

AUDITORIA INDEPENDENTE NO SETOR PÚBLICO LOCAL – O CASO DAS COMUNIDADES INTERMUNICIPAIS PORTUGUESAS

Isabel Alexandra Neves Maldonado, ianm@uportu.pt, REMIT – Research on Economics, Management and Information Technologies e GOVCOPP – Research Unit on Governance, Competitiveness and Public Policies, Universidade Portucalense
Catarina Bastos Rocha, catarinabtsr@gmail.com, ISCAP-IPP
Joaquim Carlos da Costa Pinho, cpinho@ua.pt, GOVCOPP – Research Unit on Governance, Competitiveness and Public Policies, Universidade de Aveiro

RESUMO: Este estudo tem como objetivos avaliar em que medida as comunidades intermunicipais portuguesas estão a cumprir as suas obrigações quanto à divulgação dos documentos de prestação de contas (incluindo CLC) e identificar os fatores que determinam a modificação de opinião dos auditores nas comunidades intermunicipais. Para o efeito foram analisados relatórios e contas e CLC das vinte e uma comunidades intermunicipais portuguesas, para o horizonte temporal de 2014 a 2018. Relativamente ao primeiro objetivo, as observações realizadas permitem-nos constatar que a maioria das comunidades intermunicipais, relativamente às quais obtivemos informação e que estavam obrigadas a disponibilizar as suas certificações legais de contas, cumpriu efetivamente essa obrigação. Quanto ao segundo objetivo, a análise dos relatórios disponíveis com opinião modificada permitiu-nos os identificar fatores determinantes na modificação de opinião, relacionados com a validação dos saldos iniciais, contabilização de subsídios ao investimento, mensuração de ativos fixos e não cumprimento de leis e regulamentos.

PALAVRAS CHAVE: Auditoria, Accountability, Comunidades Intermunicipais.

ABSTRACT: This study aims to assess the extent to which Portuguese inter-municipal communities are meeting their obligations regarding the disclosure of accountability documents and to identify the determinant factors of the auditors' modified opinions in inter-municipal communities. To this end, we analysed reports and legal certifications of accounts of the twenty-one Portuguese inter-municipal communities, for the 2014-2018 timeframe. With regard to the first objective, our observations allow us to conclude that most of the inter-municipal communities which were required to grant access to their legal certifications of accounts, effectively fulfilled this obligation. As for the second objective, the analysis of the available reports with modified opinions allowed us to identify three determining factors in the modification of the external auditor's opinion and related to the validation of the opening balances, accounting of subsidies for investments, measurement of fixed assets and non-compliance with laws and regulations.

KEYWORDS: Auditing, Accountability, Inter-municipal communities.

1. INTRODUÇÃO

A auditoria do sector público proporciona transparência, responsabilização e otimização dos recursos, resultando em boa governação (Curtin & Dekker, 2005). Na Administração Local existem várias áreas que devem ser objeto de auditoria externa devido ao especial interesse dos beneficiários e utilizadores dos relatórios de auditoria. Avaliando os esforços empreendidos para obter uma gestão pública mais rigorosa e transparente, vários estudos focam a sua atenção nas práticas de prestação de contas, transparência e fiabilidade da informação produzida e divulgada pelos municípios. No entanto, em Portugal, a auditoria externa ao sector público local é relativamente recente e só foi introduzida em 2007 para alguns municípios, tendo o seu âmbito sido alargado a todas as autarquias locais e entidades intermunicipais em 2013 com o novo Regime Financeiro da Administração Local e das Entidades Intermunicipais.

Em Portugal, a execução da revisão legal de contas, seja no setor público seja no setor privado, é uma competência exclusiva dos Revisores Oficiais de Contas (ROC), atribuída pelo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), aprovado pela Lei n.º 140/2015 de 7 de setembro. O revisor oficial de contas tem como objetivo formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, baseada numa avaliação das conclusões extraídas da prova de auditoria obtida e expressar claramente essa opinião através de um relatório escrito, relatório esse que consiste na certificação legal de contas (Abrantes, 2018).

Temáticas como as responsabilidades do auditor no sentido de formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, a forma e o conteúdo do relatório do auditor, e a expressão da sua opinião, se expressa uma opinião modificada e/ou inclui um parágrafo de ênfase ou um parágrafo de outras matérias, são abordadas na Norma Internacional de Auditoria (ISA) 700 (Revista) – Formar uma Opinião e Relatar sobre demonstrações financeiras (IFAC, 2018). Essa opinião é não modificada quando o auditor conclui que, com base nas evidências de auditoria obtidas, as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção relevante. Nos termos da ISA 705 (Revista) – Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente (IFAC, 2018), o auditor expressará uma opinião modificada se concluir, baseado na prova de auditoria obtida, que as demonstrações financeiras como um todo não estão isentas de distorção material ou não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para concluir que as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material.

Vários estudos foram realizados para o setor privado, procurando analisar o conteúdo da Certificação Legal de Contas (CLC) disponibilizada por empresas privadas e tentando identificar os fatores que conduzem o ROC à emissão de uma opinião modificada (Costa *et al.*, 2013; Carson *et al.*, 2013; Habib, 2013; Silva & Dantas, 2018). No entanto, no que diz respeito às entidades locais, poucos estudos têm sido elaborados, sendo encontrados estudos de Paananen (2016) para entidades intermunicipais finlandesas, de Pamungkas *et al.* (2018) para municípios indonésios e Maldonado *et al.* (2019) para municípios portugueses integrantes das áreas metropolitanas de Lisboa e Porto.

Dada a necessidade de cada vez mais garantir a transparência, responsabilização e otimização dos recursos por parte das entidades públicas e face ao olhar cada vez mais atento sobre as práticas de *accountability*, transparência e fiabilidade das demonstrações financeiras, o objetivo deste estudo é analisar em que medida as comunidades intermunicipais portuguesas estão a cumprir as suas obrigações quanto à divulgação dos documentos de prestação de contas (incluindo a CLC) e identificar os fatores que determinam a modificação de opinião dos auditores nas comunidade intermunicipais.

2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO

Segundo Pearson (2014), o papel da auditoria no setor público tende a acompanhar as mudanças nas exigências do setor público, exigências essas que são determinadas por mudanças regulatórias e que implicam um ajustamento do papel da auditoria às mudanças na gestão pública. A auditoria do setor público fornece transparência, responsabilidade e resulta em boa governança. De acordo com Rosa e Morote (2016), os relatórios de auditoria são um elemento essencial para os auditores promoverem a *accountability* e a adoção critérios claros, contribuindo para a produção de relatórios confiáveis sobre o desempenho dos governos locais.

Até 2007, em Portugal, a auditoria às autarquias locais era realizada pelo Tribunal de Contas, pela Inspeção-geral das Finanças e pela Inspeção-geral da Administração Local. No âmbito dos objetivos da “nova gestão pública” e de maior transparência, o Governo português reforçou o papel da revisão de contas com a aprovação da Lei das Finanças Locais (Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro). De acordo com a anterior Lei das Finanças Locais de 2007, apenas os municípios com participações no capital de fundações ou entidades do sector empresarial local estavam obrigados a ter as suas contas auditadas e à emissão da respetiva CLC por um auditor independente. Em 2013, a nova Lei das Finanças Locais (Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro – Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais) revogou a Lei n.º 2/2007 e alargou o âmbito de aplicação da auditoria independente nas autarquias locais a todos os municípios com um regime completo de organização contabilística.

De acordo com o n.º 1 do artigo 80º do Regime Jurídico das Autarquias Locais (Lei 75/2013, de 12 de setembro) a “constituição das comunidades intermunicipais compete às câmaras municipais, ficando a eficácia do acordo constitutivo, que define os seus estatutos, dependente da aprovação pelas assembleias municipais”. As comunidades intermunicipais constituem associações públicas de autarquias locais para a

prossecação conjunta das respetivas atribuições. Complementarmente, o nº1 do artigo 81º estabelece que as comunidades intermunicipais destinam-se à prossecação dos seguintes fins públicos:

- “a) Promoção do planeamento e da gestão da estratégia de desenvolvimento económico, social e ambiental do território abrangido;
- b) Articulação dos investimentos municipais de interesse intermunicipal;
- c) Participação na gestão de programas de apoio ao desenvolvimento regional, designadamente no âmbito do Quadro de Referência Estratégica Nacional (QREN);
- d) Planeamento das atuações de entidades públicas, de carácter supramunicipal.”

Para a prossecação dos fins públicos atribuídos, as entidades intermunicipais dispõem de património e finanças próprio, sendo o seu património constituído pelos bens e direitos para ela transferidos ou adquiridos a qualquer título (Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro). As despesas da entidade intermunicipal respeitam aos encargos decorrentes da prossecação das suas atribuições. No que respeita aos recursos financeiros, nos termos do n.2 do artigo 68º da Lei n.º 73/2013, estes compreendem:

- “a) O produto das contribuições e transferências dos municípios que a integram, incluindo as decorrentes da delegação de competências;
- b) As transferências decorrentes da delegação de competências do Estado ou de qualquer outra entidade pública;
- c) As transferências decorrentes de contratualização com quaisquer entidades públicas ou privadas;
- d) Os montantes de cofinanciamentos europeus;
- e) As dotações, subsídios ou participações;
- f) As taxas devidas à entidade intermunicipal;
- g) Os preços relativos aos serviços prestados e aos bens fornecidos;
- h) O rendimento de bens próprios, o produto da sua alienação ou da atribuição de direitos sobre eles;
- i) Quaisquer acréscimos patrimoniais, fixos ou periódicos, que, a título gratuito ou oneroso, lhes sejam atribuídos por lei, contrato ou outro ato jurídico;
- j) As transferências do Orçamento do Estado, nos termos do artigo seguinte;
- k) Quaisquer outras receitas permitidas por lei.”

Para além das receitas anteriormente referidas, as entidades intermunicipais ainda recebem transferências do Orçamento do Estado no montante equivalente a 1% do Fundo de Equilíbrio Financeiro (FEF) dos municípios que integram a respetiva área metropolitana e 0,5% do FEF dos que integram a respetiva comunidade intermunicipal.

Em termos contabilísticos, nos termos do artigo 2º do Decreto-Lei n.º 54-A 99, de 22 de fevereiro, que aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), o POCAL é de aplicação obrigatória a todas as autarquias locais e entidades equiparadas, entendendo-se por entidades equiparadas a autarquias locais:” as áreas metropolitanas, as assembleias distritais, as associações de freguesias e de municípios de direito público, bem como as entidades que, por lei, estão sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais, as quais, na economia do diploma, passam a ser designadas por autarquias locais”. As associações de autarquias locais integram então as associações de freguesias e de municípios de fins específicos, as áreas metropolitanas e as comunidades intermunicipais, objeto do nosso estudo.

O POCAL define dois regimes de organização contabilística: um regime completo e um regime simplificado. O regime completo aplica-se a todas as autarquias locais (e entidades equiparadas para efeitos do POCAL), cuja receita é igual ou superior a 5.000 vezes o índice 100 da escala indiciária das carreiras do regime geral da função pública que, desde 2009, corresponde a 343,28€. Deste modo, as entidades com valor de receitas iguais ou superiores a 1.716.400€ estão sujeitas a este tipo de regime e as restantes enquadram-se no regime simplificado.

A aplicação de um ou outro regime de organização contabilística e obrigatoriedade de CLC nas entidades intermunicipais levantou, contudo, algumas dúvidas. O esclarecimento foi obtido através da nota informativa 10/2014 da CCDRN, de acordo com a qual “a grande diferença entre os dois regimes advém do tipo de organização contabilística a que estão obrigados. Na medida em que as autarquias locais e entidades equiparadas sujeitas ao regime simplificado aplicam unicamente a contabilidade orçamental, enquanto as sujeitas ao regime completo utilizam, de uma forma articulada, a contabilidade orçamental, a patrimonial e a de custos. Tendo, pois, presente, o que se alude acima, é aplicável o regime completo às associações de municípios e às comunidades intermunicipais que movimentam receitas iguais, ou superiores a €1.716.400.

Tal desiderato tem como consequência que essas entidades estão vinculadas à certificação legal de contas por auditor externo, bem como à intervenção de revisor oficial de contas para efeitos de emissão de parecer sobre as mesmas”.

A aplicação do POCAL obriga as autarquias locais a remeterem ao Tribunal de Contas os seguintes documentos de prestação de contas: Balanço, Demonstração de resultados, Mapas de execução orçamental, Anexos às demonstrações financeiras e Relatório de gestão. É ainda obrigatório a envio da informação para a Direção-Geral das Autarquias Locais (DGAL).

Na prossecução da transparência e *accountability*, o nº 2 do artigo 79º do Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais (Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro), estabelece que as autarquias locais, as entidades intermunicipais, as entidades associativas municipais e as entidades do setor empresarial local são obrigadas a disponibilizar na respetiva página de internet os documentos previsionais e de prestação de contas dos últimos dois anos, nomeadamente:

- “a) A proposta de orçamento apresentada pelo órgão executivo ao órgão deliberativo;
- b) Os planos de atividades e os relatórios de atividades dos últimos dois anos;
- c) Os planos plurianuais de investimentos e os orçamentos, os quadros plurianuais de programação orçamental, bem como os relatórios de gestão, os balanços e a demonstração de resultados, inclusivamente os consolidados, os mapas de execução orçamental e os anexos às demonstrações financeiras, dos últimos dois anos;
- d) Os dados relativos à execução anual dos planos plurianuais”.

Complementarmente, as entidades sujeitas ao regime completo de organização contabilística estão obrigadas à emissão da CLC por um auditor externo. Segundo o nº 2 do artigo 77º da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, “Compete ao auditor externo que procede anualmente à revisão legal das contas:

- a) Verificar a regularidade dos livros, registos contabilísticos e documentos que lhes servem de suporte;
- b) Participar aos órgãos municipais competentes as irregularidades, bem como os factos que considere reveladores de graves dificuldades na prossecução do plano plurianual de investimentos do município;
- c) Proceder à verificação dos valores patrimoniais do município, ou por ele recebidos em garantia, depósito ou outro título;
- d) Remeter semestralmente aos órgãos executivo e deliberativo da entidade informação sobre a respetiva situação económica e financeira;
- e) Emitir parecer sobre os documentos de prestação de contas do exercício, nomeadamente sobre a execução orçamental, o balanço e a demonstração de resultados individuais e consolidados e anexos às demonstrações financeiras exigidas por lei ou determinados pela assembleia municipal.”

Sendo objetivo de uma auditoria aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras, é expectável que o auditor independente ele obtenha uma garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorções materiais, quer devido a fraude quer a erro (IFAC, 2018). Nesse sentido, nos termos da ISA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria, este deve identificar e avaliar os riscos de distorção material, obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre se existem distorções materiais e uma formar opinião sobre as demonstrações financeiras (IFAC, 2018).

Decorrente do trabalho realizado e das conclusões obtidas, o tipo de opinião a emitir pelo auditor externo poderá assumir a forma de opinião não modificada ou opinião modificada com ou sem ênfases e parágrafos de outras matérias:

a) Opinião não modificada

Uma opinião não modificada é expressa quando o auditor concluir que as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável e que obteve garantia razoável de que as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material devido a fraude ou a erro.

b) Opinião modificada

Uma opinião modificada é expressa quando o auditor concluir, baseado na prova de auditoria obtida, que as demonstrações financeiras como um todo não estão isentas de distorção material ou não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para concluir que as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material. De acordo com a ISA 705 Revista – Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente (IFAC, 2018), esta modificação de opinião dará origem a uma opinião com

reservas, uma opinião adversa ou uma escusa de opinião, dependendo da natureza da matéria que dá origem às modificações e da profundidade dos seus efeitos ou possíveis efeitos sobre as demonstrações financeiras.

c) Ênfase e parágrafos de outras matérias

Podem existir circunstâncias em que a estrutura e o conteúdo da Opinião sejam alterados, não sendo, contudo, modificada a opinião do auditor relativamente a essa matéria. Esta alteração ocorrerá devido à necessidade de o auditor incluir um parágrafo de Ênfase ou parágrafo de Outras matérias na certificação legal das contas/relatório de auditoria. De acordo com a ISA 706 Revista – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente (IFAC, 2018), o auditor deve incluir um parágrafo de Ênfase quando pretender referir-se a uma matéria apropriadamente apresentada ou divulgada nas demonstrações financeiras que, no seu julgamento, é de importância tal que é fundamental para a compreensão das demonstrações financeiras por parte dos utilizadores. Um parágrafo de Outras Matérias deve ser incluído no relatório do auditor que se refere a uma matéria que não as matérias apresentadas ou divulgadas nas demonstrações financeiras que, no seu julgamento, é relevante para a compreensão da auditoria, das responsabilidades do auditor ou do seu relatório por parte dos utilizadores.

A análise dos determinantes da modificação de opinião do auditor tem sido alvo de diversos estudos, na sua maioria focados no setor privado, procurando analisar o conteúdo da CLC disponibilizada por empresas privadas e tentando identificar os fatores que conduzem o ROC à emissão de uma opinião modificada estabelecendo sua relação com as asserções associadas a classes de transações, saldos de contas e divulgações e afirmações relacionadas com a outras divulgações (por exemplo: Costa *et al.*, 2013; Carson *et al.*, 2013; Habib, 2013; Silva & Dantas, 2018).

Costa *et al.* (2013) recolheram as CLC relativas a 2011 de 50 empresas registadas na Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) a fim de analisar a influência na opinião do auditor de fatores como: tipo de SROC a que o auditor pertence, sexo, experiência profissional, honorários recebidos, quer referentes à revisão oficial de contas quer relativos a outros serviços. Os autores concluem que os fatores estudados não afetam de forma significativa a opinião do auditor, o que pode ser um indício da independência do auditor. É, no entanto, de salientar que os sinais positivos e negativos das relações testadas pelos autores também identificam que as variáveis associadas ao tipo de SROC, sexo do auditor e experiência profissional estão positivamente relacionadas com a opinião emitida pelo auditor, enquanto que as variáveis relacionadas com honorários referentes à revisão oficial de contas e honorários relativos a outros serviços apresentam um sinal negativo.

Focando a sua atenção na modificação de opinião associada à continuidade operacional, em Carson *et al.* (2013) os autores realizam uma revisão teórica sobre razões apontadas pelos auditores tendo identificado três áreas de investigação principais: determinantes das modificações de opinião (incluem fatores associados ao cliente, fatores associados ao auditor, o relacionamento auditor-cliente e outros fatores ambientais), precisão modificação de opinião associada à continuidade operacional e consequências decorrentes da modificação de opinião associada à continuidade operacional.

Habib (2013) realiza uma meta-análise para o período de 1982 a 2011 que englobou 73 estudos empíricos sobre os determinantes das modificações de opinião dos auditores em que foram utilizadas 70 variáveis explicativas, agrupadas em duas categorias associadas com as características do auditor e com as características do cliente. Os resultados revelam que o efeito das variáveis não é conclusivo. Variáveis associadas com as características do auditor, especialização no setor, honorários e importância do cliente não estão relacionadas com a decisão do auditor em emitir uma opinião modificada. Destaca-se a relação com a dimensão da firma de auditoria e o atraso na emissão do relatório de auditoria, dado estarem positivamente associados com a emissão de opiniões modificadas, assim como o efeito dimensão do cliente da empresa, lucratividade, probabilidade de falência.

Silva e Dantas (2018) desenvolvem um estudo similar para o mercado brasileiro. A amostra analisada pelos autores corresponde a empresas não financeiras cotadas na BM & FBOVESPA. O estudo foi efetuado com base em 2.243 relatórios de 338 empresas emitidos no período de 2009 a 2015, tendo os autores identificado 192 relatórios de auditoria com opinião modificada. Os resultados obtidos permitiram concluir que as asserções relativas à Avaliação e à Integridade são as mais frequentes na justificação para a modificação de opinião do auditor. Procurando também relacionar as asserções com rubricas contabilísticas, os resultados obtidos apontam no sentido de que as asserções Existência/Ocorrência estão geralmente associadas a contas de ativos e receitas, enquanto que a asserção associada à Integridade está relacionada com a passivos e despesas. Silva & Dantas (2018) evidenciam ainda a existência de um número relevante de modificações de opinião associadas à continuidade operacional.

As pesquisas no setor privado abordadas anteriormente, revelaram vários determinantes, incluindo atraso no relatório de auditoria, dimensão do cliente, honorários de auditoria, independência do auditor, posse do auditor e tamanho da empresa de auditoria, mas a questão permanece negligenciada no caso municípios e outras organizações municipais (Maldonado *et al.*, 2019).

No que respeita aos fatores determinantes da modificação de opinião do auditor em entidades públicas locais, são encontrados alguns estudos realizados para os municípios e entidades intermunicipais (Paananen, 2016; Pamungkas *et al.*, 2018; Maldonado *et al.*, 2019).

Paananen (2016) analisa os determinantes da modificação de opinião nos relatórios de auditoria de 137 entidades intermunicipais finlandesas em 2011, procurando aferir se alguns dos determinantes tradicionalmente encontrados entre as empresas privadas também se encontram nestas entidades. Os resultados obtidos indicam que um longo atraso no relatório de auditoria, grande dimensão da empresa de auditoria e grande dimensão da entidade intermunicipal aumentam a probabilidade de emissão de uma opinião de auditoria modificada. A baixa alavancagem, o tamanho organizacional e o facto de o auditor principal ser do sexo masculino aumentam também a probabilidade de relatórios de auditoria modificados.

Pamungkas *et al.* (2018) desenvolveram o estudo na Indonésia com uma amostra de 182 municípios, com um período temporal compreendido entre 2015 e 2016. Os resultados do estudo indicaram que os principais fatores que influenciam a mudança de opinião dos auditores estão associados a deficiências do controlo interno, nomeadamente aos pontos fracos na estrutura de controlo interno, à deficiência no sistema de controlo orçamental e ao fraco sistema de controlo contabilístico; à não conformidade com regulamentos e leis aferido através do número de constatações administrativas e da relação entre o valor das constatações e o valor total das despesas; e à não conformidade com as *Government Accounting Standards* (GAS) avaliado com base no número de demonstrações financeiras que não foram apresentadas de acordo com as GAS.

Para o caso português, no estudo efetuado aos municípios portugueses, realizado entre 2013 e 2017, por Maldonado *et al.* (2019), Os autores apontam como principais determinantes da modificação de opinião reservas relacionadas com o não cumprimento das normas contabilísticas, nomeadamente no que se refere à mensuração e divulgação de ativos não correntes, depreciações/amortizações, subsídios a investimentos, dívidas a receber, investimentos em partes de capital.

Com base revisão de literatura efetuada, e tendo em foco a transparência e *accountability*, o nosso primeiro objetivo será averiguar se as comunidades intermunicipais portuguesas cumprem a obrigação de disponibilizar documentos previsionais e de prestação de contas dos últimos dois anos nas respetivas páginas de internet, fornecendo assim informação sobre o seu desempenho económico e financeiro. De seguida, com base na análise nas CLC emitidas por auditores externos, o nosso segundo objetivo será identificar se existem modificações à opinião do ROC das entidades intermunicipais portuguesas e quais os fatores que determinam essa modificação de opinião. Serão analisadas as razões apresentadas pelos auditores para a opinião modificada, procurando identificar os fatores que justificam a existência de distorções nos relatórios e contas disponíveis.

3. DADOS E METODOLOGIA

A metodologia utilizada consistiu na observação documental dos relatórios e contas e das CLC recolhidos nas páginas de internet das vinte e uma comunidades intermunicipais portuguesas. O horizonte temporal definido foi de 2014, um ano após a introdução da Lei n.º 73/2013, a 2018, último ano disponível.

O relatório e contas contem informação sobre quais dos dois regimes de organização contabilística comunidade intermunicipal está sujeita, se é o regime completo ou o regime simplificado. Para além disso, também permite obter informação sobre contas do balanço, das demonstrações de resultados, os mapas de execução orçamental, os anexos às demonstrações financeiras, como por exemplo modificações orçamentais da despesa e da receita, assim como subsídios obtidos e concedidos. Para este estudo é relevante a análise dos mapas orçamentais dado que nos permite conhecer o montante das receitas anuais e por conseguinte verificar se a comunidade intermunicipal está obrigada a revisão oficial de contas por parte de um auditor independente e à emissão da respetiva CLC.

Segundo a DGAL, em Portugal, existem 21 comunidades intermunicipais, nomeadamente: a CIM do Alentejo Central, do Alentejo Litoral, do Algarve, do Alto Alentejo, do Alto Minho, do Alto Tâmega, do

Ave, do Baixo Alentejo, da Beira Baixa, das Beiras e Serra da Estrela, do Cávado, do Douro, do Lezíria do Tejo, do Médio Tejo, do Oeste, da Região Coimbra, da Região de Aveiro, da Região de Leiria, do Tâmega e Sousa, das Terras de Trás-os-Montes e de Viseu Dão Lafões. Os municípios que constituem as comunidades intermunicipais são apresentados no Anexo I.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Face ao disposto no nº 2 do artigo 79º da Lei 73/2013, de 3 de setembro), as comunidades intermunicipais são obrigadas a disponibilizar na respetiva página de internet os documentos previsionais e de prestação de contas dos últimos dois anos. Esta condição fundamental para atingir o objetivo de uma gestão pública mais rigorosa e transparente é cumprida pela maioria das comunidades intermunicipais portuguesas.

Da recolha dos relatórios e contas efetuada nas páginas de internet das vinte e uma comunidades intermunicipais portuguesas, foi possível obter 81 relatórios: 11 comunidades intermunicipais possuíam informações para todo o período de análise, 3 para apenas quatro anos económicos, 3 para três, 2 para dois e apenas 1 para um ano (Tabela 1). É de salientar que a CIM da Região de Leira, não tem nenhum relatório e contas disponível, apenas tem o plano de atividades e orçamento para os anos de 2016 a 2018. Em termos de estrutura, os relatórios e contas recolhidos apresentam, em geral, uma breve introdução à comunidade intermunicipal, onde estão descritos os objetivos e os seus serviços, o balanço, a demonstração de resultados, os fluxos de caixa e operações de tesouraria, o relatório de gestão, o mapa de execução orçamental da despesa e da receita e a CLC, existindo contudo algumas falhas nomeadamente quanto à disponibilização da CLC.

Tabela 1: Comunidades intermunicipais portuguesas com relatório e contas disponíveis na página de Internet

Comunidade Intermunicipal	2014	2015	2016	2017	2018
Alentejo Central	S	S	S	N	N
Alentejo Litoral	S	S	S	S	S
Algarve	S	S	S	S	S
Alto Alentejo	S	S	S	S	N
Alto Minho	S	S	S	S	S
Alto Tâmega	S	S	S	S	N
Ave	S	N	N	N	N
Baixo Alentejo	S	S	S	S	S
Beira Baixa	S	S	S	S	S
Beiras e Serra da Estrela	S	S	S	S	S
Cávado	S	S	S	N	N
Douro	S	S	N	N	N
Lezíria do Tejo	S	S	S	S	S
Médio Tejo	S	S	S	S	S
Oeste	S	S	S	N	N
Região Coimbra	S	S	S	S	N
Região de Aveiro	S	S	S	S	S
Região de Leiria	N	N	N	N	N
Tâmega e Sousa	S	S	S	S	S
Terras de Trás-os-Montes	N	N	N	S	S
Viseu Dão Lafões	S	S	S	S	S

Nota: A tabela apresenta a informação relativa aos relatórios e contas recolhidos nas páginas de internet das vinte e uma comunidades intermunicipais portuguesas. “S” corresponde à disponibilidade de Relatório e contas para o ano em análise e “N” corresponde à não disponibilidade de Relatório e contas para o ano em análise.

Fonte: Elaboração própria

Da observação da Tabela 1 podemos concluir que cerca de 71% das comunidades intermunicipais disponibilizam na sua página de internet os relatórios e contas dos últimos dois anos, cumprindo o disposto

no nº 2 do artigo 79º da Lei 73/2013, sendo que aproximadamente 52% das comunidades intermunicipais disponibilizam relatórios e contas para todo o período em análise. De notar, contudo, que 29% das comunidades intermunicipais não cumpre a exigência imposta na Lei 73/2013, 14 % não cumpre apenas relativamente ao ano de 2018 e que a CIM da Região de Leiria não disponibiliza qualquer informação para os 5 anos.

Decorre do Decreto-Lei n.º 54-A/99, que as comunidades intermunicipais cujas receitas são iguais ou superiores a 1.716.400 € estão sujeitas a CLC. A análise dos mapas de execução orçamental permite-nos obter informação sobre as receitas obtidas (receitas correntes, nomeadamente, os impostos, juros de mora, taxas e outras contribuições e receitas patrimoniais que consistem nas entradas de dinheiro relativas à exploração, arrendamento ou alienação de bens imóveis) (Anexo 2). Apresentamos na Tabela 2 a informação sobre as comunidades intermunicipais com receitas inferiores ou iguais/superiores a 1.716.400 €, determinada com base na informação disponibilizada na página de internet de cada comunidade intermunicipal.

A análise da informação apresentada na Tabela 2 permite-nos concluir que face à informação disponibilizada para o período mínimo obrigatório previsto na Lei 73/2013, aproximadamente 24% das comunidades intermunicipais ultrapassam o nível de receitas de 1.716.400 € nos últimos dois anos, estando obrigadas a CLC: Alto Minho, Lezíria do Tejo, Médio Tejo, Região de Aveiro, Tâmega e Sousa. Aproximadamente 29% das comunidades intermunicipais não apresenta informação que nos permita concluir acerca desta obrigatoriedade.

Tabela 2: Obrigatoriedade de CLC das comunidades intermunicipais face ao nível de receitas

Comunidade Intermunicipal	2014	2015	2016	2017	2018
Alentejo Central	S	S	S	X	X
Alentejo Litoral	S	S	N	N	N
Algarve	N	N	N	N	N
Alto Alentejo	S	S	N	N	X
Alto Minho	S	S	S	S	S
Alto Tâmega	N	N	N	N	X
Ave	N	X	X	X	X
Baixo Alentejo	N	N	N	N	N
Beira Baixa	N	N	N	N	N
Beiras e Serra da Estrela	N	N	N	N	N
Cávado	N	S	N	X	X
Douro	N	N	X	X	X
Lezíria do Tejo	S	S	S	S	S
Médio Tejo	S	S	S	S	S
Oeste	S	S	S	X	X
Região Coimbra	N	S	N	N	X
Região de Aveiro	N	N	N	S	S
Região de Leiria	X	X	X	X	X
Tâmega e Sousa	S	S	S	S	S
Terras de Trás-os-Montes	X	X	X	N	N
Viseu Dão Lafões	N	S	N	S	N

Nota: A tabela apresenta a informação relativa à relação entre as receitas das comunidades intermunicipais e a obrigatoriedade de CLC. “S” corresponde a um nível de receitas igual ou superior a 1.716.400€ e “N” corresponde a um nível de receitas inferior a 1.716.400€ para o ano em análise. “X” corresponde à indisponibilidade do valor das receitas para o ano em análise dado a informação não ter sido disponibilizada na página de internet.

Fonte: Elaboração própria

O facto de uma comunidade intermunicipal estar sujeita a um regime de organização contabilística completo, à obrigatoriedade de revisão legal das contas anual por parte de um auditor externo e à disponibilização na respetiva página de internet os documentos previsionais e de prestação de contas dos últimos dois anos, não é condição suficiente para garantir que o façam.

Das comunidades intermunicipais analisadas e que disponibilizam informações relativas à prestação de contas nas páginas de internet, nem todas apresentam a documentação completa, faltando frequentemente a CLC. Nesta fase do estudo, é importante detetar quais as comunidades intermunicipais que estavam obrigadas a disponibilizar as suas certificações legais de contas e se o fizeram. Tendo em conta os dados apresentados na Tabela 3 para as catorze comunidades intermunicipais que estiveram sujeitas a CLC em qualquer momento ao longo de todo o período da amostra, podemos concluir que não foi possível analisar o conteúdo de cerca de 23% das CLC obrigatórias, por não estarem disponíveis nas páginas de internet das respetivas comunidades intermunicipais.

A análise da Tabela 3 permite-nos constatar que a maioria das comunidades intermunicipais relativamente às quais tínhamos informação, e que estavam obrigadas a disponibilizar as suas certificações legais de contas, cumpriu efetivamente essa obrigação. Das doze comunidades intermunicipais que tinham esta obrigação, apenas 5 nunca cumpriram a obrigação legal de disponibilizar a CLC, nomeadamente a Alentejo Litoral, Alto Alentejo, Cávado, Coimbra e Viseu Dão Lafões. A Região de Aveiro apenas disponibilizou a CLC de 2018.

Tabela 3: Comunidades intermunicipais com CLC disponível na respetiva página de internet

Comunidade Intermunicipal	2014	2015	2016	2017	2018
Alentejo Central	S	S	S		
Alentejo Litoral	N	N			
Alto Alentejo	N	N			
Alto Minho	S	S	S	S	S
Algarve	S	S	S		
Beiras e Serra da Estrela					S
Cávado		N			
Lezíria do Tejo	S	S	S	S	
Médio Tejo	S	S	S	S	S
Oeste	S	S	S		
Região Coimbra		N			
Região de Aveiro				N	S
Tâmega e Sousa	S	S	S	S	S
Viseu Dão Lafões		N		N	
Total CLC disponibilizadas	7	7	7	4	5

Nota: A tabela apresenta a informação relativa as comunidades intermunicipais obrigadas a disponibilizar as respetivas CLC na página de internet. “S” corresponde ao cumprimento da obrigação de disponibilização da respetiva CLC no período a que eram obrigadas e “N” corresponde ao não cumprimento dessa obrigação.

Fonte: Elaboração própria

Para além das doze comunidades intermunicipais obrigadas a disponibilizar as suas certificações legais de contas, incluímos na Tabela 3 e na nossa análise as comunidades intermunicipais do Algarve e das Beiras e Serra da Estrela. Embora não atinjam o nível de receita máxima em nenhum dos anos deste estudo, as comunidades do Algarve e das Beiras e Serra da Estrela apresentam as respetivas CLC nas páginas de internet.

Deste modo, e com vista a atingir o segundo objetivo deste trabalho de analisar os fatores determinantes da modificação de opinião dos auditores relativamente às CLC das comunidades intermunicipais, a nossa amostra deveria incluir as comunidades do Algarve e das Beiras e Serra da Estrela, totalizando 14 comunidades intermunicipais (Alentejo Central, Alentejo Litoral, Alto Alentejo, Alto Minho, Algarve, Beiras e Serra da Estrela, Cávado, Lezíria do Tejo, Médio Tejo, Oeste, Região Coimbra, Região de Aveiro, Tâmega e Sousa, Viseu Dão Lafões, Algarve e Beiras e Serra da Estrela).

Contudo, as comunidades intermunicipais do Alentejo Litoral, Alto Alentejo, Cávado, Coimbra e Viseu Dão Lafões nunca cumpriram a obrigação legal de disponibilizar a CLC, pelo que apresentaremos resultados apenas para as nove comunidades que cumpriram a esta obrigação, englobando um total de 30 CLC.

Da observação dos conteúdos das 30 CLC das comunidades intermunicipais portuguesas entre os anos de 2014 a 2018 podemos classificar as opiniões emitidas pelo ROC por tipos de opinião: não modificada ou modificada com ou sem ênfases e parágrafos de outras matérias, de modo a determinar o número de CLC com modificação de opinião dos revisores e a frequências das reservas mais comuns.

Seguindo a metodologia de análise de conteúdo, realizamos a análise de conteúdo dos relatórios de auditoria recolhidos, tendo identificado 17 relatórios com uma opinião não modificada (S), 3 relatórios com opinião modificada (M) e 10 relatórios com ênfase e parágrafos de outras matérias (E) (Tabela 4).

A análise dos três relatórios disponíveis com modificações de opinião permitiu-nos identificar quatro fatores indutores da modificação de opinião do auditor externo, relacionados com a validação dos saldos iniciais, contabilização de subsídios ao investimento, registo de ativos fixos tangíveis e o não cumprimento leis e regulamentos.

A CI-AMAL – Comunidade Intermunicipal do Algarve apresenta uma reserva na sua CLC relativa a 2014 relativa ao facto de ser este o primeiro ano a que está sujeita a CLC e correspondente à validação dos saldos de abertura. De acordo com o auditor externo, a atividade do revisor oficial de contas foi iniciada em 2014 e dado que a comunidade intermunicipal não esteve sujeita em 2013 a revisão legal de contas, apesar da extensão dos procedimentos de revisão efetuados, outros ajustamentos às contas poderiam revelar-se como necessários caso não existisse esta limitação.

Tabela 4: Modificações de opinião nas CLC das comunidades intermunicipais portuguesas

Comunidade Intermunicipal	2014	2015	2016	2017	2018
Alentejo Central	S	S	S		
Alto Minho	E	S	S	S	S
Algarve	M	E	E		
Beiras e Serra da Estrela					S
Lezíria do Tejo	E	E	E	E	
Médio Tejo	E	S	S	S	S
Oeste	E	S	S		
Região de Aveiro					M
Tâmega e Sousa	M	E	S	S	S

Nota: A tabela apresenta informação relativa às modificações de opinião nas CLC das comunidades intermunicipais portuguesas. “S” corresponde à emissão de uma opinião não modificada, “M” corresponde à emissão de uma opinião modificada e “E” corresponde existência de relatórios com ênfase e parágrafos de outras matérias.

Fonte: Elaboração própria

Relativamente à Comunidade Intermunicipal do Tâmega e Sousa, a modificação de opinião deve-se forma adotada para contabilização de subsídios ao investimento e não aplicação do princípio da especialização (ou do acréscimo) segundo o qual os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitem. Na contabilização dos subsídios ao investimento obtidos em períodos anteriores foi adotado o lançamento direto em proveitos do exercício em vez da adequada aplicação do princípio da especialização: lançamento em proveitos diferidos, sendo transferidos numa base sistemática para proveitos e ganhos extraordinários à medida que forem contabilizadas as amortizações do imobilizado a que respeitem. Tal conduziu a uma sobrevalorização dos fundos próprios comparativos e a uma sobrevalorização do passivo e dos resultados do período.

No caso da Comunidade Intermunicipal da Região de Aveiro, são encontradas três reservas na CLC de 2018. Tal como no caso da Comunidade Intermunicipal do Algarve em 2014, existe uma reserva relativa ao facto de ser este o primeiro ano a que a Comunidade Intermunicipal da Região de Aveiro está sujeita a revisão legal de contas, não sendo possível emitir opinião sobre os comparativos de saldos de abertura. A segunda

reserva está relacionada com o facto de ainda se encontrar em curso o levantamento e registo das áreas referentes a um imóvel, pelo que não é possível determinar com fiabilidade os montantes pelos quais este será relevado contabilisticamente. Consequentemente, não foi possível emitir uma opinião sobre os saldos das rubricas de terrenos e edifícios e imobilizações em curso. De notar que esta situação é recorrente nas autarquias locais, tendo sido um dos fatores apontados em Moura (2011) e Maldonado *et al.* (2019). A terceira reserva apresentada na CLC de 2018 está associada ao não cumprimento de um procedimento obrigatório: um acionista decidiu unilateralmente executar um ajustamento na parte de capital social que lhe respeita sem que tivesse ocorrido a respetiva deliberação em assembleia geral, pelo que a decisão carece de suporte legal estando o ativo e o fundo patrimonial subavaliados.

Alguns destes determinantes de opinião já tinha sido identificados em Moura (2011) como áreas de alto risco de distorção do material no caso dos municípios, nomeadamente: os ativos fixos, a depreciação e subsídios ao investimento, principalmente devido à existência de ativos não identificados e/ou não registados, valores incorretos em saldos iniciais de ativos, transferências incorretas ou falta de transferência para ativo fixo de ativos em curso, impactos nas amortizações/depreciações de ativos e problemas em relação à titularidade/propriedade de ativos. Também para os municípios portugueses, Maldonado *et al.* (2019) apontam como principais determinantes da modificação de opinião reservas relacionadas com o não cumprimento das normas contabilísticas, nomeadamente no que se refere à mensuração e divulgação de ativos não correntes, depreciações/amortizações, subsídios a investimentos, dívidas a receber, investimentos em partes de capital. Pamungkas *et al.* (2018) também identificam entre os principais fatores determinantes da modificação de opinião do auditor externo problemas relacionados pontos fracos na estrutura de controlo interno e fraco sistema de controlo contabilístico e não conformidade com o normativo contabilístico aplicável.

5. CONCLUSÃO

Procurando atingir uma gestão pública mais rigorosa e transparente, diversos tem sido os esforços efetuados em termos regulamentares e normativos no sentido de reforçar as práticas de *accountability*, transparência e fiabilidade das demonstrações financeiras. Este estudo teve como o objetivo avaliar em que medida as comunidades intermunicipais portuguesas estão a cumprir as suas obrigações quanto à divulgação dos documentos de prestação de contas (incluindo a CLC) e identificar os fatores que determinam a modificação de opinião dos auditores nas comunidades intermunicipais. O âmbito da revisão de contas nas comunidades intermunicipais é alargado dado que “A questão da legalidade das operações e a verificação do cumprimento de procedimentos instituídos por diversa legislação que lhe é aplicável é muito importante nestas entidades” (Moura, 2011, pp 34).

Para o efeito foram analisados os relatórios e contas e as CLC disponíveis nas páginas de internet das vinte e uma comunidades intermunicipais portuguesas, para o horizonte temporal de 2014, um ano após a introdução da Lei n.º 73/2013, a 2018, último ano disponível.

Relativamente ao primeiro objetivo de avaliar em que medida as comunidades intermunicipais portuguesas estão a cumprir as suas obrigações quanto à divulgação dos documentos de prestação de contas, podemos concluir que cerca de 71% das vinte e uma comunidades intermunicipais disponibilizam na sua página de internet os relatórios e contas dos últimos dois anos, cumprindo o disposto no n.º 2 do artigo 79º da Lei 73/2013. Destas vinte e uma comunidades intermunicipais, e face ao volume de receitas apresentado por cada uma, aproximadamente 24% das comunidades intermunicipais ultrapassam o nível de receitas de 1.716.400 € nos últimos dois anos, estando obrigadas a CLC. As observações realizadas permitem-nos constatar que a maioria das comunidades intermunicipais relativamente às quais tínhamos informação e que estavam obrigadas a disponibilizar as suas certificações legais de contas, cumpriu efetivamente essa obrigação.

Para cumprimento do segundo objetivo deste estudo, identificar os fatores que determinam a modificação de opinião dos auditores nas comunidades intermunicipais, foi efetuada a análise de conteúdo das CLC da doze comunidades intermunicipais obrigadas a disponibilizar as suas certificações legais de contas assim como de mais duas entidades que embora não atingindo o nível de receita máxima em nenhum dos anos deste estudo, apresentam as respetivas CLC nas páginas de internet, englobando um total de 30 CLC. Foram identificados 17 relatórios com uma opinião não modificada, 3 relatórios com opinião modificada e 10 relatórios com ênfase e parágrafos de outras matérias.

A análise dos três relatórios disponíveis com modificações de opinião permitiu-nos identificar como fatores determinantes na modificação de opinião do auditor externo: com a validação dos saldos iniciais, contabilização de subsídios ao investimento, mensuração de ativos fixos e não cumprimento de leis e regulamentos, em linha com as conclusões de Moura (2011), Pamungkas et al. (2018) e Maldonado *et al.* (2019).

Por fim, não podemos deixar de realçar que, apesar do elevado grau de cumprimento do normativo aplicável, aproximadamente 29% das comunidades intermunicipais não cumprem os procedimentos básicos da transparência contabilística não disponibilizando a informação nas respetivas páginas de internet e mesmo relativamente às que cumprem essas obrigações relativamente aos documentos de prestação de contas, nem sempre a CLC se encontra disponível.

REFERÊNCIAS

- Abrantes, S. (2018). Novo Normativo de Auditoria. *Revisores & Auditores*, 22–39, (jan-mar).
- Carson, E., Fargher, N. L., Geiger, M. A. & Lennox, C. S. (2013). Audit reporting for going-concern uncertainty: a research synthesis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32, Supplement 1, 353–84.
- CCDRN (2014). *Entidades intermunicipais - Certificação legal de contas*. Nota Informativa 10/2014 da Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional do Norte, maio, DSAJAL/DAAL.
- Costa, M.R. da S., Serra, S., & Gomes, P. (2013). *Fatores determinantes da opinião do auditor: Estudo empírico das empresas portuguesas*. XIV Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria, 1–23.
- Curtin D. & Dekker I. (2005). Good governance: The concept and its application by the European Union. In: Curtin D. & Wessel R (eds) *Good Governance and the European Union: Reflections on Concepts, Institutions and Substance*. New York: Intersentia.
- Decreto-Lei n.º 54–A 99. Diário da República n.º 43/1999, Série I-A de 1999-02-20. Ministério do Ambiente.
- Habib, A. (2013). A meta-analysis of the determinants of modified audit opinion decisions. *Managerial Auditing Journal*, 28(3), 184–216.
- IFAC (2018). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. 2018 edition. The International Federation of Accountants (IFAC)
- Lei n.º 73/2013 de 3 de setembro. Diário da República n.º 169/2013, Série I de 2013-09-03. Assembleia da República
- Lei n.º 75/2013 de 12 de setembro. Diário da República, 1.ª série — N.º 176 — 12 de setembro de 2013. Assembleia da República
- Maldonado, I., Pinho, C. & Lobo, C.A. (2019). *Determinant Factors of External Audit Opinion Modification in Portuguese Municipalities*. 2019 14th Iberian Conference on Information Systems and Technologies (CISTI), (June), 1–6. <https://doi.org/10.23919/cisti.2019.8760694>
- Moura, N.J. (2011). Procedimentos de Auditoria a Adotar na Revisão das Contas dos Municípios: Enquadramento teórico e aplicação prática. *Revisores & Auditores*, 52, 22–34.
- Paananen, M. (2016). Modified Audit Reports in the Case of Joint Municipal Authorities: Empirical Evidence from Finland. *International Journal of Auditing*. <https://doi.org/10.1111/ijau.12062>
- Pamungkas, B., Ibtida, R. & Avrian, C. (2018). Factors influencing audit opinion of the Indonesian municipal governments' financial statements. *Cogent Business and Management*, 5(1), 1–18. <https://doi.org/10.1080/23311975.2018.1540256>
- Pearson, D. (2014). Significant reforms in public sector audit – Staying relevant in times of change and challenge. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 10(1), 150–161.
- Rosa C.P. & Morote R.P. (2016). The audit report as an instrument for accountability in local governments: A proposal for Spanish municipalities. *International Review of Administrative Sciences*, 82(3).
- 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), 83–97. <https://doi.org/10.1021/bm049748q>

ANEXOS

Anexo I: Comunidades Intermunicipais portuguesas e respetivos municípios

CIM	Municípios
CIM do Alto Minho	Arcos de Valdevez, Caminha, Melgaço, Monção, Paredes de Coura, Ponte da Barca, Ponte de Lima, Valença, Viana do Castelo, Vila Nova de Cerveira
CIM Ave	Cabeceiras de Basto, Fafe, Guimarães, Mondim de Basto, Póvoa de Lanhoso, Vieira do Minho, Vila Nova de Famalicão, Vizela
CIM do Cávado	Amares, Barcelos, Braga, Esposende, Terras de Bouro, Vila Verde
CIM do Tâmega e Sousa	Amarante, Baião, Castelo de Paiva, Celorico de Basto, Cinfães, Felgueiras, Lousada, Marco de Canaveses, Paços de Ferreira, Penafiel, Resende
CIM do Douro	Alijó, Armamar, Carrazeda de Ansiães, Freixo de Espada à Cinta, Lamego, Mesão Frio, Moimenta da Beira, Murça, Penedono, Peso da Régua, Sabrosa, Santa Marta de Penaguião, São João da Pesqueira, Sernancelhe, Tabuaço, Tarouca, Torre de Moncorvo, Vila Nova de Foz Côa, Vila Real
CIM Alto Tâmega	Boticas, Chaves, Montalegre, Ribeira de Pena, Valpaços, Vila Pouca de Aguiar
CIM da Beira Baixa	Castelo Branco, Idanha-a-Nova, Oleiros, Penamacor, Proença-a-Nova, Vila Velha de Ródão
CIM da Região de Coimbra	Arganil, Cantanhede, Coimbra, Condeixa-a-Nova, Figueira da Foz, Góis, Lousã, Mealhada, Mira, Miranda do Corvo, Montemor-o-Velho, Mortágua, Oliveira do Hospital, Pampilhosa da Serra, Penacova, Penela, Soure, Tábua, Vila Nova de Poiares
CIM das Beiras e Serra da Estrela	Almeida, Belmonte, Celorico da Beira, Covilhã, Figueira de Castelo Rodrigo, Fornos de Algodres, Fundão, Gouveia, Guarda, Manteigas, Mêda, Pinhel, Sabugal, Seia, Trancoso
CIM da Região de Leiria	Alvaiázere, Ansião, Batalha, Castanheira de Pera, Figueiró dos Vinhos, Leiria, Marinha Grande, Pedrógão Grande, Pombal, Porto de Mós
CIM das Terras de Trás-os-Montes	Alfândega da Fé, Bragança, Macedo de Cavaleiros, Miranda do Douro, Mirandela, Mogadouro, Vila Flor, Vimioso, Vinhais
CIM Viseu Dão Lafões	Aguiar da Beira, Carregal do Sal, Castro Daire, Mangualde, Nelas, Oliveira de Frades, Penalva do Castelo, Santa Comba Dão, São Pedro do Sul, Sátão, Tondela, Vila Nova de Paiva, Viseu, Vouzela
CIM da Região de Aveiro	Águeda, Albergaria-a-Velha, Anadia, Aveiro, Estarreja, Ílhavo, Murtosa, Oliveira do Bairro, Ovar, Sever do Vouga, Vagos
CIM do Médio Tejo	Abrantes, Alcanena, Constância, Entroncamento, Ferreira do Zêzere, Mação, Ourém, Sardoal, Sertã, Tomar, Torres Novas, Vila de Rei, Vila Nova da Barquinha
CIM da Lezíria do Tejo	Almeirim, Alpiarça, Azambuja, Benavente, Cartaxo, Chamusca, Coruche, Golegã, Rio Maior, Salvaterra de Magos, Santarém
CIM do Oeste	Alcobaça, Alenquer, Arruda dos Vinhos, Bombarral, Cadaval, Caldas da Rainha, Lourinhã, Nazaré, Óbidos, Peniche, Sobral de Monte Agraço, Torres Vedras
CIM do Alto Alentejo	Alter do Chão, Arronches, Avis, Campo Maior, Castelo de Vide, Crato, Elvas, Fronteira, Gavião, Marvão, Monforte, Nisa, Ponte de Sor, Portalegre, Sousel
CIM do Alentejo Central	Alandroal, Arraiolos, Borba, Estremoz, Évora, Montemor-o-Novo, Mora, Mourão, Portel, Redondo, Reguengos de Monsaraz, Vendas Novas, Viana do Alentejo, Vila Viçosa
CIM do Alentejo Litoral	Alcácer do Sal, Grândola, Odemira, Santiago do Cacém, Sines
CIM do Baixo Alentejo	Aljustrel, Almodôvar, Alvitto, Barrancos, Beja, Castro Verde, Cuba, Ferreira do Alentejo, Mértola, Moura, Ourique, Serpa, Vidigueira
CIM do Algarve	Albufeira, Alcoutim, Aljezur, Castro Marim, Faro, Lagoa (Algarve), Lagos, Loulé, Monchique, Olhão, Portimão, São Brás de Alportel, Silves, Tavira, Vila do Bispo, Vila Real de Santo António

Fonte: Elaboração própria

Anexo II: Receitas das comunidades intermunicipais

Comunidade Intermunicipal	2014	2015	2016	2017	2018
Alentejo Central	3.305.902,40€	3.493.608,25€	3.091.140,31€		
Alentejo Litoral	2.158.085,00€	2.695.719,41€	1.502.175,00€	1.174.064,24	1.104.306,70€
Algarve	987.267€	1.080.177€	1.055.189€	1.194.870,95€	1.693.402,36€
Alto Alentejo	1.790.696,15€	3.528.687,01	1.514.165,63€	1.485.283,04	
Alto Minho	2.039.819,36€	2.938.191,46€	1.796.570,17€	2.300.114,65€	2.506.118,88€
Alto Tâmega	344.756,12€	962.494,01€	284.963,08€	348.381,99€	
Ave	1.530.332,27€				
Baixo Alentejo	1.395.667,65€	924.299,71€	1.381.469,71€	1.455.351,03€	1.611.125,71€
Beira Baixa	1.046.116,62€	1.101.362,24€	1.046.116,62€	820.668,34€	1.702.934,95€
Beiras e Serra da Estrela	396.675,47€	993.997,85	1.204.509,19	1.160.524,46	1.702.934,95
Cávado	1.691.273,75€	1.779.912,86€	1.494.047,72€		
Douro	717.838,91€	1.231.087,51€			
Lezíria do Tejo	2.163.260,00€	1.787.674,67€	1.740.397,45€	1.849.971,03€	
Médio Tejo	1.761.491,69€	3.439.321,39€	3.113.114,62€	2.025.735,81€	2.787.251,15€
Oeste	2.835.401,29€	3.254.681,16€	2.865.924,52€		
Região Coimbra	1.232.074,35€	1.868.886,70€	1.358.117,40€	1.420.366,88€	
Região de Aveiro	1.315.508,79€	1.314.898,67€	1.067.839,02€	4.499.406,44€	2.541.701,25€
Tâmega e Sousa	1.246.466,79€	2.877.086,06€	1.396.787,82€	1.555.944,19€	2.637.316,04€
Terras de Trás-os-Montes				684.485,19€	1.530.831,26€
Viseu Dão Lafões	1.261.800,88€	2.025.273,14€	1.238.384,58€	2.220.256,37€	1.603.308,39€

Fonte: Elaboração própria

CONTABILIDADE

RELATÓRIO EMPRESARIAL APRIMORADO: ANÁLISE DOS FATORES DETERMINANTES PARA A CRIAÇÃO DE VALOR