Of Harmonization. *Accounting in Europe*, 13(3), 425–427. <https://doi.org/10.1177/1750698009355679>
- Caldeira, C. P. (2015). A Arte das Bases de Dados (2ª ed.). Lisboa: Edições Sílabo
- Candimba, B. E. E. (2015). Os Bens do Domínio Público e os Municípios do Distrito de Setúbal. Tese de Mestrado. Tese de Mestrado, Instituto Politécnico de Setúbal,

Escola Superior de Ciências Empresariais. Disponível em <https://comum.rcaap.pt/handle/10400.26/9751>

- Carlitz, R. (2013). Improving transparency and accountability in the budget process: An assessment of recent initiatives. *Development Policy Review*, 31(S1), 49–67. <https://doi.org/10.1111/dpr.12019>
- Carreira, F., & Heliodoro, P., (2012). O relatório de auditoria e as mudanças de auditor: revisão de literatura (pp. 1–17). Trabalho apresentado no XV Encontro AECA, 20-21 de setembro 2012, Ofir, Portugal. Disponível em <http://hdl.handle.net/10400.26/21073>
- Carvalho, H. (2017). *Análise Multivariada de Dados Qualitativos – Utilização da ACM com o SPSS*. Edições Sílado.
- Carvalho, J. B. da C., Fernandes, M. J. da S., Camões, P. J. S., & Jorge, S. M. F. (2014). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2013*. Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas. Disponível em <https://www.occ.pt/pt/a-ordem/publicacoes/anuario-financeiro-dos-municipios-portugueses/>
- Carvalho, J. B. da C., Fernandes, M. J. da S., Camões, P. J. S., & Jorge, S. M. F. (2016). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2015*. Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas. Disponível em <https://www.occ.pt/pt/a-ordem/publicacoes/anuario-financeiro-dos-municipios-portugueses/>
- Carvalho, J. B. da C., Fernandes, M. J. da S., Camões, P. J. S., & Jorge, S. M. F. (2017). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2016*. Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas. Disponível em <https://www.occ.pt/pt/a-ordem/publicacoes/anuario-financeiro-dos-municipios-portugueses/>
- Carvalho, J. B. da C., Fernandes, M. J., & Teixeira, A. (2006). *POCAL – Comentado*. Rei dos Livros.
- Carvalho, J. B. da C., Fernandes, M. J. da S., Camões, P. J. S., & Jorge, S. M. F. (2015). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2014*. Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas. <https://doi.org/228599/05>
- Correia, C., Gonçalves, M., & Costa Marques, M. (2011). Accountability na contabilidade pública local em Portugal: o caso de um município do distrito de Coimbra. *Pecunia: Revista de La Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales*, 13(13), 161–173.
- Costa, A., Pereira, J., & Blanco, S. (2006). Auditoria do sector público no contexto da nova gestão pública. *Tékhne - Revista de Estudos Politécnicos*, III(5–6), 201–225. Disponível em <http://www.scielo.mec.pt/pdf/tek/n5-6/3n5-6a10.pdf>
- Costa, C. B. da. (2017). *Auditoria Financeira - Teoria e Prática (11ª Edição)*. Rei dos Livros.
- Costa, J. P. S. (2011). *Conformidade Da Prestação De Contas Nas O Caso Das Freguesias*. Teste de Mestrado, Instituto Universitário de Lisboa. Disponível em https://repositorio.iscte-iul.pt/bitstream/10071/4757/1/Dissertação de Mestrado em Contabilidade_João Costa.pdf
- David, F., Abreu, R., Segura, L., Formigoni, H., & Montovani, F. (2016). *Contabilidade E Auditoria Pública: Evidência Empírica Da Sua Relação*. Ordem Dos Contabilistas Certificados. Disponível em <https://www.occ.pt/news/cicpublica2016/pdf/73.pdf>

- DGAEP, (2018). Organização da administração do Estado. Disponível em: <https://www.dgaep.gov.pt/index.cfm?OBJID=a5de6f93-bfb3-4bfc-87a2-4a7292719839&men=i>. Acesso em 15 de setembro de 2019
- Doty, C. J. (2014). The Role Of Audit in Economic Growth. In PCAOB (Ed.), U.S. Chamber of Commerce The Future of Financial Reporting. Disponível em: https://pcaobus.org/News/Speech/Pages/12032014_Doty.aspx
- Fernandes, M. (2007). Contribuição da informação contabilística para a tomada de decisão na administração pública autárquica: controlo do endividamento líquido. *Revista de Estudos Politécnicos*, V. (8), 67–96. Disponível em <http://www.scielo.mec.pt/pdf/tek/n8/v5n8a04.pdf>
- Ferreira, D. P. (2017). O Nível de Transparência dos Municípios em Portugal. Tese de Mestrado, Faculdade de Economia, Universidade do Porto. Disponível em https://sigarra.up.pt/fep/pt/pub_geral.show_file?pi_doc_id=121087
- Ferreira, J. C. (2016). Evolução da Regulamentação da Auditoria em Portugal - Os novos desafios do setor (Tese de Mestrado, Instituto Politécnico de Tomar, Escola Superior de Gestão de Tomar) Disponível em <http://hdl.handle.net/10400.26/18502>
- Goodson, S. G., Mory, K. J., & Lapointe, J. R. (2012). Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance. Disponível em www.globaliia.org/standards-guidanc
- Guedes, N. (2016). Esquerda-direita: Análise das posições ideológicas do PS e do PSD (1990-2010). *Sociologia, Problemas e Práticas*, 80, 95–116. <https://doi.org/10.7458/SPP2016807849>
- Hay, D., & Cordery, C. (2017). The value of public sector audit: Literature and history. *Journal of Accounting Literature*, 40, 1–15. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2017.11.001>
- International Auditing and Assurance Standards Board, I. (2015). Manual das normas internacionais de controlo de qualidade, auditoria, revisão, outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados (edição 2015), I e II
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics* 3, 13(4), 305–360. <https://doi.org/10.1002/mde.1218>
- Jiménez, J., & Albalade, D. (2018). Transparency and local government corruption: what does lack of transparency hide? *European Journal of Government and Economics*, (7 (2)), 106–122. Disponível em [http://resolver.ebscohost.com/openurl?sid=EBSCO:edsdoj&genre=article&issn=22547088&ISBN=&volume=7&issue=2&date=20181201&spage=&pages=&title=Euro pean Journal of Government and Economics&atitle=Transparency and local government corruption%3A what does lack of transparency hide%3F&aulast=Juan Luis Jiménez&id=DOI:10.17979/ejge.2018.7.2.4509](http://resolver.ebscohost.com/openurl?sid=EBSCO:edsdoj&genre=article&issn=22547088&ISBN=&volume=7&issue=2&date=20181201&spage=&pages=&title=Euro%20pean%20Journal%20of%20Government%20and%20Economics&atitle=Transparency%20and%20local%20government%20corruption%3A%20what%20does%20lack%20of%20transparency%20hide%3F&aulast=Juan%20Luis%20Jim%C3%A9nez&id=DOI:10.17979/ejge.2018.7.2.4509)
- Jorge, S., Sá, P. M., & Lourenço, R. P. (2012). Transparência financeira nas entidades da administração local em Portugal: análise da informação disponibilizada nos sítios web. *Revista Portuguesa de Estudos Regionais*, 31, 39–53. Disponível em <http://hdl.handle.net/10316.2/35283>

- Kido, N., Petacchi, R., & Weber, J. (2012). The Influence of Elections on the Accounting Choices of Governmental Entities. *Journal of Accounting Research*, 50(2), 443–476. <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2012.00447.x>
- Lameiras, N. F. (2017). A ideologia partidária e o desempenho económico à escala local – uma avaliação no contexto dos municípios portugueses. Tese de Mestrado - Faculdade de Economia do Porto. Disponível em <https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/108484/2/226721.pdf>
- Lopes, E. da M. (2017). O Controlo da Administração Financeira do Estado. Tese de Mestrado, Instituto Universitário de Lisboa. Disponível em <http://hdl.handle.net/10071/15329>
- Lungeanu, E. (2015). Considerations Regarding the External Public Audit of Reimbursable Funds. *Procedia Economics and Finance*, 20(15), 358–364. [https://doi.org/10.1016/s2212-5671\(15\)00084-2](https://doi.org/10.1016/s2212-5671(15)00084-2)
- Magalhães, C. S. D. (2011). Regime jurídico da despesa pública: do direito da despesa ao direito à despesa. Disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/20398>
- Marques, M. da C. (2001). A Reforma da Administração Financeira e o Novo Enquadramento da Administração Pública. *Revista Da Administração e Políticas Públicas*, II, n.º 2, 116–125.
- Marques, M. C., & Almeida, J. J. (2004). Auditoria no sector público: um instrumento para a melhoria da gestão pública. *Revista Contabilidade & Finanças*, 15(35), 84–95. <https://doi.org/10.1590/s1519-70772004000200007>
- Martins, R. N. (2015). A Qualidade da Informação Financeira Previsional Como Instrumento de Avaliação do Pressuposto da Continuidade: O Caso das Empresas Municipais. Disponível em <https://repositorio.ipl.pt/handle/10400.21/6557>
- Moreira, P. (2019). Está indeciso? Faça o teste que lhe vai dizer qual é o partido português (e não só) que tem ideias mais parecidas consigo. *Expresso*. Acedido em 29 de dezembro de 2019, em: <https://expresso.pt/europeias-2019/2019-05-16-Esta-indeciso--Faca-o-teste-que-lhe-vai-dizer-qual-e-o-partido-portugues--e-nao-so--que-tem-ideias-mais-parecidas-consigo>
- Moura, N. J. (2011). Procedimentos de Auditoria a Adotar na Revisão das Contas dos Municípios: Enquadramento teórico e aplicação prática. *Revisores & Auditores*, Nº52, 22–34. Disponível em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/52/Auditoria2.pdf>
- Nogueira, S. P., Basílio, E. C., & Ribeiro, N. A. (2019). Impacto De Múltiplos Factores No Desequilíbrio Financeiro Dos Municípios Portugueses. Disponível em https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/iicicp//finais_site/79.pdf
- O'Donnell, G. (1998). Accountability horizontal e novas poliarquias. *Lua Nova: Revista de Cultura e Política*. <https://doi.org/10.1590/s0102-64451998000200003>
- Oliveira, Â. (2016). Popular Reporting nos municípios portugueses. Tese de Mestrado, Universidade de Coimbra, Faculdade de Economia. Disponível em <http://hdl.handle.net/10316/33014>
- Oliveira, S. (2017) O que é ser de esquerda ou de direita?. *Jornal de Notícias*. Acedido em 10 de outubro de 2019, em <https://tag.jn.pt/o-que-e-ser-de-esquerda-ou-de-direita/>

- Pinho, R. P. (2010). A Conformidade dos Documentos de Prestação de Contas nos Subsistemas Contabilísticos do POCAL - um contributo para a tomada de decisão. Tese de Mestrado, Universidade de Aveiro. Disponível em <https://ria.ua.pt/handle/10773/3556>
- Pinto, A. C., Santos, P. G. dos, & Melo, T. J. de. (2014). *Gestão Orçamental & Contabilidade Pública (2ª)*. Edições Técnicas.
- Pinto, A. I. C. da S. (2015). The impact of procurement practices in the municipality auditing market. Tese de Doutoramento, Instituto Universitário de Lisboa. Disponível em <https://repositorio.iscte-iul.pt/handle/10071/11956>
- Rei, R. M. (2015). A Influência da Auditoria Externa na Qualidade da Informação Financeira nos Municípios Portugueses. Tese de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. Disponível em <https://www.rcaap.pt/detail.jsp?id=oai:repositorio.ipl.pt:10400.21/6544>
- Ribeiro, M. M. (2018). Normas Internacionais de Auditoria, Considerações Específicas para Auditorias no Setor Público. *Revisores & Auditores*, 83, 29–41.
- Ribeiro, P. (2016). Contabilidade Pública - Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas e Regime Simplificado.
- Rocha, A. C. (2011). Accountability na Administração Pública: Modelos Teóricos e Abordagens. *Accountability in Public Administration: Theoretical Models and Approaches. Contabilidade, Gestão e Governança*, 14(2), 82–97.
- Rocha, J. F. da, & Silva, P. C. (2017). Capítulo 12: Municípios em Portugal. *Municipalismo: Perspetivas Da Descentralização Na América Latina, Na Europa e No Mundo*, 171–211. Disponível em [https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/54333/1/Municípios em Portugal.pdf](https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/54333/1/Municípios%20em%20Portugal.pdf)
- Rocha, J., & Silva, H. (2019). Os deveres de prestação de contas por parte dos entes locais no ordenamento português (pp. 1–16). pp. 1–16. Disponível em <http://hdl.handle.net/1822/60270>
- Rodrigues, R. J. V. (2017). Análise de eventuais consequências e implicações relacionadas com as novas exigências de relato, decorrentes da adoção das ISA em Portugal. *Revisores & Auditores*, 16–30. Retirado de <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/77/Auditoria.pdf>
- Sell, F. F., Sampaio, G. L., Zonatto, V. C. da S., & Lavarda, C. E. F. (2018). Accountability: Uma Observação Sobre O Nível De Transparência De Municípios. *Administração Pública e Gestão Social*, 10(4), 248–259. <https://doi.org/10.21118/apgs.v10i4.1972>
- Silva, E. A. da. (2013). As metodologias qualitativas de investigação nas Ciências Sociais. *Revista Angolana de Sociologia*, (12), 77–99. <https://doi.org/10.4000/ras.740>
- Sousa, C. C. (2017). Relatório de Auditoria - Fatores que condicionam a mudança de auditor (Tese de Mestrado, Instituto Politécnico do Porto, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto). Disponível em https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/11175/1/chantelle_sousa_MA_2017.pdf

- Streim, H. (1994). Agency problems in the legal political system and supreme auditing institutions. *European Journal of Law and Economics*, 1(3), 177–191. <https://doi.org/10.1007/BF01552469>
- Sukmaningrum, P. S., Performance, F., Insurance, I., Pendahuluan, I., Belakang, L., Mohd Hussin, M. Y., ... Islam, P. (2013). Ensino de bases de dados num curso profissional a uma turma de 10º An. *Jurnal Teknologi*, 1(1), 69–73. <https://doi.org/10.11113/jt.v56.60>
- Tavares, A. (2019). *Administração Pública Portuguesa*. Fundação Francisco Manuel dos Santos.
- Tavares, A., Sousa, L., Macedo, A., Fernandes, D., Teles, F., Mota, L. F., ... Pires, S. M. (2018). Qualidade da governação local em Portugal. Disponível em <https://www.ffms.pt/FileDownload/14b94278-1366-4df0-8740-aedcb3c8876f/qualidade-da-governacao-local-em-portugal>
- Transparência em Dicionário Infopédia da Língua Portuguesa. Porto Editora, 2003-2019. [consultado em 2019-10-28 22:30:27]. Disponível em: <https://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/transparência>
- Veiga, F., Veiga, L., Fernandes, B., & Martins, J. (2017). Limitação de mandatos: O impacto nas finanças locais e na participação eleitoral. Disponível em <https://www.ffms.pt/FileDownload/0d95c9f4-29c7-4756-9371-f4bb11491033/limitacao-de-mandatos-o-impacto-nas-financas-locais-e-na-participacao-eleitoral>
- Veiga, L. G., & Veiga, F. J. (2005). Eleitoralismo nos municípios portugueses. *Análise Social*, 40(177), 865–889. <https://doi.org/10.2307/41012236>

APÊNDICE I

Balço	Ativo	Bens de domnio pblico
		Imobilizaes incorpneas
		Imobilizaes corpneas
		Investimentos financeiros
		Existncias
		Dvidas de Terceiros - mdio e longo prazo
		Dvidas de Terceiros - Curto prazo
		Ttulos Negociveis
		Depsitos em instituies financeiras e caixa
	Acrscimos e diferimentos	
	Fundos Prprios	Patrimnio
		Ajustamentos de partes de capital em empresas
Reservas de avaliao		
Reservas (inclui doaes)		
Resultados transitados		
Passivo	Resultado lquido do perodo	
	Provises para riscos e encargos	
	Dvidas a Terceiros - mdio e longo prazo	
	Dvidas a Terceiros - Curto prazo	
Demonstrao dos Resultados	Custos e Perdas	Acrscimos e diferimentos
		Custo das mercadorias vendidas e das matrias consumidas
		Fornecimentos e servios externos
		Custos com o pessoal
		Transferncias e subsdios correntes concedidos e prestaes sociais
		Amortizaes do exercicio
		Provises do exercicio
		Outros custos e perdas operacionais
		Custos e perdas financeiros
	Custos e perdas extraordinrios	
	Proveitos e Ganhos	Vendas e prestaes de servios
		Impostos e Taxas
		Variao da produao
		Trabalhos para a prpria entidade
		Proveitos suplementares
		Transferncias e subsdios obtidos
		Outros proveitos e ganhos operacionais
		Proveitos e ganhos financeiros
Proveitos e ganhos extraordinrios		
Anexo		Anexo - divulgaes

APÊNDICE II

ISA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria

A Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público (IPSAS), Relato Financeiro Segundo o Regime de Contabilidade de Caixa, emitida pelo *International Accounting Public Sector Standards Board*, dispõe que a principal demonstração financeira é uma

demonstração de recebimentos e pagamentos de caixa quando uma entidade do setor público prepara as suas demonstrações financeiras de acordo com essas IPSAS (International Auditing and Assurance Standards Board , 2015).

"A11. Preparação das Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafo 4) e A57 - Natureza das ISA (Ref: Parágrafo 18): As ISA são relevantes para trabalhos do setor público. As responsabilidades do auditor do setor público podem, porém, ser afetadas pelo mandato de auditoria ou por obrigações das entidades do setor público decorrentes de lei, regulamento ou de outra autoridade (tal como diretivas ministeriais, requisitos da política governamental ou resoluções da legislatura), que podem abranger um âmbito mais vasto do que uma auditoria de demonstrações financeiras de acordo com as ISA. Estas responsabilidades adicionais não são abordadas nas ISA. Poderão ser abordadas nas tomadas de posição da *International Organization of Supreme Audit Institutions* ou de organismos emissores de normas nacionais, ou em orientações desenvolvidas por agências governamentais de auditoria" (International Auditing and Assurance Standards Board , 2015).

Os trabalhos de auditoria não estão limitados ao enquadramento das Normas Internacionais de Auditoria, sendo mais abrangente, tendo em conta disposições legais obrigatórias decorrentes da aplicação dos normativos da Administração Pública. (Ribeiro M. , 2018)

ISA 210 - Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria

"A27. A lei ou regulamento que enquadram as auditorias ao setor público obrigam geralmente a que seja designado um auditor do setor público e estabeleçam suas responsabilidades e poderes, incluindo o poder de aceder aos registos e outras informações da entidade. Mesmo quando a lei ou o regulamento estabelecem com suficiente detalhe os termos do trabalho de auditoria, o auditor do setor público pode considerar que há benefícios em emitir uma carta de compromisso mais completa do que a prevista no parágrafo 11";

“A37. No setor público, a legislação que rege os mandatos de auditoria pode conter requisitos específicos para esses mandatos, podendo ser exigido ao auditor, por exemplo, que relate as suas conclusões diretamente a um membro do Governo, ao legislador ou ao público se a entidade tentar limitar o âmbito da auditoria (International Auditing and Assurance Standards Board , 2015).

O revisor oficial de contas efetua o trabalho de Certificação Legal das Contas, mediante a apresentação de um contrato de prestação de serviços celebrado entre as partes, no prazo de 45 dias a contar da data da sua designação, de acordo com o artigo 53º da Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro (Ribeiro M. , 2018). A OROC disponibiliza um modelo de elaboração de contratos, contudo não é de carácter vinculativo, que sugere que seja especificado a natureza, duração e os honorários (Ribeiro M. , 2018). Contudo, no RFALEI e no POCAL, não é específico a menção a elaboração contrato de prestação de serviços.

ISA 220 - Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras

“A7. Podem existir medidas estatutárias que proporcionem salvaguardas para a independência dos auditores do setor público. Porém, os auditores do setor público ou as firmas de auditoria que realizem auditorias do setor público em nome do auditor estatutário podem, dependendo dos termos do mandato numa dada jurisdição, necessitar de adaptar a sua abordagem a fim de promover o cumprimento do espírito do parágrafo 11. Tal pode incluir, quando o mandato do auditor do setor público não permitir a renúncia do trabalho, a divulgação por meio de um relatório público das circunstâncias ocorridas e que, no setor privado, conduziriam à renúncia do auditor”;

“A9. No setor público, os auditores podem ser designados de acordo com procedimentos oficiais. Consequentemente, determinados requisitos e considerações respeitantes à aceitação e continuação de relacionamentos com os clientes e dos trabalhos de auditoria, conforme estabelecidos nos parágrafos 12, 13 e A8, podem não ser relevantes. Não obstante, a informação recolhida em consequência do processo descrito pode ser valiosa para os auditores do setor público na execução de avaliações do risco e no desempenho de responsabilidades de relato”;

“A12. No setor público, uma competência adicional apropriada pode incluir as habilitações que sejam necessárias para dar cumprimento aos termos do mandato de auditoria numa determinada jurisdição. Tal competência pode incluir o conhecimento das modalidades de relato aplicáveis, incluindo o relato destinado ao legislador ou a outro órgão de governação

ou o relato no interesse público. O âmbito mais alargado de uma auditoria do setor público pode incluir, por exemplo, alguns aspetos de auditoria de desempenhos ou uma avaliação integral do cumprimento das leis, regulamentos ou outras disposições, e prevenir e detetar fraudes e corrupção.”;

“A31. As entidades admitidas à cotação conforme referido nos parágrafos 21 e A28 não são comuns no setor público. Porém, podem existir outras entidades do setor público que são significativas devido à sua dimensão, complexidade ou a aspetos de interesse público e que, conseqüentemente, têm um conjunto alargado de interessados. Os exemplos incluem sociedades detidas pelo Estado e sociedades de serviços públicos. As transformações em curso no setor público podem também dar origem a novos tipos de entidades significativas. Não existem critérios objetivos fixados em que se fundamente a determinação do que é significativo. Não obstante, os auditores do setor público avaliam quais as entidades que poderão assumir importância suficiente para exigir a execução de uma revisão do controlo de qualidade do trabalho” (International Auditing and Assurance Standards Board , 2015).

Geralmente, as firmas de auditoria (SROC) estão sujeitas a controlo de qualidade numa base anual, a título de sorteio emanado pela OROC, pelo que a ISA 220, consagra as responsabilidades do auditor neste sentido, estando a firma sujeita à Norma de Controlo de Qualidade para Firmas que executem Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados 1 (ISQC 1) (Ribeiro M. , 2018). Na aceitação dos trabalhos de auditoria pelo auditor, não deverá este comprometer a qualidade do seu trabalho pelo facto de os seus honorários serem designados por diploma legal, o que se verifica no caso dos Institutos Públicos, mas ausente na lei no que toca às Autarquias Locais, sendo este um dos condicionalismos que o auditor poderá encontrar inerente à aceitação destes trabalhos (Ribeiro M. , 2018). As demonstrações financeiras estão obrigadas a requisitos legais, para além das normas de auditoria e relato financeiro, tendo que cumprir os requisitos emanados pelo Tribunal de Contas (TC), Inspeção Geral de Finanças (IGF), as Tutelas, a Direção Geral do Orçamento (DGO) e a Direção Geral das Autarquias Locais (DGAL) (Ribeiro M. , 2018).

ISA 240 – As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras

“A6. As responsabilidades do auditor do setor público relativas a fraude podem ser uma consequência da lei, regulamento ou outra autoridade aplicável às entidades do setor público

ou podem ser cobertas separadamente pelo mandato do auditor. Assim, as responsabilidades do auditor do setor público podem não ser limitadas à consideração dos riscos de distorção material das demonstrações financeiras, mas incluir também uma responsabilidade mais ampla de considerar os riscos de fraude.”;

“A57. Em muitos casos no setor público, a opção de renúncia ao trabalho pode não estar aberta ao auditor devido à natureza do mandato ou a considerações de interesse público.”;

“A67. No setor público, os requisitos para relatar fraude, descoberta ou não por meio do processo de auditoria, podem estar sujeitos a disposições específicas do mandato da auditoria ou da lei, regulamentos ou outra autoridade relacionados.” (International Auditing and Assurance Standards Board , 2015).

No setor público, a preocupação com a fraude requer uma conotação maior para além daquela que advém das divergências materiais ao nível das demonstrações financeiras, uma vez que está em causa dinheiro público. O Conselho de Prevenção da Corrupção (CPC) é uma entidade independente que trabalha junto do Tribunal de Contas, que desenvolveu em fevereiro de 2018, no âmbito corrupção na Gestão Pública, um levantamento dos principais fatores de corrupção em entidades no setor público, as quais se apresentam transcritas de seguida (Ribeiro M. , 2018):

- <<Gestão de acessos informáticos: “Utilização indevida de passwords, acesso a informação reservada e partilha indevida e ilícita com terceiros”;
- Acumulação de funções e conflitos de interesse: “Acumulação de funções privadas com funções públicas com prejuízo destas últimas”;
- Exercício de poderes arbitrários: “Ausência ou inadequadas ações e decisões administrativas em troca de subornos”;
- Gestão e manuseamento de verbas, sobretudo em áreas da tesouraria e de cobrança de taxas e emolumentos;
- Gestão de bens financeiros e materiais dos serviços: “Controlo deficiente do economato, de parques e armazéns de materiais e equipamentos e utilização de veículos de serviços”; e
- Indefinição ou definição menos clara de critérios, normativos e/ou técnicos nos cadernos de encargos em procedimentos de contratação pública.>>

Acrescenta ainda o autor que, 41% destes crimes ocorreram na administração central, 35% nas entidades da administração local e 23% noutras entidades públicas.

Atualmente, o SNC-AP, segundo o artigo 9º do Decreto-lei n.º 192/2015, prevê que as entidades do setor público detenham um sistema de controlo interno adequado à prevenção de situações que constituem ilegalidades, seja por erro ou fraude, que assegure a salvaguarda dos seus ativos e a integralidade dos processos contabilísticos (Ribeiro M. , 2018). *“A própria NCP 17 – Acontecimentos após a Data de Relato inclui a descoberta de fraudes ou erros que mostrem que as demonstrações financeiras estavam incorretas como um acontecimento após a data de relato que pode dar lugar a ajustamentos, exigindo que uma entidade, por exemplo, ajuste as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras, ou que reconheça itens que não foram anteriormente reconhecidos”* refere o mesmo autor.

No âmbito da sua responsabilidade como autor na deteção de fraude esta deverá ser comunicada às entidades competentes, sob o risco de colocar em causa a independência.

ISA 250 - Considerações de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras

“A6. No setor público, podem existir responsabilidades adicionais de auditoria com respeito à consideração de leis e regulamentos relacionadas com a auditoria de demonstrações financeiras ou que se podem alargar a outros aspetos das operações da entidade.”;

“A20. Um auditor do setor público pode ser obrigado a relatar os casos de incumprimento ao legislador ou a outro órgão responsável ou a relatá-los no relatório do auditor.” (International Auditing and Assurance Standards Board , 2015).

Nos termos da alínea d) do nº2 do artigo 77º do RFALEI, cumpre ao auditor remeter semestralmente ao órgão executivo e deliberativo dos municípios a informação sobre a situação económica e financeira. Semestralmente cumpre ao auditor executar procedimentos e verificações no âmbito de:

- Análise ao Orçamento no âmbito de alterações e orçamentais ocorrida entre os semestres;
- Verificação dos valores declarados à DGAL em cumprimento com as disposições legais decorridas da Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro, que aprova as regras aplicáveis à assunção de compromissos e aos pagamentos em atraso das entidades públicas;

- Amostra aleatória da despesa e da receita do semestre em análise, de forma a testar o registo contabilístico, bem como confirmar procedimentos obrigatórios a nível do circuito da despesa (Cabimentação, Liquidação, Obrigação e Pagamento) e da receita (reconhecimento do recebimento);
- Dar parecer sobre a execução orçamental da despesa e da receita; e
- Análise das reconciliações bancárias de todas as contas, verificando a natureza dos valores em reconciliação.

ISA 265 - Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados da Governação e à Gerência

“A27. Os auditores do setor público podem ter responsabilidades adicionais no sentido de comunicar deficiências que tenham identificado durante a auditoria de formas, com um nível de detalhe e a partes não previstas nesta ISA. Por exemplo, as deficiências significativas poderão ter de ser comunicadas ao legislador ou a outro órgão oficial. A lei, os regulamentos ou outra autoridade podem também determinar que os auditores do setor público relatem quaisquer deficiências no controlo interno, independentemente da importância dos efeitos potenciais dessas deficiências. Adicionalmente, a legislação pode exigir que os auditores do setor público relatem sobre matérias relacionadas com o controlo interno entendidas num sentido mais lato do que as deficiências no controlo interno cuja comunicação é exigida por esta ISA, nomeadamente relacionadas com controlos do cumprimento das determinações de uma autoridade legislativa, reguladora ou de disposições de contratos ou acordos de subsídios.” (International Auditing and Assurance Standards Board , 2015).

No âmbito dos trabalhos desenvolvidos de carácter semestral, o auditor efetua um relatório dispondo do resultado dos procedimentos efetuados e explicados no ponto acima, cujo relatório é remetido ao município para efeitos de prova do cumprimento da alínea d) do n.º 2 do artigo 77 do RFALEI.

ISA 315 (revista) - Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente

“A13. Os auditores de entidades do setor público têm, muitas vezes, responsabilidades adicionais relativamente ao controlo interno e ao cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis. As indagações aos indivíduos apropriados dentro da função de auditoria interna podem auxiliar os auditores a identificar o risco material de incumprimento de leis e

regulamentos aplicáveis e o risco de existirem deficiências no controlo interno sobre o relato financeiro.”;

“A28. Em auditorias de entidades do setor público, a lei, os regulamentos ou outra autoridade podem afetar as operações dessas entidades. A consideração destes elementos é essencial para obter um conhecimento da entidade e do seu ambiente.”;

“A42. Em auditorias de entidades do setor público, os “objetivos da gerência” podem ser influenciados por preocupações respeitantes à responsabilização pública pela prestação de contas e podem incluir objetivos que têm a sua fonte na lei, regulamentos ou noutra autoridade.”;

“A72. Os auditores do setor público têm muitas vezes responsabilidades adicionais com respeito ao controlo interno como, por exemplo, relatar sobre o cumprimento face a um código de práticas estabelecido. Os auditores do setor público podem também ter responsabilidades no sentido de relatar sobre o cumprimento da lei, regulamentos ou outra autoridade. Consequentemente, a sua revisão do controlo interno pode ter um âmbito mais vasto e ser mais pormenorizada.”;

“A126. Quando se fazem asserções sobre as demonstrações financeiras de entidades do setor público, além das asserções apresentadas no parágrafo A124, a gerência pode muitas vezes declarar que as transações e acontecimentos foram levados a efeito de acordo com a lei, regulamento ou outra autoridade. Tais asserções podem cair no âmbito da auditoria das demonstrações financeiras.” (International Auditing and Assurance Standards Board , 2015).

O conhecimento do negócio por parte do auditor, permite que este tenha uma consciência das transações que são ou não devidas resultado do quotidiano do município, segundo a ISA 230, faz parte do planeamento do trabalho de auditoria. (Ribeiro M. , 2018) faz um levantamento de um conjunto de riscos associados à atividade do setor público, os quais se transcreve:

- <<Inadequado processo de inventariação e avaliação dos bens móveis e imóveis da entidades e incompleto registo/cadastro dos mesmos;
- Ativos fixos não reconhecidos ou não devidamente mensurados;
- Artigos de inventário sem rotação e sem a contabilização de perdas por imparidade adequadas;

- Inexistência do registo de perdas por imparidade relacionadas com créditos de difícil cobrança;
- Reconciliações bancárias com itens pendentes de valor significativo e/ou não devidamente analisados;
- Ótica de caixa no reconhecimento dos rendimentos e gastos, não se procedendo à correta especialização dos exercícios;
- Existência de passivos omissos reclamados por fornecedores, cujas faturas não se encontram registadas contabilisticamente;
- Regularizações consideráveis em resultados transitados relacionadas com gastos de exercícios anteriores não especializados; e
- Tratamento contabilístico inadequado de rendimentos relacionados com subsídios ao investimento, nomeadamente por não ser elaborado um mapa resumo que identifique (por projeto e por medida) os bens subsidiados e respetivas taxas de depreciação, valor do investimento elegível, verbas já recebidas e por receber.>>

ISA 320 - A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria

“A2. No caso de uma entidade do setor público, os legisladores e os reguladores são muitas vezes os principais utentes das suas demonstrações financeiras. Para além disso, as demonstrações financeiras podem ser usadas para tomar decisões que não sejam decisões económicas. A determinação da materialidade para as demonstrações financeiras como um todo (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações) numa auditoria das demonstrações financeiras de uma entidade do setor público é por isso influenciada pela lei, regulamento ou outra autoridade e pelas necessidades de informação financeira dos legisladores e do público em relação aos programas do setor público.”;

“A9. Numa auditoria de uma entidade do setor público, o custo total ou o custo líquido (gastos menos réditos ou dispêndios menos recebimentos) podem ser indicadores de referência apropriados para programas de atividades. Quando uma entidade do setor público tem a custódia de ativos públicos, os ativos podem ser um indicador de referência apropriado.” (International Auditing and Assurance Standards Board , 2015).

A materialidade é uma matéria de julgamento profissional, como sugere a norma poderá ser calculada através da despesa paga ou da receita liquidada, ou então através do seu ativo

líquido. Por outro lado (Moura N. J., s. d.) reconhece que o nível da materialidade a determinar deverá ser mais baixo que o habitual, devido à sujeição a regulamentos e disposições legais e ao facto de estar a ser gerido dinheiro público. Contudo, não é legislado o critério exato para a definição da materialidade, estando assim a sua aplicação condicionante às características do município, o grau maior ou menor de risco que o auditor considera, resultando da experiência e sensibilidade do auditor.

ISA 330 - As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados

“A17. Relativamente a auditorias de entidades do setor público, o mandato de auditoria e quaisquer outros requisitos especiais de auditoria podem afetar as considerações do auditor quanto à natureza, oportunidade e extensão de procedimentos adicionais de auditoria.” (International Auditing and Assurance Standards Board , 2015).

Os procedimentos de auditoria são definidos mediante a determinação do nível de risco (Ribeiro M. , 2018) que o auditor definiu quando apurou a materialidade, conforme descrito acima. A extensão dos procedimentos requer técnicos com conhecimento específico no domínio da gestão pública.

ISA 402 - Considerações de auditoria relativas a uma entidade de utiliza uma organização de serviços

“A10. Os auditores do setor público têm geralmente amplos direitos de acesso estabelecidos na legislação. Porém, podem surgir situações em que tais direitos de acesso não estejam disponíveis, por exemplo quando a organização de serviços está localizada numa jurisdição diferente. Em tais casos, um auditor do setor público poderá ter de se inteirar da legislação aplicável nessa outra jurisdição para determinar se podem ser obtidos direitos de acesso apropriados. Um auditor do setor público pode também obter ou pedir à entidade utente que garanta a incorporação do direito de acesso em quaisquer acordos contratuais entre a entidade utente e a organização de serviços.”;

“A11. Os auditores do setor público podem também usar um outro auditor para executar testes aos controlos ou procedimentos substantivos em relação ao cumprimento da lei, regulamento ou outra autoridade.”;

“A43. Em alguns casos, a lei ou um regulamento podem exigir uma referência ao trabalho de um auditor do serviço no relatório do auditor do utente, por exemplo para efeitos de transparência no setor público. Nestas circunstâncias, o auditor do utente pode necessitar do

consentimento do auditor do serviço antes de fazer essa referência.” (International Auditing and Assurance Standards Board , 2015).

Por norma, o auditor tem pleno acesso aos registos contabilístico físicos e digitais, tanto que são necessários para sustentação da sua opinião como forma de prova de auditoria. Caso não seja possível aceder a tais registos, poderá o auditor considerar uma limitação ao desenvolvimento do seu trabalho.

ISA 450 - Avaliação de Distorções Identificadas Durante a Auditoria

“A19. No caso de uma auditoria de uma entidade do setor público, a apreciação sobre se uma distorção é material pode também ser afetada pelas responsabilidades do auditor estabelecidas por lei, regulamento ou outra autoridade no sentido de relatar determinadas matérias, incluindo por exemplo a fraude.” (International Auditing and Assurance Standards Board , 2015).

No âmbito do setor público, todas as divergências, materiais ou não, deverão ser relatadas nos relatórios semestrais, como é o caso dos municípios (Ribeiro M. , 2018).

ISA 510 - Trabalhos de Auditoria Iniciais - Saldos de Abertura

“A1. No setor público, podem existir limitações legais ou regulamentares sobre a informação que o auditor corrente pode obter de um auditor antecessor. Por exemplo, se uma entidade do setor público que tenha sido anteriormente auditada por um auditor designado oficialmente (por exemplo, um Auditor do Tribunal de Contas ou outra pessoa devidamente qualificada designada em seu nome) for privatizada, o grau de acesso a papéis de trabalho ou outras informações que o auditor designado oficialmente pode proporcionar a um auditor recém-designado do setor privado pode ser limitado por leis ou regulamentos de confidencialidade ou proteção do segredo. Nas situações que tais comunicações sejam limitadas, a prova de auditoria poderá ter de ser obtida por outros meios e, se não puder ser obtida prova de auditoria suficiente e apropriada, deve-se tomar em consideração o efeito na opinião do auditor.”;

“A2. Se o auditor designado oficialmente contratar externamente uma auditoria de uma entidade do setor público a uma firma de auditoria do setor privado e designar uma firma de auditoria que não seja a firma que auditou as demonstrações financeiras da entidade do setor público no período anterior, isso não é geralmente visto como uma alteração de auditores no que respeita ao auditor designado oficialmente. Porém, dependendo da natureza do acordo de prestação de serviço externo, o trabalho de auditoria pode ser considerado um trabalho de

auditoria inicial na perspectiva do auditor do setor privado em termos do cumprimento das suas responsabilidades, pelo que se aplica esta ISA.” (International Auditing and Assurance Standards Board , 2015).

Na aceitação do trabalho de auditoria, deve o auditor consultar os relatórios do seu auditor antecessor e ainda, quando aplicável, relatórios de auditorias do TC e da IGF, não obstante a situações de confidencialidade ou proteção de dados (Ribeiro M. , 2018). Quando a documentação mencionada não está disponível ou a entidade nunca teve ações de auditoria, deverá o auditor efetuar procedimentos específicos de modo a validar os saldos de abertura (Ribeiro M. , 2018).

ISA 520 - Procedimentos Analíticos

“A11. As relações entre determinados itens das demonstrações financeiras tradicionalmente consideradas na auditoria de entidades comerciais podem não ser sempre relevantes na auditoria de entidades governamentais ou de entidades não comerciais do setor público. Por exemplo, em muitas entidades do setor público, a relação direta entre rédito e dispêndios poderá ser limitada. Além disso, porque o dispêndio na aquisição de ativos pode não ser capitalizado, pode não existir relação entre os dispêndios com, por exemplo, inventários e ativos fixos, e a quantia desses ativos relatada nas demonstrações financeiras. Também podem não se encontrar disponíveis dados ou estatísticas setoriais do setor público para efeitos comparativos. Contudo, podem ser relevantes outras relações como, por exemplo, variações no custo por quilómetro da construção de estradas ou no número de veículos adquiridos em comparação com o número de veículos retirados.” (International Auditing and Assurance Standards Board , 2015).

No âmbito da análise das demonstrações financeiras no setor público, fazendo a comparação com o período homólogo ou analisado as variações entre rubricas (revisão analítica) não é tão linear a variação das vendas com a variação dos gastos, por exemplo (Ribeiro M. , 2018), muitas vezes devido a situações específicas no setor público, como motivos orçamentais, complexidade no âmbito da contratação pública, entre outras. Um dos indicadores mais utilizados no setor público são comparação a nível da execução orçamental por rubrica de classificação económica, no âmbito da despesa e da receita.

ISA 540 - Auditar Estimativas Contabilísticas, incluindo Estimativas Contabilísticas de Justo Valor e Respetivas Divulgações

“A11. As entidades do setor público podem deter volumes significativos de ativos especializados relativamente aos quais não existam fontes de informação facilmente disponíveis e fiáveis para efeitos de mensuração de justo valor, por outra base de valor corrente ou por uma combinação de ambos. Muitas vezes, os ativos especializados detidos não geram fluxos de caixa e não têm um mercado ativo. A mensuração de justo valor exige por isso geralmente estimação e pode ser complexa e, em alguns casos raros, pode não ser de todo possível.” (International Auditing and Assurance Standards Board , 2015).

No que diz respeito, essencialmente, aos bens de domínio público, alguns deles não são passíveis de determinar o seu valor patrimonial, resultado de ausência de informação base sobre o ativo, podendo resultar numa opinião modificada em sede de Certificação Legal das Contas (Ribeiro M. , 2018).

ISA 550 - Partes Relacionadas

“A8. As responsabilidades do auditor do setor público no que respeita aos relacionamentos e transações com partes relacionadas podem ser afetadas pelo mandato de auditoria ou por obrigações de entidades do setor público resultantes de lei, regulamento ou outra autoridade. Consequentemente, as responsabilidades do auditor do setor público podem não se limitar a tratar os riscos de distorção material associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas, podendo também incluir uma responsabilidade mais vasta pelo tratamento dos riscos de incumprimento da lei, regulamento ou outra autoridade que regem as organizações do setor público e estabelecem requisitos específicos na condução de negócios com partes relacionadas. Adicionalmente, o auditor do setor público poderá ter de tomar em consideração requisitos de relato financeiro do setor público relativos a relacionamentos e transações com partes relacionadas que possam diferir dos requisitos aplicáveis ao setor privado.” (International Auditing and Assurance Standards Board , 2015)

A responsabilidade do auditor, apesar de estar espelhado na ISA 550, advém, adicionalmente da NCP 20 – Divulgações de Partes relacionadas, cuja norma indica que consistem em partes relacionadas “se uma das partes exercer influência significativa sobre a outra parte ao tomar decisões financeiras e operacionais” e exige a sua divulgação “necessária para efeitos de responsabilização pela prestação de contas e permite que os utilizadores compreendam melhor as demonstrações financeiras da entidade que relata”. Atualmente, o SNC-AP, prevê no ponto 20 do anexo I que se divulguem as transações que não ocorreriam no âmbito de um relacionamento normal entre um fornecedor ou cliente (Ribeiro M. , 2018).

ISA 560 - Acontecimentos Subsequentes

“A5. No caso do setor público, a data em que as demonstrações financeiras são emitidas pode ser a data em que as demonstrações financeiras auditadas e o correspondente relatório do auditor são apresentadas à tutela ou de outra forma tornadas públicas.”;

“A10. No setor público, o auditor pode ler os registos oficiais das decisões das entidades oficiais e indagar acerca de matérias tratadas em decisões relativamente às quais não se encontrem ainda disponíveis registos oficiais.”;

“A14. No setor público, as ações tomadas de acordo com o parágrafo 13 quando a gerência não altera as demonstrações financeiras podem também incluir o relato separado ao órgão competente, ou a outro órgão relevante na hierarquia de relato, sobre as implicações do acontecimento subsequente nas demonstrações financeiras e no relatório do auditor.”;

“A17. Em algumas jurisdições, as entidades do setor público podem estar proibidas por lei ou regulamento de emitir demonstrações financeiras alteradas. Nessas circunstâncias, a ação apropriada para o auditor pode ser o relato ao órgão oficial competente.” (International Auditing and Assurance Standards Board , 2015).

Segundo a NCP 17 – Acontecimentos Após a Data de Relato, no disposto no Decreto-Lei 192/2015 de 11 de setembro, a entidade deve ajustar as suas demonstrações financeiras, quando existem situações passíveis de ajustamentos após a data do relato cuja evidência é forte que tais situações já se verificavam à data do relato, cujas situações se encontram emanadas no parágrafo 5.1 da referida norma, ou não deve ajustar as demonstrações financeiras no disposto do parágrafo 5.2. Não se verificou espelhado no POCAL norma alusiva a esta matéria.

ISA 570 (revista) – Continuidade

“A2. O uso pela gerência do pressuposto da continuidade é também relevante para as entidades do setor público. Por exemplo, a Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público (IPSAS) 1 aborda a questão da capacidade das entidades do setor público para prosseguirem em continuidade. Os riscos relativos à continuidade podem surgir, entre outros casos, de situações em que as entidades do setor público operam com fins lucrativos, em que o apoio governamental seja reduzido ou retirado ou no caso de privatização. Os acontecimentos ou condições que podem colocar dúvidas significativas sobre a capacidade de uma entidade para prosseguir em continuidade no setor público podem incluir situações em que a entidade do setor público precisa de financiamento para continuar a existir ou em

que são tomadas decisões políticas que afetam os serviços prestados pela entidade do setor público.” (International Auditing and Assurance Standards Board , 2015).

Nos termos no parágrafo 3.2 do POCAL, verifica-se que as demonstrações financeiras são efetuadas tendo em conta o princípio contabilístico do Princípio da Continuidade. Cabe ao auditor, avaliar os riscos que possam colocar em causa a continuidade de um Município.

ISA 580 - Declarações Escritas

“A9. Os mandatos para auditorias de demonstrações financeiras de entidades do setor público podem ser mais amplos do que para outras entidades. Em consequência, a premissa relativa às responsabilidades da gerência sobre a qual é conduzida uma auditoria de demonstrações financeiras de uma entidade do setor público pode dar origem a declarações escritas adicionais. Estas podem incluir declarações escritas que confirmem que as transações e acontecimentos foram conduzidos de acordo com a lei, regulamento ou outra autoridade.” (International Auditing and Assurance Standards Board , 2015).

A Guia de Aplicação Técnica (GAT) 13, emitida pela OROC, sugeriu um modelo de Declaração do Órgão de Gestão, cujo objetivo é orientar o auditor na identificação de matérias específicas. No caso dos municípios, estes regem-se por legislação específica, tendo que cumprir requisitos emanados no Tribunal de Contas, no RFALEI, diplomas anuais de execução orçamental, entre outras, os quais o auditor pode incluir na DOG que foram comprimidos os tais requisitos legais (Ribeiro M. , 2018).

ISA 700 (revista) - Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras

“A43. Não é comum que o setor público tenha entidades cotadas. Porém, as entidades do setor público podem ser significativas tendo em conta a sua dimensão, complexidade e interesse público. Nestes casos, pode ser exigido a um auditor de uma entidade do setor público por lei ou regulamento que comunique matérias relevantes de auditoria no seu relatório, ou pode fazê-lo voluntariamente.”;

“A75. Os auditores de entidades do setor público podem também, nos termos da lei ou regulamento, de ter de relatar publicamente algumas matérias, seja no relatório de auditoria, seja em relatório suplementar, que inclua informação consistente com os objetivos da ISA 701. Nestas circunstâncias, o auditor pode ter que adaptar alguns aspetos da comunicação das matérias relevantes de auditoria no seu relatório ou incluir nele uma referência para o relatório suplementar onde conste uma descrição de tais matérias.” (International Auditing and Assurance Standards Board , 2015).

Em sede de emissão da Certificação Legal das Contas, foram disponibilizados pela OROC, através da GAT 7, modelos específicos para as entidades que aplicam o POCP ou POC Setoriais, como é o caso do POCAL (Ribeiro M. , 2018), uma vez que o auditor terá que se pronunciar sobre o Balanço, Resultado Líquido do Período, Execução da Despesa (Despesa Paga) e Execução da Receita (Receita Cobrada Líquida), como veremos adiante.

ISA 720 (revista) - As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação

“A47. No setor público, a retirada de um trabalho pode não ser possível. Em tais casos, o auditor pode emitir um relatório ao governo fornecendo detalhes da matéria ou pode tomar outras ações apropriadas.” (International Auditing and Assurance Standards Board , 2015)

Nas situações em que são identificadas divergências materiais com a informação auditada, não tendo havido lugar aos ajustamentos propostos, o “auditor avaliará as implicações no seu relatório ou a necessidade de renunciar ao trabalho, sendo que esta última opção pode não estar acessível nos trabalhos do setor público” (Ribeiro M. , 2018).

As Normas Internacionais de Auditoria, as ISA, são, num todo aplicáveis a todas as entidades do setor público e do setor privado. Contudo, verificou-se a existência de condições específicas de aplicação das Normas Internacionais de Auditoria ao setor público, sobre as quais o auditor terá que incidir, adicionalmente, os procedimentos de auditoria.

APÊNDICE III

Área das Demonstrações Financeiras	Situações detetadas (Moura, 2011)
Depósitos em instituições financeiras e caixa	<i>Inexistência de controlo das garantias prestadas pelo Município (à exceção daquelas que constam das respostas dos bancos, as quais são devidamente divulgadas)</i>
Dividas de terceiros e dividas a terceiros	<i>Divergências entre o balancete analítico geral e o balancete de terceiros</i>
Imobilizações Corpóreas	<i>Não conclusão do processo de inventariação e avaliação dos bens móveis e imóveis do Municípios, e conseqüente falta de elaboração do mapa de amortizações</i>
Bens de Domínio Público	<i>Falta de confronto entre imóveis registados/cadastrados e respetivas Certidões do registo predial; e omissões de inventariação de bens de domínio público</i>
Imobilizações Corpóreas	<i>Manutenção em Imobilizado em curso de bens que já deveriam ter transitado para Imobilizado firme, pois registam esta transferência apenas com a emissão do auto de receção definitiva quando deverá ser com o auto de receção provisória</i>
Imobilizações Corpóreas	<i>Contabilização da compra de bens imóveis de acordo com os pagamentos parcelares (ótica do caixa) e não de acordo com o valor da escritura lavrada (ótica patrimonial)</i>
Imobilizações Corpóreas e Bens de Domínio Público	<i>Alienações de imóveis que não constam do cadastro de imobilizado do Município</i>
Amortizações	<i>Divergências entre mapas de amortizações e valores contabilísticos</i>
Investimentos Financeiros	<i>Registo de participações financeiras em empresas participadas pelo custo de aquisição, cujos impactos da não adoção do MEP são significativos</i>
Investimentos Financeiros e Provisões	<i>Não é feita nenhuma análise ao valor de mercado das participações, nem criadas provisões para investimentos financeiros que cubram os impactos de eventuais desvalorizações</i>

Área das Demonstrações Financeiras	Situações detetadas (Moura, 2011)
Existências	<i>Diferença entre o valor do inventário das existências em armazém e o valor contabilístico; Problemas de valorização no mapa de inventário das existências, tais como artigos com quantidade em stock mas valorizados a custo zero; quantidades negativas; corte de operações</i>
Existências e Provisões	<i>Existência de artigos sem rotação há mais de um ano, sem existir uma análise da recuperabilidade ou necessidade da criação de provisões adequadas; Falta da conta CMVMC</i>
Provisões e Dividas de Terceiros	<i>Não regularização ou constituição de provisão para créditos de clientes/utentes/contribuintes prescritos cuja prestação de serviços públicos (ex: consumo de água) tenha ocorrido há mais de 6 meses; Reconciliação de saldos</i>
Provisões e Dividas a Terceiros	<i>Não criação de provisão relacionada com créditos em dívida há mais de 6 meses, cujo risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado, nos termos previstos no POCAL (50% para dívidas em mora entre 6 meses e 12 meses; 100% se dívida em mora há de 12 meses); Reconciliação de saldos</i>
Depósitos em instituições financeiras e caixa	<i>Reconciliações bancárias com valores avultados pendentes, os quais poderão ser regularizados se forem atempadamente identificados e registados os respetivos créditos/proveitos e débitos/custos associados;</i>
Proveitos e ganhos e Acréscimos e Diferimentos	<i>Não especialização dos proveitos referentes ao exercício, recebidos somente no exercício seguinte (seguem muito a ótica do caixa)</i>
Resultados Transitados	<i>Regularizações consideráveis em resultados transitados relacionadas com custos de exercícios anteriores não especializados; Regularizações significativas em resultados transitados relacionadas com omissões no inventário de bens do imobilizado (nomeadamente imóveis)</i>
Acréscimos e Diferimentos	<i>Erros na especialização de proveitos relacionados com subsídios ao investimento</i>

Área das Demonstrações Financeiras	Situações detetadas (Moura, 2011)
Outras contas a receber	<i>Registo de subsídios para investimentos pela ótica do caixa (registam apenas quando a verba é recebida), quando deveriam ser registados assim que o projeto seja homologado e essa verba se torne exigível (já realizaram obra elegível que permita o pedido dessa verba)</i>

APÊNDICE IV

Municípios que divulgaram versão *Draft*

Municípios	2013	2014	2015	2016
Almada	0	0	0	0
Amadora	0	0	0	0
Barcelos	0	0	0	0
Cascais	1	0	0	0
Coimbra	0	0	0	0
Funchal	0	0	0	0
Gondomar	0	0	0	0
Guimarães	0	0	0	0
Leiria	0	1	1	1
Lisboa	0	0	0	0
Loures	0	0	0	0
Maia	0	0	0	0
Matosinhos	1	1	1	1
Odivelas	0	0	0	0
Porto	0	0	0	0
Santa Maria da Feira	0	0	0	0
Seixal	0	0	0	0
Sintra	0	0	0	0
Vila Franca de Xira	0	0	0	0
Vila Nova de Gaia	0	0	0	0
Total	2	2	2	2

APÊNDICE V

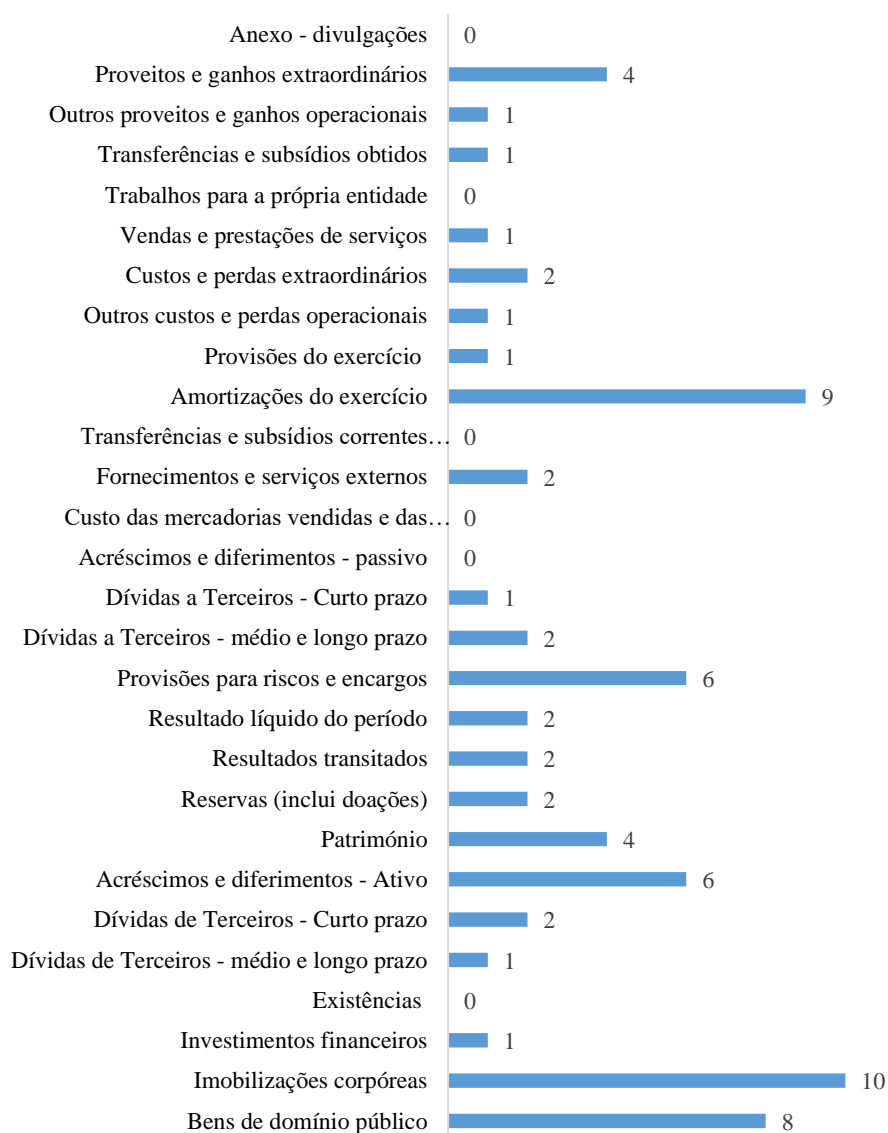
Reservas por rubrica das demonstrações financeiras em 2013



Reservas por rubrica das demonstrações financeiras em 2014



Reservas por rubrica das demonstrações financeiras em 2015



Reservas por rubrica das demonstrações financeiras em 2016



APÊNDICE VI

Ano	Municípios	Balanço DGAL	Balanço CLC	DIF Bal.	Total de Fundos Próprios DGAL	Total de Fundos Próprios CLC	DIF Total FP	RLP DGAL	RLP CLC	DIF RLP	Despesa Paga DGAL	Despesa Paga CLC	DIF DESP. PAGA	Total receitas exerc. + S. CG DGAL	Receita Cobrada Bruta CLC	DIF Receita
2013	Almada	375.705.277	375.701.225	4.052	295.444.229	295.444.229	0	564.913	564.913	0	75.228.442	75.228.442	0	79.960.956	79.960.956	0
2013	Amadora	359.465.166	3.594.655.166	3.235.190.000	261.101.172	261.101.172	0	276.827	276.827	0	79.962.825	79.962.825	0	74.200.232	74.695.658	-495.426
2013	Barcelos	277.529.631	277.529.631	0	191.674.328	191.674.328	0	-6.954.468	6.954.468	0	61.285.264	61.285.264	0	62.007.603	62.362.288	-354.685
2013	Cascais	501.182.174	501.182.174	0	375.845.921	375.845.921	0	3.433.947	3.433.947	0	130.063.830	0	130.063.830	130.024.873	0	130.024.873
2013	Funchal	1.045.269.004	1.045.500.650	231.646	809.495.949	809.495.949	0	-6.983.936	6.983.936	0	110.516.842	110.516.842	0	112.045.280	112.045.280	0
2013	Guimarães	490.076.109	490.076.109	0	333.607.736	333.607.736	0	7.202.494	7.202.494	0	63.003.509	63.003.509	0	78.941.069	78.095.383	845.686
2013	Leiria	249.238.702	249.310.875	72.173	141.832.405	141.832.405	0	13.067.501	13.067.501	0	55.212.680	55.212.680	0	64.555.558	64.770.603	-215.045
2013	Loures	1.385.718.400	1.385.718.400	0	1.206.277.978	1.206.277.978	0	-7.505.174	7.505.174	0	106.117.064	106.117.064	0	105.522.927	106.133.372	-610.444
2013	Maia	426.136.650	426.136.650	0	303.448.541	303.448.541	0	-7.423.189	7.423.189	0	56.266.483	56.266.483	0	62.443.901	62.943.307	-499.406
2013	Matosinhos	672.231.822	672.231.822	0	454.560.912	454.560.912	0	3.206.148	3.206.148	0	98.465.019	98.465.019	0	101.641.884	106.546.339	-4.904.455
2013	Odivelas	188.152.647	188.152.647	0	115.913.305	115.913.305	0	5.744.690	5.744.690	0	56.548.832	56.548.832	0	57.892.182	59.962.504	-2.070.322
2013	Porto	1.339.735.867	1.339.735.867	0	1.011.133.374	1.011.133.374	0	2.178.671	1.339.735.867	1.337.557.196	182.352.337	182.352.337	0	205.932.376	206.000.230	-67.854
2013	Santa Maria da Feira	267.395.001	267.395.001	0	159.491.899	159.491.899	0	12.812.375	12.812.375	0	74.566.864	74.566.864	0	77.645.439	79.078.018	-1.432.579

Ano	Municípios	Balanco DGAL	Balanco CLC	DIF Bal.	Total de Fundos Próprios DGAL	Total de Fundos Próprios CLC	DIF Total I FP	RLP DGAL	RLP CLC	DIF RLP	Despesa Paga DGAL	Despesa Paga CLC	DIF DESP. PAGA	Total receitas exerc. + S. CG DGAL	Receita Cobrada Bruta CLC	DIF Receita
2013	Sintra	716.416.371	717.409.937	-993.566	540.348.744	540.348.744	0	15.797.159	15.797.159	0	148.000.070	148.000.070	0	171.740.594	157.470.282	14.270.312
2013	Vila Nova de Gaia	811.199.123	811.199.123	0	370.825.508	370.825.508	0	6.187.745	6.187.745	0	137.387.666	137.387.666	0	138.673.073	139.387.666	-714.593
2014	Almada	380.034.615	380.034.615	0	298.873.308	298.873.308	0	2.843.569	2.843.569	0	73.367.924	73.367.924	0	82.808.224	82.811.716	-3.492
2014	Barcelos	265.575.263	265.575.263	0	185.669.620	185.669.620	0	-6.004.709	6.004.709	0	58.579.955	58.579.955	0	59.187.087	60.592.427	-1.405.340
2014	Cascais	489.160.124	489.160.124	0	376.464.348	376.464.348	0	12.738.932	12.738.932	0	143.460.719	0	143.460.719	143.391.183		143.391.183
2014	Coimbra	672.092.529	672.092.529	0	475.884.563	475.884.563	0	3.307.691	3.307.691	0	71.173.341	71.173.341	0	88.896.613	78.971.387	9.925.226
2014	Gondomar	377.859.839	377.859.839	0	186.224.406	186.224.406	0	10.406.517	10.406.517	0	63.157.168	63.157.168	0	58.023.031	63.542.962	-5.519.931
2014	Guimarães	493.873.885	493.873.885	0	345.801.312	345.801.312	0	11.398.506	11.398.506	0	72.794.510	72.794.510	0	81.570.938	82.141.062	-570.124
2014	Leiria	282.346.079	282.346.079	0	153.166.412	153.166.412	0	11.456.962	11.456.962	0	57.243.922	57.243.922	0	73.063.401	73.354.657	-291.256
2014	Loures	1.374.402.517	1.374.402.517	0	1.210.959.910	1.210.959.910	0	3.660.359	3.660.359	0	102.581.278	102.581.278	0	100.665.930	101.187.974	-522.044
2014	Maia	403.719.647	403.719.647	0	291.281.906	291.281.906	0	-910.654	-910.654	0	59.462.432	59.462.432	0	62.240.065	56.020.498	6.219.567
2014	Odivelas	196.000.092	196.000.092	0	131.617.663	131.617.663	0	1.820.467	1.820.467	0	64.417.082	64.417.082	0	65.176.852	65.177.000	-148
2014	Porto	1.479.170.720	1.479.170.720	0	1.150.361.199	1.150.361.199	0	17.878.882	17.878.882	0	154.654.855	154.654.855	0	199.984.997	200.027.306	-42.309
2014	Sintra	749.368.411	749.368.411	0	591.686.444	591.686.444	0	24.486.151	24.486.151	0	122.911.236	122.911.236	0	161.526.734	161.570.074	-43.340
2015	Barcelos	257.126.010	257.126.684	-674	179.481.570	179.481.570	0	-6.188.049	6.188.049	0	51.733.847	51.733.847	0	56.274.347	56.540.627	-266.280
2015	Cascais	498.795.935	498.795.935	0	395.292.274	395.292.274	0	16.615.629	16.615.629	0	149.543.257	149.543.257	0	149.473.608		149.473.608
2015	Leiria	300.015.563	300.015.563	0	175.217.460	175.217.460	0	18.272.790	18.272.790	0	54.140.383	54.140.383	0	80.584.939	80.833.390	-248.451
2015	Loures	1.374.939.328	1.374.939.328	0	1.222.762.992	1.222.762.992	0	12.926.868	12.926.868	0	102.014.152	102.014.152	0	104.715.770	105.342.113	-626.343

Ano	Municípios	Balanco DGAL	Balanco CLC	DIF Bal.	Total de Fundos Próprios DGAL	Total de Fundos Próprios CLC	DIF Total I FP	RLP DGAL	RLP CLC	DIF RLP	Despesa Paga DGAL	Despesa Paga CLC	DIF DESP. PAGA	Total receitas exerc. + S. CG DGAL	Receita Cobrada Bruta CLC	DIF Receita
2015	Maia	420.414.058	420.414.058	0	298.720.476	298.720.476	0	6.226.587	6.226.587	0	67.135.282	67.135.282	0	77.723.603	75.210.893	2.512.710
2015	Matosinhos	693.764.357	693.764.357	0	483.570.953	483.570.953	0	4.366.947	4.366.947	0	101.835.239	101.835.239	0	115.744.160	116.176.334	-432.174
2015	Odivelas	193.994.247	193.994.111	136	138.667.147	138.667.147	0	7.826.807	7.826.807	0	63.114.143	63.114.143	0	69.921.863	69.921.863	0
2015	Porto	1.510.324.073	1.510.324.073	0	1.189.473.489	1.189.473.489	0	9.171.271	9.171.271	0	165.833.768	165.833.768	0	214.888.973	215.035.129	-146.156
2015	Seixal	187.035.785	187.036.168	-383	94.204.987	94.204.987	0	15.244.365	15.244.365	0	75.637.901	75.637.901	0	84.547.094	84.547.094	0
2015	Sintra	753.576.990	753.576.990	0	622.928.221	622.928.221	0	27.460.841	27.460.841	0	147.463.011	147.463.011	0	186.276.265	186.310.038	-33.773
2016	Almada	401.863.519	401.863.519	0	330.872.534	330.872.534	0	47.016	47.016	0	89.639.915	89.639.915	0	105.431.963	105.632.728	-200.766
2016	Amadora	393.719.270	393.719.270	0	303.799.051	303.799.051	0	10.236.556	10.236.556	0	75.305.777	75.305.777	0	78.728.326	79.023.991	-295.665
2016	Barcelos	249.788.210	249.788.393	-183	85.921.683	85.921.683	0	93.309.887	93.309.887	0	47.571.519	47.571.519	0	57.820.417	58.006.002	-185.585
2016	Cascais	515.870.322	515.870.322	0	433.738.847	433.738.847	0	25.394.294	25.394.294	0	158.069.764	0	158.069.764	160.780.232	0	160.780.232
2016	Coimbra	695.946.390	695.946.390	0	485.674.108	485.674.108	0	1.333.052	1.333.052	0	78.577.699	78.577.699	0	107.100.029	108.052.026	-951.997
2016	Leiria	321.934.921	321.934.921	0	206.229.989	206.229.989	0	25.407.101	25.407.101	0	57.753.974	57.753.974	0	96.154.298	96.397.125	-242.827
2016	Loures	1.385.997.030	1.385.997.030	0	1.240.557.125	1.240.557.125	0	18.453.859	18.453.859	0	102.042.252	102.042.252	0	108.421.282	106.462.466	1.958.817
2016	Maia	417.516.583	417.516.583	0	304.740.011	304.740.011	0	11.449.260	11.449.260	0	62.364.844	62.364.844	0	77.895.120	67.459.391	10.435.729
2016	Odivelas	206.947.966	206.947.966	0	160.177.796	160.177.796	0	6.330.967	6.330.967	0	64.545.787	64.545.787	0	71.203.815	64.396.090	6.807.725
2016	Porto	1.496.903.566	1.496.903.566	0	1.215.675.875	1.215.675.875	0	7.222.388	7.222.388	0	206.781.960	206.781.960	0	272.798.185	272.815.922	-17.737
2016	Santa Maria da Feira	318.574.481	318.574.481	0	218.948.530	218.948.530	0	11.981.856	11.981.856	0	54.890.524	54.890.524	0	76.578.098	78.758.098	-2.180.000
2016	Seixal	227.419.207	227.419.207	0	138.854.989	138.854.989	0	16.449.571	16.449.571	0	112.198.606	112.198.606	0	128.906.833	128.907.856	-1.023
2016	Sintra	821.023.659	821.023.659	0	714.149.218	714.149.218	0	26.215.937	26.215.937	0	139.715.780	139.715.780	0	171.031.191	158.351.166	12.680.025

