



Dissertação de Mestrado

**Razões para a opinião modificada do Revisor Oficial de
Contas nos Municípios Portugueses de média e grande
dimensão: Anos de 2019 e 2020.**

Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade

Romeu de Oliveira

Leiria, julho de 2023



Dissertação de Mestrado

**Razões para a opinião modificada do Revisor Oficial de
Contas nos Municípios Portugueses de média e grande
dimensão: Anos de 2019 e 2020**

Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade

Romeu de Oliveira

Dissertação realizada sob a orientação da Professora Doutora Alexandra Cristina Pinheiro Carvalho.

Leiria, julho de 2023

Originalidade e Direitos de Autor

A presente dissertação, é original, elaborada unicamente para este fim, tendo sido devidamente citados todos os autores cujos estudos e publicações contribuíram para a elaborar.

Reproduções parciais deste documento serão autorizadas na condição de que seja mencionado o Autor e feita referência ao ciclo de estudos no âmbito do qual a mesma foi realizado, a saber, Curso de Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade, no ano letivo 2022/2023, da Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico de Leiria, Portugal, e, bem assim, à data das provas públicas que visaram a avaliação destes trabalhos.

Dedicatória

À minha verdadeira inspiração.

Agradecimentos

Em primeiro lugar gostaria de agradecer à minha orientadora Professora Doutora Alexandra Cristina Pinheiro Carvalho que me sugeriu o tema da dissertação e me acompanhou na sua execução sempre com críticas construtivas e de aperfeiçoamento.

Agradeço também aos meus colegas de trabalho pela motivação dada ao longo do percurso e aos colegas do Mestrado de Contabilidade e Fiscalidade que sempre demonstraram um grande companheirismo.

Por último à minha Mãe, que nunca me conseguiu ajudar tecnicamente, mas que me ajudou e ajuda sempre com palavras sábias que me fazem tomar decisões corretas.

Resumo

Este trabalho analisa a opinião às contas individuais, de 2019 e 2020, dos Municípios Portugueses de média e grande dimensão, emitida pelo Revisor Oficial de Contas. Através de uma metodologia de análise de conteúdo foi possível determinar qual o tipo de opinião que é emitida nas Certificações Legais das Contas (CLC) e quais as razões para a modificação da opinião. Tendo em conta ambos os anos, cerca de 68,04% das opiniões são modificadas e as principais razões para a modificação da opinião do revisor prendem-se com a plenitude e mensuração dos ativos fixos tangíveis, mensuração das provisões, mensuração das participações financeiras e confirmação dos saldos de terceiros. Tendo em consideração os anos em causa, o trabalho também conclui que existem opiniões modificadas que se relacionam com novas matérias introduzidas pelo SNC-AP, que sucedeu ao POCAL, nomeadamente em relação à aplicação da NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente.

Palavras-chave: Opinião modificada, Revisor Oficial de Contas, CLC, SNC-AP, POCAL, Municípios.

Abstract

This work analyzes the opinion on the individual accounts, for 2019 and 2020, of medium and large Portuguese Municipalities issued by the Statutory Auditor. Through a content analysis methodology, it was possible to determine what type of opinion is issued in the Auditor's Report and which are the reasons for change of opinion. Taking both years into account, approximately 68,04% of the opinions are modified and the main reasons for modifying the reviewer's opinion relate to the completeness and valuation of tangible fixed assets, measurement of provisions, measurement of financial participations and confirmation third-party balance. Taking into account the year in question, the work also concludes that there are modified opinions related to new matters introduced by the SNC-AP, which succeeded POCAL, namely in relation to the application of NCP 4 – Service Concession Arrangement: Grantor.

Keywords: Modified opinion, Statutory Auditor, Auditor's Report, SNC-AP, POCAL, Municipalities.

Índice

Originalidade e Direitos de Autor.....	iii
Dedicatória.....	iv
Agradecimentos	v
Resumo	vi
Abstract	vii
Lista de Figuras	x
Lista de Tabelas.....	xi
Lista de siglas e acrónimos	xii
1. Introdução.....	1
2. Auditoria Financeira.....	3
2.1. Tipos de opinião do auditor.....	6
2.2. Revisão legal das contas nos Municípios Portugueses.....	8
2.3. Estrutura da CLC.....	9
3. Transição para o SNC-AP	12
3.1. Alterações na Contabilidade Financeira.....	13
3.2. Impactos da adoção do SNC-AP	18
4. Revisão da Literatura	20
4.1. Estudos sobre a opinião do auditor	20
4.2. Determinantes e razões para uma opinião modificada - setor privado	20
4.3. Determinantes e razões para uma opinião modificada – setor público	22
5. Metodologia.....	26
5.1. Questões de investigação	26
5.2. População	27
5.3. Recolha de dados.....	27
5.4. Amostra	28
6. Apresentação e análise dos resultados.....	29

7. Conclusão	42
Referências Bibliográficas	45
Legislação	51
Anexos.....	52

Lista de Figuras

Figura 1- Tipo de opinião do auditor	6
--	---

Lista de Tabelas

Tabela 1-Asserções subjacentes às demonstrações financeiras	5
Tabela 2-Tipos de opinião modificada	7
Tabela 3-Terminologia do POCAL vs. SNC-AP.	13
Tabela 4-Principais alterações nas rubricas de Ativos Fixos Tangíveis, Ativos Intangíveis, Propriedades de Investimento, Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes - SNC-AP em relação ao POCAL ..	14
Tabela 5- Tipo de Opinião emitida nas CLC de 2019 e 2020	29
Tabela 6- Opinião modificada por dimensão do município.....	29
Tabela 7- Decomposição das “Ênfases” pelo tipo de opinião e ano.....	30
Tabela 8- Decomposição de “Outras matérias” pelo tipo de opinião e ano.....	31
Tabela 9- N.º de CLC por tipo de opinião modificada	31
Tabela 10- Quantidade de reservas por municípios (Ano 2019)	32
Tabela 11- Quantidade de reservas por município (Ano 2020).....	33
Tabela 12- Principais áreas com reservas (Ano 2019)	33
Tabela 13- Principais áreas com reservas (Ano 2020)	36
Tabela 14- Alteração na opinião do auditor	40

Lista de siglas e acrónimos

CLC	Certificação Legal das Contas
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
EOROC	Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
GAT	Guia de Aplicação Técnica
IAASB	<i>International Auditing and Assurance Standards Board</i>
IGF	Inspeção-Geral de Finanças
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
ISA	<i>International Standards on Auditing</i>
NCP	Normas de Contabilidade Pública
NCRF	Normas de Contabilidade e Relato Financeiro
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
POCAL	Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública
ROC	Revisor Oficial de Contas
SNC-AP	Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas
SROC	Sociedades de Revisores Oficiais de Contas
TdC	Tribunal de Contas

1. Introdução

A transição do Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) para o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), embora prevista para mais cedo, apenas ocorreu em 2020. O novo normativo sofreu várias alterações, nomeadamente nas terminologias e nas formas de mensuração e de reconhecimento dos ativos e passivos. Também os modelos das demonstrações financeiras sofreram alterações profundas, no entanto estas devem continuar a refletir uma imagem verdadeira e apropriada da entidade em causa e para tal o Revisor Oficial de Contas (ROC) com a emissão da Certificação Legal das Contas (CLC) apresenta um papel muito importante para a credibilidade do que é apresentado, pois trata-se de um profissional independente à entidade e com deveres éticos e deontológicos a cumprir. Pelo que se torna interessante perceber quais as opiniões emitidas por estes profissionais que obrigatoriamente tem de auditar as contas dos municípios.

Este trabalho tem como principais objetivos perceber qual o tipo de opinião emitida na CLC dos municípios nacionais de média e grande dimensão, dos anos de 2019 e 2020 e no caso de opinião modificada, perceber quais as razões para essa modificação. A par disto pretendemos também, compreender se a alteração do normativo promoveu alguma alteração na opinião do revisor. Para tal, utilizaremos um estudo essencialmente exploratório e explicativo através da análise de conteúdo (tal como Aguiar, 2014; Silva e Dantas, 2018; Maldonado *et al.*, 2019).

A principal motivação deste estudo é o de apresentar a auditoria financeira e as suas principais características e abordar os conteúdos referidos na CLC das contas das autarquias locais. Conseguimos assim com este estudo aumentar os trabalhos de investigação sobre a análise das CLC emitidas às contas de entidades públicas que até à data, ainda apresenta algum défice de investigação.

O presente trabalho está estruturado em sete capítulos principais. Após esta introdução começamos por abordar no segundo capítulo a temática da auditoria financeira, fazendo referência à definição de auditoria financeira, aos principais métodos de recolha de prova e às asserções. Ainda no segundo capítulo damos destaque aos tipos de opinião que podem ser emitidas pelo ROC e apresentamos também o surgimento da obrigatoriedade da

revisão legal das contas nos municípios Portugueses. Terminamos o segundo capítulo com a descrição da estrutura base da CLC que é o documento de análise principal do nosso trabalho. No terceiro capítulo referimos os diplomas legais que aprovaram o SNC-AP e revogaram os vários Planos Sectoriais, onde se incluía o POCAL, assim como os diplomas que determinaram as sucessivas prorrogações para posterior aplicação à generalidade dos municípios do SNC-AP. Os dois últimos subcapítulos do capítulo terceiro são dedicados às principais alterações que surgiram na contabilidade financeira resultantes da transição do POCAL para o SNC-AP, sobre os impactos sentidos nas demonstrações financeiras e por último as dificuldades sentidas para aplicação do novo normativo SNC-AP. O quarto capítulo é dedicado à exposição dos trabalhos que têm sido realizados sobre o tipo de opinião do auditor e os principais determinantes e razões que influenciam a emissão de opiniões modificada às contas de entidades privada e públicas. Segue-se o quinto capítulo onde apresentamos a metodologia utilizada para a recolha da nossa amostra, bem como o tipo de abordagem utilizada para análise dos elementos recolhidos da amostra, é neste capítulo que definimos questões de investigação que pretendemos responder a fim de conseguir mais facilmente chegar aos objetivos inicialmente traçados. No sexto capítulo apresentamos os resultados obtidos da nossa recolha, utilizando estatística descritiva e análise de conteúdo que permite capacitar-nos a responder às questões anteriormente formuladas. Terminamos o nosso trabalho com a apresentação de forma sintetizada das principais conclusões retiradas, eventuais dificuldades sentidas para a elaboração do trabalho e sugestões de possíveis investigações futuras no âmbito da análise de trabalhos sobre a opinião do auditor a entidades do setor público.

2. Auditoria Financeira

A auditoria, tal como refere Lopes (2019) desde os seus primórdios está interligada com a ação inspetiva e consequente deteção. Anteriormente tinha como objetivo identificar os problemas e eventuais ilicitudes, no entanto com o desenvolvimento dos mercados associado a fatores como a globalização e o aparecimento de novos modelos de negócio cada vez menos materializados fez com que a orientação da auditoria também passasse a ser preventiva, de forma a mitigar riscos e não apenas detetar os problemas depois de consumados. De uma maneira genérica a auditoria tem como objetivo encontrar evidências que assegurem que o que está a ser afirmado pelos registos contabilísticos é efetivamente verdade, considerando sempre o cumprimento das diversas disposições legais e dos normativos contabilísticos.

Em Portugal os profissionais que realizam auditoria financeira são designados de auditores ou revisores, e importa aqui diferenciar desde já que o revisor (Revisor Oficial de Contas), distingue-se pelo interesse público que apresenta e é o profissional inscrito na Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), que, conforme o artigo 9.º do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), apresenta capacidade para emitir a Certificação Legal das Contas (CLC). Para a realização dos trabalhos de auditoria, nomeadamente a financeira, os auditores/revisores seguem as normas internacionais de auditoria, as *International Standard on Auditing* (ISA), emitidas pelo *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), e que são adotadas em Portugal pela OROC.

De acordo com Lopes (2019) “a auditoria tem o seu campo de ação na simbiose de múltiplos domínios do conhecimento, dos quais se destacam, pela sua relevância e pertinência, a contabilidade e as finanças, e as ciências jurídicas” (p.23), o que nos leva a concluir que o auditor deve ser um profissional com capacidades e conhecimentos vastos nas áreas referidas.

A auditoria financeira pode distinguir-se desde logo por interna ou externa. Para Nabais (1993) ambas apresentam semelhanças dado que o seu ponto de partida é a análise ao controlo interno da entidade, nos seus procedimentos utilizam técnicas comuns, tem como finalidade emitir recomendações para corrigir ineficiências e estão dependentes do sistema contabilístico e de controlo interno apresentado pela entidade. Ainda assim podem ser apontadas algumas diferenças, nomeadamente:

- A auditoria interna é efetuada geralmente por profissionais da própria entidade, embora por vezes possa ser subcontratada, a auditoria externa é sempre realizada por profissionais independentes (ROC ou SROC) da entidade em causa, sendo que esta independência pode ser aferida pelo artigo 71.º do EOROC;
- Na auditoria interna o auditor apenas apresenta independência sobre a divisão/departamento que está a auditar, já na auditoria externa o auditor apresenta independência em relação ao órgão de gestão da entidade;
- Na auditoria interna os auditores subdividem o trabalho por áreas operacionais já o auditor externo subdivide o trabalho por rúbricas das demonstrações financeiras;
- A auditoria interna é realizada de uma forma contínua, na auditoria externa o trabalho realizado apresenta uma periodicidade anual; e
- A auditoria interna fornece informação essencialmente para a tomada de decisão enquanto que a auditoria externa tem impacto para a credibilidade da informação financeira apresentada aos seus vários utilizadores.

Focando-nos na auditoria financeira realizada externamente podemos definir a mesma como um “processo de recolha de provas para atestar as asserções (efetuadas pelo órgão de gestão), contidas nas demonstrações financeiras, com vista à avaliação das mesmas tendo por base as normas contabilísticas e outros referenciais, comunicando as suas conclusões aos utilizadores da informação financeira” (Almeida, 2017, p.3). Também Nabais (1993) refere que a auditoria, não regista transações como a contabilidade, mas garante a autenticidade, exatidão e integridade dessas transações.

Do exposto anteriormente surge o termo técnico asserções, que corresponde às declarações prestadas pelo órgão de gestão, tanto de forma explícita como implícita que incorporam as demonstrações financeiras e são usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções que podem existir, este conceito, bem como as asserções, são definidas na ISA 315 (Revista). As asserções podem ser agrupadas em três áreas distintas, tal como podemos ver na tabela 1:

Tabela 1

Asserções subjacentes às demonstrações financeiras

Asserções relativas a classes de transações - §A124 – (a)	Asserções relativas aos saldos finais– §A124-(b)	Asserções relativas à apresentação e divulgação - §A124-(b)
Ocorrência	Existência	Ocorrência
Plenitude	Direitos e obrigações	Direitos e obrigações
Rigor	Plenitude	Plenitude
Corte	Valorização e imputação	Rigor e valorização
Classificação		Classificação e compreensibilidade

Fonte: Adaptado de Almeida, 2017, p.237

As normas internacionais de auditoria, quando aplicadas ao setor público, situação a mencionar dado que a opinião que vamos analisar se prende com entidades públicas, devem ter em consideração as especificidades deste setor. Nas asserções podemos observar isso mesmo, pelo parágrafo A126, da ISA 315 (Revista), onde o órgão de gestão, para além das asserções supramencionadas, pode declarar que as transações ou acontecimentos ocorreram por lei, regulamentos ou ainda pela orientação de outras entidades.

A fim de validar as asserções subjacentes às demonstrações financeiras o auditor deve recorrer a métodos de recolha de prova, sendo que esta deve ser suficiente (característica de quantidade) e adequada (característica de qualidade). Esses métodos ou também apelidados de procedimentos estão presentes na ISA 500, a partir do parágrafo A10, sendo eles: inspeção; observação; confirmações externas; recálculo; reexecução; procedimentos analíticos; e indagação.

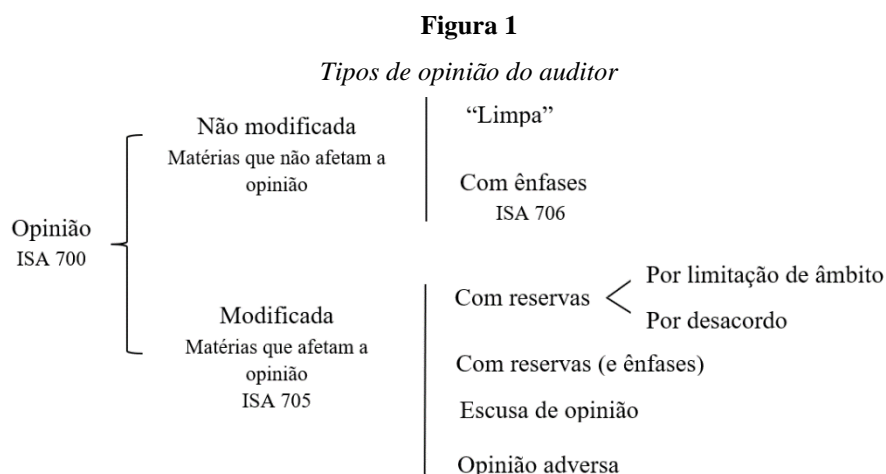
Após o auditor estar capacitado para tal, e isto ocorre na sequência dos trabalhos de auditoria realizados, deve emitir uma opinião através da CLC. De acordo com o artigo 45.º do EOROC, a CLC deve ser elaborada por escrito e deve identificar a entidade cujas contas foram objeto de revisão legal e o respetivo normativo de elaboração dessas contas. Devem também identificar-se as normas que serviram de base para a elaboração da auditoria e expressar uma opinião sobre as contas da entidade. Quando se trate de CLC emitida a uma entidade de interesse público, tal como observa o n.º 3, do artigo 45.º do EOROC, devem ser

incluídos outros requisitos legais e regulamentares, como por exemplo, sobre a correta elaboração do relatório de gestão e outros elementos adicionais previstos na lei.

2.1. Tipos de opinião do auditor

Através da CLC, o auditor pode expressar uma opinião modificada ou uma opinião não modificada. A opinião não modificada é expressa quando o auditor concluiu que as demonstrações financeiras de uma determinada entidade estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial contabilístico que aplica, sendo uma CLC “limpa”. De notar que uma CLC com opinião não modificada pode apresentar “ênfases”, onde o auditor não discorda de uma determinada matéria apresentada ou divulgada, mas considera que deve ser destacada para que os utilizadores da informação financeira consigam um melhor entendimento (Silva *et al.*, 2018). O auditor na CLC pode também incluir um parágrafo de “outras matérias” que considere necessárias para a compreensão da opinião por ele emitida. Por outro lado, quando o auditor considera que as demonstrações financeiras não estão isentas de distorções materiais ou sempre que não se consiga obter prova, suficiente e apropriada, deve emitir uma opinião modificada.

Na figura 1, podemos observar os tipos de opinião do auditor e a referência à norma internacional que serve de orientação.



Fonte: Adaptado de Lopes, 2019, p.51

Uma opinião modificada, é a conclusão, tendo por base a prova obtida, que as demonstrações financeiras não estão isentas de distorções materiais. Contudo também pode dar-se o caso de existir uma opinião modificada por não se conseguir obter prova suficiente e apropriada. No tocante às distorções podemos definir as mesmas recorrendo ao glossário

de termos das ISA, onde é referido que se trata de uma diferença entre a quantia relatada, classificação, apresentação ou divulgação de um item das demonstrações financeiras e a quantia que deveria ter sido relatada, a classificação, a apresentação ou divulgação caso o normativo tivesse sido corretamente aplicado. Estas distorções podem ter origem em erros ou em fraude.

Pelo parágrafo 2, da ISA 705(Revista) – Modificações à opinião do relatório do auditor independente, podemos ter os seguintes tipos de opinião modificada: opinião com reservas, opinião adversa ou escusa de opinião. Para decidir qual o tipo de opinião modificada mais apropriada deve ter-se em conta a natureza das matérias que dão origem à modificação e também o julgamento profissional do auditor acerca da profundidade dos efeitos ou possíveis efeitos que tais distorções apresentam nas demonstrações financeiras.

Na tabela 2 apresentamos uma relação entre o julgamento do auditor e a natureza da matéria que dá origem à opinião modificada para melhor entender que tipo de opinião modificada se deve aplicar.

Tabela 2

Tipos de opinião modifica

Natureza da Matéria que dá origem à modificação	Julgamento do auditor acerca da profundidade dos efeitos ou possíveis efeitos sobre as demonstrações financeiras	
	Material mas não profunda	Material e Profunda
As demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas	Opinião com reservas	Opinião adversa
Incapacidade de obter prova de auditoria suficiente e apropriada	Opinião com reservas	Escusa de opinião

Fonte: ISA 705 (Revista)

Uma opinião modificada com reserva pode ser emitida quando o auditor apresenta prova de auditoria suficiente e apropriada para concluir que as distorções das demonstrações financeiras são materiais, mas não profundas, ou não tendo obtido prova de auditoria suficiente e apropriada, pode concluir sobre os possíveis efeitos que possam causar distorções nas demonstrações financeiras, comumente conhecidas como reserva por desacordo e reserva por limitação de âmbito, respetivamente.

Estamos perante uma opinião adversa, quando o auditor obtém prova suficiente e apropriada para determinar que as distorções são materiais e para além disso são profundas. Já a escusa de opinião ocorre quando o auditor não consegue obter prova e sem essa está impossibilitado de opinar.

2.2.Revisão legal das contas nos Municípios Portugueses

A obrigatoriedade de auditoria externa às contas dos municípios efetuada por um Revisor Legal de Contas surge a primeira vez no artigo 48.º da Lei n.º 2/2007, sendo que era obrigatória apenas às contas dos municípios e associações municipais com participação de capital em fundações ou em entidades do setor empresarial local. Mais tarde pela publicação da Lei n.º 73/2013, posteriormente alterada pela Lei n.º 51/2018, veio estender-se a obrigatoriedade da auditoria externa aos restantes municípios, mesmo que não apresentassem participações de capital como tipificado na primeira lei. O auditor externo desde o início da sua obrigatoriedade é nomeado pela assembleia municipal, sob proposta do órgão executivo.

O revisor veio ajudar à tarefa de fiscalização das contas municipais, juntando-se assim às primeiras entidades fiscalizadoras, o Tribunal de Contas (TdC) e à Inspeção Geral das Finanças (IGF), apresentando, contudo, cada um funções e graus de responsabilidade distintos.

Braga (2011) refere que a auditoria tem capacidade para ser uma ferramenta auxiliar da gestão. Através da auditoria e respetiva emissão da CLC é possível detetar erros, imprecisões e desajustes, tal como Abreu e Segura (2019) observaram. A auditoria às contas públicas veio apresentar transparência ao setor público, apresentando um rumo idêntico ao do setor privado. No setor privado, a auditoria pretende assegurar a imagem verdadeira e apropriada das várias demonstrações financeiras da entidade, no entanto no setor público, uma vez que são entidades que gerem recursos públicos, mais do que uma imagem verdadeira e apropriada é fundamental assegurar que a gestão desses recursos é feita de forma ética e legal.

No que respeita às competências do auditor externo, estão elencadas no n.º 2 do artigo 77.º do Regime das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais (Lei n.º 73/2013, posteriormente alterada pela Lei n.º 51/2018), e consistem em: Verificar a regularidade dos

livros técnicos, registos contabilísticos e documentos que lhe servem de suporte; Participar aos órgãos municipais competentes as irregularidades, bem como os factos que considera reveladores de graves dificuldades na prossecução do plano plurianual de investimentos do município; Proceder à verificação dos valores patrimoniais do município, ou por ele recebidos em garantia, depósito ou outro título; Remeter semestralmente aos órgãos executivos e deliberativos da entidade informação sobre a respetiva situação económica e financeira; 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 anexo às demonstrações financeiras exigidas por lei ou determinados pela assembleia municipal; E pronunciar-se sobre quaisquer outras situações determinadas por lei designadamente sobre os planos de recuperação financeira antes da sua aprovação nos termos da lei.

Destas competências, da Lei n.º 2/2007 até à Lei n.º 51/2018 podemos destacar a alteração na alínea e) do n.º 2 do artigo 77.º (48.º da primeira Lei) uma vez que passou a incluir os documentos individuais. Outra das competências que também não existia na primeira lei é referente à opinião por parte do revisor sobre os planos de recuperação financeira.

De referir que a opinião do revisor apresenta tal importância para a credibilidade e compreensão das contas das autarquias locais que as mesmas são apresentadas ao órgão deliberativo conjuntamente com a CLC e parecer do ROC, como prescrito pelo n.º 3, do artigo 76.º da Lei n.º 51/2018.

2.3. Estrutura da CLC

Dado que a CLC sofreu alterações na sua estrutura do ano de 2019 para o ano de 2020, consideramos pertinente abordar a estrutura dos modelos utilizados pelos Revisores e que são emitidos pela OROC.

A OROC através da circular n.º 23/17, de 22 de março de 2017, emitiu a Guia de Aplicação Técnica n.º 7 (GAT 7) que divulga os modelos das CLC e Relatórios a utilizar para as entidades que aplicam o POCP ou POC Setoriais, incluído aqui o POCAL utilizado pelas autarquias locais até 2019.

O modelo 1 da GAT 7 corresponde à CLC a emitir às contas individuais de uma entidade e na sua estrutura apresenta como pontos principais o “Relato sobre a auditoria das demonstrações financeiras” e o “Relato sobre outros requisitos legais e regulamentares”.

O primeiro ponto apresenta as seguintes secções: “Opinião” onde é apresentada a entidade, as demonstrações financeiras que estão a ser alvo de opinião, o referencial contabilístico por que estão a ser apresentadas e se apresentam uma imagem verdadeira e apropriada em todos os aspetos ou apenas quanto aos aspetos não mencionados na segunda secção; a segunda secção é referente à “Base para opinião” e é onde o revisor afirma a sua opinião concordante ou discordante das contas que foram auditadas; a terceira secção diz respeito à “Incerteza material relacionada com a continuidade” e que é incluída na CLC quando existem dúvidas sobre a capacidade da entidade em continuar a desenvolver as suas atividades; segue-se uma secção opcional, as “Matérias relevantes de auditoria” que é utilizada sempre que o auditor, recorrendo ao julgamento profissional, considere essencial apresentar as matérias mais relevantes no trabalho de auditoria e a forma que utilizou para evidenciar e corroborar a informação que está presente nas demonstrações financeiras; por fim são apresentadas as secções “Responsabilidade do órgão de gestão” e as “Responsabilidades do auditor pela auditoria às demonstrações financeiras”.

No segundo ponto, o “Relato sobre outros requisitos legais e regulamentares”, é apresentada a secção que refere a opinião “Sobre o relatório de gestão”, e que serve para o auditor expressar se existe coerência entre a informação que resulta das demonstrações financeiras e a que é apresentada no relatório de gestão.

Em 26 de março de 2019, através da circular n.º 46/19 a OROC emite a GAT 18 que apresenta os modelos de relatórios para as entidades que apliquem o SNC-AP. Este novo modelo veio permitir alargar a opinião do revisor, nomeadamente no que se refere às demonstrações orçamentais exigidas por uma norma específica do SNC-AP, a NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental.

O modelo 1 da GAT 18, que é utilizado para as contas individuais, apresenta tal como o modelo 1 da GAT 7, dois pontos principais um referente ao “Relato sobre a auditoria das demonstrações financeiras” e outro ponto do “Relato sobre outros requisitos legais e regulamentares”. No primeiro ponto as secções são idênticas, apenas há a reportar a referência a mais demonstrações financeiras que são exigidas pelo novo normativo,

designadamente a demonstração de alterações no património líquido e a demonstração dos fluxos de caixa e deixa de ser referido o mapa de execução pois mais à frente é dado destaque às demonstrações exigidas pela NCP 26. As maiores alterações no modelo ocorrem no segundo ponto de “Relato sobre outros requisitos legais e regulamentares” onde para além da secção “Sobre o relatório de gestão” é incluída uma secção que fala “Sobre as demonstrações orçamentais” e que termina com a opinião do revisor sobre se as demonstrações orçamentais estão em conformidade com o que a NCP 26 exige.

Importa por fim referir que os modelos apresentados na GAT 7 e GAT 18 estão por defeito a considerar uma CLC “limpa”, isto é sem reservas” no entanto caso a opinião a apresentar seja modificada o título da primeira secção, do primeiro ponto deve mencionar “Opinião com reservas” ou eventualmente quando se tratem de distorções materiais e profundas uma “Opinião adversa” ou uma “Escusa de opinião” devendo a segunda secção acompanhar com “Base para opinião com reservas”, “Base para opinião adversa” ou “Base para escusa de opinião”, respetivamente. Estes modelos também não apresentam a inclusão de “ênfase(s)” ou “outras matérias”, caso o revisor considere adequado a inclusão dessas secções deve colocar primeiramente as “ênfase(s)” depois da secção de “Incerteza material relacionada com a continuidade”, e as “outras matérias” são mencionadas depois das “Matérias relevantes de auditoria”.

Os modelos da GAT 7 e da GAT 18 devem ser analisados em conjunto com a GAT 1 (Revista), esta última que apresenta os modelos a utilizar para as restantes entidades, nomeadamente do setor privado que aplicam o SNC. A GAT 1 é que faz referência ao posicionamento da secção de “ênfases” e de “outras matérias” e a alteração dos parágrafos perante uma opinião diferente da opinião não modificada.

3. Transição para o SNC-AP

Tal como refere o Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 192/2015, que aprova o SNC-AP, a contabilidade pública em Portugal encontrava-se fragmentada, desatualizada e inconsistente, nomeadamente por apresentar múltiplos normativos que causavam problemas tanto na consolidação de contas como ao nível da fiabilidade e comparabilidade da informação financeira, seja entre entidades do setor público ou até mesmo do setor privado.

Através do Decreto-Lei n.º 134/2012, o governo incumbiu à Comissão de Normalização Contabilística a criação, com vista à sua posterior aprovação, de um único Sistema de Normalização Contabilística Público, que tivesse por base as normas internacionais específicas para o setor público (*IPSAS- International Public Sector Accounting Standards Board*) e consistente com o Sistema de Normalização Contabilístico (SNC) aplicável ao setor empresarial. Gonçalves *et al.* (2017) referem que “existiu a preocupação de que (...) fosse consistente com o SNC, o que permitiria, desde logo uma maior e melhor comparabilidade entre organizações públicas e privadas” (p.133).

Mais tarde, dá-se a aprovação do Decreto-lei n.º 192/2015, que contempla o novo sistema de contabilidade pública, o SNC-AP, sendo que esta reforma visou “adotar as administrações públicas quer de um sistema orçamental, quer de um sistema financeiro, mais eficiente e mais próximo dos sistemas adotados a nível internacional” (Carvalho e Carreira, 2016, p.3).

A aprovação do SNC-AP veio revogar os múltiplos normativos anteriormente utilizados para as entidades públicas, no que diz respeito às autarquias locais veio revogar o POCAL utilizado até então e que tinha na sua base o POCP, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 232/97.

Passou, assim, o SNC-AP a aplicar-se a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, ao subsetor da segurança social e às entidades públicas reclassificadas, conforme estabelecido no artigo 3.º, do Decreto-lei n.º 192/2015.

O novo sistema assenta em cinco pilares. O primeiro é estrutura conceptual para a contabilidade financeira, seguem-se as vinte e sete normas, sendo que destas vinte e cinco dizem respeito à contabilidade financeira, uma a utilizar na contabilidade e relato orçamental

e outra para a contabilidade de gestão, ainda inclui o plano de contas multidimensional, os modelos das demonstrações orçamentais e por fim os modelos das demonstrações financeiras.

Embora estivesse prevista a implementação do SNC-AP para todos os municípios a partir do ano de 2017, as sucessivas prorrogações, nomeadamente pelo artigo 98.º da Lei n.º 71/2018, vieram ditar que a implementação do SNC-AP para as entidades da administração local apenas seria a partir de 1 de janeiro de 2020, sendo que no final desse ano as contas dos municípios já teriam de ser apresentadas pelos novos modelos previstos no SNC-AP.

3.1. Alterações na Contabilidade Financeira

A transição do POCAL para o SNC-AP apresentou alterações ao nível de conceitos, terminologias, critérios de reconhecimento e mensuração e a divulgação através de novos modelos de demonstrações financeiras.

Começamos por apresentar as principais alterações no que respeita as terminologias:

Tabela 3

Terminologia do POCAL vs. SNC-AP

POCAL	SNC-AP
Proveitos e ganhos	Rendimentos
Custos e perdas	Gastos
Imobilizado	Ativo não corrente
Circulante	Ativo corrente
Imobilizações incorpóreas	Ativos intangíveis
Imobilizações corpóreas	Ativos fixos tangíveis
Investimentos financeiros em imóveis	Propriedades de investimento
Provisões (para depreciações de existências, para créditos de cobrança duvidosa)	Perdas por imparidade
Existências	Inventários e ativos biológicos

Fonte: Carvalho e Carreira, 2016, p.6

Outra novidade introduzida pelo SNC-AP é respeitante à Estrutura Conceptual, que apresenta conceitos importantíssimos para a interpretação das normas e elaboração das demonstrações financeiras. Em comparação “quer o POCP, quer os planos setoriais, incluindo o POCAL, evidenciavam carências concetuais, ao mencionarem apenas as

demonstrações financeiras e os elementos que as compunham” (Carvalho e Carreira, 2016, p. 5). A estrutura conceptual do SNC-AP apresenta as várias definições dos elementos que constroem as demonstrações financeiras e para além disso define critérios para o reconhecimento dos vários elementos o que no POCAL não existia.

Com base nos trabalhos de Carvalho e Carreira (2016), Rosa (2017) e Veloso (2018), apresentamos a tabela 4 que refere as principais alterações da transição do normativo no tratamento dos ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, propriedades de investimento e provisões, passivos contingentes e ativos contingentes. Abordamos apenas estas rubricas uma vez que são as rubricas das demonstrações financeiras que apresentam, regra geral, uma maior materialidade e também atendendo que foram as rubricas com maiores alterações destacadas pelos autores Carvalho e Carreira (2016), Rosa (2017) e Veloso (2018). Esta sintetização é útil a fim de identificar onde é que os municípios podem apresentar um maior desafio na aplicação das novas normas.

Tabela 4

Principais alterações nas rubricas de Ativos Fixos Tangíveis, Ativos Intangíveis, Propriedades de Investimento, Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes – SNC-AP em relação ao POCAL

Rubricas	Principais alterações
Ativos Fixos Tangíveis	<ul style="list-style-type: none">-Reconhecimento dos ativos fixos tangíveis específicos, para além dos genéricos, como: equipamento militar, infraestruturas, bens do património histórico e ativos de contratos de concessão depois de identificados e reconhecidos pela NCP 4;-Inclusão no custo dos ativos da estimativa de dispêndios com desmantelamento, remoção e restauro do local;-Clarificação dos momentos de mensuração inicial e subsequente;-Possibilidade de efetuar depreciação por componentes e aparecimento dos métodos das quotas degressivas e das unidades de produção para além do método das quotas constantes (considerado o mais adequado pela norma); e-Depreciações com base na vida útil estimada no classificador complementar.

Ativos Intangíveis	<ul style="list-style-type: none"> -Especificação dos Ativos Intangíveis a reconhecer; -Tratamento dos Ativos Intangíveis gerados internamente; -Despesas de instalação e fase de pesquisa dos ativos gerados internamente considerados como gasto no período em que ocorrem; -Amortização passa a ser feita com base na vida útil do classificador complementar e a possibilidade de utilizar o método de amortização das quotas constantes (considerado o mais adequado pela norma), método das quotas degressivas ou o método das unidades de produção.
Propriedades de Investimento	<ul style="list-style-type: none"> -Tratamento das Propriedades de Investimento de forma autónoma e não como um investimento financeiro em imóveis; -Inclusão do modelo do justo valor na mensuração subsequente com respetivas alterações a reconhecer nos resultados; e -Preferência do modelo do justo valor dado que mesmo deve ser divulgado no anexo, ainda que se aplique o modelo do custo.
Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	<ul style="list-style-type: none"> -Clarificação do reconhecimento, mensuração e divulgação das provisões (obrigação presentes, legal ou construtivas, decorrentes de ações do passado, com fortes probabilidades de um exfluxo de recursos e possa ser feita uma estimativa fiável da quantia dessa obrigação); -Inclusão de um critério claro de quando devem ser divulgados os passivos contingentes e aparecimento das divulgações de ativos contingentes; -Provisões para cobrança duvidosa passam a ser tratadas como perdas por imparidade em contas a receber e as provisões para depreciação de existências passam a ser tratadas como perdas por imparidade em inventários.

Fonte: *Elaboração própria*

O artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 192/2015 apresenta as disposições transitórias para as entidades que adotem pela primeira vez o SNC-AP, existindo a necessidade de realizar alguns ajustamentos, nomeadamente:

- Reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento é exigido pelas normas de contabilidade pública;
- Reconhecer itens como ativos apenas se os mesmos forem permitidos pelas normas de contabilidade pública;
- Reclassificar itens que foram reconhecidos de acordo com o Plano Oficial de Contabilidade, ou planos setoriais, numa categoria, mas de acordo com as normas de contabilidade pública pertencem a outra categoria; e
- Aplicar as normas de contabilidade pública na mensuração dos ativos e passivos reconhecidos.

De forma a auxiliar esta transição de normativo, quer no tratamento dos ajustamentos acima referidos, quer no trabalho futuro, com orientações e interpretações práticas das normas do novo normativo, o artigo 12.º, do Decreto-Lei n.º 192/2015, incumbiu à CNC a criação de um Manual de Implementação, sendo que atualmente já foram emitidas duas versões, a Versão 1, datada de junho de 2016 e uma atualização da Versão 1, designada por Versão 2, que data de junho de 2017.

É de destacar o papel do manual de implementação, dada a inexistência de uma norma específica para a aplicação pela primeira vez das NCP, como aconteceu no normativo do setor privado através da NCRF 3 – Adoção pela primeira vez das NCRF ou no Normativo Internacional do Setor Público, através da IPSAS 33 - *First-Time Adoption of Accrual Basis IPSASs*. Apenas na NCP 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras na apresentação do modelo do anexo são referidas as divulgações transitórias a efetuar na adoção pela primeira vez do normativo.

Quando o SNC-AP não prevê tratamento para uma determinada transação ou evento, como é caso da aplicação do normativo pela primeira vez deve recorrer-se subsidiariamente e pela respetiva ordem aos normativos elencados no artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, que apresenta a integração de lacunas, sendo que o primeiro normativo a recorrer deve ser as Normas Internacionais de Contabilidade Pública, exemplo disso é a possibilidade de

aplicação de forma subsidiária da IPSAS 33, que prevê a existências de um período de três anos para adaptação de algumas matérias, como os acordos de concessão de serviços.

No que respeita às demonstrações financeiras, produto acabado da contabilidade, também existiram alterações. O balanço passa a ser menos exaustivo apresentando menos rubricas, no ativo apenas é exposto o valor líquido e passa a existir uma coluna para a inclusão das notas do anexo às demonstrações financeiras. A demonstração de resultados deixou de apresentar os gastos em primeiro lugar e os rendimentos depois, passando a ser uma demonstração por natureza que apresenta três resultados: o resultado antes de depreciações e gastos de financiamento, o resultado operacional e o resultado líquido. A demonstração de fluxos de caixa passou a apresentar uma estrutura com os fluxos de caixa gerados por tipos de atividade (operacionais, investimento e financiamento) e passou a existir também uma secção onde é realizada a conciliação entre caixa e seus equivalentes e o saldo da gerência, derivados da contabilidade financeira e orçamental, respetivamente. A grande novidade no âmbito das demonstrações financeiras prende-se com o surgimento da demonstração de alterações do património líquido, contudo importa referir que no POCAL não existia uma demonstração de alterações do património líquido, mas existia o dever de apresentar nas notas às contas os movimentos que ocorriam nessas rubricas.

Na preparação das demonstrações financeiras, nomeadamente do balanço uma vez que apresenta valores acumulados de períodos anteriores, existiu a necessidade de proceder a diversos ajustamentos, tendo o manual de implementação auxiliado esta tarefa com a apresentação de um mapa de reconciliação para o balanço de abertura ser apresentado em SNC-AP. As alterações no normativo levaram à necessidade de proceder a alguns ajustamentos, como por exemplo o desreconhecimento de ativos que no novo normativo não são considerados como ativo mas como gasto ou o reconhecimento de passivos uma vez que o novo normativo prevê que deve ser reconhecido tal obrigação por a mesma ser muito provável de ocorrer, sendo que esses ajustamentos foram previamente pensados, existindo a conta específica 564 – Ajustamentos de transição para o SNC-AP, no Plano de Contas Multidimensional, e que é apresentada na rubrica de Resultados Transitados, na massa Património Líquido.

Também o manual de implementação veio dirigir os preparadores das demonstrações financeiras, no sentido de aplicar a IPSAS 33 de forma subsidiária e proceder à mera conversão dos comparativos das demonstrações balanço e demonstrações de resultados, em

vez de reexpressar o comparativo de acordo com o SNC-AP, decisão esta ponderada tendo em conta o custo-benefício ser diminuto. De notar que esta mera conversão leva à perda da característica qualitativa comparabilidade que deve estar presente nas demonstrações financeiras.

3.2. Impactos da adoção do SNC-AP

Tal como refere Vaz e Cerqueira (2020) “a transição de um sistema de contabilidade para outro requer mudanças e adaptações por parte das entidades, nomeadamente ao nível do tipo de informação financeira divulgada e na forma de divulgação da mesma” (p.39). A transição do POCAL para o SNC-AP veio impor necessidades acrescidas às autarquias locais a fim de as mesmas conseguirem meios, quer ao nível dos recursos humanos e as suas competências, quer ao nível das tecnologias de informação, para fazer face às exigências de do novo normativo. Embora a nossa análise não pretenda tratar dos impactos da transição do normativo, estes podem ter influência na opinião do auditor uma vez que podem dificultar os sistemas de controlo interno e por sua vez criar distorções materiais.

Numa perspetiva financeira, Gouveia (2022) através da análise das contas dos anos de 2019 e 2020 dos municípios do distrito de Santarém conclui que a transição do normativo veio melhorar as contas das autarquias locais, nomeadamente pela diminuição do passivo e pelo aumento do ativo, este último que teve como principal contributo a redefinição da vida útil dos ativos fixos tangíveis. Também se destaca neste estudo o aumento do património líquido que resulta dos ajustamentos da transição para o SNC-AP registados na rubrica resultados transitados.

No que se refere à implementação do SNC-AP na perceção dos utilizadores/preparadores, pelo trabalho de Nogueira *et al.* (2020) percebemos que as dificuldades apresentadas pelas entrevistas recolhidas estão relacionadas com a interpretação de conceitos contabilísticos, inventariação e contabilização de bens e a existência de poucos recursos humanos com qualificações sobre o SNC-AP. Também Moreira (2020) através de entrevistas realizadas aos colaboradores de um determinado município refere que é da opinião da generalidade dos colaboradores da divisão financeira de que os novos modelos de demonstrações financeiras permitirão complementar mais a informação prestada aos diferentes utilizadores, no entanto as dificuldades sentidas não estão apenas relacionadas

com a alteração do normativo, estão também relacionadas com a necessidade de adaptação de novos sistemas informáticos e novos procedimentos de execução das tarefas.

Na opinião de Monteiro (2016) algumas normas poderão levantar dúvidas na sua aplicação prática, apresentando exemplos de questões que podem ser levantadas: Se os ativos do património histórico, como os castelos, devem ser reconhecidos e em caso afirmativo qual o critério de mensuração?; Como é que se pode realizar a mensuração ao justo valor de alguns ativos tangíveis ou eventuais perdas por imparidade de ativos que não apresentam um mercado regular e é de difícil determinação o seu valor de uso?. Monteiro (2016) destaca também a importância que a forma legal apresenta para as entidades públicas e as eventuais dificuldades para a realidade que o SNC-AP vem introduzir através do conceito comumente conhecido por substância sobre a forma, onde não é necessário existir um registo (forma legal) para um determinado ativo que é controlado (realidade económica), ser registado no ativo da entidade.

Conseguimos perceber, quer ao nível das alterações financeiras quer ao nível da perceção dos intervenientes da aplicação do novo normativo, que se trata de um normativo mais completo, tanto em informação quantitativa como na informação qualitativa, no entanto atendendo a algumas complexidades na implementação “no curto prazo, ainda não teremos disponível um conjunto completo de demonstrações financeiras que mostrem de forma verdadeira e apropriada a situação financeira e o desempenho financeiro.” (Monteiro, 2016, p.47).

4. Revisão da Literatura

4.1. Estudos sobre a opinião do auditor

Atendendo aos vários estudos apresentados na literatura que abordam a temática da opinião do auditor, tanto no setor privado como no setor público como é o caso do estudo das opiniões emitidas aos municípios, podem ser distinguidos dois grupos. Estudos que abordam quais os fatores determinantes para uma opinião qualificada e estudos que identificam as principais razões que levam o auditor a incluir uma opinião qualificada. Autores como Chan e Walter (1996), Segura e Molina (2001), Ireland (2003), Ballesta e García-Meca (2005), Caramanis e Spathis (2006), Sundgren (2010), Camargo (2012), Habib (2013), Costa *et al.* (2013), Paananen (2016), Moalla (2017), Peñas *et al.* (2017), Pamungkas *et al.* (2018), Rodríguez e López-Corrales (2018), Sérgio (2020), Paananen *et al.* (2021) e Santos (2021) que estão englobados no primeiro grupo procedem a análises de modelos estatísticos com o objetivo de perceber se determinadas variáveis aumentam ou diminuem a probabilidade de uma emissão qualificada no relatório de auditoria. Já autores como Moura (2011), Aguiar (2014), Rei (2015), Silva e Dantas (2018), Godinho (2019) e Maldonado *et al.* (2019) enquadram-se no segundo grupo que através de uma metodologia de análise do conteúdo que está presente na certificação legal das contas relatam as matérias que dão azo à emissão de uma opinião modificada para um determinado conjunto de entidades, compilando as mesmas e percebendo se existe prevalência num determinado tema reportado pelos revisores.

4.2. Determinantes e razões para uma opinião modificada - setor privado

No setor privado conseguimos encontrar estudos que abordam os principais fatores que determinam uma opinião modificada por parte do auditor externo, utilizando para tal variáveis, tanto financeiras como não financeiras para verificar se existe relação ou influência entre essas variáveis e a presença de uma opinião qualificada no relatório de auditoria.

Como variáveis financeiras apresentadas, destacamos: a liquidez, o nível de endividamento e o resultado líquido apresentado.

No tocante ao primeiro indicador financeiro destacado referimos os estudos realizados por Chan e Walter (1996), Ballesta e García-Meca (2005), Caramanis e Spathis (2006) e mais recentemente Moalla (2017) que referem que empresas com uma opinião modificada apresentam menos liquidez.

Ao nível do endividamento autores como Habib (2013) e Peñas *et al.* (2017), apresentam a existência de uma relação positiva entre essa variável e a variável dependente opinião do auditor, isto é, entidades com maior nível de endividamento apresentam mais probabilidade da sua certificação ser emitida com uma opinião qualificada. Mais recentemente, Sérgio (2020), que analisou os determinantes da opinião qualificada do auditor emitida em 2017, num conjunto de empresas ibéricas não cotadas, e que utilizou a variável variação do endividamento, concluiu que esta não apresenta influencia para a qualificação da opinião. Por outro lado, Sérgio (2020), indica que o resultado líquido negativo apresentado no período é um determinante estatisticamente significativo para uma opinião modificada, corroborando assim com o estudo de Segura e Molina (2001) onde foi analisada a opinião do auditor em empresas espanholas, tanto cotadas como não cotadas, de vários setores de atividade, do período de 1991 a 1995.

Nas variáveis não financeiras que são utilizadas para perceber se são determinantes de uma opinião qualificada por parte do auditor, evidenciam-se: o tipo de empresa que realiza o trabalho de auditoria (se é uma *Big4*) e a existência de antigas opiniões modificadas.

Ser uma *Big4* a realizar os trabalhos de auditoria não é um fator determinante para todos os estudos. Sundgren (2010), Costa *et al.* (2013) e Moalla (2017) concluem que o tipo de empresa que realiza o trabalho de auditoria não apresenta qualquer efeito para uma opinião qualificada. Ao contrário, Camargo (2012), Habib (2013) e Peñas *et al.* (2017) concluem que existe uma relação entre as opiniões qualificadas serem emitidas por uma *Big4*.

A existência de uma opinião qualificada no ano anterior também se apresenta como um fator que aumenta a probabilidade de uma opinião qualificada no ano corrente, como é concluído por Ireland (2003) e Rodríguez e López-Corrales (2018). Também Sérgio (2020) refere que “é muito provável que os fatores que estiveram na base da emissão de uma opinião qualificada no ano anterior não se dissipem ou resolvam num só período económico” (p.61).

No tangente aos estudos que abordam as matérias que levam o auditor a modificar a sua opinião no setor privado e que será o foco do nosso trabalho, mas observando entidades públicas, destacamos o trabalho realizado por Silva e Dantas (2018), através da análise de 2.243 relatórios de auditoria, de um conjunto de 338 empresas do mercado brasileiro, entre 2009 e 2015, referem que as asserções avaliação e integridade (ou plenitude) são as mais utilizadas para justificar as modificações de opinião do auditor.

4.3. Determinantes e razões para uma opinião modificada – setor público

No que diz respeito ao setor público, a literatura não é tão vasta como no setor privado. Começamos desde já por referir alguns estudos realizados fora de Portugal sobre a opinião do auditor às contas de entidades públicas.

Paananen (2016) realizou um estudo sobre a opinião dada pelo auditor, em 2011, a entidades intermunicipais finlandesas, tendo utilizado algumas das variáveis referidas na vasta literatura do setor privado e aplicando essas mesmas para verificar se se relacionavam com a emissão de uma opinião modificada em entidades públicas, tendo concluído que o longo atraso na emissão do relatório de auditoria, a dimensão da empresa de auditoria e a dimensão da empresa auditada aumentam a probabilidade de uma opinião modificada. O autor refere também que as variáveis financeiras apresentam pouco impacto na modificação da opinião, o que se pode justificar dado que o principal objetivo das entidades públicas é a satisfação do coletivo e não os resultados criados, como nas entidades do setor privado.

Mais recentemente Paananen *et al.* (2021) apresentaram um estudo sobre os determinantes da opinião modificada dos Municípios Finlandeses, entre 2009 e 2013. Neste estudo foi destacado pelos autores que existe uma prevalência da opinião modificada nos relatórios de auditoria, onde mais de um terço dos relatórios apresentavam uma opinião modificada, o que supera em muito a percentagem de modificações apresentada em trabalhos do setor privado, referindo os autores que este dado levanta sérias preocupações sobre o estado da governação e administração do setor público, dos sistemas de controlo interno e da própria preparação das demonstrações financeiras. Já como determinantes que aumentam a probabilidade de uma opinião nos municípios finlandeses apontam-se os altos níveis de endividamento e o fraco desempenho económico.

Pamungkas *et al.* (2018) também analisaram a opinião a entidades municipais, estudando a opinião dos auditores às demonstrações financeiras de 2015 e 2016 de 182 municípios da Indonésia, concluíram que o não cumprimento dos regulamentos e leis e a não conformidade com as normas de contabilidade apresenta um efeito negativo para a opinião do auditor.

No panorama nacional, começamos por referir o estudo realizado por Maldonado *et al.* (2019) que apresentaram as principais razões que determinaram uma modificação da opinião do auditor externo nos municípios da zona metropolitana do Porto e de Lisboa, no período de 2013 a 2017. É importante referir que o estudo em causa partiu do ano em que a auditoria externa às contas se estendeu à generalidade dos municípios nacionais, pela Lei n.º 73/2013.¹ Foram analisados 65 municípios, tendo-se identificado seis razões para a modificação de opinião, a referir: ativos não correntes, amortizações, subsídios ao investimento, dívidas a receber, participações de capital e provisões. É de destacar que, aproximadamente, um terço das opiniões modificadas estão relacionadas com as dificuldades em validar as asserções subjacentes aos ativos fixos, nomeadamente classificação, valorização, existência e plenitude.

Outro estudo a considerar é o de Jesus (2019) que tinha como objetivo identificar de que forma as características, financeiras e não financeiras, dos municípios, influenciam a opinião modificada do auditor, nos períodos de 2014, 2015 e 2016. Importa referir que na estatística descritiva apresentada pode-se verificar que 73% dos relatórios de auditoria observados apresentavam uma opinião modificada com reservas. Corroborando com o que tem sido evidenciado na literatura, também Jesus (2019) não confirma que as variáveis financeiras são determinantes para a opinião do auditor nas entidades públicas. Destaca-se, no entanto, que o tamanho da empresa de auditoria apresenta relação com o tipo de opinião emitida, sendo que as empresas de auditoria de maior dimensão tendem a apresentar mais opiniões qualificadas.

Passando a referir trabalhos com uma amostra mais recente, verificamos o de Santos *et al.* (2021) que analisou os determinantes da opinião modificada do auditor em 72% dos municípios de média dimensão, de 2016 a 2018, onde foram analisadas um total de 213 CLC. Das conclusões referidas destaca-se que a opinião modificada ao longo dos três anos ronda

¹Consultar Subcapítulo 2.2. Revisão Legal das Contas nos Municípios Nacionais

os 74%, sendo que em termos de distribuição geográfica a maioria das regiões apresentam municípios com opiniões modificadas ao longo dos três anos em análise, contudo a região do Alentejo apresenta-se como uma exceção, onde a percentagem de opiniões modificadas é igualada com as opiniões não modificadas. No que respeita aos determinantes para uma emissão de uma opinião modificada verificou-se que o estudo não é convergente com a maioria da literatura sobre o setor público, uma vez que variáveis financeiras como a liquidez e resultado líquido apresentaram-se como variáveis que explicam uma opinião modificada. Outro determinante destacado, que corrobora com estudos realizados tanto no setor privado como no setor público, é a força estatística da emissão de anteriores opiniões modificadas, que influencia a emissão de uma nova opinião modificada, podendo concluir-se que “as entidades parecem ter uma tendência para reportar de forma continuada informação financeira com limitações (...) não demonstrando capacidade de ultrapassar as situações apontadas pelo auditor” (Santos, *et al.*, 2021, p. 11).

No que se refere a trabalhos que evidenciam as razões das reservas e ênfases presentes nos relatórios de auditoria dos municípios, e que para o nosso trabalho será de importância acrescida, para além de Maldonado *et al.*(2019) que já apresentámos, começamos por destacar Godinho (2019), que para além de estudar quais os determinantes da opinião qualificada emitida nos anos de 2015 e 2016, para 254 municípios analisados, através da análise de conteúdo verificou 480 CLC e descreveu quais as principais razões das reservas e ênfase, tendo identificado um total de 520 reservas e 715 ênfases. Os temas das reservas que mais modificaram a opinião do auditor referem-se ao imobilizado, com cerca de 49% e às provisões com 11%. Nas ênfases o destaque dos auditores vai para os princípios aplicados pelos municípios e a execução da contabilidade orçamental.

Também Rei (2015) no seu estudo destaca as principais reservas apresentadas pelo auditor nas CLC, sendo que na maioria estão relacionadas com a limitação de âmbito e prendem-se com a falta de inventariação de ativos, respostas insuficientes no procedimento de circularização, por falta de informação disponibilizada pelos vários departamentos a fim de validar as demonstrações financeiras e falta de reconhecimento de provisões sobre processos judiciais. Aguiar (2014) para além das reservas mencionadas por Rei (2015), embora tenha consultado menos conteúdo, também refere que a divisão entre curto prazo e médio-longo prazo das dívidas de terceiros, a não implementação de um sistema de contabilidade analítica e a não disponibilização do relatório e contas de entidades

participadas pelo município são temas das reservas presentes na modificação da opinião do auditor.

Sousa e Serra (2021) através da análise de conteúdo apresentam os tipos de opinião emitida, os temas das reservas apresentadas e também o detalhe das ênfases referidas nas CLC das contas individuais dos municípios do distrito do Porto, no período de 2015 a 2017. Da sua análise resulta que 76% das opiniões são com reservas e estas mantêm-se ao longo dos anos. O principal tema que leva a emissões de reservas relaciona-se com o imobilizado e os bens de domínio público e a totalidade das reservas deste tema são por limitação de âmbito. O tema mais recorrente das ênfases é novamente as imobilizações e os bens de domínio público.

Por fim mencionamos o artigo de Moura (2011) que aborda os procedimentos a realizar na revisão de contas a uma entidade municipal e onde sintetizou algumas das situações mais relevantes apresentadas na CLC que modificam a opinião do auditor, tendo para tal pesquisado várias CLC emitidas a municípios. Atendendo à sua experiência enquanto auditor, destacou: a manutenção do imobilizado em curso de bens que estão concluídos e deveriam estar em imobilizado firma, a não adoção do MEP, diferenças no valor dos inventários para o valor presente na contabilidade, asserção do corte não ser corretamente definida nas existências, valores avultados pendentes em conciliação e falta de prova referente aos projetos subsidiados para a validação dos proveitos imputados.

5. Metodologia

Tal como refere Reis (2022) é através da metodologia que se apresenta a forma de trabalho e os vários passos para conseguir atingir o objetivo a que nos propomos. Devemos para tal: “precisar o tipo de estudo, definir as variáveis e as hipóteses da investigação, realizar a escolha da população e a amostra a estudar, selecionar os instrumentos da recolha de dados, apresentar os dados e interpretar os resultados” (Reis, 2022, p.76).

Com este trabalho pretendemos analisar as CLC da prestação de contas individual das Autarquias Locais dos anos de 2019 e 2020 e identificar o tipo de opinião expressa pelos Revisores Oficiais de Contas e quando estivermos perante uma opinião modificada perceber quais as principais razões para essa opinião. Dado estarmos a analisar o exato período em que ocorreu a transição do POCAL para o SNC-AP podem surgir opiniões modificadas que decorrem de matérias que alteraram pela aplicação do novo normativo em relação ao anterior, o que nos poderá levar a concluir se existiram problemas na implementação do novo normativo.

O tipo de estudo que vamos realizar é exploratório. Como refere Reis (2022) este estudo baseia-se na observação de uma determinada realidade, na observação das CLC. É também um estudo explicativo pois “visa identificar os fatores que contribuem para a ocorrência dos fenómenos” (Reis, 2022, p.77), no nosso caso, quais as principais razões que contribuem para a opinião com reservas no período de 2019 e 2020. Para tal vamos recorrer à mesma estratégia utilizada por Maldonado *et al.* (2019) ou Silva e Dantas (2018), uma estratégia de investigação documental, através da análise de conteúdo das CLC emitidas, nomeadamente ao conteúdo presente na secção “opinião com reservas”, muita embora não seja o foco da investigação também procedemos à recolha das “ênfases” e das “outras matérias” referidas na CLC para uma exposição das mesmas na análise dos resultados. No tocante ao tratamento dos dados este será realizado apresentando estatística descritiva e também através de interpretação.

5.1. Questões de investigação

Para mais facilmente chegarmos ao nosso objetivo, pretendemos responder às seguintes questões:

Q1: Que tipos de opinião são emitidas nas CLC das contas individuais dos Municípios Portugueses de média e grande dimensão no ano de 2019 e 2020?

Q2: Quais as principais razões para a emissão de uma CLC com opinião modificada?

Q3: O tipo de opinião do auditor alterou de 2019 para 2020?

Q4: A alteração do normativo motivou novas áreas para uma opinião modificada por parte do ROC?

5.2. População

Os municípios portugueses dividem-se da seguinte forma: 278 no Continente; 19 nos Açores; e 11 na Madeira, perfazendo assim um total de 308 Municípios. O foco deste trabalho serão os municípios de média e grande dimensão, dado considerarmos que estes são os que podem apresentar mais dados a analisar e, eventualmente, mais dificuldades na implementação do SNC-AP, podendo originar reservas em resultado disso.

Para a categorização dos municípios de média e grande dimensão recorreremos ao anuário financeiro dos municípios portugueses elaborado por Fernandes, Camões e Jorge (2022), sendo que os municípios de média dimensão são os que apresentam uma população superior a 20.000 habitantes e inferior ou igual a 100.000 habitantes e os de grande dimensão são os que apresentam mais de 100.000 habitantes.

Assim, a nossa população é constituída por 240 CLC, que correspondem a um total de 120 municípios², 96 de média dimensão e 24 de grande dimensão.

5.3. Recolha de dados

Para a recolha das CLC referente às contas do ano de 2019 e 2020, em primeira via recorreremos ao sítio da internet dos municípios, atendendo ao facto de que pelos termos do n.º 2, do artigo 79.º da Lei n.º 73/2013, as autarquias devem disponibilizar os respetivos documentos de prestações de contas. Pese embora a CLC não seja mencionada no artigo referido, presumimos que esta esteja junto dos documentos de prestação de contas, uma vez que é uma forma de aumentar a credibilidade das contas, no entanto o mesmo não se verificou em todos os municípios.

² A seleção dos municípios de média e grande dimensão pelo critério n.º de habitantes, teve por base os dados mais recentes do CENSOS de 2021, publicado pelo Instituto Nacional de Estatística (INE).

Numa segunda via, para as CLC que não conseguimos obter através do sítio da internet do município, realizámos o pedido³ do documento via correio eletrónico remetido para o endereço geral do município e para a divisão da contabilidade ou financeira quando disponível.

5.4.Amostra

Das 240 CLC, conseguimos obter um total de 219 CLC, o que equivale a uma amostra correspondente a 91,25%, ficando por analisar 21 CLC⁴. Pela primeira via descrita na subsecção 5.3. obtivemos um total de 199 CLC e as restantes 20 CLC foram recolhidas pela segunda via.

No que respeita à composição dos anos das 219 CLC, 107 dizem respeito ao ano de 2019 e 112 dizem respeito ao ano de 2020. Quanto à dimensão 44 CLC dizem respeito a municípios classificados de grande dimensão, onde destas 21 CLC são do ano de 2019 e 23 CLC do ano de 2020, as restantes 175 CLC são de municípios de média dimensão, dividindo-se em 86 CLC do ano de 2019 e 89 CLC do ano de 2020.

³ A recolha através da primeira via e através do pedido via correio eletrónico foram realizadas durante o mês de novembro/2022.

⁴ CLC por analisar: Albergaria-a-Velha (2019 e 2020); Alenquer (2019); Almada (2019); Angra do Heroísmo (2019); Barcelos (2019); Beja (2020); Caldas da Rainha (2019 e 2020); Câmara de Lobos (2019); Elvas (2020); Penafiel (2019 e 2020); Peniche (2019 e 2020); Santa Cruz (2019); São João da Madeira (2019); Seixal (2019 e 2020); Sesimbra (2019); e Vagos (2020).

6. Apresentação e análise dos resultados

Da análise dos dados tal como podemos observar na tabela 5, a opinião dos auditores com referência aos anos de 2019 e 2020 é maioritariamente modificada.

Tabela 5

Tipo de Opinião emitida nas CLC de 2019 e 2020

Tipo de opinião \ Ano	2019	%	2020	%	Total	%
Modificada - Com Reservas	72	67,29%	77	68,75%	149	68,04%
Não Modificada	35	32,71%	35	31,25%	70	31,96%
Total	107	100,00%	112	100,00%	219	100,00%

Fonte: Elaboração própria

No ano de 2019 a opinião modificada correspondendo a 67,29% de um total de 107 CLC analisadas, no ano de 2020 também continua a ser a opinião modificada a mais frequente apresentando um total de 68,75% de 112 CLC. De referir que as CLC que apresentam uma opinião modificada correspondem todas a opiniões com reservas, não existindo qualquer CLC com opinião modificada por escusa de opinião ou por opinião adversa. A percentagem das CLC com opinião modificada que evidenciamos são próximas da percentagem apresentada nos trabalhos de Jesus (2019) e Santos *et al.*, ambos que precedem na linha temporal da nossa análise, uma vez que estudam a opinião de 2014 a 2016 e de 2016 a 2018, respetivamente. O que indica que as opiniões modificadas desde 2014 até 2020 sempre foram maioritariamente modificadas. Comparando com a realidade internacional, os municípios nacionais parecem apresentar uma percentagem superior de opiniões modificadas em relação aos municípios da Finlândia, que no trabalho de Paananen *et al.* (2021) foi de 33%.

Tabela 6

Opinião modificada por dimensão do Município

Dimensão \ Ano	2019	%	2020	%
Grande	11	15%	17	22%
Média	61	85%	60	78%
Total	72	100%	77	100%

Fonte: Elaboração própria

A maioria das opiniões modificadas que observamos são dos municípios de média dimensão, o que é natural uma vez que apresentam uma amostra muito superior aos municípios de grande dimensão. No entanto se analisarmos as opiniões modificadas dos municípios de grande dimensão e de média dimensão face ao total das CLC recolhidas de ambos, percebemos que 64% dos municípios de grande dimensão apresentam uma opinião modificada e 69% dos municípios de média dimensão apresentam uma opinião modificada.

Relativamente às CLC que incluem “ênfases” reportamos um total de 168 das 219 analisadas, já no que respeita à inclusão de “outras matérias” apenas contamos 20 CLC. Nas tabelas 7 e 8, conseguimos perceber qual a decomposição das “ênfases” e de “outras matérias” em função do tipo de opinião expresso na CLC e o ano a que a mesma respeita.

Tabela 7

Decomposição das “ênfases” pelo tipo de opinião e ano

Ênfases			Total
Tipo de opinião	Modificada	124	168
	Não Modificada	44	
Ano	2019	72	168
	2020	96	

Fonte: Elaboração própria

As CLC com uma opinião modificada e que apresentam “ênfases”, no conjunto 2019 e 2020, correspondem a um total de 124 CLC. Relativamente ao ano, em 2020 observamos mais CLC com “ênfases” comparativamente a 2019, no entanto importa referir mais uma vez que os dados recolhidos relativos a 2020 foram superiores.

No que à natureza das “ênfases” diz respeito, começamos por destacar a mais apresentada em 2019 que é referente à chamada de atenção por parte do Revisor para o ponto apresentado no relatório de gestão dos municípios sobre os possíveis impactos na atividade Municipal em consequência da COVID-19, seguindo-se as “ênfases” sobre o nível de execução orçamental, o limite da dívida referido no n.º 1, do artigo 52.º da Lei n.º 73/2013, o sistema de contabilidade de custos e a referência às entidades participadas pelos municípios.

No ano de 2020 a “ênfase” que mais surge é referente à aplicação pela primeira vez do SNC-AP na preparação das demonstrações financeiras e orçamentais, seguindo-se da “ênfase” sobre a divulgação dos possíveis impactos decorrentes da COVID-19 na atividade do município. Importa também destacar que em comparação com as “ênfases” apresentadas em 2019 existe um grande decréscimo das “ênfases” sobre o limite da dívida e da execução orçamental em 2020.

Tabela 8

Decomposição das “outras matérias” pelo tipo de opinião e ano

Outras matérias			Total
Tipo de opinião	Modificada	13	19
	Não Modificada	6	
Ano	2019	11	19
	2020	8	

Fonte: Elaboração própria

As “outras matérias” não são tão frequentes como as “ênfases”, tendo-se identificado 20 CLC, de ambos os anos, com menção a “outras matérias”, sendo que as CLC com opinião modificada são as que mais apresentam parágrafos de “outras matérias”. Ao contrário do que acontece nas “ênfases” o ano de 2019 foi o que mais apresentou CLC com texto na secção de “outras matérias”.

O texto das “outras matérias” que mais é apresentado pelos revisores está relacionado com a opinião dada pelo antigo revisor/sociedade de revisores e ocorre por norma aquando da alteração do revisor na entidade.

Retomando à análise das opiniões modificadas com reservas a grande maioria dos revisores expressa reservas por limitação de âmbito, que vai ao encontro do que verificou Rei (2015). O que significa que o revisor na maioria das vezes apenas concluiu quanto aos possíveis efeitos das matérias que descreve na base para opinião. Esta conclusão é igual para ambos os anos em análise.

Tabela 9

N.º de CLC por tipo de opinião modificada

Tipo de opinião modificada / Ano	2019	2020	Total
Por limitação de âmbito	57	61	118
Por desacordo	6	6	12
Por limitação de âmbito e desacordo	9	10	19
Total	72	77	149

Fonte: Elaboração própria

Da observação da tabela 9, conseguimos perceber que em 2019 foram emitidas 57 CLC apenas com reservas por limitação de âmbito e em 2020 deste tipo forma emitidas 61 CLC. Pela frequência das CLC que apresentam apenas opiniões por desacordo, poderíamos pensar que se tratariam de CLC dos mesmos municípios, no entanto dos 6 municípios apenas se repete as CLC com reservas exclusivas do tipo desacordo⁵ em 4 municípios, a designar: o Município do Cartaxo, Município da Azambuja, Município de Porto Mós e Município de Torres Vedras.

Da análise do conjunto da nossa amostra contando ambos os anos, os auditores expressaram um total de 272 reservas, sendo que destas 229 são por limitação de âmbito e 43 por desacordo. Nas tabelas 10 e 11 apresentamos a quantidade de reservas por município para ambos os anos em análise.

Tabela 10

Quantidade de Reservas por Município (Ano 2019)

N.º de reservas	N.º de Municípios	%
1	43	59,72%
2	11	15,28%
3	12	16,67%
4	5	6,94%
5	1	1,39%
Total	72	100,00%

Fonte: Elaboração própria

O ano de 2019 apresenta um total de 126 reservas, sendo que destas cerca de 85% são por limitação de âmbito e 15% são por desacordo. A maioria das CLC no ano de 2019 apresenta a inclusão de uma reserva, sendo que a CLC que apresentou mais reservas neste ano foi a CLC do município de Setúbal com um total de 5 reservas, seguindo-se os municípios de Albufeira, Beja, Figueira da Foz, Mirandela e Oeiras, com um total de 4 parágrafos de opinião modificada.

⁵ Deixamos nota que pela leitura da matéria apresentada na reserva, em alguns dos casos, surge a dúvida se efetivamente corresponde a uma reserva por desacordo. No entanto o nosso critério para a atribuição do tipo de reserva prendeu-se com o texto da CLC apresentar “quanto aos possíveis efeitos” (limitação de âmbito) ou “quanto aos efeitos” (desacordo).

Tabela 11

Quantidade de Reservas por Município (Ano 2020)

N.º de reservas	N.º de Municípios	%
1	40	51,95%
2	22	28,57%
3	6	7,79%
4	2	2,60%
5	6	7,79%
6	1	1,30%
Total	77	100,00%

Fonte: Elaboração própria

No ano de 2020, das CLC recolhidas contabilizamos um total de 146 reservas, que correspondem a 122 reservas por limitação de âmbito e 24 reservas por desacordo. Em 2020 destacou-se a CLC do município de Barcelos, apresentando um total de 6 reservas. O município de Setúbal continuou a apresentar um total de 5 reservas na CLC, assim como o município de Albufeira, Aveiro, Santo Tirso, Tavira e Viseu. A maioria dos municípios em 2020 continua a apresentar apenas uma reserva na secção de “base para opinião com reservas”.

Agrupando as reservas por áreas do normativo (POCAL em 2019 e SNC-AP em 2020) e dissecando os parágrafos emitidos sobre essas mesmas áreas conseguimos perceber quais as principais razões que levam à modificação da opinião por parte do revisor, tendo surgido em ambos os anos, 2019 e 2020, cinco grandes áreas que apresentam uma maior frequência de opiniões qualificadas e que expomos nas tabelas 12 e 13.

Tabela 12

Principais áreas com Reservas (Ano 2019)

Área das Reservas	%
Imobilizações	53%
Provisões	10%
Participações financeiras	6%
Saldos de terceiros	6%
Contabilidade de Custos	2%
Total	77%

Fonte: Elaboração própria

No ano de 2019, do total das 126 reservas quantificadas, destacam-se as reservas relacionadas com as imobilizações (53%), provisões (10%), participações financeiras no capital de outras entidades (6%), saldos de terceiros (6%) e contabilidade de custos (2%).

A reserva com maior ocorrência está relacionada com as imobilizações e prende-se com a dificuldade que o revisor tem em obter prova suficiente e apropriada da plenitude e mensuração do património do município, nomeadamente dos bens de domínio público. A este respeito importa perceber que a plenitude referida será o inverso da existência, isto é, o auditor não consegue aferir que todos os bens do património do município estão registados na contabilidade, tal situação leva a que a maioria das reservas sejam por limitação de âmbito, concluindo assim quanto aos “possíveis efeitos”. Nas reservas sobre as imobilizações é referido também a existência de bens já em utilização ainda registados no imobilizado em curso, não estando assim a sofrer amortizações. Ambas estas duas situações descritas levam o revisor a mencionar outra opinião que se relaciona com a impossibilidade de concluir quanto as amortizações registadas e subseqüentemente quanto à transferência de subsídios para investimento em resultados, uma vez que estes são registados numa base sistemática em função da contabilização das amortizações. Esta conclusão é corroborada com o que apresenta Maldonado *et al.* (2019) quer no que respeita às rubricas quer no que respeita às asserções que são postas em causa. Também converge com o que refere Sousa e Serra (2021) tanto ao nível da ocorrência como ao que se refere ao tipo de opinião utilizada pelo auditor para a apresentação da reserva.

Ainda relativamente as reservas em matéria de imobilizações destacamos duas CLC de 2019, a do Município de Torres Vedras e do Município de Portimão, que apresentam uma opinião modifica em relação ao critério de valorimetria utilizado, uma vez que os municípios em causa efetuaram reavaliações em bens do imobilizado e no POCAL os bens do imobilizado não são suscetíveis de reavaliação.

A segunda área que apresenta um maior número de reservas está relacionada com as provisões, e importa referir que no POCAL poderiam ser constituídas provisões, para além das mais comuns referentes aos processos judiciais e designadas de provisões para riscos e encargos, as provisões para aplicações de tesouraria, provisões para cobranças duvidosas, provisões para depreciações de existências e provisões para investimentos financeiros. A maioria das reservas deste grupo estão relacionadas com a falta de resposta por parte dos advogados ou resposta com informação insuficiente para concluir sobre as provisões que

estão reconhecidas, sendo que as provisões que mais são mencionadas são as provisões para cobranças duvidosas e as provisões para riscos e encargos. Na área das provisões é também opinião modificada a falta de reforço por parte dos municípios decorrente de novos processos instaurados contra os municípios. Estas reservas apresentam-se de forma equiparada como reservas por limitação de âmbito e reservas por desacordo.

Ainda no âmbito das provisões, da análise efetuada destacamos a CLC do ano de 2019 do Município da Guarda onde a opinião modificada se prende com a asserção classificação e que apresentou o seguinte parágrafo:

O Município da Guarda não tem reconhecida a dívida relativa a aquisições de água e saneamento na rubrica de fornecedores. O respetivo valor acumulado é de 29.237.752 euros e está registado na rubrica de Provisões para riscos e encargos no Passivo do Balanço em 31 de dezembro de 2019. O correto reconhecimento da referida dívida terá implicações no cálculo do endividamento municipal que, desta forma, se encontra subvalorizado no mesmo montante.

Como podemos observar a opinião do revisor prendeu-se com a incorreta classificação de um passivo, tendo registado dívidas a fornecedores como provisões a fim de manipular o cálculo do endividamento.

Das reservas sobre as participações financeiras a maioria relata as participações detidas pelos municípios em entidades que apresentam processos de liquidação ou dissolução em curso e que ainda não têm disponíveis as contas, não permitindo validar a valorimetria do investimento que está registado e que vai ao encontro do que foi revelado por Aguiar (2014). Outra das reservas a destacar da nossa amostra e que está relacionada com o grupo das participações financeiras refere-se à não aplicação do método de equivalência patrimonial por parte do Município de Almeirim, já sendo do conhecimento deste município os resultados da participada à data da sua prestação de contas.

No que respeita ao tema de saldos de terceiros a maioria das reservas relaciona-se com a falta de resposta nos procedimentos de circularização, que permitam validar os saldos existentes, e a divergências entre os sistemas internos de controlo de dívidas e os valores registados na contabilidade é a segunda reserva que mais surge nesta área.

Por fim, para o ano de 2019, destacamos também o tema contabilidade de custos onde as reservas respeitam na maioria das vezes a não implementação de um sistema de contabilidade de custos ou a existência de um sistema de contabilidade de custos ainda em aperfeiçoamento, o que leva a problemas por exemplo na determinação dos valores de trabalhos para a própria entidade. Neste último tema achamos pertinente fazer referência a uma nota deixada pelo Tribunal de Contas (TdC), aquando da elaboração de um relatório de sintetização e análise das CLC de 2019 emitidas aos Municípios, Serviços Municipalizados e Intermunicipalizados, e que se refere à existência de CLC sem qualquer menção ao facto das entidades apresentarem uma ausência ou uma implementação incompleta do sistema de contabilidade de custos em entidades que o próprio TdC aquando dos seus trabalhos evidenciou não existir.

Tabela 13

Principais áreas com Reservas (Ano 2020)

Área das Reservas	%
Ativos Fixos Tangíveis	51%
Participações financeiras	12%
Aplicação da NCP 4 - Acordos de Concessão de Serviços: Concedente	10%
Provisões	8%
Saldos de Terceiros	3%
Total	84%

Fonte: Elaboração própria

No ano de 2020, tal como observamos na tabela 13, as áreas que apresentam mais reservas na CLC são referentes a ativos fixos tangíveis (51%), participações financeiras (12%), aplicação da NCP 4 -Acordos de Concessão de Serviços: Concedente (10%), provisões (8%) e os saldos de terceiros (3%). Em comparação com o que é apresentado na tabela 12, referente a 2019, as reservas nas áreas dos ativos fixos tangíveis, provisões, participações financeiras e saldos de terceiros são comuns, no entanto as provisões diminuem a percentagem de ocorrência em relação a 2019 e as reservas relacionadas com as participações financeiras em 2020 passam a ser mais recorrentes.

As reservas na área da contabilidade de gestão, outrora contabilidade de custos deixa de aparecer na tabela 13 do ano de 2020, no entanto isso não significa que o revisor tenha

deixado de referir essa lacuna por parte dos municípios dado que em consequência da alteração dos modelos de relatórios de auditoria a opinião sobre essas matérias passou a ser incluída, pela maioria dos revisores, na secção designada “sobre o relatório de gestão”, que no presente trabalho não foi alvo da nossa análise.

No que respeita a área dos ativos fixos tangíveis os revisores no ano de 2020, à semelhança do que acontece no ano de 2019, mas com uma terminologia diferente, que decorre da alteração do normativo, continuam a não conseguir obter prova suficiente e apropriada para concluir quanto à plenitude e mensuração dos ativos fixos tangíveis onde se incluem os bens de domínio público, apresentando dúvidas que as demonstrações financeiras reflitam a universalidade dos bens que são do Município. Ainda na área dos ativos fixos tangíveis e também nos intangíveis, é modificada a opinião sobre a aplicação dos ajustamentos resultante das novas vidas úteis, previstas no classificador complementar que integra o novo normativo SNC-AP. No ano de 2020 também é reportado pelos revisores a existência de ativos em curso já concluídos e já disponíveis para uso que ainda não estão a ser depreciados ou amortizados. Todas estas opiniões levam à necessidade de referir que o valor das depreciações/ amortizações e a imputação dos subsídios ao investimento apresentam limitações.

As reservas na área das participações financeiras relacionam-se essencialmente com a falta de disponibilização das demonstrações financeiras das participadas e a existência de reservas nas entidades participadas que influenciam a aplicação do método de equivalência patrimonial. Tal como ocorreu no ano de 2019 destacamos a CLC do Município de Almeirim, que mais uma vez, não aplicou o método de equivalência patrimonial nas contas de entidades participadas cujos resultados já eram conhecidos à data da elaboração das contas do município, sendo que esta situação foi igualmente referida por Moura (2011). Outras reservas que identificamos na área das participações e que consideramos relevantes prendem-se com a aplicação do método de equivalência patrimonial no reconhecimento de entidades que são participadas em menos de 20% pela autarquia, derrogando assim o previsto na NCP 23 – Investimentos em Associados e Empreendimentos Conjuntos ou a incorreta valorização dos resultados na aplicação do método de equivalência patrimonial, como é referido nos parágrafos da opinião emitida ao Município de Lousada e ao Município de Lagos, respetivamente.

Com 10% de ocorrência surge a área dos contratos de concessão pela aplicação da NCP 4. Trata-se de uma nova área incluída pelo SNC-AP onde as reservas que surgem podem estar fortemente relacionadas com a necessidade de adaptação ao novo normativo. As reservas na área dos contratos de concessão estão associadas a não existência de informação suficiente e em tempo útil que possibilite o registo por parte dos municípios dos ativos e passivos que resultam da aplicação da NCP 4, isto é, investimento realizados e que foram cedidos pelo município (designado na NCP 4 como modelo de atribuição de direito) bem como ativos realizados pelos concessionários que serão ativos do município (referido na NCP 4 como modelo do passivo financeiro). Estes factos, uma vez que referem o reconhecimento de ativos de concessão, vão fazer com que esta reserva esteja relacionada com a reserva da área dos ativos fixos tangíveis, não estando a plenitude dos ativos que pertencem à entidade, mesmo sob um contrato de concessão, registados nas demonstrações financeiras dos municípios.

De seguida surge a área das provisões, tal como evidenciou Godinho (2019), encontramos reservas que referem a falta de reconhecimento de provisões associadas a processos judiciais, provisões insuficientemente valorizadas ou ainda falta de informação por parte dos advogados que permita validar os montantes das provisões. Esta área de reservas apresentou um decréscimo em relação ao ano de 2019 estando fortemente relacionado com o facto de as provisões por cobrança duvidosa passarem a ser reconhecida no SNC-AP como perdas por imparidade e incluídas na nossa análise na área de reservas de saldos de terceiros.

Quanto à última área destacada em 2020, os saldos de terceiros continuam a apresentar uma opinião modificada em resultado das divergências entre o módulo de gestão e a contabilidade, tal como em 2019. Importa referir que esta reserva pode estar associada à existência de possíveis deficiências no sistema de controlo interno das entidades.

Posto isto estamos capacitados a responder às questões 1 e 2 que formulámos no ponto 5.1. Questões de Investigação:

Q1: Que tipos de opinião são emitidas nas CLC das contas individuais dos Municípios Portugueses de média e grande dimensão no ano de 2019 e 2020?

A nossa amostra revela que existem opiniões não modificadas e opiniões modificadas, sendo que estas últimas são sempre com reservas, não existindo modificações

por escusa de opinião ou por opinião adversa. As opiniões modificadas com reservas são as mais frequentes quer para o ano de 2019, com 67,29% quer para o ano de 2020 com 68,75%.

Q2: Quais as principais razões para a emissão de uma CLC com opinião modificada?

Através do agrupamento das principais áreas com reserva e através da análise do conteúdo referido nos parágrafos presentes na base para opinião com reservas sobre essas mesmas áreas conseguimos perceber que a principal razão, tanto no ano de 2019 como no ano de 2020, se prende com os ativos fixos tangíveis e a validação da plenitude e mensuração dos mesmos, que consequentemente faz com que o revisor apresente as depreciações e a imputação dos subsídios como mais uma razão para a modificação sobre a imagem verdadeira e apropriada da entidade.

Outras razões apontadas em 2019 e que se destacam são: as provisões e a sua correta mensuração; a aferição da mensuração das participações financeiras por falta das contas das entidades participadas ou ainda por contas que apresentem opiniões modificadas; informação insuficiente obtida nos procedimentos de circularização e ainda divergências entre a gestão e a contabilidade em relação aos saldos de terceiros; e por fim a inexistência de contabilidade de custos ou sistemas ainda em aperfeiçoamento que não cumprem o previsto no normativo.

Também no ano de 2020 são destacadas as seguintes razões: a mensuração das participações financeiras, tal como no ano de 2019 por falta de prova que permita validar a mensuração, e também por erros na aplicação do método de equivalência patrimonial; a aplicação da NCP 4 relacionada com os contratos de concessão que se trata de uma matéria que é novidade para os municípios; as provisões por falta de informação suficiente para validar os valores incluídos e a necessidade de incluir novos valores; e por fim os saldos de terceiros por falta de convergência entre os sistemas internos de controlo de saldos e os saldos da contabilidade.

Quanto à questão número 3 enunciada no capítulo 5.1., através da análise da tabela 14 conseguimos facilmente responder. No entanto importa referir que a análise efetuada às alterações no tipo de opinião apenas teve em conta o conjunto das CLC dos municípios que na nossa amostra tanto apresentam CLC em 2019 como em 2020.

Tabela 14

Alteração na opinião do auditor

Alterações na opinião	N.º de CLC
Opinião alterou em 2020	13
Opinião alterou de não modificada (em 2019) para modificada (em 2020)	7
Opinião alterou de modificada (em 2019) para não modificada (em 2020)	6
Opinião não modificada manteve-se	26
Opinião modificada manteve-se	62

Fonte: Elaboração própria

Do ano de 2019 para o ano de 2020 observamos 13 CLC que alteraram o tipo de opinião emitida, sendo que 7 destas alteraram de uma opinião não modificada para uma opinião modificada com reservas e dizem respeito aos municípios de Fafe, Guimarães, Lisboa, Marinha Grande, Matosinhos, Odivelas e Pombal. No que respeita ao inverso, opiniões modificadas com reservas que passam a opiniões “limpas” registamos um número de 6 CLC e que foram emitidas aos municípios de Estarreja, Fundão, Montijo, Ourém, Santiago do Cacém e Silves. Do ano de 2019 para 2020 a opinião manteve-se em 88 CLC sendo que as opiniões não modificadas permaneceram em 26 CLC e as opiniões modificadas em 62 CLC. Existindo assim uma permanência das opiniões modificadas o que leva a relembrar as conclusões retiradas por Santos *et al.* (2021) e Rodríguez e López-Corrales (2018) que concluem que anteriores opiniões modificadas influenciam novas opiniões modificadas.

Conseguimos agora responder à questão 3: O tipo de opinião do auditor alterou de 2019 para 2020?

A opinião na maioria das CLC de 2020 não alterou em comparação com as CLC de 2019, tendo-se apenas registado 13 ocorrências na alteração do tipo de opinião.

Outra das questões levantadas na nossa investigação é a questão 4: A alteração do normativo motivou novas áreas para uma opinião modificada por parte do ROC?

A resposta é afirmativa, pela alteração do normativo existiram novas áreas para uma opinião modificada. As CLC que foram identificadas na tabela 14 e que dizem respeito a uma opinião não modificada que passa a ser modificada, essas modificações estão

maioritariamente ligadas pela não aplicação da NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente e isto por falta de informação dos contratos de concessão existentes.

Por outro lado, as CLC que em 2020 mantiveram uma opinião modificada, para além da principal razão referida anteriormente, referem também outras razões, como: a não mensuração de bens do ativo com valor zero derivados do POCAL; bens do património histórico ainda em fase de inventariação; processo de ajustamento das vidas úteis em conformidade com o previsto no classificador complementar ainda em desenvolvimento; a não inclusão de comparativos mesmo que apenas digam respeito à mera inscrição nas rubricas sem adotarem as políticas do novo normativo, tal como indicado pela CNC no manual de implementação; e as propriedades de investimento que adotam o modelo do custo não apresentarem na respetiva nota do anexo a divulgação do justo valor.

7. Conclusão

Independentemente do sistema contabilístico aplicado pelas autarquias locais, as demonstrações financeiras destas devem apresentar sempre uma imagem verdadeira e apropriada da situação económica e financeira da entidade, seguindo o normativo por que se regem. Tal como explanámos a opinião do revisor, por ser um profissional independente e com obrigações éticas, é fundamental para dar a garantia que essa imagem verdadeira e apropriada existe e que o normativo está a ser corretamente aplicado.

Atendendo à importância que a CLC apresenta para a leitura das contas dos municípios considerámos pertinente estudar as opiniões que são emitidas a estas entidades. No nosso trabalho foram definidos três grandes objetivos que consistem em perceber qual o tipo de opinião emitida as contas individuais dos Municípios Portugueses de média e grande dimensão no ano de 2019 e 2020, perceber quais as razões para a existência de opiniões modificadas e dado que no nosso trabalho analisámos CLC de contas preparadas com dois normativos distintos, POCAL e SNC-AP, perceber se existem opiniões que estão a modificar por matérias que decorrem da aplicação do novo normativo.

De forma a alcançar os objetivos definidos foram formuladas as seguintes questões de investigação: Que tipos de opinião são emitidas nas CLC das contas individuais dos Municípios Portugueses de média e grande dimensão no ano de 2019 e 2020?; Quais as principais razões para a emissão de uma CLC com opinião modificada?; O tipo de opinião do auditor alterou de 2019 para 2020?; e A alteração do normativo motivou novas áreas para uma opinião modificada por parte do ROC?.

A metodologia seguida foi de análise de conteúdo, com a investigação das CLC emitidas aos municípios da nossa amostra, tendo-se posteriormente descrito os dados obtidos e interpretado os mesmos, conseguindo obter desta forma, as respostas às questões estabelecidas.

Da análise dos resultados, verificámos que as opiniões emitidas são maioritariamente modificadas, sendo que no conjunto 2019 e 2020 representam 68,04% e que na grande maioria das CLC emitidas, as reserva são exclusivamente por limitação de âmbito, uma vez que o Revisor não conseguiu obter prova de auditoria suficiente para retirar conclusões sobre determinadas matérias.

No que respeita às principais razões existe uma razão que se destaca, e que já tem sido apresentada na literatura como um razão para a modificação da opinião às contas municipais e que é referente à mensuração e plenitude dos bens do ativo fixo tangível. No entanto, podemos verificar que existem outras razões, nomeadamente referentes à mensuração das participações financeiras, provisões por falta de informação que consiga validar os valores presentes nas demonstrações financeiras, saldos de terceiros e a contabilidade de custos.

Conseguimos concluir também que não existiu um valor significativo de alteração de opinião do ano de 2019 para 2020, tendo-se apenas registado 13 CLC que alteraram o tipo de opinião em comparação com a CLC do período anterior. Por fim, percebemos que existem novas reservas relacionadas com a aplicação e mudança para o SNC-AP, nomeadamente sobre a falta de informação dos contratos de concessão que existem, para a correta aplicação da NCP 4 – Acordos de concessão de serviços: Concedente e dificuldades em proceder ao ajustamento das vidas úteis dos ativos, decorrente da aplicação do classificador complementar.

Com o nosso trabalho, conseguimos aumentar uma área de investigação que apresentava alguma falta de conteúdo, nomeadamente a nível nacional, sendo que o estudo das CLC nos municípios na maioria das vezes está relacionado com a análise das variáveis financeiras e não financeiras e o tipo de opinião emitida, não compilando e aprofundando as razões que fazem a CLC apresentar uma opinião modificada.

A não obtenção da totalidade das CLC a que inicialmente nos propusemos é uma limitação do trabalho, e a par disto deixamos a nota que seria importante os municípios passarem a ter um cuidado redobrado na divulgação da CLC, pois é esta que contribui para a credibilidade das contas individuais do poder local. Outra das limitações sentidas refere-se à interpretação do texto apresentado na base para a opinião com reservas, onde nem sempre a linguagem era clara, precisa e concisa que permitisse aos vários utilizadores da informação financeira perceber o que está em causa, mesmo para os mais conhecedores da área.

Para investigações futuras sugerimos, com a mesma população em análise, proceder à descrição das opiniões por região geográfica de Portugal e concluir se existe relação entre determinadas razões para a emissão de uma opinião modificada e uma determinada região,

e ainda analisar quais as regiões que apresentam mais reservas resultantes da aplicação do novo normativo.

Referências Bibliográficas

- Abreu, R. & Segura, L. (2019, março 14-15). *A Certificação Legal das Contas e o Relatório de Auditoria nas Entidades Públicas*. [Paper] II Congresso Internacional de Contabilidade Pública- Reforma da Gestão Financeira Pública: Desafios para a investigação e a prática. Lisboa.
- Aguiar, D.R.M.A. (2014) *Atuação dos auditores nas entidades públicas - o estudo de caso nos Municípios*. [Dissertação de mestrado, Faculdade de Economia e Gestão da Universidade Católica Portuguesa]. Repositório Intitucional da Universidade Católica Portuguesa. <http://hdl.handle.net/10400.14/17052>
- Almeida, B.J.M. (2017). *Manual de Auditoria Financeira: Uma análise integrada baseada no risco*. (2.ºed. ver. e atualizada). Escolar Editora.
- Ballesta, J.P.S. & García-Meca, E. (2005). Audit qualifications and corporate governance in Spanish listed firms. *Managerial Auditing Journal*, 20(7), 725-738. <https://doi.org/10.1108/02686900510611258>
- Braga, M. (2011). A auditoria governamental como instrumento de promoção da transparência. *Jornal de Políticas Educacionais* 9, 51-60. <http://dx.doi.org/10.5380/jpe.v5i9.25176>
- Camargo, R.V.W. (2012). *Determinantes dos Pareceres dos Auditores Independentes emitidos às companhias negociadas na BM&FBOVESPA*. [Dissertação de Mestrado de Contabilidade]. Universidade Federal de Santa Catarina. <http://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/96409>
- Caramanis, C. & Spathis, C. (2006). Auditee and Audit Firm Characteristics as Determinants of Audit Qualifications: Evidence from the Athenas Stock Exchange. *Managerial Auditing Journal*, 21 (9), 905-920. <https://doi.org/10.1108/02686900610705000>
- Carvalho, A. & Carreira, J. (2016, setembro 22-23). *Considerações sobre o impacto do novo modelo contabilístico (SNC-AP) nas contas das autarquias locais*. XVII Encuentro AECA. Desarrollo Sostenible- Nuevos retos para la contabilidad y la gestión. Instituto Politécnico de Bragança, Bragança.

- Carvalho, A. (2021a, maio 20-21) *Determinantes da modificação da opinião do Revisor Oficial de Contas- Caso dos Institutos Politécnicos Portugueses*. [Paper]. III Congresso Internacional de Contabilidade Pública: Contabilidade Pública e Indústria 4.0, Aveiro e Lisboa.
- Carvalho, A. (2021b, outubro 14-15). *Principais razões que determinam a modificação da opinião do Revisor Oficial de Contas- O caso das Universidades Públicas Portuguesas nos anos de 2018 e 2019*. [Paper]. XVIII Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria: Contabilidade no século XXI – Novos Horizontes, Lisboa.
- Chan, Y. & Walter, T (1996). Qualified audit reports and costly contracting. *Asia Pacific Journal of Management*, 13, 37-63. <https://doi.org/10.1007/BF01739681>
- Costa, A.F., Pereira, J.M., & Blanco, S.R. (2006). Auditoria do sector público no contexto da nova gestão pública. *Revista de Estudos Politécnicos*, 3, 201-225.
- Costa, C.B. (2018). *Auditoria Financeira – Teoria e Prática*. 12ª Edição. Rei dos Livros.
- Costa, M. R. S., Serra, S., & Gomes, P. (2013). *Fatores Determinantes da Opinião do Auditor: Estudo Empírico das Empresas Portuguesas*. [Artigo Científico]. XIV Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria- Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, Tomo II, pp. 1-23.
- Fernandes, M.J. da S., Camões, P.J.S., & Jorge, S. (2022). *Anuário financeiro dos municípios portugueses 2021*. Ordem dos Contabilistas Certificados, novembro/2022.
- Godinho, J.A. (2019). *Determinantes da opinião de auditoria modificada no setor público: Caso dos municípios Portugueses nos anos 2015 e 2016*. [Dissertação de Mestrado, ISCTE- Instituto Universitário de Lisboa]. Repositório ISCTE. <http://hdl.handle.net/10071/18807>
- Gonçalves, M., Lira, M. & Marques, M.C. (2017). Síntese cronológica sobre a contabilidade pública em Portugal, Seu passado, Presente e Futuro (1222-2016): Revisão da Literatura. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 5 (2), maio/agosto, 121-143. <https://doi.org/10.18405/20170208>

- Gouveia, A.C. (2022). *O Impacto da adoção do SNC-AP: as autarquias do distrito de Santarém*. [Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra]. Repositório Comum. <http://hdl.handle.net/10400.26/43372>
- Habib, A. (2013). A meta-analysis of the determinants of modified audit opinion decisions. *Managerial Auditing Journal*, 28 (3), 184–216. <https://doi.org/10.1108/02686901311304349>
- Ireland, J. C. (2003). An Empirical Investigation of Determinants of Audit Reports in the UK. *Journal of Business Finance & Accounting*, 30(7/8), 975–1015. <https://doi.org/10.1111/1468-5957.05417>
- Jesus, A. (2019). *Determinantes da opinião do autor nas certificações legais de contas dos Municípios Portugueses*. [Dissertação de mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra]. Repositório Comum. <http://hdl.handle.net/10400.26/31933>
- Lopes, I. T. (2019). *Auditoria Financeira - do Controlo Interno ao Controlo Externo Independente*. Almedina.
- Maldonado, I., Pinho, C. & Lobo, C.A. (2019, junho 19-22). *Determinant factors of external audit opinion modification in Portuguese municipalities*. [Conferência]. 14th Iberian Conference on Information Systems and Technologies, Coimbra, Portugal.
- Moalla, H. (2017). Audit Report Qualification/Modification - Impact of Financial Variables in Tunisia. *Journal of Accounting Emerging Economics*, 7(4), 468-485. <https://doi.org/10.1108/JAEE-10-2016-0092>
- Monteiro, A. (2016). Os Desafios do SNC-AP. *Revisores E Auditores* 72, 45–47.
- Moreira, M.S.R. (2020). *A transição do POCAL para o SNC-AP: Perceções da mudança e a sua implementação na Câmara Municipal de Valongo*. [Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto]. Repositório Científico do Instituto Politécnico do Porto. <http://hdl.handle.net/10400.22/17520>

- Moura, N.J. (2011). Procedimentos de Auditoria a adoptar na Revisão Legal das Contas dos Municípios: Enquadramento teórico e aplicação prática. *Revisores e Auditores* 52, 22-34.
- Nabais, C. (1993). *Noções práticas de auditoria*. (2.^a ed. e atualizada). Editorial Presença.
- Nogueira, S.P., Silva, P., & Ribeiro, N.A. (2020, setembro 17-18). *Perceções sobre a transição do POCAL para o SNC-AP. O caso do município XYZ*. [Paper]. XIX Encontro AECA, Guarda. <http://hdl.handle.net/10198/22786>
- Paananen, M. (2016). Modified Audit Reports in the case of joint Municipal Authorities: Empirical evidence from Finland. *International Journal of Auditing*, 20 (2), 149-157. <https://doi.org/10.1111/ijau.12062>
- Paananen, M., Rönkkö, J., Zerni, M. & Hay, D. (2021). Determinants of audit report modifications in Finnish municipalities. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40 (3), 1-17. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2020.106777>
- Pamungkas, B., Ibtida, I., & Avrian, C. (2018). Factors influencing audit opinion of the Indonesian municipal governments' financial statements. *Cogent Business & Management*, 5(1), 1-18. <https://doi.org/10.1080/23311975.2018.1540256>
- Peñas, S.L., Álvarez -Santullano, M.M., Rivo-López, E. & Villanueva-Villar, M. (2017). Determining Factors for Audit Opinion in Private Family and Non-Family Firms: Evidence from Spain. *Collection C: Family Business 1701*.
- Rei, R.M.M.R. (2015). *A Influência da Auditoria Externa na Qualidade da Informação Financeira nos Municípios Portugueses*. [Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa]. Repositório Científico do Instituto Politécnico de Lisboa. <http://hdl.handle.net/10400.21/6544>
- Reis, F.L. (2022). *Investigação Científica e Trabalhos Académicos- Guia Prático*. (2.^a edição). Edições Sílabo.
- Rocha, C. (2019). *Determinantes da modificação da opinião do Revisor Oficial de Contas- Caso das comunidades Intermunicipais*. [Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto]. Repositório Científico do Instituto Politécnico do Porto. <http://hdl.handle.net/10400.22/16046>

- Rodríguez, M.A.P. & López-Corrales, F. (2018). Respuesta de los auditores a la crisis financiera global: evidencia de empresas no cotizadas Españolas. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* 47(3), 400-431. <https://doi.org/10.1080/02102412.2018.1427193>
- Rosa, S. (2017). Transição de POCAL para SNC-AP e impacto no Relato Financeiro das Autarquias Locais. *Revisores E Auditores* 78, 28-53.
- Santos, P.G., Martinho, C. & Lopes, R. (2021, maio 20-21). *Determinantes da opinião modificada da auditoria nos Municípios Portugueses de média dimensão (2016-2018)*. [Paper]. III Congresso Internacional de Contabilidade Pública: Contabilidade pública e Indústria 4.0, Aveiro e Lisboa.
- Segura, A., & Molina, G. (2001). El Informe de Auditoría y su Relación Con las Características Corporativas. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 30(108), 349-391. <https://doi.org/10.1080/02102412.2001.10779420>
- Sérgio, A.M. (2020). *Determinantes da opinião do auditor nas empresas ibéricas sem valores cotados*. [Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro]. Repositório Institucional da Universidade de Aveiro. <http://hdl.handle.net/10773/30358>
- Silva, T.C., & Dantas, J.A. (2018). Audit Assertions e a Modificação de Opinião dos Auditores no Mercado Brasileiro. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 12(1), 79-92. <https://doi.org/10.17524/repec.v12i1.1713>
- Sousa, V. & Serra, S. (2021) Estudo dos Relatórios de Auditoria dos municípios do distrito do Porto. *European Journal of Applied Business Management, Special Issue of ICABM2020*, 75-92.
- Sundgren, S. (2010). Auditor Choices and Auditor Reporting Practices: Evidence from Finnish Small Firms. *European Accounting Review*, 7(3), 441-465. <https://doi.org/10.1080/096381898336376>
- Vaz, P., & Cerqueira, P. (2020). Divulgação da Informação Financeira: uma Análise Comparativa entre POCP e SNC-AP. *Revista Contabilidade & Gestão n.º 24*, 35-76.

Veloso, J.M.M. (2018). *Transição do POCAL para o SNC-AP*. [Dissertação de mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra]. Repositório Institucional do Politécnico de Coimbra. <http://hdl.handle.net/10400.26/27822>

Legislação

Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro, Diário da República n.º 203/1997, Série I-A, Ministério das Finanças, Lisboa.

Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 fevereiro, Diário da República n.º 44/1999, 1.º Suplemento, Série I-A, Ministério do Equipamento, do Planeamento e da Administração do Território. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, Diário da República n.º 133/2009, Série I, Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho, Diário da República n.º 125/2012, Série I, Ministério das Finanças. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, Diário da República n.º 178/2015, Série I, Ministério das Finanças. Lisboa.

Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro, Diário da República n.º 10/2007, Série I, Assembleia da República. Lisboa.

Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, Diário da República n.º 169/2013, Série I, Assembleia da República. Lisboa.

Lei n.º 51/2018, de 16 de agosto, Diário da República n.º 157/2018, Série I, Assembleia da República. Lisboa.

Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, Diário da República n.º 251/2018, Série I, Assembleia da República. Lisboa.

Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro, Diário da República n.º 253/2021, 1.º Suplemento, Série I, Assembleia da República, Lisboa.

Anexos

Municípios	N.º de Habitantes	Dimensão	Ano	Opinião	O tipo de opinião alterou em 2020?	Ênfases	Outras Matérias	N.º de Reservas	Reservas por limitação de âmbito	Reservas por desacordo
Abrantes	34336	M	2019	Não Modificada		Não	Não	0		
Abrantes	34336	M	2020	Não Modificada	Não	Não	Não	0		
Águeda	46131	M	2019	Modificada - Com Reservas		Não	Não	1	1	0
Águeda	46131	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	1	1	0
Albufeira	44168	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	4	4	0
Albufeira	44168	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	5	5	0
Alcobaça	54973	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	1	1	0
Alcobaça	54973	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	3	3	0
Alenquer	44445	M	2020	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	2	0	2
Almada	177268	G	2020	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	1	1	0
Almeirim	22016	M	2019	Modificada - Com Reservas		Não	Sim	1	0	1
Almeirim	22016	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Sim	1	1	0
Amadora	171500	G	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	1	1	0
Amadora	171500	G	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	2	2	0
Amarante	52119	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	1	1	0
Amarante	52119	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	1	1	0
Anadia	27535	M	2019	Não Modificada		Não	Não	0		
Anadia	27535	M	2020	Não Modificada	Não	Sim	Não	0		
Angra do Heroísmo	33779	M	2020	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	1	1	0
Arcos de Valdevez	20720	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	1	1	0
Arcos de Valdevez	20720	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	2	2	0
Arouca	21154	M	2019	Modificada - Com Reservas		Não	Sim	1	1	0
Arouca	21154	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Não	Sim	1	1	0
Aveiro	80978	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	3	3	0
Aveiro	80978	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	5	4	1
Azambuja	21422	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	1	0	1
Azambuja	21422	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	1	0	1
Barcelos	116766	G	2020	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	6	4	2
Barreiro	78359	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	1	1	0
Barreiro	78359	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	1	1	0
Beja	33400	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	4	3	1
Benavente	29716	M	2019	Não Modificada		Não	Não	0		

Municípios	N.º de Habitantes	Dimensão	Ano	Opinião	O tipo de opinião alterou em 2020?	Ênfases	Outras Matérias	N.º de Reservas	Reservas por limitação de âmbito	Reservas por desacordo
Benavente	29716	M	2020	Não Modificada	Não	Não	Não	0		
Braga	193349	G	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	1	1	0
Braga	193349	G	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	1	1	0
Bragança	34589	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	1	1	0
Bragança	34589	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	2	2	0
Câmara de Lobos	32164	M	2020	Não Modificada		Sim	Não	0		
Cantanhede	34217	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	3	3	0
Cantanhede	34217	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	3	3	0
Cartaxo	23187	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	2	0	2
Cartaxo	23187	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	2	0	2
Cascais	214158	G	2019	Não Modificada		Sim	Não	0		
Cascais	214158	G	2020	Não Modificada	Não	Sim	Sim	0		
Castelo Branco	52291	M	2019	Não Modificada		Sim	Não	0		
Castelo Branco	52291	M	2020	Não Modificada	Não	Não	Não	0		
Chaves	37592	M	2019	Modificada - Com Reservas		Não	Não	1	1	0
Chaves	37592	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	1	1	0
Coimbra	140838	G	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	2	1	1
Coimbra	140838	G	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	2	1	1
Covilhã	46457	M	2019	Não Modificada		Sim	Não	0		
Covilhã	46457	M	2020	Não Modificada	Não	Sim	Não	0		
Elvas	20733	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	1	1	0
Entroncamento	20141	M	2019	Modificada - Com Reservas		Não	Não	1	1	0
Entroncamento	20141	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Não	Não	1	1	0
Espinho	31045	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	1	1	0
Espinho	31045	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	1	1	0
Esposende	35138	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	3	2	1
Esposende	35138	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Sim	3	2	1
Estarreja	26224	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	1	1	0
Estarreja	26224	M	2020	Não Modificada	Sim	Sim	Não	0		
Évora	53591	M	2019	Não Modificada		Sim	Não	0		
Évora	53591	M	2020	Não Modificada	Não	Sim	Não	0		
Fafe	48506	M	2019	Não Modificada		Não	Não	0		

Municípios	N.º de Habitantes	Dimensão	Ano	Opinião	O tipo de opinião alterou em 2020?	Ênfases	Outras Matérias	N.º de Reservas	Reservas por limitação de âmbito	Reservas por desacordo
Fafe	48506	M	2020	Modificada - Com Reservas	Sim	Sim	Não	3	3	0
Faro	67650	M	2019	Não Modificada		Não	Não	0		
Faro	67650	M	2020	Não Modificada	Não	Não	Não	0		
Felgueiras	55855	M	2019	Modificada - Com Reservas		Não	Não	1	1	0
Felgueiras	55855	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	2	1	1
Figueira da Foz	58962	M	2019	Modificada - Com Reservas		Não	Sim	4	2	2
Figueira da Foz	58962	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	2	2	0
Funchal	105795	G	2019	Modificada - Com Reservas		Não	Sim	3	3	0
Funchal	105795	G	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	2	2	0
Fundão	26509	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	1	1	0
Fundão	26509	M	2020	Não Modificada	Sim	Sim	Não	0		
Gondomar	164277	G	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	2	1	1
Gondomar	164277	G	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	1	1	0
Guarda	40126	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	3	1	2
Guarda	40126	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	2	1	1
Guimarães	156849	G	2019	Não Modificada		Não	Não	0		
Guimarães	156849	G	2020	Modificada - Com Reservas	Sim	Sim	Não	1	1	0
Ílhavo	39239	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	1	1	0
Ílhavo	39239	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	2	2	0
Lagoa	23734	M	2019	Não Modificada		Não	Não	0		
Lagoa	23734	M	2020	Não Modificada	Não	Não	Não	0		
Lagos	33500	M	2019	Modificada - Com Reservas		Não	Não	2	2	0
Lagos	33500	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	4	2	2
Lamego	24315	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	2	2	0
Lamego	24315	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	1	1	0
Leiria	128616	G	2019	Modificada - Com Reservas		Não	Não	1	1	0
Leiria	128616	G	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	1	1	0
Lisboa	545923	G	2019	Não Modificada		Não	Não	0		
Lisboa	545923	G	2020	Modificada - Com Reservas	Sim	Sim	Sim	2	2	0
Loulé	72348	M	2019	Não Modificada		Sim	Não	0		
Loulé	72348	M	2020	Não Modificada	Não	Sim	Não	0		
Loures	201632	G	2019	Modificada - Com Reservas		Não	Não	2	2	0

Municípios	N.º de Habitantes	Dimensão	Ano	Opinião	O tipo de opinião alterou em 2020?	Ênfases	Outras Matérias	N.º de Reservas	Reservas por limitação de âmbito	Reservas por desacordo
Loures	201632	G	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	1	1	0
Lourinhã	26246	M	2019	Não Modificada		Não	Não	0		
Lourinhã	26246	M	2020	Não Modificada	Não	Não	Não	0		
Lousada	47376	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	1	1	0
Lousada	47376	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	2	2	0
Mafra	86521	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	1	1	0
Mafra	86521	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	2	2	0
Maia	134988	G	2019	Não Modificada		Sim	Sim	0		
Maia	134988	G	2020	Não Modificada	Não	Sim	Não	0		
Marco de Canaveses	49546	M	2019	Modificada - Com Reservas		Não	Não	1	1	0
Marco de Canaveses	49546	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	1	1	0
Marinha Grande	39032	M	2019	Não Modificada		Sim	Sim	0		
Marinha Grande	39032	M	2020	Modificada - Com Reservas	Sim	Sim	Não	1	0	1
Matosinhos	172586	G	2019	Não Modificada		Sim	Não	0		
Matosinhos	172586	G	2020	Modificada - Com Reservas	Sim	Sim	Não	1	1	0
Mirandela	21394	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	4	4	0
Mirandela	21394	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	1	1	0
Moita	66262	M	2019	Não Modificada		Não	Não	0		
Moita	66262	M	2020	Não Modificada	Não	Não	Não	0		
Montemor-o-Velho	24574	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	2	2	0
Montemor-o-Velho	24574	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	2	2	0
Montijo	55689	M	2019	Modificada - Com Reservas		Não	Não	1	1	0
Montijo	55689	M	2020	Não Modificada	Sim	Sim	Não	0		
Odemira	29576	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	2	2	0
Odemira	29576	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	2	2	0
Odivelas	148058	G	2019	Não Modificada		Sim	Sim	0		
Odivelas	148058	G	2020	Modificada - Com Reservas	Sim	Sim	Não	2	2	0
Oeiras	171767	G	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	4	4	0
Oeiras	171767	G	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	4	4	0
Olhão	44643	M	2019	Modificada - Com Reservas		Não	Não	1	1	0
Olhão	44643	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Não	Não	1	1	0
Oliveira de Azeméis	66190	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	3	3	0

Municípios	N.º de Habitantes	Dimensão	Ano	Opinião	O tipo de opinião alterou em 2020?	Ênfases	Outras Matérias	N.º de Reservas	Reservas por limitação de âmbito	Reservas por desacordo
Oliveira de Azeméis	66190	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	1	1	0
Oliveira do Bairro	23143	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	1	1	0
Oliveira do Bairro	23143	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	2	2	0
Ourém	44538	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	1	1	0
Ourém	44538	M	2020	Não Modificada	Sim	Sim	Não	0		
Ovar	54968	M	2019	Não Modificada		Sim	Não	0		
Ovar	54968	M	2020	Não Modificada	Não	Sim	Não	0		
Paços de Ferreira	55598	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	3	3	0
Paços de Ferreira	55598	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	3	3	0
Palmela	68856	M	2019	Modificada - Com Reservas		Não	Sim	1	1	0
Palmela	68856	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	1	1	0
Paredes	84371	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	1	1	0
Paredes	84371	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	1	1	0
Pombal	51170	M	2019	Não Modificada		Não	Não	0		
Pombal	51170	M	2020	Modificada - Com Reservas	Sim	Sim	Não	1	1	0
Ponta Delgada	67233	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	1	1	0
Ponta Delgada	67233	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Sim	1	1	0
Ponte de Lima	41169	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	1	1	0
Ponte de Lima	41169	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	2	2	0
Portalegre	22341	M	2019	Não Modificada		Sim	Não	0		
Portalegre	22341	M	2020	Não Modificada	Não	Sim	Não	0		
Portimão	59867	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Sim	3	2	1
Portimão	59867	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	1	1	0
Porto	231828	G	2019	Não Modificada		Sim	Não	0		
Porto	231828	G	2020	Não Modificada	Não	Sim	Sim	0		
Porto de Mós	23203	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	1	0	1
Porto de Mós	23203	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	1	0	1
Póvoa de Lanhoso	21775	M	2019	Modificada - Com Reservas		Não	Não	1	1	0
Póvoa de Lanhoso	21775	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	1	1	0
Póvoa de Varzim	64257	M	2019	Não Modificada		Sim	Não	0		
Póvoa de Varzim	64257	M	2020	Não Modificada	Não	Sim	Sim	0		
Ribeira Grande	31388	M	2019	Não Modificada		Sim	Não	0		

Municípios	N.º de Habitantes	Dimensão	Ano	Opinião	O tipo de opinião alterou em 2020?	Ênfases	Outras Matérias	N.º de Reservas	Reservas por limitação de âmbito	Reservas por desacordo
Ribeira Grande	31388	M	2020	Não Modificada	Não	Sim	Não	0		
Rio Maior	21005	M	2019	Não Modificada		Não	Não	0		
Rio Maior	21005	M	2020	Não Modificada	Não	Não	Não	0		
Salvaterra de Magos	21613	M	2019	Não Modificada		Não	Não	0		
Salvaterra de Magos	21613	M	2020	Não Modificada	Não	Não	Não	0		
Santa Cruz	42171	M	2020	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	1	1	0
Santa Maria da Feira	136715	G	2019	Não Modificada		Não	Não	0		
Santa Maria da Feira	136715	G	2020	Não Modificada	Não	Sim	Não	0		
Santarém	58671	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	1	1	0
Santarém	58671	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	1	1	0
Santiago do Cacém	27773	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	3	3	0
Santiago do Cacém	27773	M	2020	Não Modificada	Sim	Sim	Não	0		
Santo Tirso	67725	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	2	1	1
Santo Tirso	67725	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	5	4	1
São João da Madeira	22144	M	2020	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	1	1	0
Seia	21760	M	2019	Não Modificada		Sim	Não	0		
Seia	21760	M	2020	Não Modificada	Não	Não	Não	0		
Sesimbra	52394	M	2020	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	2	2	0
Setúbal	123519	G	2019	Modificada - Com Reservas		Não	Sim	5	5	0
Setúbal	123519	G	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	5	5	0
Silves	37776	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	1	1	0
Silves	37776	M	2020	Não Modificada	Sim	Sim	Não	0		
Sintra	385654	G	2019	Não Modificada		Sim	Não	0		
Sintra	385654	G	2020	Não Modificada	Não	Não	Não	0		
Tavira	27530	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	3	2	1
Tavira	27530	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Não	Não	5	2	3
Tomar	36414	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	1	0	1
Tomar	36414	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Não	Não	2	2	0
Tondela	25914	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	2	2	0
Tondela	25914	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	1	1	0
Torres Novas	34114	M	2019	Não Modificada		Sim	Não	0		
Torres Novas	34114	M	2020	Não Modificada	Não	Sim	Não	0		

Municípios	N.º de Habitantes	Dimensão	Ano	Opinião	O tipo de opinião alterou em 2020?	Ênfases	Outras Matérias	N.º de Reservas	Reservas por limitação de âmbito	Reservas por desacordo
Torres Vedras	83075	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	2	0	2
Torres Vedras	83075	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	2	0	2
Trofa	38554	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Sim	1	1	0
Trofa	38554	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	1	1	0
Vagos	22889	M	2019	Não Modificada		Não	Não	0		
Vale de Cambra	21275	M	2019	Não Modificada		Sim	Não	0		
Vale de Cambra	21275	M	2020	Não Modificada	Não	Sim	Não	0		
Valongo	94697	M	2019	Modificada - Com Reservas		Não	Não	1	1	0
Valongo	94697	M	2020	Não Modificada	Sim	Sim	Não	0		
Viana do Castelo	85784	M	2019	Modificada - Com Reservas		Não	Não	1	1	0
Viana do Castelo	85784	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	1	1	0
Vila do Conde	80831	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	1	1	0
Vila do Conde	80831	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	1	1	0
Vila Franca de Xira	137540	G	2019	Não Modificada		Sim	Não	0		
Vila Franca de Xira	137540	G	2020	Modificada - Com Reservas	Sim	Sim	Não	1	1	0
V.N. de Famalicão	133574	G	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	1	1	0
V.N. de Famalicão	133574	G	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	1	1	0
Vila Nova de Gaia	303854	G	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	1	1	0
Vila Nova de Gaia	303854	G	2020	Não Modificada	Sim	Sim	Não	0		
Vila Real	49574	M	2019	Não Modificada		Sim	Não	0		
Vila Real	49574	M	2020	Não Modificada	Não	Sim	Não	0		
Vila Verde	46446	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	3	3	0
Vila Verde	46446	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	3	3	0
Viseu	99561	M	2019	Modificada - Com Reservas		Sim	Não	3	3	0
Viseu	99561	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	5	3	2
Vizela	23901	M	2019	Modificada - Com Reservas		Não	Não	1	1	0
Vizela	23901	M	2020	Modificada - Com Reservas	Não	Sim	Não	1	1	0