



INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO

INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO

Auditoria aos Municípios

Estudo de Caso: uma aplicação à área Metropolitana do Porto

Sofia Raquel Campos Azevedo

Dissertação de Mestrado

Mestrado em Auditoria

Porto | Março 2014



INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO

INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO

Auditoria aos Municípios

Estudo de Caso: uma aplicação à área Metropolitana do Porto

Sofia Raquel Campos Azevedo

**Dissertação de Mestrado
apresentada ao Instituto de Contabilidade e Administração do Porto
para a obtenção do grau de Mestre em Auditoria , sob orientação do
Mestre Fernando Teixeira Pinto e co-orientação da Doutora Alcina
Augusta de Sena Portugal Dias.**

Porto | Março 2014



Resumo:

A presente dissertação aborda a problemática da auditoria financeira aos municípios portugueses, tornada legalmente obrigatória pela Lei nº 2/2007, de 15 de Janeiro.

O objectivo de qualquer auditoria financeira é levar à emissão de um relatório (certificação legal de contas) do auditor (revisor oficial de contas, em Portugal) que contém a sua opinião sobre se as demonstrações financeiras da entidade auditada apresentam ou não, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira e os resultados da auditada relativamente à data e ao período a que as demonstrações dizem respeito.

Além deste aspecto essencial, permitimo-nos salientar em particular que o auditor deve também averiguar (e reportar de seguida) se a entidade cumpre as disposições legais e estatutárias a que está obrigada.

Nesta perspectiva, o trabalho começa por efectuar um levantamento das principais normas e regulamentos que regem a auditoria financeira dos municípios portugueses.

Seguidamente, apresenta-se um estudo empírico no qual, tendo por objecto os 17 municípios da Área metropolitana do Porto e as suas demonstrações financeiras, relatórios e certificações legais de contas relativas ao ano de 2011, se pretende averiguar em que medida as certificações legais de contas tratam adequadamente (ou não) três questões que considerámos de particular relevância: o limite de endividamento (o seu cumprimento ou não), a consolidação de contas (se é efectuada ou não) e a existência de contabilidade analítica; aproveitámos também para averiguar se essas autarquias dispõem de um serviço de auditoria interna (dada a importância desta disciplina nos dias de hoje).

As conclusões apontam para o facto de os auditores não fazerem qualquer referência (nas suas certificações legais de contas de 2011) ao facto de os municípios não cumprirem os limites de endividamento legalmente definidos, bem como ao facto de os municípios não disporem de contabilidade analítica, também legalmente obrigatória; quanto à consolidação de contas, a grande maioria dos municípios cumpria essa obrigação legal em 2011; por fim, quanto ao serviço de auditoria interna, apenas uma pequena parte dos municípios analisados dispunha do mesmo.

Palavras chave: Auditoria, Endividamento, Autarquias, Consolidação.



Abstract:

The present thesis focuses the importance of financial audit in Portuguese municipalities, which is legally obliged by the Law n°2/2007 of 15th January.

The goal of any financial audit is to submit the statutory auditor's report (Legal Accounts Certificate) that contains a truthful and appropriate image of entity financial reports concerning a given period.

Besides this essential issue, we would like to enhance in particular that the auditor must also inquire and immediately report if entity follows the legal and statutory dispositions.

In this perspective, this work begins with a survey of the most important norms and regulations that rules the financial auditing of Portuguese municipalities.

Following, it is presented an empirical study of the seventeen municipalities of Oporto Metropolitan Area, its Financial Reports and Legal Accounts Certificates of fiscal year of 2011. The goal of this study is to inquire if Legal Accounts Certificates truthfully display the following relevant issues we raised: debt limits (its achievement or not), consolidation of all shared and supervised public entities (if it's carried out or not) and the existence of Cost Accounting; we've also tried to find out if there was an internal audit service in those municipalities.

Conclusions point out to the fact that auditors don't do any reference (in 2011 Legal Accounts Certificates) to the fact of municipalities don't obey to the debt limit and to the inexistence of a Cost Accounting legally defined. Concerning to consolidation of shared and supervised public entities, the majority of municipalities observed the legal obligation in 2011; finally and in what respects the internal audit service, only few municipalities had that service.

Key words: Audit, Debt, Council, Consolidation.



Agradecimentos

Agradeço a todos e a cada um daqueles que, de alguma forma, directa ou indirectamente, contribuíram para que a minha caminhada me trouxesse até aqui.

Ao meu orientador, Mestre Fernando Teixeira Pinto, pelo apoio e interesse demonstrado, bem como pelas críticas e sugestões apresentadas.

À Doutora Alcina Augusta Sena Portugal Dias, pelo apoio, pela paciência e pela fulcral colaboração prestada, particularmente na fase de tratamento e análise de dados.

Às entidades públicas que atenderam os pedidos de informação sobre serviços e a todos os serviços que, de uma forma ou de outra, responderam às questões que completaram o estudo empírico;

A todas as pessoas que, académica e profissionalmente, contribuíram para este percurso; pelo apoio, pela atenção, pelo ensinamento e pela paciência dispensada.

A todos os que, mesmo considerando ser esta uma tarefa difícil, pelo facto de se tratar de análise de dados relativos à contabilidade de serviços públicos e por isso difícil de obter, me encorajaram a continuar.

À minha família, por todo o apoio que me deu ao longo de todos estes anos.

Obrigada!



Lista de Abreviaturas

- AMP- Área Metropolitana do Porto
- CEAL - Carta Europeia de Autonomia Local
- DGTF – Direcção Geral do Tesouro e Finanças
- DL- Decreto-Lei
- DR-Demonstração de Resultados
- DRA-Directriz de Revisão/ Auditoria
- EOROC-Estatuto Ordem Revisores Oficiais de Contas
- FEF- Fundo de Equilíbrio Financeiro
- IASB- International Accounting Standards Board
- IRS- Imposto Sobre Rendimento de Pessoas Singulares
- IPSAS- International Public Sector Accounting Standards
- IPSASB- International Public Sector Accounting Standards Board
- LFL-Lei das Finanças Locais
- MEP-Método de Equivalência Patrimonial
- NCRF- Norma Contabilística de Relato Financeiro
- NIC- Normas Internacionais de Contabilidade
- OE- Orçamento de Estado
- PAEL- Plano de Apoio à Economia Local
- PMP- Prazo Médio Pagamento
- POCAL- Plano Oficial Contabilidade das Autarquias Locais
- SEE- Sector Empresarial do Estado
- SEL- Sector Empresarial Local
- SPA- Sector Público Administrativo
- TC- Tribunal de Contas



Índice

Resumo	ii
Abstract:	iii
Agradecimentos	iv
Lista de Abreviaturas	v
Índice de Quadros	viii
Índice de Figuras	ix
Introdução	1
PARTE I- ENQUADRAMENTO TEÓRICO E NORMATIVO	4
Capítulo I- Revisão da Literatura	5
1.1-O conceito de auditoria financeira	5
1.2- Enquadramento Histórico	7
1.2.1-Auditoria do Sector Público versus auditoria do Sector Privado	9
1.3 Auditoria dos Municípios	11
1.3.1-Objectivos da Administração dos Municípios	11
1.3.2-Conceitos	13
1.3.3- O Papel actual do auditor e do departamento de auditoria	16
Capítulo II- Temas da Auditoria aos Municípios Portugueses	19
2.1-Plano Oficial Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)	19
2.1.1- Balanço	22
2.1.2-Demonstração de Resultados	22
2.1.3- Mapa Execução Orçamental	22
2.1.4- Anexos às Demonstrações Financeiras	23
2.1.5- Relatório de gestão	24
2.1.6- Princípios Contabilísticos	24
2.2- O Endividamento Municipal	26
2.2.1- Limites do Endividamento líquido Municipal	29
2.2.2- Empréstimos aos Municípios	30
2.2.2.1-Limite dos empréstimos dos municípios	31
2.2.2.2-Saneamento financeiro municipal	31
2.2.3- Plano de Apoio à Economia Local	32
2.3- Independência Financeira	34
2.3.1- Prazos médios de pagamento a fornecedores	35
2.4- A Consolidação de Contas	36
2.4.1-Obrigatoriedade, dispensa e exclusão de consolidação	38
2.4.2- Métodos de Consolidação	40
2.4.3- Princípios	41



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à area Metropolitana do Porto

2.4.4- Preparação, elaboração, apreciação e publicidade	42
2.5- Certificação Legal das Contas dos Municípios	44
2.6-Contabilidade Analítica (ou de custos)	46
2.6.1- Custos directos	48
2.7- Auditoria interna	51
Capítulo III – Normas para o Sector Público	54
3.1- Normas nacionais	54
3.2- Normas internacionais	58
PARTE II- ESTUDO EMPÍRICO	61
Capítulo IV- Metodologia	62
4.1- Âmbito e Objectivo do Estudo	62
4.2- Metodologia	62
4.3-Hipóteses de análise	64
4.4-Modelo de Análise	66
4.5-Amostra	66
4.6-Forma de Recolha de dados	72
4.7- Discussão de resultados	73
4.7.1-Limites de Endividamento	73
4.7.2- Consolidação de Contas	75
4.7.3- Contabilidade Analítica (de Custos)	76
4.7.4- Serviço de Auditoria Interna	77
Capítulo IV – Conclusão	79
Referências Bibliográficas	83
Anexos	1
Apêndices	5



Índice de Quadro

QUADRO Nº 1 - MUNICÍPIOS COM MAIOR ENDIVIDAMENTO LÍQUIDO REPORTADO A 2012 _____	28
QUADRO Nº 2 - MUNICÍPIOS COM MAIOR REDUÇÃO DE ENDIVIDAMENTO LÍQUIDO, EM 2011 _____	28
QUADRO Nº 3- MUNICÍPIOS DA AMP COM MAIOR INDEPENDÊNCIA FINANCEIRA _____	35
QUADRO Nº 4- AUDITORIA ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DA ADMINISTRAÇÃO LOCAL _____	56
QUADRO Nº 5- RELAÇÃO DOS CAPÍTULOS COM AS QUESTÕES DE INVESTIGAÇÃO _____	64
QUADRO Nº 6- RELAÇÃO DAS QUESTÕES DE INVESTIGAÇÃO COM AS HIPÓTESES DE ANÁLISE _____	65
QUADRO Nº 7- AMOSTRA COMPARATIVA FACE AO UNIVERSO DOS MUNICÍPIOS _____	67
QUADRO Nº 8 – QUADRO RESUMO DOS MUNICÍPIOS DA AMP, POR HABITANTE, ÁREA E Nº FREGUESIAS _____	71
QUADRO Nº 9 – ENDIVIDAMENTO AUTÁRQUICO _____	74
QUADRO Nº 10 – CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS _____	75
QUADRO Nº 11- CONTABILIDADE ANALÍTICA _____	76
QUADRO Nº 12- SERVIÇO DE AUDITORIA INTERNA _____	78
QUADRO Nº 13 – HIPÓTESES DE INVESTIGAÇÃO E CONCLUSÕES _____	79



Índice de Figuras

FIGURA Nº 1 – O PROCESSO E PROPÓSITO DA AUDITORIA	12
FIGURA Nº 2- OS MUNICÍPIOS PORTUGUESES, POR DIMENSÃO E REGIÃO	14
FIGURA Nº 3- GRAU DE ENDIVIDAMENTO	26
FIGURA Nº 4- EVOLUÇÃO DA ESTRUTURA FINANCEIRA DOS 308 MUNICÍPIOS PORTUGUESES	34
FIGURA Nº 5- FORMULA PMP	35
FIGURA Nº 6- PERÍMETRO DA CONSOLIDAÇÃO VERSUS ÂMBITO DA AUDITORIA	39
FIGURA Nº 7- CIRCULO DE APURAMENTO DE CUSTOS E PROVEITOS NO POCAL	48
FIGURA Nº 8- CUSTOS VARIÁVEIS	49
FIGURA Nº 9- CUSTOS FIXOS	50
FIGURA Nº10 – MODELO ANÁLISE	66



Introdução

O objectivo da presente dissertação é, com base nos relatórios e contas e nas demonstrações financeiras dos 17 municípios da Área Metropolitana do Porto relativos ao ano de 2011, analisar a problemática da auditoria financeira aos municípios.

Com tal objectivo, serão analisados temas como o endividamento autárquico, a consolidação de contas nos municípios, a existência (ou não) de contabilidade analítica (ou de custos) nos municípios, bem como a existência de um departamento de auditoria interna.

Estuda-se inicialmente o enquadramento teórico e normativo da auditoria e dos municípios, com particular enfoque no POCAL e na Lei das Finanças Locais e nas normas aplicáveis aos municípios em Portugal.

A auditoria aos municípios tem vindo a ganhar relevo crescente no panorama nacional nos últimos anos. Como consequência de grandes evoluções que sofreu, muitas vezes por exigências das próprias leis e não como forma de melhoria em termos de boas práticas de gestão, é ou deveria ser actualmente um do poderoso factor de melhoria da transparência, da legalidade e da eficiência do poder local.

A auditoria financeira aos municípios, aplicada às demonstrações financeiras das autarquias, tem como objectivo, como toda a auditoria financeira, averiguar se as mesmas contêm (ou não) distorções materialmente relevantes, bem como se as disposições legais foram devidamente respeitadas.

Por consequência, relativamente a este último aspecto (a observância das disposições legais) a auditoria aos municípios deve analisar e relatar sobre problemáticas importantes, em particular nos tempos atuais, como o respeito pelo limite de endividamento legalmente estabelecido, a existência (ou não) de contabilidade analítica e a consolidação de contas. Entendemos que estes são aspectos muito importantes que os diversos *stakeholders* e utentes da informação financeira esperam que sejam devidamente analisados e relatados pelos auditores dos municípios.

Além disso, a auditoria/revisão de um município não pode ser vista estritamente nos mesmos moldes de uma auditoria normal ao sector privado, uma vez que se trata de



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à área Metropolitana do Porto

uma entidade integrada no sector público. 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)

A auditoria pública portuguesa, nomeadamente no caso dos municípios, é, assim, forçada a agir de uma forma diferente, adoptando novos métodos de gestão de auditoria, que garantam melhorias no seu funcionamento e que acompanhem a evolução das necessidades actuais, que se apresentam cada vez mais exigentes. OCDE, (2003).

A grande variedade de autarquias locais existentes em Portugal poderá, por outro lado, vir a exigir um outro tipo de auditoria a auditoria interna, envolvendo auditores independentes e/ou auditores públicos. Como afirma Estorninho (1996)

“... Curiosamente, à medida que a administração pública passa a ter uma liberdade jurídica tendencialmente igual à dos privados, a necessidade de evitar a todo o custo o arbítrio e as necessidades de controlo passam a exigir cada vez mais, esquemas pormenorizados de regras. ”

No mesmo sentido, referido por Estorninho (1996):

“Quanto mais livres forem as possibilidades de constituição contratual na prossecução de tarefas administrativas, tanto mais fortes devem ser as precauções contra a má utilização de possibilidades de conformação.”

De referir a carência de trabalhos sobre auditoria aos municípios, quer em Portugal quer a nível internacional. Relativamente à literatura e normas, muitas são do sector privado, embora algumas adaptáveis ao sector público, assim como algumas de auditoria externa são também adaptáveis à auditoria interna. Este cenário reúne aspectos favoráveis e desfavoráveis a esta investigação: por um lado, permite-nos desenvolver um trabalho algo inédito com o que esperamos contribuir para a melhor gestão e da auditoria dos municípios em Portugal; por outro, a escassez de fundamentação teórica e normativa cria algumas dificuldades ao estudo.

O presente trabalho está estruturado da forma seguinte.



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à area Metropolitana do Porto

A PARTE I é composta por três capítulos: no Capítulo I começa-se por apresentar o conceito de auditoria, seguindo-se o enquadramento histórico, faz-se uma exposição em termos de sector privado e de sector público. Por fim, foca-se a auditoria dos municípios, contemplando o seu objectivo, o papel actual do auditor e o departamento de auditoria interna.

No Capítulo II entramos na questão do estudo, a auditoria aos municípios portugueses, estruturada em sete subcapítulos. No primeiro subcapítulo faz-se referência ao POCAL - fundamental para as autarquias -, de seguida analisaremos o endividamento municipal e os seus limites, contendo uma breve abordagem à independência financeira. No capítulo seguinte faz-se alusão à consolidação de contas e à sua obrigatoriedade, métodos e princípios para a sua elaboração. No capítulo da certificação legal de contas faz-se análise à competência do auditor na formulação do parecer. No capítulo seguinte, abordamos a contabilidade de custos (ou analítica), o seu papel e os seus objectivos. Por fim, abordamos a auditoria interna.

O Capítulo III considerou apenas uma abordagem ao normativo para o sector público, em termos nacionais e internacionais.

Depois da definição e enquadramento do quadro teórico de referência, na PARTE I, são apresentadas as bases e fundamentações práticas do estudo.

Na PARTE II, é apresentado o estudo empírico, contendo designadamente a exposição do âmbito do estudo, as hipóteses de análise, a amostra utilizada e a discussão dos resultados.

Por fim, apresentam-se as conclusões.



PARTE I- ENQUADRAMENTO TEÓRICO E NORMATIVO



Capítulo I- Revisão da Literatura

Neste primeiro capítulo efectua-se o enquadramento da temática da auditoria financeira aos municípios, em termos históricos, mostrando as suas origens e evolução.

Também são apresentadas as questões que se irão estudar na abordagem empírica.

Para tal, é feita uma revisão de literatura do tema, fazendo sobressair os factores mais importantes para que se possa entender o tema em análise e servir de base para o estudo a realizar.

Começa-se por apresentar a noção e o contexto do tema, fazendo referência aos organismos que têm um maior relevo na matéria.

1.1-O conceito de auditoria financeira

Para melhor entender a auditoria a adoptar nos municípios torna-se necessário esclarecer, em termos gerais, o conceito de auditoria.

Apesar de ser um conceito muito utilizado, possivelmente alguns conseguirão defini-lo na sua essência, bem como traduzem o seu efectivo campo de aplicação.

Como refere Costa:

“Não existe uma definição rígida do que é a auditoria financeira se bem que determinados termos ou expressões sejam utilizados nas definições dadas por diversos autores e organismos profissionais.” Costa, (2000)

A definição de auditoria financeira do IFAC - *International Federation of Accountants* é a seguinte:

“O objectivo geral de uma auditoria de demonstrações financeiras é o de habilitar o auditor a expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro aplicável.” ISA (200)

Iremos, de seguida, referir outras definições de autores que têm desenvolvido investigação sobre esta matéria.



Segundo ainda o IFAC:

“Auditoria é uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objectivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade.”

Já Stamp e Moonitz cit in Costa, (2007), salientam que a auditoria é “um exame independente, objectivo e competente de um conjunto de demonstrações financeiras de uma entidade, juntamente com toda a prova de suporte necessária, sendo conduzida com a intenção de expressar uma opinião informada e fidedigna, através de um relatório escrito, sobre se as demonstrações financeiras apresentam apropriadamente a posição financeira e o progresso da entidade, de acordo com normas de contabilidade geralmente aceites. O objectivo da opinião do perito independente, a qual deve ser expressa em termos positivos ou negativos, é emprestar credibilidade às demonstrações financeiras (cuja responsabilidade pela preparação depende do órgão de gestão) ”.

Em Portugal, o manual de auditoria do Tribunal de Contas TC, (1999) dá a seguinte definição de auditoria financeira, próxima da sugerida pela INTOSAI:

“Auditoria é um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objectivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada.”

Para o National Audit Office do Reino Unido NAO, (1988) os objectivos básicos das auditorias de “três E`s” das entidades públicas são:

- Proporcionar aos utilizadores, sobretudo ao Estado, informação sobre a economia, eficiência e eficácia das entidades que recebem fundos públicos;
- Identificar alternativas e estimular as entidades auditadas no sentido de adoptar medidas para melhorar os sistemas e o seu controlo.



Este conceito de auditoria, correspondente às ideias de “new public management” e de melhoria contínua do desempenho respeitam ao conceito de auditoria operacional ou de gestão, que não será o objecto deste trabalho, que incidirá sobretudo na auditoria financeira.

O presente incidirá sobre auditoria financeira aos municípios e, resumindo os conceitos acima apresentados deste tipo de auditoria, podemos afirmar que a auditoria financeira:

- tem por objecto: as demonstrações financeiras das entidades;
- tem por objectivo: concluir pela emissão da opinião constante do relatório de um perito independente (auditor ou “revisor oficial de contas”, em Portugal);
- compara certa matéria ou realidade com dadas regras, normas ou objectivos para aferir da sua conformidade.

1.2- Enquadramento Histórico

Foram muitos os especialistas que se debruçaram sobre a origem da auditoria, no entanto, torna-se importante relacioná-la com o início das actividades económicas desenvolvidas pelo homem.

Como refere Boynton et.al (2008):

“Auditoria começa em época tão remota quanto à contabilidade. Sempre que o avanço da civilização tinha implicado que a propriedade de um homem fosse confiada, em maior ou menor extensão, a outra, a desejabilidade da necessidade de verificação da fidelidade do último, tornou-se clara.”

Segundo Costa (2007)

“A colonização inglesa nos EUA e Canadá, e o grande desenvolvimento industrial destes países contribuíram para uma difusão e aperfeiçoamento das técnicas de auditoria.”

Para Costa (2010), ao longo destes últimos 25 anos o panorama da auditoria transformou-se radicalmente, não só a nível internacional mas sobretudo a nível nacional. De facto, no



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à area Metropolitana do Porto

nosso país foram aprovadas em Maio de 1983, as primeiras normas técnicas de revisão legal de contas, que teve como consequência, que as sociedades anónimas começassem a ter de apresentar a partir de 1984, inclusive, as suas demonstrações financeiras devidamente certificadas por um revisor oficial de contas.

Ao longo dos tempos, a auditoria tem sofrido alterações nas suas metodologias, as quais tem por objectivo permitir ao auditor prestar um serviço independente e idóneo, garantindo a defesa dos direitos dos stakeholders.

A reforma da administração financeira do estado no nosso país iniciou-se em 1990 com a Lei nº 8/90, de 20 de Fevereiro – Lei de bases da contabilidade pública, que estabeleceu as bases e os regimes financeiros aplicáveis, passando a ser definidas novas regras e procedimentos contabilísticos para o sector público administrativo (SPA).

Segundo Costa, Pereira e Branco (2006) referem: "O público espera daqueles que gerem os dinheiros públicos a maior transparência na prestação de contas. Os primeiros responsáveis para assegurar que os dinheiros públicos são geridos com integridade são o Governo, os membros eleitos, gestores e funcionários”.

A auditoria pública representa um elo fundamental nesta cadeia de fiabilidade: auditorias regulares são um importante meio de prevenir e detectar irregularidades em matérias financeiras, quer sejam devidas à corrupção dos agentes quer à simples negligência no prosseguimento de procedimentos, de forma a assegurar que os dinheiros públicos são aplicados de forma adequada.

A auditoria pública não acresce valor apenas analisando e reportando sobre o passado, mas sobre o que está acontecer, divulgar as melhores práticas, contribuindo dessa forma para que a gestão se faça dentro de princípios que assegurem o máximo ‘*Value for the Money*’ de cada euro público.

Segundo Moura (2011) até à entrada em vigor da nova Lei das Finanças Locais (lei nº2/2007), a auditoria aos municípios era realizada pelo tribunal de contas, pela inspecção-geral das finanças e pela inspecção-geral da administração local.

A instituição de uma auditoria externa permanente nos municípios, realizada em tempo real, permite reportar situações não conformes, e deste modo prevenir práticas indesejáveis na gestão autárquica e na apresentação das contas. Todavia, ainda que o objectivo da revisão/auditoria não consista na detecção de fraudes e erros, o revisor/auditor deve estar consciente que tais situações poderão ocorrer.



1.2.1-Auditoria do Sector Público versus auditoria do Sector Privado

A auditoria do sector público traduz-se na auditoria às entidades de direito público, que não obedecem às regras do direito das sociedades e que têm obrigações diferentes em matéria de informação financeira. Embora a preocupação com as fraudes e irregularidades tenha vindo a ceder espaço a outros objectivos (e.g. eficiência), nomeadamente no domínio da função pública continua a ter muita relevância. Quanto às entidades alvo, a auditoria pode ser classificada em auditoria pública e privada.

A Carta Europeia de Autonomia Local (CEAL) atribui às autarquias locais o poder de se organizarem, nomeadamente analisando as diferentes possibilidades de organização administrativa ou de prestação dos serviços públicos, para se perceber se estas podem ser um dos aspectos a ter em consideração aquando da proposta de medidas que tendem a impedir a corrupção ou a salvaguardar a ética dos eleitos e dos empregados públicos das autoridades locais. A questão é de avaliar se certas formas de organização administrativa podem induzir ou não à corrupção no exercício da actividade pública ou complicar o seu controlo. Evidentemente, a decisão sobre a forma de organizar um município é um aspecto prévio ao exercício da actividade em questão, o que significa que todas as medidas tomadas relativamente às técnicas de auditoria pública serão essencialmente preventivas quanto a salvaguardar a ética e a simplificar o controlo no município Crespi, (2004), citado na Costa, (2008).

A Lei das Finanças Locais emitida pela Lei nº2/2007, no seu artigo 48, estabeleceu que “*As contas anuais dos municípios e das associações de municípios que detenham capital em fundações ou em entidades do sector empresarial local devem ser verificadas por auditor externo*”.

O auditor externo é nomeado por deliberação da assembleia municipal, sob proposta da autarquia, de entre revisores oficiais de contas ou sociedades de revisores oficiais de contas.

Compete ao auditor externo que procede anualmente à revisão legal das contas, nos termos do nº3 do artigo 48º da LFL definida pela lei nº2/2007, de 15 de Janeiro:



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à area Metropolitana do Porto

- verificar a regularidade dos livros, registos contabilísticos e documentos que lhes servem de suporte;
- 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;
- proceder à verificação dos valores patrimoniais do município, ou por ele recebidos em garantia, depósito ou outro título;
- remeter semestralmente ao órgão deliberativo do município ou da entidade associativa municipal, consoante o caso, informação sobre a respectiva situação económica e financeira;
- emitir parecer sobre as contas do exercício, nomeadamente sobre a execução orçamental, o balanço e a demonstração de resultados consolidados e anexos às demonstrações financeiras exigidas por lei ou determinados pela assembleia municipal.

Porém, e nos termos da DRA 873, de Outubro de 2009, relativa ao “âmbito de intervenção do revisor” em autarquias e entidades equiparadas, são referidos outros aspectos de grande relevância para o presente trabalho, das quais destacamos:

- no nº 16 da DRA refere-se que “a informação sobre a situação financeira poderá ser suportadas nos seguintes procedimentos:
 - análise do cumprimento das disposições legais e estatutárias.

E a mesma DRA, no seu nº19, refere que “face às especificidades das entidades em presença, e em complemento o aos trabalhos a executar de acordo com as normas técnicas e as directrizes de revisão/auditoria da ordem dos revisores oficiais de contas, compete ao revisor no âmbito do seu trabalho de revisão legal de contas, proceder ao seguinte:

- Apreciação da conformidade legal e regularidade financeira, nomeadamente:
 - verificar se as operações registadas estão em conformidade com a legislação geral e específica em vigor;
 - verificar o cumprimento do limite de endividamento líquido municipal.



Este aspecto da necessidade de o auditor dever analisar o cumprimento das disposições legais (e relatar em conformidade) vai ser de grande importância para este trabalho, como se verá à frente, em relação a três pontos:

- respeito pelo limite de endividamento;
- consolidação de contas;
- contabilidade analítica (ou de custos).

Para simplificar, os municípios criaram uma organização diferente e autónoma para desenvolvimento de uma actividade, ou para a gestão de um serviço público. Este método realiza-se através da criação de organismos com um estatuto jurídico que, mesmo sujeito a certas tutelas da administração que os criou, podem funcionar com certa autonomia, mas sujeitos do regime jurídico público e outros do privado. Não obstante, nos municípios os órgãos de controlo e auditoria são muitas vezes percebidos pelos gestores autárquicos públicos como os verdadeiros destinatários das contas, miopia que está a ser combatida também em Portugal, no âmbito da nova gestão pública.

O uso da informação contabilística para avaliação da gestão autárquica por parte dos cidadãos, individualmente ou de forma institucional e organizada, está ainda muito limitado pelo hermetismo do sistema de informação contabilístico e por práticas contabilísticas que não facilitam essa avaliação para os não técnicos Costa et al., (2006), citado Costa (2008).

1.3 Auditoria dos Municípios

1.3.1-Objectivos da Administração dos Municípios

A administração municipal tem por vocação servir a comunidade local e zelar pela prossecução dos objectivos das autarquias locais e pelo cumprimento das suas missões. As políticas e medidas propostas visam, afinal, permitir um bom funcionamento do serviço público e preservar e reforçar a confiança da população na integridade, imparcialidade e eficácia da administração local.

Para atingir estes objectivos, importa motivar verdadeiramente os funcionários para que trabalhem com lealdade, com preocupação pelo respeito da legislação e da deontologia;

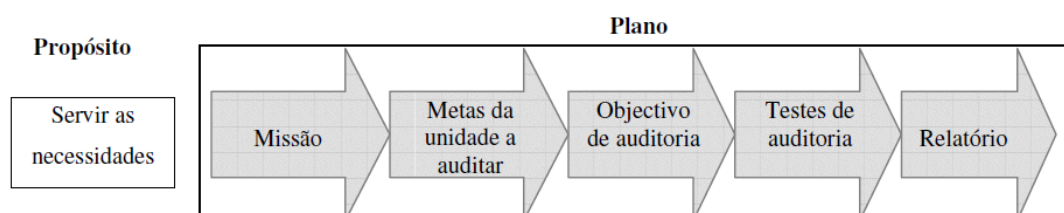
que sejam justos, imparciais, conscienciosos, equitativos e devotados plenamente à tarefa pública; que sejam politicamente neutros, que procedam no âmbito do interesse público e que demonstrem cortesia e respeito em relação aos particulares; que observem os princípios de uma boa administração e que defendam a deontologia da administração.

Todos nós temos conhecimento de que a administração pública tem como seu principal objectivo a satisfação dos interesses colectivos da população que representa e que se insere dentro de uma determinada parcela do território. É geralmente feita uma distinção do tipo de necessidades primárias que incluem os relacionados com a paz, segurança e bem-estar e, secundárias ou instrumentais que englobam todos os outros nomeadamente os relacionados com a saúde, educação, transportes, justiça. Na constituição da república portuguesa, Título IX, artigo 266º ponto 1, pode ler-se

“A administração pública visa a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos”.

Segundo Castanheira (2007),citado Costa (2008), existe uma progressão lógica desde o propósito ou missão da entidade auditada (e.g. município) até à execução da auditoria, conforme ilustra a figura 1.

Figura nº 1 – O processo e propósito da Auditoria



Fonte: Adaptado de Mcnamee & Selim, (1998), citado por Castanheira, (2007)

Durante a fase do planeamento da auditoria, o auditor deve assegurar-se que ,Mcnamee, (1997), citado por Castanheira, (2007) & Costa, (2008):

- existe uma ligação favorável entre o objectivo de auditoria, as metas da unidade a auditar e o propósito e missão da unidade;
- o plano de auditoria, tomado como um todo, produzirá a evidência necessária para atingir o objectivo de auditoria;



- cada teste proporcionará a evidência requerida no plano de auditoria.

Os relatórios de auditoria, como parte do processo de comunicação de risco, deverão transmitir conclusões da gestão do risco e recomendações para minimizar as exposições. Para que a gestão da entidade auditada, entenda o grau de exposição, é imprescindível que os relatórios de auditoria identifiquem quais as situações críticas e as suas consequências nos objectivos da entidade, IIA, (2004); citado por Castanheira, (2007) e Costa (2008).

Os auditores devem também reportar os aspectos referentes à gestão do risco, com base numa estrutura e linguagem que todos possam entender, Castanheira, (2007) e Costa (2008).

Em suma, de acordo com Mcnamee e Selim (1998), citado por Castanheira, (2007), “no actual paradigma, todo o processo de auditoria é baseado em conceitos de gestão de risco:

- o objectivo de auditoria é avaliar a forma como a gestão lida com o risco na entidade;
- a auditoria é desenvolvida para testar as técnicas de gestão de risco (90% das quais deverão ser actividades de controlo);
- as auditorias são reportadas em termos de princípios de gestão de risco e com referências ao framework de risco da entidade”.

1.3.2-Conceitos

Segundo o anuário financeiro dos municípios portugueses um município, legalmente definido como autarquia local que visam a prossecução de interesses próprios da população residente na circunscrição concelhia, mediante órgãos representativos por ela eleitos, adquiriram ao longo do tempo uma grande importância histórica, política, económica, administrativa, financeira e jurídica, revelando-se de primordial importância no contexto das decisões públicas locais. Esta afirmação do poder local tem conhecido uma considerável notoriedade com a crescente transferência de atribuições e competências para os municípios.

Tendo em conta a organização dos municípios e o respectivo quadro de competências, a lei prevê a existência de órgãos locais próprios: a assembleia municipal e a câmara municipal. A assembleia municipal constitui o órgão deliberativo do município, ou seja, o órgão que

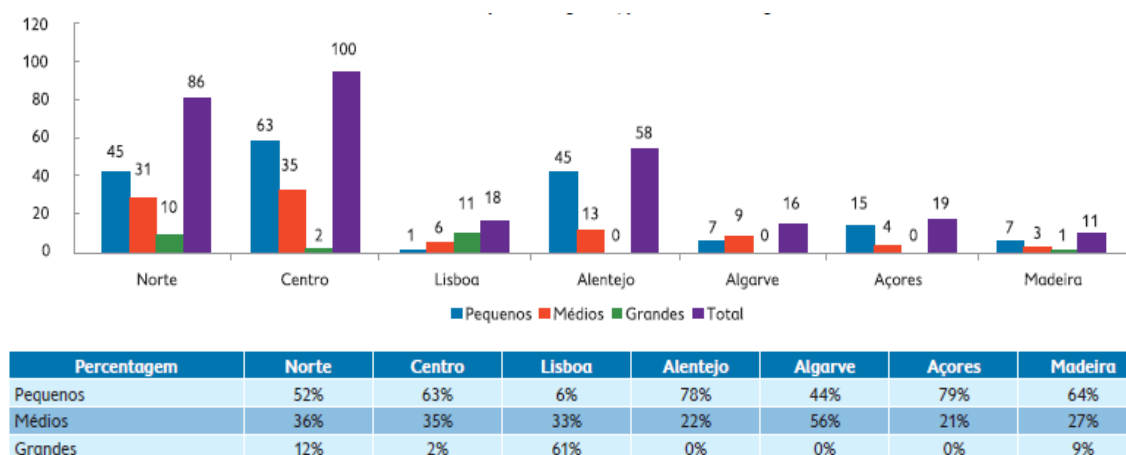
toma as grandes decisões e define as orientações do respectivo município. Entre outras competências, pertence a assembleia municipal acompanhar a actividade da câmara municipal, aprovar as opções do plano e a proposta de orçamento e apreciar o relatório de actividades e os documentos de prestação de contas que reflectem o comportamento financeiro do município (artigo 53.o da Lei 5-A/2002, de 11 de Janeiro).

A câmara municipal e o órgão executivo colegial do município, isto é, o órgão responsável pelo planeamento e desenvolvimento das atribuições municipais, pela gestão dos assuntos do município a qual passa para além da gestão corrente por matérias de licenciamento, fiscalização e regulação. Entre outras funções, e de acordo com o artigo 64.o da Lei 5-A/2002, de 11 de Janeiro, compete-lhe por lei: executar as deliberações do órgão deliberativo, elaborar e executar as opções do plano e a proposta de orçamento e elaborar e aprovar o relatório de actividades e os documentos de prestação de contas.

Os resultados da gestão dos recursos públicos locais resultam das acções da assembleia municipal e da câmara municipal, uma vez que a primeira compete definir as principais linhas de orientação das políticas publicas locais e a segunda fazer executar tais políticas.

Naturalmente, a forma como são geridos estes recursos públicos tem importantes implicações no desempenho financeiro dos respectivos municípios.

Figura nº 2- Os Municípios Portugueses, por dimensão e região



Fonte: Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses (2011 e 2012)

Na área metropolitana do Porto, os municípios são considerados como médios e de grande dimensão,



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à area Metropolitana do Porto

Segundo a DGTF o sector empresarial estado é constituído pelo conjunto das unidades produtivas do Estado, organizadas e geridas de forma empresarial, integrando as empresas públicas e as empresas participadas.

- Empresas públicas – empresas em que o Estado ou outras entidades públicas estaduais possam exercer, isolada ou conjuntamente, de forma directa ou indirecta, uma influência dominante decorrente da detenção da maioria do capital ou dos direitos de voto, ou do direito de designar ou de destituir a maioria dos membros dos órgãos de administração ou de fiscalização.
- Empresas participadas - empresas em que, não se encontrando reunidos os requisitos para serem consideradas empresas públicas, existe uma participação permanente do Estado.

O SEE é responsável pela construção e gestão de infra-estruturas públicas fundamentais e pela prestação de serviços públicos essenciais, para além de um conjunto diversificado de outras funções de carácter instrumental, nos mais diversos sectores e domínios.

O SEE integra actualmente um vasto conjunto de empresas detidas ou participadas pelo Estado, cuja actividade abrange os mais diversos sectores de actividade, constituindo um importante instrumento de política económica e social.

Uma das reformas que o governo fez e muito bem, segundo Costa, (2013), cerca de 40 por cento das empresas municipais vão fechar. As empresas municipais deviam ser a excepção, nunca a regra. Elas nasceram em catadupa, como cogumelos, quando se percebeu que era uma boa forma de fugir à aplicação das leis que se aplicam às autarquias, ao controlo do TC e de criar bons empregos. A partir de agora ficam claras as regras: as empresas municipais cuja actividade não tenha coberto pelo menos 50 por cento dos seus gastos nos últimos 3 anos terão de fechar; as empresas municipais onde o peso contributivo dos subsídios à exploração nos últimos 3 anos tiver sido superior a 50 por cento das suas receitas terão de fechar; as empresas municipais cujo resultado operacional, subtraído o valor correspondente às amortizações e depreciações, for negativo nos últimos 3 anos terão de fechar; as empresas municipais que apresentem resultados líquidos negativos nos últimos 3 anos terão de fechar.



1.3.3- O Papel actual do auditor e do departamento de auditoria

“Os auditores terão que ser melhores homens de negócio; inclusive, terão que ser, primeiro, bons homens de negócio e, em segundo lugar, bons auditores” Glenn Sumners *in* Machado, (2004),citado por Costa (2008).

De acordo com o ponto 2, da ISA 200 – Objectivos e princípios gerais que regem uma auditoria de demonstrações financeiras

“O objectivo de uma auditoria é o de habilitar o auditor a expressar uma opinião de que as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro identificada.”

O âmbito principal desta norma respeita ao facto de o auditor ter de analisar se a informação financeira está ou não liberta de distorções materiais, quer devido a erros, quer a fraudes (irregularidades), recolhendo as evidências necessárias que conduzam a essa conclusão.

Porém, tal como assinala Arens (1996):

“Se por alguns factos posteriores à emissão da opinião se detectar que tais demonstrações financeiras não eram adequadas, provavelmente o auditor terá que demonstrar perante o tribunal ou instâncias reguladoras que realizou a auditoria de forma adequada e que chegou a conclusões razoáveis.”

A opinião do auditor não constitui uma garantia absoluta sobre a correcção da informação financeira, mas antes uma garantia razoável atendendo aos próprios limites do processo de execução de auditoria pelo uso de testes, limitações dos sistemas de controlo de interno (possibilidade de derrogação e conluio da gerência), ou o facto de a prova ser persuasiva e não conclusiva.

Apesar destas limitações, a responsabilidade do auditor consiste em planear e executar a auditoria para assegurar-se que as distorções materiais naquela informação sejam detectadas. Esta circunstância associada à garantia razoável na emissão da opinião, conduz



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à area Metropolitana do Porto

a que o auditor aplique as normas de auditoria, de modo a reduzir o risco de auditoria¹ a um nível aceitavelmente baixo. A ponderação deste risco determinará a quantidade de prova (prova suficiente) e a qualidade da prova (prova apropriada) para fundamentar a opinião.

De acordo com o ponto 18, da ISA 240 – A Responsabilidade do Auditor ao Considerar a Fraude numa Auditoria das Demonstrações Financeiras (2004)

“O risco de não detectar uma distorção material resultante de fraude é mais elevado do que o risco de não detectar uma distorção material resultante de erro, porque a fraude pode envolver esquemas sofisticados e cuidadosamente organizados concebidos para a esconder, tal como falsificação, falha deliberada em registar transacções ou falsas declarações intencionais feitas ao auditor.”

No entanto, as fraudes poderão conduzir, igualmente, a distorção de resultados e à falta de fiabilidade das demonstrações financeiras, com consequências nas decisões dos respectivos utilizadores. A principal distinção entre fraudes e erros, efectuada pela ISA 240, é que a fraude envolve uma intenção de um efeito predeterminado de lesar interesses de terceiros, enquanto no erro tal intenção não existe.

Segundo Moura, (2011) as competências do auditor externo (ROC ou SROC) estão previstas no n.º 3 do art. 48.º da lei das finanças locais. De certa forma, as competências descritas assemelham-se às que se encontram previstas no art.º 420.º do Código das Sociedades Comerciais, com as seguintes particularidades: i) Dever de 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; ii) Obrigação de remeter semestralmente ao Órgão Deliberativo informação sobre a respectiva situação económica e financeira do Município; iii) Emitir Parecer sobre as contas do exercício (nomeadamente sobre a execução orçamental, o balanço e demonstração de resultados consolidados e anexos exigidos por lei ou determinados pela Assembleia Municipal).

¹ O risco de auditoria é o risco que as demonstrações financeiras estejam materialmente distorcidas antes da auditoria e o risco que o auditor não detecte tal distorção (ISA 200, 2004: ponto 16).



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à area Metropolitana do Porto

Relativamente ao endividamento autárquico, em particular Moura, (2011) diz-nos que o auditor deve:

- verificar se o Município envia trimestralmente o mapa com informação detalhada sobre o endividamento municipal, de acordo com ficheiro informático fornecido pela DGAL;
- verificar se os limites de endividamento de curto prazo, endividamento de médio e longo prazo e endividamento líquido que constam no mapa informático cruzam com os limites de endividamento comunicados pela DGAL para esse exercício;
- verificar se o Município apresenta margem ou excesso face aos limites definidos;
- verificar, no caso de excesso de endividamento, se o Município está a reduzir em cada ano subsequente em pelo menos 10% do montante que excede o limite de endividamento, até que aquele limite seja cumprido.



Capítulo II- Temas da Auditoria aos Municípios Portugueses

Neste capítulo II vão-se desenvolver, do ponto de vista teórico e regulamentar, os temas que especificamente nos propomos abordar, todos eles relacionados com o tema-base deste trabalho, a auditoria aos municípios:

- o plano oficial de contabilidade da autarquias locais (POCAL);
- o endividamento municipal;
- a independência financeira;
- a consolidação de contas;
- a certificação legal de contas dos Municípios;
- a contabilidade analítica (ou de custos);
- a auditoria interna.

2.1-Plano Oficial Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)

É importante começar por abordar o POCAL, já que este contém o referencial e a estrutura conceptual (designadamente os princípios contabilísticos, no ponto 2.1.6) que as demonstrações financeiras devem respeitar e observar, constituindo estes o objecto essencial de trabalho da auditoria financeira. O POCAL entrou em vigor no início de 2002, após um período transitório de adaptação.

Neste ponto vamos abordar o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais aprovado pelo Decreto-Lei nº54-A/99, de 22 de Fevereiro, estando as autarquias locais e entidades equiparadas estão sujeitas ao POCAL. De acordo com o nº2 do artigo 2º do



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à area Metropolitana do Porto

citado DL, para efeitos da aplicação do POCAL são consideradas equiparadas às autarquias locais.

“As áreas metropolitanas, as assembleias distritais, as associações de freguesias e os municípios de direito público, bem como as entidades que, por lei, estão sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais²”

O POCAL consiste na adaptação das regras do Plano Oficial de Contabilidade Pública à administração local, tal como é previsto no artigo 6º, nº 2, da Lei nº 42/98, de 6 de Agosto. A reforma da contabilidade autárquica foi iniciada pelo Decreto-Lei n.º243/79, de 25 de Julho, que veio uniformizar a contabilidade das autarquias locais com a dos serviços públicos, sujeitos à então lei de enquadramento do Orçamento do Estado. Posteriormente, o Decreto-Lei nº341/83, de 21 de Julho, aperfeiçoa o sistema instituído e introduziu a obrigatoriedade de elaboração, aprovação e execução do plano de actividades e da utilização de uma classificação funcional para as despesas.

O principal objectivo do POCAL, aprovado pelo diploma acima referido, é a criação de condições para a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais e que permita:

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

² Directriz de Revisão/Auditoria 873- Autarquias Locais e Entidades Equipadas



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à área Metropolitana do Porto

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

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

Os documentos de prestação de contas englobam os mapas de execução orçamental, a execução anual do plano plurianual de investimento, o mapa de fluxos de caixa, bem como os anexos às demonstrações financeiras.

Os documentos de prestação de contas que as autarquias locais têm de enviar ao Tribunal de Contas consideram-se³:

- Balanço;
- Demonstração de resultados;
- Mapas de execução orçamental que compreendam:
 - Mapa de controlo orçamental
 - da despesa
 - da receita
 - Mapa de fluxo de caixa
 - Mapa de operações de
- Anexos às demonstrações financeiras;
- tesouraria
- Relatório de gestão.

Os documentos de prestação de contas são enviados ao Tribunal de Contas dentro do prazo legalmente fixado para o efeito, após a respectiva aprovação pelo órgão executivo, independentemente da sua apreciação pelo órgão deliberativo. Devem também ser remetidos a outras entidades tais como a CCDR, o INE, a DGO, o Ministério das Finanças e o Ministério da tutela. Os documentos de prestação de contas dos últimos exercícios devem estar disponíveis no site dos municípios.

Passamos a analisar sinteticamente cada um destes documentos.

³ Estamos a referir-nos ao regime geral; há um regime simplificado para autarquias de menor dimensão.



2.1.1- Balanço

O balanço apresenta uma estrutura semelhante à do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), tendo sido introduzidas alterações que tiveram em conta a adaptação deste à natureza e atribuições das autarquias locais. São de realçar as seguintes especificidades:

- Optou-se por utilizar a mesma designação da conta 28 «Empréstimos concedidos», embora esta se destine a registar somente os subsídios reembolsáveis legalmente atribuídos;

- Criou-se a conta 264 «Administração autárquica» para permitir contabilizar as relações estabelecidas, designadamente, entre as autarquias locais e as respectivas associações e entre os municípios e os serviços municipalizados.

Para elaboração do balanço inicial, as autarquias locais elaboram o inventário.⁴

2.1.2-Demonstração de Resultados

A demonstração de resultados apresenta os custos e os proveitos classificados por natureza. Os resultados são classificados em correntes e extraordinários, desdobrando-se os primeiros em operacionais e financeiros.

Embora não se apresente a demonstração de resultados por funções, esta é de elaboração facultativa para as autarquias locais.

Comparativamente ao POCP, é de realçar a alteração da designação da conta 74 «Transferências e subsídios obtidos», atendendo à necessidade de se contabilizar a componente de transferências de capital relativas às transferências financeiras do Orçamento do Estado.

2.1.3- Mapa Execução Orçamental

O orçamento das autarquias locais apresenta a previsão anual das receitas, bem como das despesas, de acordo com o quadro e código de contas. O orçamento das autarquias locais é constituído por dois mapas:

⁴ Segundo o POCAL



- Mapa resumo das receitas e despesas da autarquia local, que inclui, no caso dos municípios, as correspondentes verbas dos serviços municipalizados, quando aplicável;

- Mapa das receitas e despesas, desagregado segundo a classificação económica, a que acresce o dos serviços municipalizados, quando aplicável.

Sem carácter de obrigatoriedade, as despesas orçamentais podem ainda ser discriminadas em conformidade com a estrutura orgânica das autarquias locais, devendo nesse caso considerar-se sempre o capítulo orgânico 01 «Administração autárquica», que integrará, para além das despesas respeitantes aos órgãos da autarquia local, todas as operações relativas aos capítulos 09 «Activos financeiros» e 10 «Passivos financeiros».

2.1.4- Anexos às Demonstrações Financeiras

Os anexos às demonstrações financeiras visam facultar aos órgãos autárquicos a informação necessária ao exercício das suas competências, permitindo uma adequada compreensão das situações expressas nas demonstrações financeiras ou de outras situações que, não tendo reflexo nessas demonstrações, são úteis para uma melhor avaliação do seu conteúdo.

Estes anexos compreendem três partes distintas:

- Caracterização da entidade;
- Notas ao balanço e à demonstração de resultados;
- Notas sobre o processo orçamental e respectiva execução.

Na elaboração deste anexo deverá atender-se a um conjunto de regras gerais, a saber:

- As notas relativamente às quais se considere não existir informação que justifique a sua divulgação não são utilizadas, devendo manter-se, contudo, o número de ordem das que o forem;

- Poderá ser explicitada, quando se justifique, a ligação entre os elementos das demonstrações financeiras e as notas anexas que a eles se associem;

- Deverá incluir-se na nota referenciada no final de cada parte do anexo a informação que, embora não prevista expressamente, se considere necessária para a compreensão das demonstrações apresentadas, de forma que as mesmas possam reflectir adequadamente a situação económica e financeira da autarquia local, o resultado das suas operações e a execução do respectivo orçamento.

2.1.5- Relatório de gestão

O relatório de gestão a apresentar pelo órgão executivo ao deliberativo deve contemplar os seguintes aspectos:

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

Referem Telmo Pascoal e Jorge Ribeiro (2001) que:

“O Relatório de Gestão é um documento de prestação de contas que, à semelhança das demonstrações financeiras, comuns ou específicas, das entidades privadas e públicas, tem como objectivo disponibilizar informação de carácter económico, financeiro e social sobre aquelas entidades a um conjunto alargado de utilizadores dessa informação”.

2.1.6- Princípios Contabilísticos

A aplicação dos princípios contabilísticos fundamentais a seguir formulados deve conduzir à obtenção de uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, dos resultados e da execução orçamental da entidade:

- a) princípio da entidade contabilística — constitui entidade contabilística todo o ente público ou de direito privado que esteja obrigado a elaborar e apresentar contas de acordo com o presente Plano. Quando as estruturas organizativas e as necessidades de



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à área Metropolitana do Porto

gestão e informação o requeiram, podem ser criadas sub-entidades contabilísticas, desde que esteja devidamente assegurada a coordenação com o sistema central;

b) princípio da continuidade — considera-se que a entidade opera continuamente, com duração ilimitada;

c) princípio da consistência — considera-se que a entidade não altera as suas políticas contabilísticas de um exercício para o outro. Se o fizer e a alteração tiver efeitos materialmente relevantes, esta deve ser referida de acordo com o anexo às demonstrações financeiras (nota 8.2.1);

d) princípio da especialização (ou do acréscimo)— 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; este princípio introduz um novo paradigma no sistema Contabilístico das autarquias locais, já que anteriormente se registavam apenas os pagamento e os recebimentos, numa óptica apenas de “caixa” e “compromissos”.

e) princípios do custo histórico- os registos contabilísticos devem basear-se em custos de aquisição ou de produção;

f) princípio da prudência — significa que é possível integrar nas contas um grau de precaução ao fazer as estimativas exigidas em condições de incerteza sem, contudo, permitir a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas ou a deliberada quantificação de activos e proveitos por defeito ou de passivos e custos por excesso;

g) princípio da materialidade — as demonstrações financeiras devem evidenciar todos os elementos que sejam relevantes e que possam afectar avaliações ou decisões dos órgãos das autarquias locais e dos interessados em geral;

h) princípio da não compensação — os elementos das rubricas do activo e do passivo (balanço), dos custos e perdas e de proveitos e ganhos (demonstração de resultados) são apresentados em separado, não podendo ser compensados.

2.2- O Endividamento Municipal

Neste ponto vamos abordar o importante e muito actual tema do endividamento autárquico. O título IV da Lei nº 2/2007, de 15 de Janeiro, regulamenta esta questão, entre os artigos 35ª e 44ª.

No seu artigo 36ª é definido o conceito de “endividamento líquido municipal” (ELM):

- “é equivalente à diferença entre a soma dos passivos, qualquer que seja a sua forma, incluído nomeadamente os empréstimos contraídos, os contractos de locação financeira e as dívidas a fornecedores, a soma dos activos, nomeadamente o saldo de caixa, os depósitos de instituições financeiras, as aplicações de tesouraria e os créditos sobre terceiros”.

$$\text{ELM} = \text{Passivo} - \text{Activo (Caixa + Dep Ordem + Aplicações + Créditos)}$$

Figura nº 3- Grau de endividamento

Activo Circulante (2)	Exigível a curto Prazo (1)
Endividamento líquido (1-2)	Activo Circulante (2)
	Exigível a curto Prazo (1)
	Endividamento líquido (1-2)

(1) Empréstimos contraídos + contratos locação financeira+ dívidas de fornecedores

(2) Saldo de caixa+ depósitos em instituições financeiras+ aplicações tesouraria+ créditos s/terceiros

Fonte: Lopes e Pires, (2012)

O mesmo artigo 36ª define o endividamento líquido total de um município como:



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à área Metropolitana do Porto

- ELM Total = ELM + empréstimos das associações de municípios (proporcional à % de participação do município no seu capital social)
- ELM Total = ELM + empréstimos das entidades do SEL (proporcional à % de participação do município no seu capital social, em caso de incumprimento das regras de equilíbrio de contas processo no regime jurídico do SEL).

ELM Total =	ELM + Empréstimos dos AM (na % da participação do Município)
	ELM + Empréstimos dos SEL (na % da participação do Município)

O quadro seguinte apresenta 11 município da AMP dos 35 municípios com menor endividamento líquido, reportado ao ano de 2012.

De acordo com o anuário dos municípios de 2011 e 2012, a listagem abaixo refere que, face à menor dimensão económica dos municípios de pequena dimensão, é natural que sejam estes a preencher quase a totalidade do quadro dos municípios com menor endividamento líquido. Esta situação é uma consequência inerente à capacidade económica dos municípios, não se podendo da mesma concluir sobre o ato de gestão ou decisões de política financeira das autarquias.

Apesar de se tratar de municípios que na generalidade já detinham um baixo nível de endividamento, verifica-se que a maior parte deles apresentam descida significativa do mesmo, no biénio 2011/2012, ultrapassando em alguns casos, uma quebra de 80% e na maioria os 50%.



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à área Metropolitana do Porto

Quadro nº 1 - Municípios com maior Endividamento Líquido reportado a 2012

Posição	Município	Dimensão	2008	2009	2010	2011	2012
3	V.N.Gaia	G	177.244.262	198.116.194	174.701.399	150.904.987	144.743.834
5	Gondomar	G	111.152.104	124.026.729	120.446.700	118.193.091	108.848.840
7	Porto	G	122.110.962	110.658.448	127.023.125	105.564.580	87.862.685
17	Vila do Conde	M	62.566.709	67.794.193	67.404.446	62.471.051	60.852.751
19	S.M.Feira	G	53.800.289	64.387.668	66.367.914	69.776.565	58.263.943
20	Valongo	M	48.540.895	64.722.274	67.000.261	63.805.505	57.856.269
33	Maia	G	79.755.156	80.048.556	70.297.109	59.009.358	42.377.418
34	Espinho	M	36.972.698	38.557.913	39.055.803	40.582.519	42.067.136
36	Trofa	M	27.952.178	38.123.544	40.808.813	42.427.103	37.848.482
43	Oliveira de Azeméis	M	44.617.633	46.059.896	44.359.608	40.945.937	33.295.732
48	Santo Tirso	M	23.454.170	33.110.003	25.535.885	27.543.993	31.257.557

Fonte: adaptado do Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses (2011 e 2012), ver anexo 1. | Unidade: Euros

O quadro a seguir ordena os municípios pelo maior montante de endividamento líquido. Contudo, para a avaliação da saúde financeira da autarquia releva menos o total da dívida e mais o peso da mesma, no total de receitas a considerar para efeitos de cálculo dos limites de endividamento líquido.

Quadro nº 2 - Municípios com maior redução de Endividamento Líquido, em 2011

Posição	Município	Dimensão	2011
2	Matosinhos	G	-32.252.167
3	V.N.Gaia	G	-23.796.412
4	Porto	G	-21.458.545
14	Maia	G	-11.287.751
19	S.J.Madeira	M	-7.580.062
28	Vila do Conde	M	-4.933.395

Fonte: adaptado do Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses (2011 e 2012), ver anexo 2.

Segundo o anuário dos municípios de 2011 e 2012, concluiu que a dívida líquida da totalidade dos municípios foi de 6.177159 M€ em 2011, e de 5 078 M€ em 2012, e que o total das receitas próprias legalmente consideradas para o cálculo do limite de endividamento, para cada um destes dois anos, foi, respectivamente, de 5.449 M€ e de 5

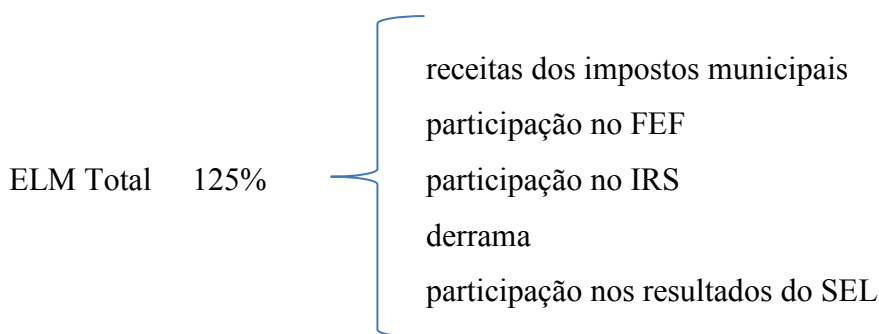
261 M€, poder-se-á determinar o índice médio do endividamento líquido, respectivamente, de 113,4% para 2011 e de 96,5% para 2012 e concluir que, em termos globais, o endividamento autárquico ficou abaixo do máximo (125%) permitido pela Lei das Finanças Locais, em cada um destes dois anos.

2.2.1- Limites do Endividamento líquido Municipal

Os limites ao endividamento líquido municipal total são estabelecidos nos n.ºs 1 e 2 do art.º 37º da Lei nº 2/2007 (LFL), reportando-se à data de 31 de Dezembro de cada ano.

- “ não pode exceder 125% das receitas provenientes dos impostos municipais, das participações do Município no Fundo de Equilíbrio Financeiro, da participação no IRS, da derrama e da participação nos resultados das entidades do SEL, relativos ao ano anterior”.

E quando um município não cumpre este limite, o nº2 do art. 37º determina que “deve reduzir em cada ano subsequente pelo menos 10% do montante que excedeu o seu limite de endividamento líquido, até que aquele limite seja cumprido”.



O endividamento municipal para 2012 vem estabelecido no art.º 66º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (OE/2012), fixando o limite do endividamento para este ano como sendo igual ao valor registado a 31 de Dezembro de 2011, mantendo-se a obrigatoriedade da redução de 10% do excesso de endividamento verificado nessa data, pelo que o valor do endividamento líquido corresponderá à diferença entre estas duas grandezas.

Desta forma, o valor do endividamento líquido em 31 de Dezembro de 2012 tem de corresponder à diferença entre o valor registado em 31 de Dezembro de 2011 e a redução de 10% do excesso de endividamento verificado nessa mesma data.



O limite de endividamento de médio e longo prazo é igual ao valor do endividamento de médio e longo prazo registado a 31 de Dezembro de 2011 acrescido do valor resultante do rateio. Ressalve-se que da utilização do rateio, para efeitos de contracção de novos empréstimos de médio e longo prazo, não pode resultar a ultrapassagem do limite de endividamento líquido para 2012.

2.2.2- Empréstimos aos Municípios⁵

Os municípios podem contrair empréstimos e utilizar aberturas de crédito junto de quaisquer instituições autorizadas por lei a conceder crédito, bem como emitir obrigações e celebrar contractos de locação financeira, nos termos da lei.

Os empréstimos e a utilização de aberturas de crédito, são obrigatoriamente denominados em euros e podem ser a curto prazo, com maturidade até 1 ano, a médio prazo, (com maturidade entre 1 e 10 anos) e de longo prazo, (com maturidade superior a 10 anos).

Os empréstimos a curto prazo são contraídos apenas para ocorrer a dificuldades de tesouraria, devendo ser amortizados no prazo máximo de um ano após a sua contracção.

Os empréstimos a médio e longo prazo podem ser contraídos para aplicação em investimentos, os quais devem estar devidamente identificados no respectivo contrato, ou ainda para proceder ao saneamento ou ao reequilíbrio financeiro dos municípios.

O pedido de autorização à assembleia municipal para a contracção de empréstimos de médio e longo prazo é obrigatoriamente acompanhado de informação sobre as condições praticadas em, pelo menos, três instituições de crédito, bem como de mapa demonstrativo da capacidade de endividamento do município.

A aprovação de empréstimos a curto prazo pode ser deliberada pela assembleia municipal, na sua sessão anual de aprovação do orçamento, para todos os empréstimos que o município venha a contrair durante o período de vigência do orçamento.

Em Portugal, a razão para a forte restrição e desencorajamento aos empréstimos deve-se, em larga medida, ao abuso que durante anos seguidos se fez do recurso às receitas creditícias no âmbito autárquico, satisfazendo-se necessidades imediatas e nem sempre indispensáveis e criando-se a ilusão de equilíbrio orçamental e de racionalidade de gestão.

⁵ Lei n.º 2 /2007, de 15 de Janeiro, artigo 38º e ss



Pura ilusão, todavia. O que é certo é as finanças autárquicas entraram numa espiral de débito, em que para se fazer face às dívidas originadas com a contracção de empréstimos se recorria a outros empréstimos, muitas vezes em condições substancialmente mais desvantajosas (por exemplo, sujeitos a taxas de juro mais altas), empurrando o devedor para uma alarmante situação de ruptura financeira Rocha, (2009).

Face a todo este enquadramento legal, formula-se a primeira questão para o estudo a desenvolver mais à frente:

1-A auditoria financeira analisa e relata rigorosamente o cumprimento dos limites de endividamento legalmente definidos para os municípios? (n.ºs 1 e 2 do art.º 37º da LFL)

2.2.2.1-Limite dos empréstimos dos municípios

Nos termos do artigo 39º da lei nº 2/2007, o montante dos contractos de empréstimos a curto prazo e de aberturas de crédito não pode exceder, em qualquer momento do ano, 10% da soma do montante das receitas provenientes dos impostos municipais, das participações do município no FEF e da participação no IRS, da derrama e da participação nos resultados das entidades do sector empresarial local, relativas ao ano anterior.

O montante da dívida de cada município referente a empréstimos a médio e longo prazos não pode exceder, em 31 de Dezembro de cada ano, a soma do montante das receitas provenientes dos impostos municipais, das participações do município no FEF, da participação no IRS, da participação nos resultados das entidades do sector empresarial local e da derrama, relativas ao ano anterior. Caso exceder este limite, deve reduzir em cada 10% ano.

2.2.2.2-Saneamento financeiro municipal

O artigo 40º da lei nº2/2007, estabelece que os municípios que se encontrem em situação de desequilíbrio financeiro conjuntural devem contrair empréstimos para saneamento financeiro, tendo em vista a reprogramação da dívida e a consolidação de passivos financeiros, desde que o resultado da operação não aumente o endividamento líquido dos municípios.



Os pedidos de empréstimos para o saneamento financeiro dos municípios são instruídos com um estudo fundamentado sobre a situação financeira da autarquia e um plano de saneamento financeiro para o período a que respeita o empréstimo.

O estudo e o plano de saneamento financeiro referidos no número anterior são elaborados pela Câmara municipal e propostos à respectiva assembleia municipal para aprovação.

Os órgãos executivos, durante o período do empréstimo, ficam obrigados a:

- a) Cumprir o plano de saneamento financeiro mencionado no número anterior;
- b) Não celebrar novos empréstimos de saneamento financeiro;
- c) Elaborar relatórios semestrais sobre a execução do plano financeiro mencionado no número anterior e remetê-los, para apreciação, aos órgãos deliberativos;
- d) Remeter ao Ministro das Finanças e ao ministro que tutela as autarquias locais cópia do contrato do empréstimo, no prazo de 15 dias a contar da data da sua celebração.

2.2.3- Plano de Apoio à Economia Local⁶

Devido à crise que se fez sentir no nosso País e que levou à alteração do memorando de entendimento com a Troika em 17/05/2011, nos últimos anos, os municípios deixaram de conseguirem obter crédito junto das instituições financeiras e o governo viu-se obrigado a criar um Programa de Apoio à Economia Local (PAEL), que tem como objectivo a regularização do pagamento de dívidas dos municípios vencidas há mais de 90 dias, registadas na Direcção -Geral das Autarquias Locais (DGAL) à data de 31 de Março de 2012.

Costa (2013) diz-nos o impacto da má gestão das autarquias havendo, em 2013 cerca de cinco dezenas de municípios próximos da bancarrota e cerca de 100 em dificuldades para efectuarem pagamentos a menos de seis meses. O PAEL, dotado de mil milhões de euros, serviu para ajudar alguns municípios, em desequilíbrio estrutural e prevê mecanismos de vigilância que impedem a repetição desses erros e abusos, pelo menos aparentemente. No entanto, não devemos esquecer que, no fundo, essas verbas são pagas pelo contribuinte e afectaram à economia real.

⁶ Lei n.º 43/2012 de 28 de Agosto



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à área Metropolitana do Porto

O PAEL abrange todos os pagamentos dos municípios em atraso há mais de 90 dias, independentemente da sua natureza comercial ou administrativa.

Os municípios aderentes ao PAEL são autorizados a celebrar um contrato de empréstimo com o Estado. A celebração do contrato de empréstimo, não pode conduzir ao aumento do endividamento líquido do município conforme estabelecido na Lei das Finanças Locais, aprovada pela Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro.

O Plano tem uma duração equivalente à do empréstimo a conceder pelo Estado, devendo conter um conjunto de medidas específicas e quantificadas, que evidenciem o restabelecimento da situação financeira do município, tendo em conta os seguintes objectivos:

- a) Redução e racionalização da despesa corrente e de capital;
- b) Existência de regulamentos de controlo interno;
- c) Optimização da receita própria;
- d) Intensificação do ajustamento municipal nos primeiros cinco anos de vigência do PAEL.

Segundo dados da Direcção Geral do Tesouro e Finanças, em Fevereiro de 2013, 37 municípios tinham os seus contratos aprovados pelo Tribunal de Contas (162,7 milhões de euros) e outros 53 aguardavam esse visto prévio.

Em Vila Nova de Gaia, o município assinou contrato de financiamento de 27,8 milhões em Novembro, mas o respectivo processo ainda não deu entrada no tribunal, segundo Simões, (2013)

De acordo com dados actualizados a 5 de Dezembro de 2013, a DGTF, aceitou 90 Municípios com contractos de financiamento visados pelo Tribunal de Contas, sendo que da AMP foram aceites de 11 Municípios, que se enumeram:

Espinho, Oliveira de Azeméis, Paredes, Póvoa de Varzim, Sta Maria da Feira, Santo Tirso, Trofa, Vale de Cambra, Valongo, Vila do Conde, Vila Nova de Gaia.

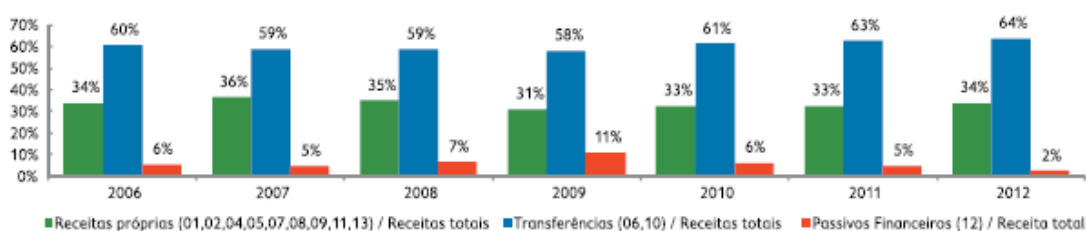
Os municípios que recorrem a esta ajuda extraordinária, fazem-no porque entraram em ruptura financeira, ultrapassando todos os limites legais, e a única sanção é ficarem sujeitos a uma vigilância do ministério das finanças, o que tem suscitado muita contestação por parte da associação nacional de municípios. Costa, (2013)

2.3- Independência Financeira ⁷

Considera-se que existirá independência financeira, se as receitas próprias representarem, pelo menos, 50% das receitas totais. O indicador da independência financeira está associado ao peso das receitas próprias e das transferências na receita total.

Para melhor compreender a evolução deste indicador apresenta-se de forma comparada para os anos compreendidos entre 2006 e 2010 e por grupos de municípios, o peso nas receitas totais das receitas próprias, das transferências e dos passivos financeiros.

Figura nº 4- Evolução da Estrutura Financeira dos 308 Municípios Portugueses



Fonte: Anuário Financeiros dos Municípios Portugueses (2011 e 2012)

O aumento do peso das receitas próprias e das transferências deveu-se mais a drástica diminuição das receitas creditícias e menos a um aumento absoluto daquelas receitas. Em anexo apresenta-se uma listagem dos municípios por ordem decrescente deste indicador, que apresenta o seu valor máximo para os municípios de Porto, Maia, e Póvoa de Varzim (acima de 70%) e o valor mínimo para os municípios de Cinfães, Mogadouro e Trofa (abaixo dos 10%).

A independência financeira é maior nos grandes municípios, nos quais é mais significativa a receita proveniente do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), o Imposto Municipal sobre Transacções Imobiliárias (IMT) e o Imposto Municipal sobre Veículos (IMV), as derramas ao IRC e as taxas relativas a loteamentos e obras.

No quadro seguinte são apresentados 8 municípios dos 50 municípios com maior independência financeira no ano de 2012, ainda que mostrando o valor do indicador para

⁷ Anuários Financeiro dos Municípios Portugueses 2010

os anos anteriores. São municípios cujos recursos financeiros provêm mais das receitas próprias onde os impostos e taxas têm papel central e onde as transferências do Estado e empréstimos bancários se repercutem menos na estruturada receita.

As mais significativas alterações na estrutura da receita, foram mais visíveis a partir de 2009, resultante da diminuição dos proveitos advenientes dos impostos e taxas municipais e da grande variação das receitas creditícias.

Quadro nº 3- Municípios da AMP com maior Independência Financeira

Posição	Município	Dimensão	2007	2008	2009	2010	2011	2012
7	Porto	G	77,60%	78,70%	72,20%	76,80%	75,50%	76,70%
11	Maia	G	71,70%	76,60%	61,80%	66,90%	69,20%	72,10%
16	Póvoa de Varzim	M	73,00%	60,70%	53,20%	71,00%	68,20%	67,70%
24	Valongo	M	62,20%	63,80%	47,80%	49,20%	56,20%	63,40%
44	V.N.Gaia	G	51,60%	68,60%	61,70%	61,50%	63,00%	54,50%
45	Matosinhos	G	75,70%	62,40%	60,40%	55,20%	50,00%	53,90%
47	Vila do Conde	M	72,50%	70,00%	49,20%	58,30%	53,90%	53,70%
48	S.M.Feira	G	51,50%	44,80%	44,00%	43,90%	46,50%	52,80%

Fonte: adaptado do Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses (2011 e 2012), ver anexo 3.

2.3.1-Prazos médios de pagamento a fornecedores

A fórmula de cálculo do prazo médio de pagamento (PMP) esta definida no nº 4 do Despacho nº 9870/2009 do Gabinete do Ministro das Finanças e da Administração Publica, publicado a 13 de Abril, no DR nº 71, 2a serie Parte C.” (DGAL), que refere o seguinte:

“nº 4 - E adaptado o indicador de prazo médio de pagamentos a fornecedores (PMP) previsto no nº 6 do anexo a Resolução do Conselho de Ministros nº 34/2008, de 22 de Fevereiro, que passa a basear-se na seguinte formula:

Figura nº 5- Formula PMP

$$PMP = \frac{\sum_{t-3}^t DF}{\sum_{t-3}^t A} \times 365$$

Fonte: Anuários Financeiro dos Municípios Portugueses, 2010.

Em que DF corresponde ao valor da dívida de curto prazo a fornecedores observado no final de um trimestre, e a corresponde as aquisições de bens e serviços efectuadas no trimestre, independentemente de já terem sido liquidadas.”

Segundo DGTF a Resolução do Conselho de Ministros n.º 34/2008, de 22.02 criou o Programa “Pagar a Tempo e Horas”, com o objectivo de assegurar a redução dos prazos de pagamento a fornecedores de bens e serviços praticados por entidades públicas.

Uma das medidas do programa respeita à monitorização e publicitação da evolução dos Prazos Médios de Pagamento a fornecedores registados pelas empresas públicas, designadamente os que excedam os 90 dias no final do 2º trimestre de 2012.

Divulga-se, ainda, os PMP’s registados pelas empresas públicas ao longo dos últimos trimestres, bem como a média dos PMP’s ponderado pelo valor anual das aquisições de bens e serviços.

2.4- A Consolidação de Contas

Neste ponto vamos abordar a consolidação de contas nos municípios que surge, como um passo necessário para melhorar a informação contabilística prestada pela administração local.

A consolidação de contas das demonstrações financeiras é tema que teve um grande desenvolvimento no século XX, altura em que apareceram os grandes grupos económicos que diversificaram as suas actividades realizando grandes investimentos financeiros em empresas dos mais diversos ramos de actividade / negócio; daí a necessidade de fazer algo a fim de facultar informação eficiente e útil aos gestores e a todos os outros utilizadores para que pudessem tomar as decisões mais acertadas.

A consolidação de contas é um processo contabilístico que consiste em agregar as contas de uma sociedade-mãe (neste caso, o município) com as participadas, de modo que as contas resultantes (contas consolidadas) representam a situação financeira e os resultados do grupo como se de uma única entidade se tratasse.

A elaboração das contas consideradas permite dar a conhecer aos utentes das demonstrações financeiras a realidade económica e financeira do grupo como um todo.



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à area Metropolitana do Porto

No sector autárquico nacional, a partir de certa altura, houve uma forte expansão e crescimento, particularmente no sector produtivo e empresarial, com a criação de empresas municipais pelos municípios a partir deste momento começou a verificar-se uma dispersão da informação financeira, surgindo então, a crescente necessidade de colmatar esta lacuna. Neste contexto, surge a Lei nº 2/2007, de 15 de Janeiro, que veio introduzir a consolidação de contas nos municípios que detenham serviços municipalizados ou a totalidade do capital de entidades do sector empresarial. (nº1 do artigo 46º), o nº2 do mesmo artigo define como procedimentos de consolidação contantes do POCAL, só com este era omissa na matéria.

Citando Gonçalves (2007) a razão para a consolidação de contas no sector público resulta de um paradoxo: por um lado, o que motivou o nascimento desta técnica no âmbito empresarial foi a problemática derivada dos agrupamentos empresariais mas, no campo do sector público, trata-se de colmatar contabilisticamente as carências de informação produzidas pela desagregação das várias entidades.

Além das contas individuais que os municípios são obrigados a apresentar, passam, pois também, a ter de apresentar as contas consolidadas do grupo municipal em que a autarquia se enquadra, a partir da lei nº2/2007.

As contas dos municípios que detenham serviços municipalizados ou a totalidade do capital de entidades do SEL devem incluir as contas consolidadas, apresentando a consolidação do balanço e da demonstração de resultados com os respectivos anexos explicativos, incluindo, nomeadamente, os saldos e fluxos financeiros entre as entidades alvo de consolidação e o mapa de endividamento consolidado de médio e longo prazo.

Os procedimentos contabilísticos para a consolidação dos balanços dos municípios e das empresas municipais ou intermunicipais foram remetidos pela Lei nº2/2007 de 15 de Janeiro. Para o POCAL, só que este não contém nada sobre o assunto.

Apenas com a portaria 474/2010 de 15 de Junho, orientação nº1/2010 se definem orientações quanto à consolidação de contas do sector público administrativo.

Assim, a norma de consolidação de contas para SPA deve ter por base um conteúdo que tenha como referência o previsto nas normas nacionais, consentâneo com o estabelecido na Directiva n.º 83/349/CEE (Sétima Directiva), e internacionais, nomeadamente as *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*, Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público emitidas pelo *International Public Sector Accounting*



Standards Board (IPSASB), que são, na generalidade dos casos, baseadas nas Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) emitidas pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*.

A utilização das IPSAS, como referência, contribuirá para a melhoria da compreensibilidade, fiabilidade e comparabilidade da informação financeira entre os subsectores que compõem o SPA.

Assim, o conjunto de documentos a elaborar, anualmente, pelas entidades que compõem o perímetro de consolidação deve ser remetido à entidade consolidante, com vista à elaboração do processo de consolidação final.

2.4.1-Obrigatoriedade, dispensa e exclusão de consolidação

Um município é obrigado a elaborar demonstrações financeiras consolidadas do grupo constituído por ela própria e por todas as entidades por si controladas.

Uma entidade mãe fica dispensada de elaborar as demonstrações financeiras consolidadas quando, na data do seu balanço, o conjunto das entidades a consolidar, com base nas suas últimas contas anuais aprovadas, não ultrapassar dois dos três limites a seguir indicados:

- a) total do balanço — € 7 500 000;
- b) total dos proveitos — € 15 000 000;
- c) número de trabalhadores empregados em média durante o exercício — 250.

A dispensa de consolidação só ocorre quando se tenha deixado de ultrapassar dois dos limites definidos durante dois exercícios consecutivos.

Uma entidade pode ser excluída da consolidação quando não seja materialmente relevante para o objectivo da imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, dos resultados e da execução orçamental do grupo público.

Quando duas ou mais entidades estiverem nas circunstâncias referidas no paragrafo anterior, mas se revelem, no seu conjunto, materialmente relevantes para o mesmo objectivo devem ser incluídas na consolidação.

A consolidação de contas nos municípios surge, assim, como um passo necessário para melhorar a informação contabilística prestada pela administração local.

Entende-se por perímetro de consolidação, o conjunto de entidades cujas contas vão ser objecto de consolidação e face às quais se tem de apresentar demonstrações financeiras consolidadas.

Diferenças de consolidação são as diferenças entre o valor das participações financeiras e a percentagem que representam dos capitais das entidades controladas, podendo-se decompor em diferenças de avaliação e em diferenças de aquisição.

Figura nº 6- Perímetro da consolidação versus âmbito da auditoria

Articulado	LFL	Âmbito
Consolidação de contas	Artº 46º, nº 1	As contas dos municípios que detenham serviços municipalizados ou a <u>totalidade</u> do capital de entidades do sector empresarial local.
Apreciação de contas	Artº 47º, nº 2	As contas dos municípios e das associações de municípios que detenham participações no capital de entidades do sector empresarial local.
Auditoria externa	Artº 48º, nº 1	As contas <u>anuais</u> dos municípios e das associações de municípios que detenham capital em <u>fundações</u> ou em entidades do sector empresarial local.

Fonte: Costa (2009)

A consolidação das contas permite conhecer a verdadeira situação económico-financeira do grupo municipal contribuindo para uma avaliação integrada e representativa do conjunto de actividades desenvolvidas e visa:

-Substituir no balanço da entidade consolidante o valor contabilístico das partes de capitais por ela detidas pelo valor que lhe corresponde no património das entidades consolidadas, eliminando os saldos e os fluxos de operações internas; ou

-Integrar no seu balanço o valor do património das entidades consolidadas, eliminando os saldos e os fluxos de operações internas, no caso da entidade consolidante não deter qualquer participação de capital, como ocorre relativamente aos serviços municipalizados.

As demonstrações financeiras consolidadas devem dar uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, dos resultados e da execução orçamental do conjunto das entidades compreendidas no perímetro de consolidação, como se de uma só entidade se trate, daqui a importância de abordarmos a questão.



Segundo DRA 873, a informação sobre a situação económica e financeira poderá ser suportada com base nomeadamente nos seguintes procedimentos:

- Análise de cumprimento das disposições legais e estatutárias;
- Análise de rácios;
- Revisão sumária às principais rubricas que compõem a informação económica e financeira; e
- Comparação dos valores orçamentados com os valores executados.

2.4.2- Métodos de Consolidações

Os métodos de consolidação previstos na portaria 474/2010 de 15 de Junho, orientação nº1/2010 são:

- Método da simples agregação

Aplica-se quando, na ausência de qualquer participação no capital das entidades consolidadas, se verifica um efectivo controlo administrativo por parte da entidade consolidante. Este método traduz-se na soma algébrica dos balanços, da DR's e dos mapas de execução orçamental das entidades pertencentes ao grupo público, sendo obrigatória a eliminação, designadamente, dos saldos, das transacções, das transferências e subsídios e dos resultados incorporados em activos relativos a operações efectuadas entre essas entidades, sem prejuízo do disposto no nº6.4, alínea b).

- Método de consolidação integral

Aplica-se quando a entidade consolidante detém uma participação superior a 50% dos direitos de votos dos titulares do capital da entidade controlada e consiste na integração no balanço, na DR's e do mapa de execução orçamental da entidade consolidante dos elementos respectivos dos balanços, das DR's e dos mapas de execução orçamental das entidades consolidadas, evidenciando os direitos de terceiros, designados para este efeito como interesses minoritários.

⁸Segundo Lopes e Pires (2012), capítulo 2 do livro "Consolidação de Contas no sector público"



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à área Metropolitana do Porto

Para efeitos de aplicação deste método, adoptar-se-á o previsto na Norma Contabilística de Relato Financeiro (NCRF) 15, “Investimentos em subsidiárias e consolidação”, publicada no aviso nº15 655/2009, de 7 de Setembro.

- Método de equivalência patrimonial

Aplica-se quando uma entidade pertence ao grupo público exerça influência significativa sobre a gestão operacional e financeira de uma entidade não incluída no grupo público ou quando não seja aplicável qualquer dos métodos referidos nas alíneas anteriores. Este método consiste na substituição no balanço da entidade do valor contabilístico das partes de capital por ela detida pelo valor que proporcionalmente lhe corresponde nos capitais próprios da entidade participada.

Para efeitos de aplicação deste método, adoptar-se-á o previsto na NCRF 13.

2.4.3- Princípios

A preparação e a apresentação das demonstrações financeiras consolidadas devem pautar-se, em especial, pelo conjunto de princípios aplicados pela entidade-mãe, nomeadamente os previstos no POCAL e referidos no ponto 2.1.6 deste trabalho, aos quais acrescem os princípios estabelecidos na Orientação⁹ nº1/2010, designadamente nos pontos 2 a 2.6:

-Relevância e materialidade- A informação é tanto mais relevante quanto maior for a sua utilidade para a tomada de decisão. A relevância da informação é, assim, aferida pela capacidade que tem de influenciar as decisões dos seus utentes. A natureza e a materialidade da informação são factores que determinam a sua relevância. Há casos em que a natureza é, por si só, suficiente para determinar a relevância da informação, há outros em que a relevância depende da combinação daqueles factores. Quando a omissão ou inexactidão da informação influenciar as decisões dos utentes, encontrando-se estas suportadas pelas demonstrações financeiras consolidadas, a informação é materialmente relevante. A materialidade depende da dimensão da omissão ou da inexactidão, avaliadas em face das circunstâncias particulares em que ocorrem.

⁹ Constante da Portaria 474/2010 de 15 de Junho, Orientação nº1/2010, ponto 2 a 2.6; o SATAPOCAL (subgrupo de apoio técnico na aplicação do POCAL) publicasse em 28/04/2011 um documento designado “Instruções para o exercício de 2010”, “Consolidação de Contas pelos Municípios”.



- Fiabilidade- As demonstrações financeiras consolidadas devem conter a informação isenta de erros e, assim, proporcionar aos seus utentes uma representação confiável do que se espera que estas representem.

-Neutralidade- Pretende -se que as demonstrações financeiras consolidadas contenham informação imparcial, ou seja, esteja isenta de preconceitos. Significa que a informação não deve, por via da sua apresentação ou da sua selecção, induzir os utentes na tomada de decisão ou na constituição de juízos de valor em benefício de objectivos predefinidos.

-Plenitude- A informação constante das demonstrações financeiras consolidadas deve ser completa, dentro dos limites da materialidade e do custo da sua apresentação. A plenitude constitui, assim, um princípio fundamental para que a informação se possa considerar fiável, no sentido em que uma omissão poderia enviesar a respectiva leitura, tornando -a falsa ou enganadora.

-Comparabilidade (espacial e temporal) - A informação deve ser devidamente estruturada, respeitando as normas aplicáveis, de forma a permitir a comparação, quer com as demonstrações financeiras consolidadas de períodos anteriores do grupo público, devendo por isso apresentar a informação correspondente dos períodos precedentes, quer com as demonstrações financeiras consolidadas de outros grupos nacionais e internacionais.

-Representação fidedigna (da informação nelas contida) - A informação contabilística constante das demonstrações financeiras consolidadas do grupo público deve representar fidedignamente os factos ocorridos no período a que respeita. No caso de existirem dificuldades intrínsecas ao processo de identificação e valorização dos factos patrimoniais pode ser relevante divulgar o risco de erro inerente.

2.4.4- Preparação, elaboração, apreciação e publicidade

No início de cada exercício cabe à entidade consolidante (no caso, o município) definir e divulgar às entidades inseridas no perímetro de consolidação as orientações subjacentes ao processo de consolidação, que devem ser aprovadas pela Câmara Municipal.



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à área Metropolitana do Porto

Essas orientações deverão incluir um manual de consolidação, que constitui um guia prático de consolidação e deverá conter as normas, os princípios e os procedimentos preconizados para o grupo municipal de consolidação, designadamente:

- o Plano de Contas (constitui um elemento fundamental da consolidação, na medida em que materializa o princípio da homogeneização das contas do grupo);
- o calendário das tarefas e operações (o cumprimento das datas constitui um elemento-chave na atempada elaboração e respectiva divulgação das contas consolidadas, sendo pois necessária alguma rigidez no cumprimento dos prazos estabelecidos pelo grupo);
- regras relativas à definição do perímetro de consolidação (neste caso decorre do quadro legal);
- organigrama do grupo;
- os métodos de consolidação aplicáveis;
- a instrução para a organização do dossier de consolidação por cada uma das entidades que integre o perímetro de consolidação, com indicação do conjunto de documentos que terão de elaborar anualmente e enviar ao serviço de consolidação, com vista à elaboração do processo de consolidação final, designadamente as demonstrações financeiras e anexos, elementos sobre as operações intra-grupo e outras informações que se revelem pertinentes;
- os procedimentos de homogeneização da informação (e a responsabilidade pela sua execução, o que envolve a entidade-mãe e cada uma das restantes entidades abrangidas pelo perímetro de consolidação), de agregação de dados e de eliminação das operações internas;
- o processo de confirmação das contas e operações recíprocas;
- a estrutura e conteúdo de documentos-síntese de informação e controlo.

Os documentos de prestação de contas consolidadas devem ser publicitados no sítio da Internet da respectiva entidade consolidante, sem prejuízo de outras obrigações de publicidade legalmente estabelecidas.

Segundo o ponto no 2 art. 49º da LFL, as autarquias locais, as respectivas associações e as entidades do sector empresarial local devem disponibilizar no respectivo sítio na Internet os documentos previsionais e de prestação de contas, nomeadamente:

- a) os planos de actividades e os relatórios de actividades dos últimos dois anos;
- b) os planos plurianuais de investimentos e os orçamentos, 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;

c) os dados relativos à execução anual dos planos plurianuais.

Moura, 2011 resume as situações mais relevantes identificadas numa revisão legal/auditoria aos municípios a não preparação das demonstrações financeiras consolidadas, alegando que o POCAL não contém instruções para a sua elaboração (conforme remissão da Lei 2/2007); Registo de participações financeiras em empresas participadas pelo custo de aquisição, cujos impactos da não adopção do MEP são significativos;

Assim, coloca-se a questão seguinte:

2-A auditoria financeira analisa e relata rigorosamente o cumprimento da consolidação de contas dos municípios? (Lei nº2/2007 de 15 de Janeiro) Moura, (2011)

2.5- Certificação Legal das Contas dos Municípios

O nº 2 do art.º 47º da LFL estabelece que as contas dos municípios e das associações dos municípios que:

“Detenham participações no capital de entidades do sector empresarial local são remetidas ao órgão deliberativo para apreciação juntamente com a certificação legal das contas e o parecer sobre as contas apresentados pelo revisor oficial de contas ou sociedades de revisores oficiais de contas.”

Este articulado prevê, pois dois relatórios a emitir pelo ROC: a “Certificação Legal das Contas”¹⁰ e o “Parecer sobre as Contas”¹¹

No entanto, a alínea e) do nº 3 do art.º 48º da LFL preceitua como competência do auditor externo

“Emitir parecer sobre as contas do exercício...”,

¹⁰ Se a actividade do ROC é exercida no âmbito da “Revisão Legal de Contas” (artº 44 do EOROC); ou a “Certificação das Contas” (artº 45 do EOROC), se o ROC exerce a actividade de “auditoria às contas” de base estatutária (exigida pelo estatuto) ou contratual (assente em contrato de prestação de serviços por opção/solicitação da entidade), i.e., sem qualquer exigência legal (v.g. Código Sociedades Comerciais).

¹¹ Decorrente do exercício da revisão legal de contas ou sempre que, por intervenção própria ou autónoma do ROC ao abrigo da lei, seja exigível dar opinião ou parecer sobre determinados actos ou factos patrimoniais que envolvam exame das contas da entidade.



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à area Metropolitana do Porto

Poderá interpretar-se como apenas o segundo daqueles relatórios. Ou seja, este articulado deveria mencionar, tal como prevê o nº 2 do art.º 47º, a “certificação legal das contas” e o “parecer sobre as contas”, a fim de evitar tal interpretação.

O preâmbulo do nº 3 do art.º 48º LFL estabelece como competência do auditor externo “proceder anualmente à revisão legal das contas”, pelo que a certificação legal das contas está implícita na alínea e), pois esta constitui o principal relatório emitido pelo ROC, nos termos do art.º 44º do EOROC. O ROC deverá emitir também Relatório Anual da Fiscalização efectuada (alínea a) do nº 1 do art.º 52º do EOROC) e (Directriz de Revisão / Auditoria nº 790, de Janeiro de 2003).

Aos ROCs têm sido cometidas as seguintes funções no quadro da auditoria municipal, Costa et al., (2006), citado por Costa (2008):

- Enquanto revisores de contas e fiscais únicos de empresas de capitais autárquicos, desempenham uma função semelhante à realizada para as entidades privadas, mas com algumas especificidades resultante do estatuto das empresas de capitais públicos;

- Enquanto subcontratados pelo TC e pela IGF na realização de auditorias, nomeadamente de programas, em que a sua actuação está subordinada às directrizes destes órgãos públicos de controlo;

- Enquanto auditores directamente contratados pelos municípios para realizar auditorias a serviços e às contas, nomeadamente no quadro de avaliação da sua situação financeira.

A LFL diz-nos que as contas anuais dos municípios e das associações de municípios que detenham capital em fundações ou em entidades do sector empresarial local devem ser verificadas por auditor externo.

O auditor externo é nomeado por deliberação da assembleia municipal, sob proposta da câmara, de entre revisores oficiais de contas ou sociedades de revisores oficiais de contas.

Compete ao auditor externo que procede anualmente à revisão legal das contas:

- verificar a regularidade dos livros, registos contabilísticos e documentos que lhes servem de suporte;

- 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;

- proceder à verificação dos valores patrimoniais do município, ou por ele recebidos em garantia, depósito ou outro título;



- remeter semestralmente ao órgão deliberativo do município ou da entidade associativa municipal, consoante o caso, informação sobre a respectiva situação económica e financeira;

- emitir parecer sobre as contas do exercício, nomeadamente sobre a execução orçamental, o balanço e a demonstração de resultados consolidados e anexos às demonstrações financeiras exigidas por lei ou determinados pela assembleia municipal.

Cumpre-nos salientar ainda que incumbe também ao revisor oficial de contas analisar sobre o cumprimento das disposições legais e estatutárias pelo município, aspecto que será analisado mais à frente neste trabalho.

2.6-Contabilidade Analítica (ou de custos)

A contabilidade de custos (ou, talvez melhor, a contabilidade analítica) segundo Carvalho, Costa e Macedo, (2008), assume, cada vez mais, um papel determinante na adequada gestão dos gastos públicos. Neste sentido, os planos de contas que surgiram no âmbito da reforma da Contabilidade Pública colocaram este sistema como obrigatório nas várias entidades sujeitas às suas normas. A criação de um sistema de Contabilidade de custos, quer nas organizações privadas quer nas públicas, revela-se de extrema importância no contexto actual, em que as várias entidades se deparam com a necessidade de gerir adequadamente os recursos ao seu dispor, de modo a administrar a instituição de forma eficaz, eficiente e económica.

Com a implementação do sistema de Contabilidade Analítica nas entidades públicas pretende atingir-se os seguintes objectivos:

- justificar o valor das taxas e preços;
- facilitar a elaboração do orçamento e o seu controlo;
- medir a eficiência, eficácia, economia, sub-actividade e sobre-actividade;
- apoiar as decisões sobre se a entidade deve continuar responsável directamente por determinado serviço ou actividade, ou entregá-lo(a) a entidades externas;
- facilitar informação a entidades financiadoras de produtos, serviços ou actividades;



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à area Metropolitana do Porto

- comparar custos de produtos ou serviços similares entre diferentes entidades;
- comparar custos de produtos ou serviços similares entre diferentes exercícios económicos;
- comparar custos reais com custos previsionais.

Foi o POCP que veio tomar obrigatória a contabilidade analítica nas entidades publicas, mas sem incluir nomes para o seu desenvolvimento.

O POCAL, aprovado Decreto-Lei nº 54-A/99 de 22 de Fevereiro, ponto 2.8.3 veio reiterar a obrigatoriedade da contabilidade de custos.

O custo das funções, dos bens e dos serviços corresponde aos respectivos custos directos e indirectos relacionados com a produção, distribuição, administração geral e financeiros.

A imputação dos custos indirectos efectua-se, após o apuramento dos custos directos por função, através de coeficientes.

O coeficiente de imputação dos custos indirectos de cada função corresponde à percentagem do total dos respectivos custos directos no total geral dos custos directos apurados em todas as funções.

O coeficiente de imputação dos custos indirectos de cada bem ou serviço corresponde à percentagem do total dos respectivos custos directos no total dos custos directos da função em que se enquadram.

Os custos indirectos de cada função resultam da aplicação do respectivo coeficiente de imputação ao montante total dos custos indirectos apurados.

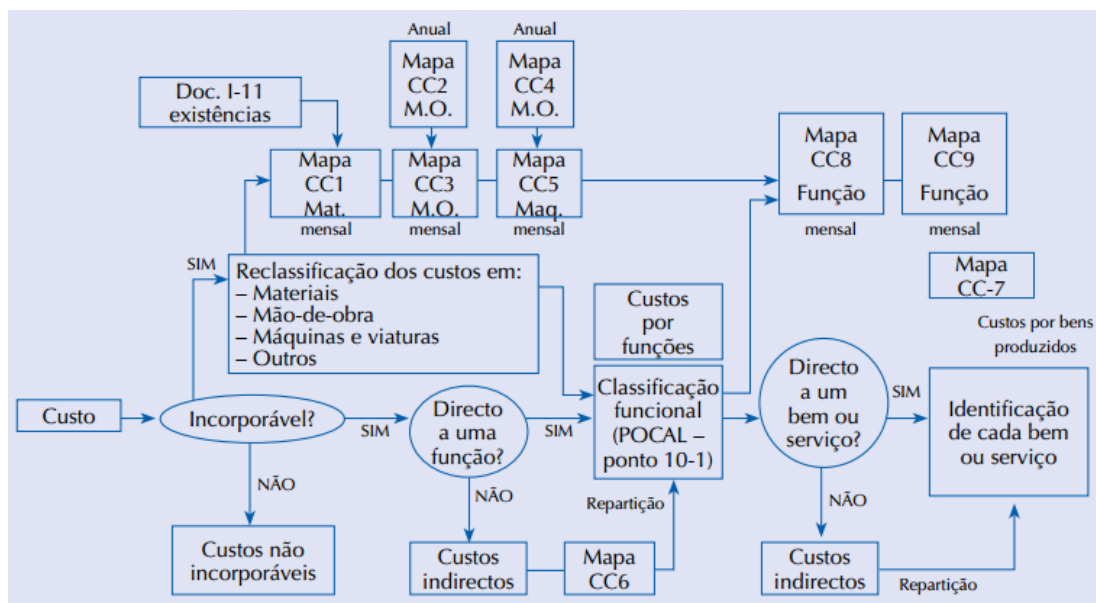
Os custos indirectos de cada bem ou serviço obtêm-se aplicando ao montante do custo indirecto da função em que o bem ou serviço se enquadra o correspondente coeficiente de imputação dos custos indirectos.

A contabilidade de custos constitui também um importante instrumento de gestão financeira, pelo que se fixa um conjunto de procedimentos contabilísticos obrigatório para o apuramento de custos por funções e para a determinação dos custos subjacentes à fixação das tarifas e dos preços.

Face ao exposto, está-se em condições de formular uma terceira questão de estudo:

3-A auditoria financeira analisa e relata se os municípios estudados da AMP dispõem de contabilidade de custos, exigida pelo POCAL, como peça fundamental do seu controlo interno? (POCAL, ponto 2.8.3) Carvalho, Costa e Macedo, (2008) Moura, (2011)

Figura nº 7- Circulo de apuramento de custos e proveitos no POCAL



Fonte: Carvalho, Costa e Macedo, (2008).

2.6.1- Custos directos¹²

Correspondem ao valor dos recursos consumidos ou utilizados pelo segmento, isto é, que possam ser claramente identificáveis como estando afectos ao exercício da sua actividade.

Custos variáveis

Dizem respeito a todos os custos cujo montante está correlacionado com o nível de actividade do segmento. Por exemplo, o consumo de fotocópias em relação ao volume de relatórios, as despesas com transporte em função das deslocações, o consumo de energia

¹² Rodrigues, José Azevedo, “Organização da estrutura de custos das instituições de ensino superior e de IDT”, tendo por base a obra “Contabilidade e Finanças para a Gestão” de António Borges, Azevedo Rodrigues e José Morgado Áreas Editora (3ª Edição no prelo)

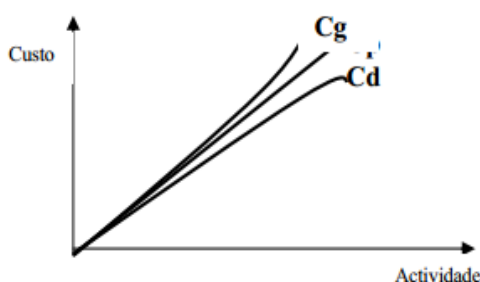
em função do tempos de utilização dos equipamentos, o custo de subcontratos em função do nível de actividades subcontratadas entre outras.

Normalmente são classificados em três categorias:

- proporcionais (C_p) – variam na mesma proporção que o nível de actividade do segmento, como é o caso das fotocópias suportadas sobre o nº de exemplares de relatórios, sempre que o seu custo unitário não varie;
- degressivos (C_d) – variam menos que proporcionalmente ao nível de actividade do segmento, como é o caso do custo de materiais quando existam descontos sobre as quantidades compradas. Este tipo de custos contribuem para as denominadas - economias de escala.
- progressivos (C_g)- variam mais que proporcionalmente ao nível de actividade do segmento, como é o caso do custo das horas extraordinárias não apenas em resultado da subida da taxa horária, como também da baixa de produtividade provocada pelo cansaço.

Em termos esquemáticos podem representar-se da seguinte forma:

Figura nº 8- Custos variáveis



Fonte: Rodrigues, 2011.

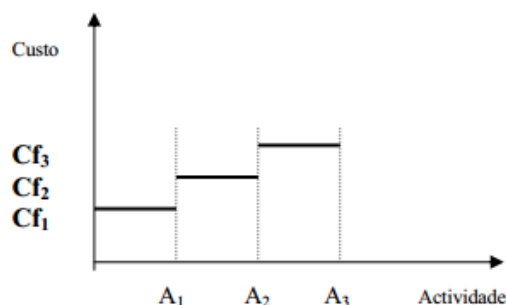
Custos Fixos

Consideram-se como custos fixos os consumos de recursos que apresentam alguma estabilidade, isto é, cujo valor que não depende totalmente do nível de actividade do segmento, variando em função dos vários – graus - de capacidade pretendido. Como

exemplo refira-se, os custos com o pessoal, as amortizações dos equipamentos, as rendas de instalações, os custos com promoção e publicidade, etc..

Em termos esquemáticos podem representar-se da seguinte forma:

Figura nº 9- Custos fixos



Fonte: Rodrigues, 2011.

De referir, que no estudo empírico apresentado por Carvalho, Costa e Macedo, (2008) contemplando 62 municípios de média e grande dimensão se chegam às seguintes conclusões:

- apenas 48,4% tinham contabilidade analítica implementada;
- 80% dos municípios referiam que o sistema entrou em fase implementação.
- as principais razões apontadas para este atraso foram as seguintes: não fazer posse dos documentos exigidos pelo tribunal de contas, dificuldade de escolha dos coeficientes de imputação dos custos indirectos e falta de recursos humanos.

Pode, assim, concluir-se pelo atraso na implementação da contabilidade analítica nos municípios, apesar da sua obrigatoriedade remontar a 1999.



2.7- Auditoria interna

O objectivo de uma auditoria financeira de demonstrações financeiras é o de habilitar o auditor a expressar uma opinião se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro aplicável. (NIR 200)

O termo - âmbito de uma auditoria- refere-se aos procedimentos de auditoria que, no juízo do auditor e com fundamentos nas ISA's, são considerados como apropriados nas circunstâncias para atingir os objectivos de auditoria. Ao determinar os procedimentos de auditoria a serem desempenhados na condução de uma auditoria de acordo com as normas internacionais de auditoria, o auditor deve conformar-se com cada uma das normas internacionais relevantes à auditoria. NIR 200:

A Auditoria e Contabilidade

Contabilidade

Demonstrações Financeiras

Prestação de conta

Utilizadores da informação

Auditoria Financeira  Credibilidade

A auditoria interna é um tipo de auditoria muito diferente. A auditoria interna é uma actividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Ajuda a organização a alcançar os seus objectivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação.(IIA, 2009)

De acordo com *o The Institute of Internal Auditors* , IIA, (2004) os objectivos do controlo interno são assegurar:

- _ a confiança e integridade da informação;
- _ a conformidade com as políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos;
- _ a salvaguarda de activos;
- _ a utilização económica e eficiente dos recursos; e



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à area Metropolitana do Porto

_ a realização dos objectivos estabelecidos para as operações ou programas.

A avaliação do controlo interno efectuada pela auditoria interna tem em vista colaborar com os gestores de topo e com os responsáveis pelos diferentes serviços no aperfeiçoamento do funcionamento dos serviços em geral e do sistema de controlo que lhe deve estar associado.

A auditoria interna, incide sobre aspectos organizativos, sistemas, delegação de poderes e de responsabilidades, métodos e processos de trabalho e outros aspectos em sentido mais amplo e com reflexo em todas as áreas, na articulação e nas interligações que entre elas se estabelecem e no município no seu todo.

A auditoria interna procura identificar insuficiências de normativo, desajustamentos entre o normativo existente e a realidade, métodos e processos desactualizados, tarefas e procedimentos desnecessários, Costa, (2008)

É também preciso que existam mecanismos eficazes que permitam aos serviços de auditoria interna avaliar posteriormente da utilidade do seu trabalho, designadamente através do conhecimento oportuno e da análise sistemática das medidas correctivas desenvolvidas pelos serviços auditados para corrigir situações de relatórios anteriores. Para alcançar este objectivo é aconselhável, nalguns casos, realizar acções de seguimento (“follow-up”) muito curtas e de objectivos muito precisos, Marques, (1997).

A criação de tais mecanismos pode contribuir positivamente para uma alteração de mentalidades e comportamentos, para uma outra postura e nova cultura do município, para a melhoria da qualidade e da utilidade do serviço prestado pela auditoria interna e podem passar, por exemplo, pela criação de - comités de auditoria - responsáveis de auditoria e de auditores internos.

As auditorias internas, por seu turno, devem ter como objectivo principal assessorar o Executivo, apoiar o município em todas as suas actividades e a diferentes níveis de decisão, auxiliar os diferentes serviços no bom desempenho das suas atribuições e responsabilidades. Os principais destinatários dos seus serviços, ao contrário do que acontece com as auditorias financeiras, estão no interior do próprio município e aos diferentes níveis de gestão. Costa, (2008)

Segundo o Felix e Morais (2013), os principais contributos da auditoria interna consiste em assegurar que as normas regulamentares são cumpridas e proceder ao controlo dos activos.



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à area Metropolitana do Porto

De um modo geral, as auditorias mais frequentemente encetadas pelos serviços de auditoria interna são: a auditoria contabilístico financeiro; a auditoria ao controlo interno; a auditoria aos recursos humanos e a auditoria da qualidade.

Os técnicos dos municípios consideraram que os principais contributos da auditoria interna na prossecução dos objectivos municipais residem em assegurar que: as normas regulamentares são executadas; promover o controlo dos riscos; salvaguardar os activos e otimizar a alocação dos activos. De igual modo, pode deduzir-se não existir relação entre dimensão do município e os diferentes contributos para a prossecução dos objectivos municipais.

Indo mais a fundo no que se pretende que a auditoria interna seja hoje em dia, ela pode e deve contribuir para a melhoria contínua do desempenho do município.

Esta perspectiva leva à formulação de mais uma questão de estudo:

4- Os municípios analisados da AMP dispõem de um serviço de auditoria interna independente, como componente fundamental do seu controlo interno? Moura, (2011)

Capítulo III – Normas para o Sector Público

Este capítulo resume os principais normativos de auditoria, nacionais e internacionais, para o sector público, aplicáveis às autarquias.

No que diz respeito ao contexto da administração pública, as normas de auditoria pública envolvem exigências específicas, relacionadas com o ambiente governamental e com as próprias normas de auditoria privada. A auditoria pública impõe exigências adicionais às normas de auditoria geralmente aceites, já que o entendimento de todas as normas aplicáveis é essencial à obtenção de resultados que tenham a qualidade esperada pelos principais destinatários dos pareceres. Por outro lado, o ambiente de recente mudança tem colocado novas exigências às entidades da administração pública que, assim, de forma a garantir que as suas funções continuam a ser desempenhadas conforme critérios profissionais rigorosos, devem rever regularmente as suas políticas e normas de auditoria. (Costa 2008).

3.1- Normas nacionais

O estatuto da ordem dos revisores oficiais de contas (EOROC), consta do decreto-lei nº 487/99, de 16 de Novembro, republicado pelo decreto-lei nº 224/2008, de 20 Novembro, veio determinar que todas as matérias de revisão/auditoria às contas, sejam de ordem legal, estatutária ou contratual, ficam submetidas à disciplina normativa e ao controlo da ordem dos revisores oficiais de contas (OROC).

Contudo, o ROC exerce as suas funções no âmbito da OROC, mas também considerando as normas contabilísticas (v.g. POC, directrizes contabilísticas, NIC/IFRS), o direito societário (v.g. código das sociedades comerciais, código dos valores mobiliários, código comercial) e o direito fiscal (v.g. lei geral tributária, códigos fiscais, código do processo e do procedimento tributário, regime geral das infracções tributárias).

De acordo com artigo 47º do DL 478/99, 16 de Novembro diz nos que são competências específicas dos revisores oficiais de contas inerentes ao exercício da revisão legal das contas, para além de outras que lhe sejam cometidas por lei, a fiscalização da gestão com vista à observância das disposições legais e estatutárias de empresas ou de outras entidades, sem prejuízo da competência atribuída por lei aos seus órgãos e aos membros destes.



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à area Metropolitana do Porto

Constituem também competências específicas dos revisores oficiais de contas quaisquer outras funções de interesse publico que a lei lhes atribua.

No que respeita à revisão/auditoria, em particular a “auditoria às contas”, o ROC segue as normas técnicas de revisão/auditoria específicas da profissão, designadamente as nacionais (directrizes de revisão/auditoria, recomendações técnicas e interpretações técnicas) e supletivamente as internacionais (e.g. normas internacionais de auditoria da IFAC).

No cumprimento dessas normas, o ROC desenvolve procedimentos gerais e específicos de revisão/auditoria que poderão desencadear a apresentação, ao órgão de gestão da entidade auditada, de recomendações para a melhoria dos sistemas de controlo interno (administrativo/contabilístico), e podendo também propor ajustamentos e reclassificações contabilísticas, materialmente relevantes, com o objectivo de se traduzirem nas demonstrações financeiras. Especialmente no que respeita às reclassificações e ajustamentos contabilísticos, compete ao órgão de gestão traduzi-las ou não nas demonstrações financeiras, sendo certo que, se não o fizer, o ROC poderá colocar reservas e ou ênfases na certificação legal das contas, assim como efectuar referências no relatório anual da fiscalização efectuada.

No quadro seguinte resume-se as principais demonstrações financeiras da administração local que são alvo das auditorias, juntando os objectivos destas auditorias e mencionando os principais diplomas e normas constituintes do enquadramento normativo legal.

Quadro nº 4- Auditoria às Demonstrações Financeiras da Administração Local

Demonstrações Financeiras	Auditoria Financeira	
	Objectivos e Características	Enquadramento Normativo-Legal
<u>1- Contabilidade Orçamental:</u> 1.1- Mapas de Controlo da Despesa 1.2 -Mapas de Controlo da Receita 1.3 -Mapa de fluxos de caixa 1.4 –Mapa Execução anual do Programas e Projectos de Investimento 1.5 – Anexo às Demonstrações Financeiras <u>2 – Contabilidade Patrimonial:</u> 2.1- Balanço 2.2 – Demonstração dos Resultados 2.3 – Anexo ao Balanço e DR 2.4- Relatório de Gestão <u>3- Contabilidade Analítica:</u> 3.1 – Mapa de Demonstração de Resultados por Funções (facultativo) 3.2 – Mapas analíticos de custos por cada função	Pretende estabelecer um programa de controlo de qualidade para: 1- Avaliar melhor, potenciando pontos fortes e tentando eliminar os pontos fracos no desenvolvimento da auditoria; 2- Verificar os princípios dos PCGA; 3- Verificar o cumprimento dos critérios de valorimetria; 4- Avaliar o sistema de controlo interno; 5- Verificar o cumprimento de normas e regulamentos; 6- Assegurar a economia (uso de recursos ao menor custo possível): à eficiência (relação entre os resultados obtidos e os recursos ou meios utilizados tendo em vista a optimização) e à eficácia: (concretização dos objectivos organizacionais). Visa emitir opinião há cerca de: 1- Adequação do uso dos fundos públicos; 2- Cumprimento da legalidade e 3- Regularidade financeira.	Suportada nos princípios da seguinte legislação: <ul style="list-style-type: none"> • Decretos-Leis: 155/92, 232/97, 54-A, 166/98, 166A/99, 197/99; • Portarias 794/2000, 898/2000, D.L. 12/2002; • Lei 91/2001; • DRA 872, de Fevereiro 2003; • Normas INTOSAI, IFAC, IIA e OROC.

Fonte: Costa (2008)

O auditor planeia e determina o seu trabalho de acordo com as normas técnicas de revisão/auditoria. Ao aplicar as normas técnicas e decidir os procedimentos de auditoria, assim como a sua extensão, o auditor utilizará o seu juízo profissional, a importância dos conceitos e os riscos relativos.

As normas técnicas de revisão/auditoria da OROC, que compreendem as normas gerais, normas de trabalho de campo e normas de relato, são de aplicação obrigatória em Portugal para os profissionais de auditoria independentemente do que estejam a auditar, e constituem os princípios básicos e os procedimentos essenciais a cumprir pelos auditores no desenvolvimento dos trabalhos por elas abrangidos.

As normas técnicas são suplementadas e desenvolvidas por directrizes de revisão/auditoria (DRAs).

As dúvidas que surjam ou os esclarecimentos que se tornem convenientes relativamente à aplicação das DRAs poderão dar lugar a interpretações técnicas, a emitir pela comissão técnica das normas, quando forem de aplicação generalizada. Tais interpretações técnicas



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à area Metropolitana do Porto

serão objecto de divulgação, para orientar os auditores na aplicação das normas e DRAs e para promover boa prática profissional.

Para o objecto do presente trabalho, são particularmente relevantes as seguintes DRA's (sobretudo a segunda):

- DRA 872, de Fevereiro de 2003, relativa a “empresas municipais, intermunicipais e regionais”;

- DRA 873, de Outubro de 2009, relativa a “autarquias locais e entidades equiparadas”.

Esta DRA 873 visa dar orientação aos ROC de autarquias ou entidades equiparadas quanto aos trabalhos a realizar no que respeita às contas individuais, remetendo-se ROC para recomendação técnica nº9 no caso das contas consolidadas.

Procedimentos de auditoria são o conjunto de procedimentos técnicos com base nos quais o auditor obtém evidências ou provas que sejam suficientes e adequadas para fundamentar o seu parecer sobre as demonstrações financeiras.

Os procedimentos de auditoria dividem-se em gerais e específicos, os primeiros são os que têm aplicação em várias fases da execução do exame enquanto os segundos são usados em situações muito concretas no decorrer das várias áreas da auditoria.

Segundo a ISA 500 são procedimentos gerais:

- inspecção- envolve o exame de registos ou documentos, quer internos ou externos, em formato papel, forma electrónica, ou outros meios, ou um exame físico de um activo.
- observação- consiste em olhar para um processo ou procedimento que está sendo executado por outros, exemplo, a observação feita pelo auditor da contagem de inventários.
- confirmações externas- representam prova de auditoria obtida pelo auditor como uma resposta directa de um terceiro, exemplo, confirmação saldos por parte dos bancos.
- cálculo – consiste na verificação do rigor matemático de documentos ou registos.
- procedimentos analíticos – avaliações da informação financeira feitas por estudo dos relacionamentos plausíveis entre dados não só de informação financeira como não financeira.



- indagação – procurar informação de pessoas conhecedoras, quer da área financeira, ou da área não financeira, dentro da entidade ou fora.

Os procedimentos de auditoria são divididos em testes de conformidade e testes substantivos.

Os testes substantivos têm por finalidade a obtenção de evidências quanto à suficiência, exactidão e validade das informações produzidas. Os testes substantivos dividem-se em testes de transacções e saldos, e procedimentos analíticos.

Conforme menciona Moura, 2011, o POCAL obriga os municípios, nos 30 dias após a sua aprovação, a dar publicidade e remeter os documentos de prestação de contas às seguintes entidades: i) comissão de coordenação e desenvolvimento regional; ii) instituto nacional estatística; iii) direcção-geral orçamento; iv) ministério das finanças e ministério de tutela (actualmente o ministro da presidência, através do secretário de estado da administração local).

Os documentos de prestação de contas, referentes aos dois últimos exercícios, devem ser disponibilizados no site do município.

3.2- Normas internacionais

Há normas internacionais de auditoria desenvolvidas em particular pelas seguintes entidades:

- *INTOSAI – international organization of supreme audit institutions*, agrupa as entidades fiscalizadoras superiores (órgãos de controlo externo dos estados membros, em Portugal é o tribunal de contas) as normas aprovadas constituem uma referência para auditoria do sector público.

- *IFAC – international federation of accountants*, constituída em 1977, herdeira e aglutinadora de diferentes organizações internacionais de profissionais de contabilidade e auditoria, desenvolveu normas completas de auditoria, que são uma referência para a profissão em todo o mundo. Numa fase posterior acrescenta-se a cada uma das normas comentários sobre a aplicabilidade à auditoria do sector público.



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à area Metropolitana do Porto

Os objectivos da auditoria do sector público são diferentes das auditorias do sector privado, e portanto, é impossível aplicar as normas internacionais de auditoria (ISA) desenvolvidos pelo *international auditing and assurance standards board (IAASB)*, como elas são, com auditorias governamentais. Assim, existe um limite para a convergência das normas de auditoria governamental e ISA. Não obstante, a adopção ISA desenvolvida pelo IAASB, que é reconhecido como uma entidade internacional para o estabelecimento de normas, seria mais eficiente do que a INTOSAI de desenvolvimento de normas por conta própria. Como é que a organização internacional de entidades fiscalizadoras superiores (INTOSAI) organiza as normas de auditoria governamentais para a convergência com a ISA, levando em consideração a diferença de o sector da administração do setor privado.

Quando se está perante um grupo de empresas, as contas a apresentar pela empresa mãe são, com algumas excepções pontuais, as contas consolidadas (parágrafos 1, 9 e 10 da IAS 27, Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas), pois são aquelas que dão a visão global dos negócios do grupo. Mas além disso, a IAS 27 permite, isto é sem carácter obrigatório, que as entidades que apresentem contas consolidadas, apresentem outro conjunto de contas adicionalmente às contas consolidadas em que os investimentos em subsidiárias, em entidades conjuntamente controladas ou em associadas sejam registados pelo custo ou segundo as regras da IAS 39. Quer dizer que nestas contas não se aplica o método de consolidação integral, nem o método de consolidação proporcional nem o método da equivalência patrimonial. Estas contas são denominadas contas separadas, expressão que se considera adequada uma vez que inculca a ideia de que não são as demonstrações financeiras principais da entidade, visto as principais serem as consolidadas.

O objectivo da IAS 27 é aprimorar a relevância, confiabilidade e comparabilidade das informações que uma entidade controladora fornece nas suas demonstrações financeiras separadas e em suas demonstrações financeiras consolidadas, para um grupo de entidades sob seu controle. A Norma especifica:

As circunstâncias em que uma entidade deve consolidar as demonstrações financeiras de outra entidade (sendo uma subsidiária);

A contabilização de mudanças no nível de participação societária em uma subsidiária;

A contabilização da perda de controlo de uma subsidiária; e



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à area Metropolitana do Porto

A informação que uma entidade deve divulgar para permitir que os usuários das demonstrações financeiras avaliem a natureza do relacionamento entre a entidade e suas subsidiárias.



PARTE II- ESTUDO EMPÍRICO

Capítulo IV- Metodologia

Na sequência da revisão de literatura efectuada nos capítulos anteriores, no âmbito do tema escolhido para este trabalho, cumpre seguidamente, neste capítulo:

- apresentar e delimitar o âmbito e objectivo do estudo;
- explicar a metodologia usada para responder às questões de investigação levantadas;
- seleccionar a amostra;
- analisar os resultados encontrados;
- confirmar ou não, hipóteses de investigação;

4.1- Âmbito e Objectivo do Estudo

O objectivo da presente investigação consiste em averiguar se os relatórios dos auditores (CLC) são tecnicamente correctos, relativamente a quatro questões de investigação formuladas. (em particular as três primeiras).

O estudo empírico terá como âmbito 17 autarquias pertencentes à Área Metropolitana do Porto.

4.2- Metodologia

Antes de fazer uma abordagem geral das diferentes técnicas de recolha de dados obtidas a partir da pesquisa efectuada, vamos discutir as suas vantagens e procurar ver em que casos serão úteis. Torna-se importante enquadrar os métodos de recolha de dados nomeadamente:

- as técnicas ou métodos de recolha de dados que são um instrumento de trabalho que possibilita a realização de uma pesquisa. Por outras palavras, um modo de se conseguir a efectivação do conjunto de operações em que consiste o método, com vista à verificação empírica, confrontação do corpo de hipóteses com a informação colhida na amostra;
- a escolha dos métodos de recolha dos dados depende dos objectivos da investigação, do modelo de análise e das características do campo de análise;



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à area Metropolitana do Porto

- antes de escolher é importante verificar a sua pertinência em relação aos objectivos específicos de cada trabalho, às suas hipóteses e aos recursos disponíveis;
- anteriormente à construção do método de recolha de dados, há todo um trabalho conducente à definição das perguntas a colocar relacionado com o quadro teórico de referência;
- toda e qualquer técnica de recolha de dados apresenta vantagens e desvantagens de utilização;
- a triangulação de diferentes técnicas de recolha de dados permite várias perspectivas sobre a mesma situação, o que estará presente neste estudo.

O método baseado na observação visual directa segundo Quivy, (2002) “É um método de investigação social que capta comportamentos no momento em que eles se produzem e em si mesmos, sem medição de um documento ou testemunho”.

O investigador está presente e apercebe-se do aparecimento de novos comportamentos ou até mesmo de transformações nos comportamentos já existentes. O investigador tem um campo de observação muito vasto que vai estar directamente relacionado com os objectivos do trabalho a desenvolver e das hipóteses formuladas.

Este método de observação é orientado por uma grelha de observação previamente elaborada.

Em investigação social, o método de observação pode distinguir-se em duas variantes: Observação participante - tipo etnológico, o investigador participa na vida colectiva do grupo que está a estudar, a validade baseia-se na precisão e no rigor das observações, bem como, no confronto entre observações e hipóteses interpretativas. Observação não participante - processos técnicos formalizados, o investigador observa do exterior o grupo que está a investigar. Quivy (1992).

É possível considerar-se que um estudo que recorre a observação é inevitavelmente qualitativo. Este porém, poderá também possuir características quantitativas. Os estudos de caso, geralmente considerados qualitativos, podem combinar uma grande variedade de métodos, incluindo técnicas quantitativas. Bell, (1997: 85) Este estudo será fundamentalmente quantitativo porque vai ser testado através de uma base de dados criada para compreender toda a informação pertinente, retirada às 17 autarquias consideradas.

Um dos primeiros passos seguidos foi a definição das questões da investigação.

A dificuldade ao começar um trabalho tem frequentemente origem na preocupação de fazê-lo demasiado bem e de formular desde logo um projecto de investigação de forma totalmente satisfatória. Uma investigação é, por definição, algo que se procura. É um caminhar para um melhor conhecimento e deve ser aceite como tal, com todas as hesitações, desvios e incertezas que isso implica. Quivy e Campenhoudt, (1998: 31)

Para o desenvolvimento deste estudo uma fundamentada da revisão da literatura foi efectuada a partir da qual as questões de investigação surgiram as quais se ligaram hipóteses de análise.

4.3-Hipóteses de análise

No quadro seguinte faz-se uma síntese das principais questões da literatura e respectivo capítulo de análise.

Quadro nº 5- Relação dos capítulos com as questões de investigação

Capítulo	Questões de investigação
2.2-O Endividamento Municipal	1-A auditoria financeira analisa e relata rigorosamente o cumprimento dos limites de endividamento legalmente definidos para os municípios? (n.ºs 1 e 2 do art.º 37º da LFL)
2.4-A Consolidação de Contas	2-A auditoria financeira analisa e relata rigorosamente o cumprimento da consolidação de contas dos municípios? (art. 46º e ss da LFL), (Moura, 2011)
2.6-A Contabilidade Analítica	3-A auditoria financeira analisa e relata se os municípios estudados da AMP dispõem de contabilidade de custos, exigida pelo POCAL, como peça fundamental do seu controlo interno? (POCAL, ponto 2.8.3) (Carvalho, Costa e Macedo, 2008) (Moura, 2011)
2.7-Auditoria Interna	4- Os municípios analisados da AMP dispõem de um serviço de auditoria interna independente, como componente fundamental do seu controlo interno? (Moura, 2011)

Fonte: própria



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à área Metropolitana do Porto

A partir das perguntas formuladas no quadro nº5 foram elaboradas as seguintes hipóteses de investigação presentes no quadro seguinte (quadro nº6).

Quadro nº 6- Relação das questões de investigação com as hipóteses de análise

Questões de investigação	Hipóteses de investigação
1-A auditoria financeira analisa e relata rigorosamente o cumprimento dos limites de endividamento legalmente definidos para os municípios?	H1- Normalmente, os limites de endividamento dos municípios são cumpridos.
2-A auditoria financeira analisa e relata rigorosamente o cumprimento da consolidação de contas dos municípios?	H2- A consolidação de contas deverá ser efectuada pela entidade-mãe (autarquias).
3-A auditoria financeira analisa e relata se os municípios estudados da AMP dispõem de contabilidade de custos, exigida pelo POCAL, como peça fundamental do seu controlo interno?	H3- A contabilidade de custos é normalmente considerada fundamental para o controlo interno e a gestão das autarquias.
4- Os municípios analisados da AMP dispõem de um serviço de auditoria interna independente, como componente fundamental do seu controlo interno?	H4- A existência de um serviço de auditoria interna deve facilitar o controlo interno dos municípios.

Fonte: própria

A questão 1 analisa e relata o cumprimento dos limites de endividamento legalmente definidos para os municípios; na Hipótese 1 vamos testar se tais limites são cumpridos.

A questão 2 analisa e relata o cumprimento da consolidação de contas dos municípios, na Hipótese 2 vamos equacionar se a consolidação é feita pela entidade-mãe (autarquias).

A questão 3 estuda a contabilidade de custos, como fundamental para controlo interno, e na Hipótese 3 vamos verificar se a contabilidade de custos implementada é fundamental.

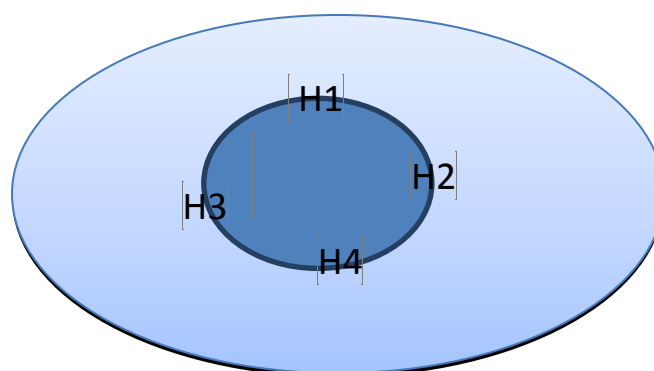
A questão 4 analisa a existência de um serviço de Auditoria Interna como uma forma de controlo fundamental e na Hipótese 4 vai-se contemplar se os municípios dispõem de um Serviço de Auditoria Interna ou não.

Depois de elaboradas as hipóteses de investigação no quadro anteriormente referido, vamos explicar o modelo de análise adoptado.

4.4-Modelo de Análise

O modelo da análise explica como se vão articular as hipóteses de investigação para poder dar resposta, às questões de avaliação. As hipóteses de análise criadas H1, H2, H3, H4 têm a seguinte articulação e ponderação associada.

Figura nº10 – Modelo análise



Fonte. Própria

Para poder responder a questão iterativa decidiu-se optar por um valor quantitativo e equitativo de 25%, respectivamente para cada uma das hipóteses da análise. Assim sendo após se obter avaliação (ou não) das hipóteses construídas, a conclusão final resultará da seguinte equação:

$$C=0,25h1+ 0,25h2+ 0,25h3+ 0,25h4$$

Estes pressupostos serão validados através de um campo de aplicação que nos ira conceder dados. Iremos agora considerar a amostra relevante para este estudo.

4.5-Amostra

O estudo foi desenvolvido através da análise aos relatórios de contas individuais e consolidados de todos os municípios da área metropolitana do Porto, relativos ao ano 2011. Os municípios são obrigados a publicar os relatórios de contas, encontrando algumas dificuldades, nomeadamente alguns municípios não disponibilizam esses relatórios nos sites, embora estando obrigados, conforme referido no capítulo 2.



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à área Metropolitana do Porto

A área metropolitana do Porto é constituída por 17 municípios: Arouca, Espinho, Gondomar, Maia, Matosinhos, Oliveira de Azeméis, Paredes, Porto, Póvoa de Varzim, Santa Maria da Feira, Santo Tirso, São João da Madeira, Trofa, Vale de Cambra, Valongo, Vila do Conde e Vila Nova de Gaia.

Quadro nº 7- Amostra comparativa face ao universo dos Municípios

Dimensão	Municípios			Total
	AMP	%	Restantes	
Grande	6	0,25	18	24
Médio	11	0,11	90	101
Pequeno	-		183	183
Total				308

Fonte: Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses, 2011 e 2012.

O reforço das suas capacidades organizacionais com o objectivo de captar a inovação e de atrair novas actividades é uma das apostas a que a área Metropolitana do Porto atribui particular atenção e que pretende implementar em regime de parceria com os agentes económicos e sociais metropolitanos de modo a, pela conjugação de esforços, potenciar o dinamismo da sociedade civil.

Arouca é uma vila portuguesa da Grande Área Metropolitana do Porto, situada no Distrito de Aveiro, com 3185 habitantes (2011). Pertence à Região Norte, pertenceu, no passado, à província do Douro Litoral, cuja capital era a cidade do Porto, e localiza-se na sub-região do Entre Douro e Vouga, sede de um município com 329,11 km² de área e 22 359 habitantes (2011), subdividido em 20 freguesias.

Espinho é uma cidade portuguesa pertencente ao distrito de Aveiro, com cerca de 21 589 habitantes. Está incluída na Região Norte e sub-região do Grande Porto, pertencendo ainda à Área Metropolitana do Porto.

É sede de um pequeno município urbano, com 21,06 km² de área e 31 786 habitantes (2011), subdividido em 5 freguesias.



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à área Metropolitana do Porto

Gondomar é uma cidade portuguesa pertencente ao Distrito do Porto, região Norte e sub-região do Grande Porto, com cerca de 170 000 habitantes. Está incluída ainda na Área Metropolitana do Porto.

É sede de um município com 131,86 km² de área e 168 027 habitantes (2011), subdividido em 12 freguesias.

A **Maia** é uma cidade e concelho no Distrito do Porto, Região Norte e sub-região do Grande Porto, com 135 306 habitantes (2011). Pertence ainda à Área Metropolitana do Porto.

É sede de um município com 83,14 km² de área, subdividida em 17 freguesias. Para além da cidade da Maia, o concelho possui três vilas: Moreira, Castelo da Maia e Águas Santas.

Matosinhos é uma cidade portuguesa pertencente ao Distrito do Porto, Região Norte e sub-região do Grande Porto. Pertence ainda à Área Metropolitana do Porto.

É sede de um município com 62,30 km² de área e 175 478 habitantes (2011), subdividido em 10 freguesias.

Oliveira de Azeméis é uma cidade portuguesa, localizada no concelho da Área Metropolitana do Porto da Região Norte, com pouco mais de 20 000 habitantes. É sede de um município com 161,1 km² de área e 68 611 habitantes (2011), subdividido em 19 freguesias.

Paredes é uma cidade portuguesa no Distrito do Porto, região Norte e Área Metropolitana do Porto.

É sede de um município com 156,56 km² de área e 86 854 habitantes (2011), subdividido em 24 freguesias. O mais recente Município integrado a 30 de Setembro de 2013, na AMP.

O **Porto** é uma cidade portuguesa situada no noroeste da Península Ibérica, sede do município homónimo com 41,66 km² de área, tendo uma população de 237.584 habitantes (2011). A cidade é considerada uma cidade global gama, sendo a capital do Distrito de Porto e da região estatística do Norte, sub-região do Grande Porto.

É a sede da Grande Área Metropolitana do Porto, que agrupa 16 municípios com 2 294 741 habitantes em 2 089 km² de área e que tem uma densidade populacional próxima de 1098



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à área Metropolitana do Porto

hab/km². A cidade do Porto é conhecida como a Cidade Invicta e como a Capital do Norte. É a cidade que deu o nome a Portugal – desde muito cedo (c. 200 a.C.), quando se designava de Portus Cale, vindo mais tarde a tornar-se a capital do Condado Portucalense. É ainda uma cidade conhecida mundialmente pelo seu vinho, pelas suas pontes e arquitectura contemporânea e antiga, o seu centro histórico, classificado como Património Mundial pela UNESCO, bem como pela sua gastronomia.

Póvoa de Varzim é uma cidade portuguesa na Região Norte. Pertence ainda à Área Metropolitana do Porto, é povoada por 42 396 habitantes na área urbana, num total de 63 408 habitantes no município, segundo o censo de 2011. Embora a porção urbanizada esteja alargada, a sul, para Vila do Conde, havendo uns 100 000 habitantes na aglomeração urbana.

Santa Maria da Feira é uma cidade portuguesa pertencente ao Distrito de Aveiro e situada na Área Metropolitana do Porto, região Norte e sub-região de Entre Douro e Vouga, com cerca de 18 000 habitantes.

É sede de um município com 213,45 km² de área e 139 312 habitantes (2011), subdividido em 31 freguesias.

Santo Tirso é uma cidade portuguesa pertencente à Região Norte do Distrito do Porto e à sub-região do Grande Porto, tendo 21 490 habitantes. Pertence ainda à Área Metropolitana do Porto. Santo Tirso é a sede do município com 135,31 km² de área e 71 530 habitantes (dados de 2011). É subdividido em 24 freguesias.

São João da Madeira é uma cidade portuguesa da Área Metropolitana do Porto com 21 713 habitantes (2011). Faz parte da sub-região Entre Douro e Vouga, integrando a região Norte e o Distrito de Aveiro.

É sede do mais pequeno município português em área, possuindo apenas 8,11 km², correspondendo à área da cidade, o que lhe confere uma elevada densidade populacional de 2 673,9 hab/km².



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à área Metropolitana do Porto

A **Trofa** é um concelho e cidade portuguesa pertencente ao Distrito do Porto, Região Norte e sub-região do Grande Porto, com cerca de 21 600 habitantes. Pertence ainda à Área Metropolitana do Porto.

É sede de um município com 71,88 km² de área e 38 999 habitantes (2011), subdividido em 8 freguesias.

Vale de Cambra é uma cidade portuguesa situada no Distrito de Aveiro. Pertence à Grande Área Metropolitana do Porto, situada na região Norte e sub-região de Entre Douro e Vouga, com 3 912 habitantes.

É sede de um município com 146,21 km² de área e 22 864 habitantes (2011), subdividido em 9 freguesias.

Valongo é uma cidade portuguesa no Distrito do Porto, Região Norte e sub-região do Grande Porto, com cerca de 23 925 habitantes. Pertence à Área Metropolitana do Porto.

É sede de um pequeno município no que concerne ao território com 75,13 km² de área, mas um dos maiores do país no que diz respeito à população, com 97 858 habitantes (2011), subdividido em 5 freguesias.

Vila do Conde é uma cidade portuguesa no Distrito do Porto, Região Norte e sub-região do Grande Porto, com 28 636 habitantes em 2011. Pertence ainda à Área Metropolitana do Porto.

É sede de um município com 149,31 km² de área e 79 533 habitantes (2011), subdividido em 30 freguesias. O município é limitado a norte pelo município da Póvoa de Varzim, a leste por Vila Nova de Famalicão e Trofa, a sul pela Maia e por Matosinhos e a oeste tem litoral no oceano Atlântico.

Localizada na margem Norte da foz do rio Ave, Vila do Conde é um importante centro industrial, porto de pesca e zona balnear e turística, configurando um dos principais e mais procurados centros balneares do país. A cidade faz parte do mesmo aglomerado urbano que a Póvoa de Varzim.

Vila Nova de Gaia é um município português no Distrito do Porto, Região Norte e sub-região do Grande Porto. Pertence ainda à Grande Área Metropolitana do Porto.



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à área Metropolitana do Porto

A cidade está localizada na margem sul da foz do rio Douro. As caves do famoso vinho do Porto ficam localizadas neste concelho, com 168,7 km² de área é o maior concelho do Grande Porto. Subdividido em 24 freguesias, com 302 296 (2011) habitantes.

A ligação à cidade vizinha do Porto é particularmente forte, e não apenas através da partilha do património comum do Vinho do Porto: no passado as famílias burguesas e nobres do Porto tinham em Vila Nova de Gaia quintas e casas de férias.

Quadro nº 8 – Quadro resumo dos Municípios da AMP, por habitante, área e nº freguesias (de acordo com reorganização administrativa das freguesias)

Municípios	Habitantes	Área (Km2)	Nº freguesias
Arouca	22.359	329,11	16
Espinho	31.786	21,06	4
Gondomar	168.027	131,86	7
Maia	135.306	83,14	10
Matosinhos	175.478	62,30	4
Oliveira de Azeméis	68.611	161,10	12
Paredes	86.854	156,56	18
Porto	237.584	41,66	7
Póvoa de Varzim	63.408	82,10	7
Sta Maria da Feira	139.312	213,45	21
Santo Tirso	71.530	135,31	14
S. João da Madeira	21.713	8,11	1
Trofa	38.999	71,88	5
Vale de Cambra	22.864	146,21	7
Valongo	97.858	75,13	4
Vila do Conde	79.533	149,31	21
Vila Nova de Gaia	302.296	168,70	15

Fonte: própria.

Depois da descrição das várias autarquias, componentes da amostra, vamos passar à forma de recolha dos dados para a investigação.



4.6-Forma de Recolha de dados

Foram analisadas os seguintes aspectos nas Demonstrações Financeiras e em outros documentos das autarquias seleccionadas:

- limites de endividamento;
- consolidação de contas;
- contabilidade analítica (ou de custos);
- serviço de auditoria interna.

A recolha dos dados foi obtida através das demonstrações financeiras e dos relatórios de gestão das autarquias, publicados nos sites dos municípios. O relatório de contas dá-nos informação sobre os limites de endividamento definidos, o perímetro de consolidação, as entidades consolidadas, e se têm ou não contabilidade de custos implementada. Quanto à existência de um serviço de auditoria interna, na falta de referência sobre o mesmo nos relatórios, recorreu-se aos organigramas das autarquias.

4.7- Discussão de resultados

4.7.1-Limites de Endividamento

O quadro seguinte (quadro nº 9) apresenta a situação de todos os municípios analisados em termos de nível de endividamento no ano de 2011. Para este ano o limite de endividamento estabelecido era de 125% do montante das receitas provenientes de impostos municipais, participações do município no FEF, participação no IRS, derrama e participação nos resultados das entidades do sector empresarial local, relativas ao ano anterior.(vd. ponto 2.2.1 deste trabalho)

A percentagem do nível de endividamento efectivo de 2011 foi retirada do anuário dos municípios Portugueses de 2011 e 2012; o nível de endividamento líquido resulta da diferença aritmética entre o passivo e os activos circulantes¹³.

O endividamento líquido foi calculado de acordo com a lei das finanças locais (lei nº2/2007), calculado pela diferença entre as dívidas a pagar e as disponibilidades e dívidas a receber. As dívidas à EDP, consolidadas até Dezembro de 1988 são excepcionadas ao abrigo da alínea c) do n.º2 do art. 61.º da LFL. Em termos do artigo 36º da LFL, deve ser considerado o endividamento líquido de todo o sector autárquico. De qualquer modo, a dívida do sector empresarial só será considerada para cômputo do limite de endividamento, em caso de incumprimento das regras de equilíbrio de contas previstas no regime jurídico do sector empresarial local.

As demonstrações financeiras dos municípios identificaram que das 17 autarquias, 7 (41%) respeitavam o limite legal e 10 (59%) não respeitavam esse limite, como se pode ver no quadro seguinte.

Das 10 autarquias que não respeitavam o limite, apenas conseguimos obter a certificação legal de contas de 6 delas.

Destas 6 autarquias que não cumpriam o limite de endividamento, em nenhuma das suas certificações legais de contas relativas a 2011,o revisor fez qualquer referência ao incumprimento desta disposição legal (quer como reserva, quer como ênfase).

Com base nos dados de 2011, observam-se os seguintes limites de endividamento:

¹³ Com exclusão da conta 27- Acréscimos e Diferimentos e da conta 3 – Existências

Quadro nº 9 – Endividamento Autárquico

Município		Nível de Endividamento 2011	Endividamento Líquido 2011	Respeito pelo Limite		CLC ¹⁴
Nº	Nome			S	N	
1	Arouca	36%	4.206.218,00 €	√		CLC não disponível
2	Espinho	243%	40.582.519,00 €		√	CLC não disponível
3	Gondomar	220%	118.193.091,00 €		√	CLC não fez qualquer referência
4	Maia	110%	59.009.358,00 €	√		
5	Matosinhos	40%	30.195.084,00 €	√		
6	Oliveira de Azeméis	164%	40.945.937,00 €		√	CLC não disponível
7	Paredes	142%	46.296.040,00 €		√	CLC não disponível
8	Porto	76%	105.564.580,00 €	√		
9	Póvoa de Varzim	98%	28.432.982,00 €	√		
10	Sta Maria da Feira	158%	69.776.565,00 €		√	CLC não fez qualquer referência
11	Santo Tirso	93%	27.543.993,00 €	√		
12	S. João da Madeira	-99%	-10.356.603,00 €	√		CLC não disponível
13	Trofa	252%	42.427.103,00 €		√	CLC não fez qualquer referência
14	Vale de Cambra	155%	17.746.390,00 €		√	CLC não disponível
15	Valongo	230%	63.805.505,00 €		√	CLC não fez qualquer referência
16	Vila do Conde	164%	62.471.051,00 €		√	CLC não fez qualquer referência
17	Vila Nova de Gaia	158%	150.904.987,00 €		√	CLC não fez qualquer referência

Fonte: Anuário Municípios Portugueses, 2011 e 2012 e fonte própria.

¹⁴ Ver apêndice 1- Certificação Legal de Contas das autarquias

4.7.2- Consolidação de Contas

A consolidação de contas é obrigatória nos termos do artigo nº 46º nº1 da Lei nº2/2007 de 15 de Janeiro. Consideramos a existência de consolidação de contas uma base indispensável para a expressão das situações económicas e financeira agregadas das autarquias. Das 17 autarquias da AMP, em 2011, apenas 3 não tinham a obrigação de elaborar contas consolidadas, nos termos do artº 46 da LFL.

Das 14 que tinham esta obrigação, 2 (12%) não cumpriram a obrigação legal de apresentar contas consolidadas:

- Stª Maria da Feira
- Vale de Cambra

Vejamos o levantamento efectuado à população considerada no quadro seguinte:

Quadro nº 10 – Consolidação de Contas

Município		Consolidação		Obs
Nº	Nome	S	N	
1	Arouca		√	CLC não disponível - Não é aplicável a esta autarquia
2	Espinho		√	CLC não disponível - Não é aplicável a esta autarquia
3	Gondomar	√		
4	Maia	√		
5	Matosinhos	√		
6	Oliveira de Azeméis	√		
7	Paredes	√		
8	Porto	√		
9	Póvoa de Varzim	√		
10	Sta Maria da Feira		√	CLC refere em fase de elaboração (ênfase)
11	Santo Tirso	√		
12	S. João da Madeira	√		
13	Trofa	√		
14	Vale de Cambra		√	CLC não disponível
15	Valongo	√		
16	Vila do Conde		√	CLC não disponível - Não é aplicável a esta autarquia
17	Vila Nova de Gaia	√		

Fonte: fonte própria.

4.7.3- Contabilidade Analítica (de Custos)

A Contabilidade analítica (ou de custos) é obrigatória nos termos do ponto 2.8.3 do Decreto-Lei nº 54-A/99 de 22 de Fevereiro. Consideramos a existência de uma contabilidade analítica fundamental em termos do controlo orçamental, de controlo interno e uma base indispensável para o correcto apuramento de preços e tarifas. Das 17 autarquias da AMP, em 2011 apenas 4 (24%) tinham contabilidade analítica em funcionamento e outras 2 em fase de implementação. A grande maioria (65%) não dispunha de contabilidade analítica.

Assim o resultado da análise é o seguinte:

Quadro nº 11- Contabilidade Analítica

Município		Cont. Analítica		Obs
Nº	Nome	S	N	
1	Arouca		√	CLC não disponível
2	Espinho	√		
3	Gondomar		√	CLC refere a inexistência de Cont. Analítica (ênfase)
4	Maia		√	CLC refere a inexistência de Cont. Analítica (ênfase)
5	Matosinhos	√		Fase implementação
6	Oliveira de Azeméis		√	CLC não disponível
7	Paredes		√	CLC não disponível
8	Porto	√		
9	Póvoa de Varzim		√	CLC refere a inexistência de Cont. Analítica (ênfase)
10	Sta Maria da Feira	√		Fase implementação
11	Santo Tirso		√	CLC não disponível
12	S. João da Madeira		√	CLC não disponível
13	Trofa		√	CLC Não refere
14	Vale de Cambra		√	CLC não disponível
15	Valongo		√	CLC não refere a inexistência de Cont. Analítica
16	Vila do Conde	√		
17	Vila Nova de Gaia	√		

Fonte: fonte própria.



4.7.4- Serviço de Auditoria Interna

Apesar de não ser uma obrigação legal a existência de um departamento de auditoria interna é extremamente importante para o controlo interno de uma autarquia. Entendemos “auditoria interna” nos termos da definição do Institute of Internal Auditors:

- “Auditoria interna (AI) é uma actividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Ajuda a organização a alcançar os seus objectivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação”.

Analisamos as autarquias sobre esta temática e foram obtidos os seguintes resultados. Das 17 autarquias da AMP, apenas 4 (24%) têm um departamento de auditoria interna. Curiosamente há 2 autarquias que não são as de maior dimensão mas que reconheceram a conveniência em instalar um departamento de auditoria interna (referimo-nos a Oliveira de Azeméis e S. João da Madeira).

Quadro nº 12- Serviço de Auditoria Interna

Município		Dep. Auditoria Interna		Obs
Nº	Nome	S	N	
1	Arouca		√	
2	Espinho		√	
3	Gondomar		√	
4	Maia		√	
5	Matosinhos	√		
6	Oliveira de Azeméis	√		
7	Paredes		√	
8	Porto	√		
9	Póvoa de Varzim		√	
10	Sta Maria da Feira		√	
11	Santo Tirso		√	
12	S. João da Madeira	√		
13	Trofa		√	
14	Vale de Cambra		√	Não refere
15	Valongo		√	
16	Vila do Conde		√	
17	Vila Nova de Gaia		√	

Fonte: fonte própria.

Depois da apresentação desta discussão de resultados, as conclusões do estudo são expressas seguidamente.

Capítulo IV – Conclusão

Na introdução do presente trabalho foi dito que o seu objectivo é, com base nos relatórios e contas e nas demonstrações financeiras dos 17 municípios da Área Metropolitana do Porto relativos ao ano de 2011, analisar a problemática da auditoria financeira aos municípios.

Para tal, foi realizada uma revisão da literatura onde foram contempladas as questões que reputamos de particular relevância e actualidade:

- O limite de endividamento das autarquias legalmente estabelecido
- A existência (ou não) de contabilidade analítica
- A consolidação de contas
- A existência (ou não) de um departamento de auditoria interna

Estas questões formaram a síntese teórica que motivou um modelo de análise que foi testado com uma metodologia qualitativa/quantitativa.

A recolha dos dados para dar resposta às hipóteses de investigação permitiu a elaboração do seguinte quadro conclusivo.

Quadro nº 13 – Hipóteses de investigação e conclusões

Hipóteses de Investigação		Conclusões
H1	Normalmente, os limites de endividamento dos municípios são cumpridos.	Normalmente não são cumpridos os limites de endividamento estabelecidos legalmente, e as certificações legais de contas não fazem qualquer referência a tal facto.
H2	A consolidação de contas deverá ser efectuada pela entidade-mãe (autarquia).	Geralmente as autarquias integram as entidades públicas participadas na consolidação de contas.
H3	A contabilidade de custos é normalmente considerada fundamental para o controlo interno.	Não existe contabilidade de custos implementada em grande parte das autarquias.
H4	A existência de um serviço de auditoria interna deve facilitar a controlo interno dos municípios.	Existe um departamento de auditoria interna num número reduzido de autarquias.

Fonte: Própria



Considerando o modelo de análise definido e atendendo a percentagem de contribuição de cada hipótese de análise teremos as seguintes percentagens conclusivas:

- **H1** - O cumprimento do limite de endividamento, traduz-se em 10,29%¹⁵, correspondente a 7 autarquias que cumprem o limite num total de 17 autarquias com a ponderação de 25%.
- **H2** - Quanto à consolidação de contas 17,65%¹⁶, corresponde às 12 autarquias que cumpriram a obrigação, num total de 17, com a ponderação de 25%.) cumpriram a obrigação de consolidar as contas efectuada pela entidade-mãe.
- **H3** - A contabilidade de custos é fundamental para o controlo interno e a gestão, mas a maioria das autarquias ainda não dispõem de contabilidade de custos, significando 8,75%¹⁷ que cumprem a obrigação.
- **H4** - A existência de um serviço de auditoria interna facilita o controlo interno, mas a grande maioria das autarquias ainda não têm. Apenas as autarquias de grande dimensão dispõem desse serviço. (5,88%)¹⁸, corresponde a 4 autarquias que cumprem o limite num total de 17 autarquias com a ponderação de 25%).

Tal facto parece significar que, face ao objectivo da presente investigação no que se refere aos pontos elencados como fundamentais para auditoria aos municípios – endividamento, consolidação, contabilidade de custos, auditoria interna - os resultados da análise apurados conduzem a uma confirmação em apenas cerca de 45%. (42,57%). O facto de os municípios de maior envergadura terem confirmado estes pressupostos em muito contribuiu para este resultado. Assim, considera-se que este estudo obteve resultados satisfatórios os quais estão em conformidade com a literatura existente.

Por outras palavras, podemos exprimir as seguintes conclusões:

¹⁵ H1- (ou seja, (7/17) *25%)

¹⁶ H2- (ou seja, (12/17) *25%)

¹⁷ H3- (ou seja, (6/17) *25%)

¹⁸ H4- (ou seja, (4/17) *25%)



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à area Metropolitana do Porto

- apesar de normalmente não serem cumpridos os limites de endividamento das autarquias (em 59% dos casos analisados), os revisores oficiais de contas não referem tal facto, tao relevante, nas suas certificações legais de contas; na nossa opinião, tal facto, pela violação de uma disposição legal relevante, deveria suscitar uma “ênfase” da parte do revisor;

- geralmente (71% dos casos) as autarquias elaboraram contas consolidadas;

- em grande parte das autarquias analisadas (65%) não há contabilidade analítica (ou de custos), incumprindo a lei, mas as certificações de contas são, em regra, omissas quanto a tal facto;

- há departamento de auditoria interna num número reduzido de autarquias (24%).

De salientar, contudo, que existe a consciência que os resultados encontrados neste estudo podem estar condicionados por algumas limitações. Algumas das limitações podem estar relacionadas com amostra utilizada, nomeadamente o seu tamanho relativamente reduzido (17 autarquias, num total de 308 autarquias), o horizonte temporal limitado a um ano (2011) e o seu âmbito restrito apenas á área metropolitana do Porto. Outra limitação é o facto do enquadramento legal, regulamentar, económico e político concreto de Portugal estar em contante actualização. A propósito refira-se a alteração legal recente que vem dar um enquadramento específico à lei das finanças locais, a vigorar a partir de 2014 (Lei nº 73/2013, de 3 de Setembro).

A Lei nº 73/2013, de 3 de Setembro LFL procurou criar regras mais simples, mas ao mesmo tempo mais exigentes e coerentes, no que respeita, nomeadamente, ao equilíbrio orçamental, aos limites da dívida, aos mecanismos de recuperação financeira, à prestação de contas individual e consolidada e à auditoria externa e certificação legal de contas.

As principais alterações desta nova LFL, no que respeita ao âmbito deste trabalho são as seguintes:

- ao nível da consolidação de contas procede-se ao alargamento do perímetro de consolidação das contas dos municípios e, agora, também das entidades intermunicipais e entidades associativas municipais;



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à area Metropolitana do Porto

- a dívida total de operações orçamentais do município não pode ultrapassar, em 31 de Dezembro de cada ano, 1,5 vezes a média da receita corrente líquida cobrada nos três exercícios anteriores;
- criação de FAM (Fundo de Apoio Municipal) pessoa colectiva de direito público, dotada de autonomia administrativa e financeira que tem por objecto prestar assistência financeira aos municípios.

Uma proposta de trabalho futuro e de desenvolvimento do presente trabalho poderá ser aplicar este estudo a uma amostra bastante mais ampla e mais representativa do universo dos municípios portugueses, contemplando também um horizonte temporal mais alargado, o que permitirá detectar a evolução das problemáticas estudadas ao longo do tempo.



Referências Bibliográficas

- Arens, A., Loebbecke J., (1996), Auditing an Integrated Approach, Prentice Hall Inc., 6ª Edition
- Bell, Judith (1997). Como realizar um projecto de investigação, (1ª edição), Lisboa: Gradiva Publicações, Lda.
- Boyton, W. C., Kell, W. G., & Raymond, J. N. (2008), Auditoria, São Paulo, Atlas.
- Carta Europeia de Autonomia Local
- Castanheira, N. (2007), “Auditoria Interna baseada no Risco. Estudo do caso português”, Dissertação de Mestrado da Universidade do Minho, Junho.
- Carvalho, J. B., Jorge, S. e Fernandes, M. J. (2005) “Contributo do POCAL para o aumento da transparência nas contas dos Municípios Portugueses”, 3º Congresso Nacional da Administração Pública, Instituto Nacional de Administração de Lisboa, Novembro.
- Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P. e Jorge, S. (2006) “Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2006”, patrocinado pelo Tribunal de Contas e Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, 2ª Edição.
- Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P. e Jorge, S. (2010) “Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2010”, patrocinado pelo Tribunal de Contas e Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, 2ª Edição., Março (2012).
- Carvalho, João, Costa, Teresa Carmo, Macedo, Natália. (2008) “A contabilidade analítica ou de custos no sector publico administrativo” Revista OTOC nº96, Março de 2008.
- Costa, C. (2000), “Auditoria Financeira”, Editora Rei dos Livros, Lisboa, 7ª ed.: pp. 23-40..
- Costa, A. F., Pereira, J. M. e Blanco, S. R. (2006), “Auditoria do sector público no contexto da nova gestão pública”, Revista de Estudos Politécnicos, Vol.III nºs 5/6: pp. 201-225.
- Costa, C. B. (2007), Auditoria Financeira Teoria & Prática. Lisboa: Rei dos Livros.
- Costa, Anabela. (2008), “A Auditoria Interna nos Municípios Portugueses” Dissertação de Mestrado da Faculdade Economia da Universidade de Coimbra, Novembro.



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à area Metropolitana do Porto

- Costa, C. B. (2010), Auditoria Financeira Teoria e Prática, Lisboa, Rei dos Livros.
- Costa, Fernando, (2013) Salve-se (d) o Poder Local, Lisboa, Alêtheia Editores.
- Crespi, Irving (2004), “Public Opinion Quartely”, Oxford University, Vol. 68 nº 3: pp. 487-488.
- Estorninho, M. J. (1996), “A fuga para o direito privado, contributo para o estudo da actividade de direito privado na administração pública”, Almedina, Coimbra, pp. 49-75 e 86-123.
- Felix, Sofia Alexandra Lopes e Morais, Georgina, (2013) “Uma análise sistémica da auditoria interna nos municípios em Portugal”, Revista IPAI nº53, Outubro/Dezembro.
- Gonçalves, Susana Maria de Oliveira e Silva (2007). A consolidação de contas da Administração Pública: Enquadramento Teórico e Análise Empírica. Universidade do Minho – Dissertação de Mestrado – Mestrado em Contabilidade e Auditoria. Braga.
- IIA – The Institute of Internal Auditors (2004), “International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing”, The Institute of Internal Auditors, documento disponível em <http://www.theiia.org>.
- Lopes, Carlos António R.e Pires, João Rui M. (2012), “Consolidação de contas no Sector Público” Teoria e Prática, Caso Prático Município, Edições Sílabo
- Machado, J. C. (2004), “Auditoria Interna Baseada no Risco”, Jornal de Contabilidade– APOTEC, Lisboa, Dezembro: pp.414-417.
- Marques, M. (1997), “Auditoria e Gestão”, Editorial Presença, pp. 53-91.
- Mcnamee, D. e Selim, G. (1998), “Risk Management: Changing the internal auditor`s paradigm”, The Institute of Internal Auditors, February, pp. 13-15.
- Mesa, J. O. e Rivas, C. C. (2001), “Auditoria à distância”, Auditoria Pública nº 25, pp. 76-82.
- Moura, Nelson Joel (2011), Procedimentos de Auditoria a adoptar na Revisão Legal das Contas dos Municípios, Revista nº52 OROC Jan-Mar, pp 11-23.
- NAO – National Audit Office, (1988), “Um esquema para as auditorias de economia, eficácia e eficiência”, documento disponível em: <http://www.nao.gov.uk>.
- Rodrigues, José Azevedo, “Organização da estrutura de custos das instituições de ensino superior e de IDT”, tendo por base a obra “Contabilidade e Finanças para a



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à area Metropolitana do Porto

- Gestão” de António Borges, Azevedo Rodrigues e José Morgado Áreas Editora (3ª Edição no prelo), (2011).
- Rocha, J. F. da (2009), Direito Financeiro Local (Finanças Locais), CEJUR, Janeiro.
 - Simões, Bruno, (2013,19 de Abril).Tribunal de Contas já aprovou 71 resgates a câmaras municipais saiba quais são. Jornal de Negócios.
 - Sumners, G. (2004), “The Committe Handbook”, John While & Sons, 1ªEd.pp. 110.
 - Pascoal, Telmo Rebola; Ribeiro, Jorge H. V., (2001), “Relatório de Gestão das Entidades Públicas e Privadas Portuguesas – Instrumento de informação e de controlo da actividade”, Boletim da OROC, Out./Dez., pp. 46-58.
 - Pradas, L. T. e Salvador, I. C. (1995), “Auditoria de entidades locais”, Instituto de Auditore, Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid, pp. 9-19.
 - Quivy, R., Cam penhnhoudt, L. (1992). Manual de Investigação em Ciências Sociais. Lisboa: Gradiva, 2008
 - Quivy, R. e Campenhoudt, L. (1998). Manual de Investigação em Ciências Sociais, (2ª edição), Lisboa: Gradiva Publicações, Lda.
 - Tribunal de Contas (1999), “Manual de Auditoria e de Procedimentos”, Tribunal de Contas,Vol. 1, Lisboa, pp. 9 e 25, disponível em: <http://www.tcontas.pt/actos/manual/Manual.pdf>.
 - Zárata, F. C. O. (2001), “La gestión de riesgos: un enfoque práctico”, Partida Doble, Julio- Agosto: pp.64-76.

Sites:

- Direcção Geral Tesouro e Finanças, Sector Empresarial do Estado link: http://www.dgtf.pt/ResourcesUser/ApoiosFinanceirosEstado/Destaques/PAEL_Ponto_de_Situacao_03_12_2013.pdf
- Tribunal de Contas aprova resgate do Estado a 18 municípios (2012) Jornal Publico <http://www.publico.pt/local/noticia/tribunal-de-contas-aprova-resgate-do-estado-a-18-municipios-1582623>
- Área Metropolitana do Porto <http://www.amp.pt/gca/index.php?id=75>.



- OCDE-Principles of Corporate Governance:
<http://www.ocde.org/daf/investment/guidelines>

Legislação:

- Constituição da República Portuguesa, Título IX, artigo 266º ponto 1
- Decreto-Lei n.o 243/79, de 25 de Julho, Estabelece normas relativas à elaboração do orçamento e contas das autarquias locais
- Decreto-Lei n.o5-A/2002, de 11 de Janeiro
- Decreto-Lei n.o 42/98, de 6 de Agosto, revogada pela Lei bº2/2007, de 15 Janeiro.
- Decreto-Lei n.o 341/83, de 21 de Julho, Determina o modelo orçamental e contabilístico das autarquias locais.
- Decreto-lei nº54 A de 1999, de 22 de Fevereiro- Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
- Decreto-Lei 64-B/2011, de 30 de Dezembro, Orçamento do Estado para 2012
- Decreto-Lei 43/2012 de 28 de Agosto- Programa Apoio à Economia Local
- Decreto-Lei 487/99, 16 de Novembro, EOROC
- Despacho nº 9870/2009 do Gabinete do Ministro das Finanças e da Administração Publica, publicado a 13 de Abril, no DR nº 71, 2a serie Parte C.”
- DRA 873-Autarquias Locais e Entidades Equiparadas, Outubro 2009
- DRA 872-Entidades Municipais, Intermunicipais e Metropolitanas, Março 2009.
- DRA 790- Relatório Anual sobre a Fiscalização Efectuada, Janeiro, 2003.
- EOROC-Estatuto Ordem Revisores Oficiais de Contas, previsto no decreto-Lei nº 487/99, de 16 de Novembro
- ISA 200- Objectivos Gerais do Auditor Independente e a Condução de uma Auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria, Dezembro, 2009
- ISA 240-A Responsabilidade do Auditor ao Considerar a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras, Dezembro, 2009
- IAS 27 Consolidated and Separate Financial Statements.
- IAS 39 Financial Instruments
- Lei nº2/2007, de 15 de Janeiro, Lei das Finanças Locais.



Auditoria aos Municípios, uma aplicação à area Metropolitana do Porto

- NCRF 15- Investimentos em subsidiárias e consolidação, aviso nº15 655/2009, de 7 Setembro
- NCRF 13- Interesses em empreendimentos conjuntos e investimentos em associadas, aviso nº15 655/2009, de 7 Setembro
- NIR 200- Objectivo e Princípios Básicos que Regem a Revisão/Auditoria de Demonstrações Financeiras
- Portaria 474/2010 de 15 de Junho, orientação nº1/2010, orientação genérica relativa à consolidação de contas no âmbito do sector público administrativo.
- Sétima Directiva 83/349/CEE do Conselho de 13 de Junho de 1983,do Tratado sobre contas consolidadas.



Anexos

Anexo 1

Ranking dos 50 Municípios com maior Endividamento Líquido, entre 2007 e 2012

Unidade: euros

Município	Dimensão	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Variação 11-12	Variação 09-12
1 Lisboa	G	842 959 952	849 974 863	833 161 119	776 589 168	709 547 975	308 814 884	-56,5%	-62,9%
2 Portimão	M	21 753 731	51 933 740	88 637 861	141 472 225	153 844 357	147 910 327	-3,9%	66,9%
3 Vila Nova de Gaia	G	232 002 249	177 244 262	198 116 194	174 701 399	150 904 987	144 743 834	-4,1%	-26,9%
4 Aveiro	M	115 759 052	122 342 587	135 870 627	145 922 405	137 993 763	122 159 477	-11,5%	-10,1%
5 Gondomar	G	100 615 564	111 152 104	124 026 729	120 446 700	118 193 091	108 848 840	-7,9%	-12,2%
6 Cascais	G	4 552 562	2 625 776	59 621 053	89 771 684	76 276 054	88 838 317	16,5%	49,0%
7 Porto	G	153 531 307	122 110 962	110 658 448	127 023 125	105 564 580	87 862 685	-16,8%	-20,6%
8 Santarém	M	52 617 260	57 805 673	75 378 251	80 315 989	95 044 012	86 160 397	-9,3%	14,3%
9 Funchal	G	59 111 097	79 452 968	88 225 192	83 638 705	85 966 547	80 121 995	-6,8%	-9,2%
10 Sintra	G	68 817 325	74 678 352	82 120 950	86 975 487	111 349 153	77 985 691	-30,0%	-5,0%
11 Braga	G	80 906 925	80 569 363	86 118 604	79 784 425	68 480 238	73 540 725	7,4%	-14,6%
12 Seixal	G	26 908 035	32 477 555	49 834 687	36 625 485	43 103 433	68 935 086	59,9%	38,3%
13 Évora	M	33 008 563	36 721 941	58 718 313	62 490 906	71 742 765	68 253 821	-4,9%	16,2%
14 Loulé	M	7 475 536	9 911 233	54 408 661	85 397 482	83 275 266	67 083 890	-19,4%	23,3%
15 Guimarães	G	70 208 845	65 257 420	71 280 466	77 084 475	76 344 400	66 018 299	-13,5%	-7,4%
16 Fundão	M	56 035 485	62 557 329	64 035 523	63 377 945	64 503 149	64 023 661	-0,7%	0,0%
17 Vila do Conde	M	67 422 825	62 566 709	61 794 193	67 404 446	62 471 051	60 852 751	-2,6%	-1,5%
18 Setúbal	G	65 823 971	59 242 110	58 064 174	62 018 507	63 431 845	58 651 348	-7,5%	1,0%
19 S ^ª M ^ª Feira	G	41 751 733	53 800 289	64 387 668	66 367 914	69 776 565	58 263 943	-16,5%	-9,5%
20 Valongo	M	43 017 214	48 540 895	64 722 274	67 000 261	63 805 505	57 856 269	-9,3%	-10,6%
21 Faro	M	51 433 130	59 658 607	62 015 551	65 034 175	63 018 824	57 820 094	-8,2%	-6,8%
22 VR Santo António	P	7 282 930	-8 379 549	20 085 799	42 990 167	53 508 262	57 149 021	6,8%	184,5%
23 Seia	M	46 142 171	47 652 649	53 606 127	56 888 755	56 780 556	56 641 509	-0,2%	5,7%
24 Loures	G	37 224 221	45 536 636	66 653 070	69 846 608	64 031 186	54 654 451	-14,6%	-18,0%
25 Paredes	M	11 365 882	15 670 678	30 822 659	41 483 145	46 296 040	52 144 663	12,6%	69,2%
26 Covilhã	M	77 579 619	63 701 089	77 207 154	74 491 961	53 417 568	49 556 233	-7,2%	-35,8%
27 Leiria	G	18 919 134	72 094 199	75 291 230	73 955 935	64 885 434	49 009 342	-24,5%	-34,9%
28 Figueira da Foz	M	54 414 770	52 363 062	57 194 722	56 302 847	54 202 385	48 845 370	-9,9%	-14,6%
29 Lagos	M	4 449 534	12 624 036	37 650 806	42 049 820	50 232 243	48 618 932	-3,2%	29,1%
30 Coimbra	G	45 032 645	46 522 795	53 022 478	50 645 297	47 991 736	43 916 695	-8,5%	-17,2%
31 Albufeira	M	-7 534 580	-1 979 969	30 590 564	46 671 133	55 033 996	43 698 035	-20,6%	42,8%
32 Paços de Ferreira	M	26 040 332	30 434 158	37 717 746	44 515 542	44 409 068	43 014 136	-3,1%	14,0%
33 Maia	G	92 904 847	79 755 156	80 048 556	70 297 109	59 009 358	42 377 418	-28,2%	-47,1%
34 Espinho	M	36 150 095	36 972 698	38 557 913	39 055 803	40 582 519	42 067 136	3,7%	9,1%
35 Odivelas	G	55 206 854	54 628 977	59 406 981	58 995 128	46 723 275	38 376 886	-17,9%	-35,4%
36 Trofa	M	13.546.041	27.952.178	38.123.544	40.808.813	42.427.103	37.848.482	-10,8%	-0,7%
37 Oeiras	G	57.957.019	64.664.035	64.090.818	60.303.976	48.478.083	36.899.387	-23,9%	-42,4%
38 Barreiro	M	28.688.403	29.366.447	32.574.466	33.475.631	40.816.252	34.635.748	-15,1%	6,3%
39 Santa Cruz	M	14.180.064	16.027.527	22.086.819	30.435.083	34.112.173	34.303.372	0,6%	55,3%
40 Portalegre	M	27.741.728	28.728.658	33.194.791	33.125.255	34.210.208	33.615.058	-1,7%	1,3%
41 Guarda	M	35.099.497	32.493.490	36.158.200	39.207.793	35.602.592	33.560.172	-5,7%	-7,2%
42 Fornos de Algodres	P	31.493.368	34.132.238	34.632.611	33.626.794	33.760.359	33.336.267	-1,3%	-3,7%
43 Oliveira de Azeméis	M	46.067.612	44.617.633	46.059.896	44.359.608	40.945.937	33.295.732	-18,7%	-27,7%
44 Viana do Castelo	M	15.640.633	23.722.450	29.389.497	35.172.591	33.554.766	32.573.257	-2,9%	10,8%
45 Marco de Canaveses	M	40.354.830	42.459.771	41.369.430	40.719.747	34.622.214	32.027.567	-7,5%	-22,6%
46 Torres Vedras	M	9.233.554	13.895.177	24.500.915	34.971.325	36.609.175	31.939.685	-12,8%	30,4%
47 Chaves	M	27.362.278	27.894.615	31.881.194	24.858.229	35.428.879	31.450.829	-11,2%	-1,3%
48 Santo Tirso	M	20.272.787	23.454.170	33.110.003	25.535.885	27.543.993	31.257.557	13,5%	-5,6%
49 Torres Novas	M	32.103.816	27.856.766	30.647.860	32.447.410	33.574.971	31.038.152	-7,6%	1,3%
50 Lamego	M	14.985.838	19.171.484	25.852.112	32.261.488	29.726.016	30.756.315	3,5%	19,0%

Fonte: Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses (2011 e 2012)

Anexo 2

Ranking dos Municípios com maior redução do Endividamento Líquido, em 2011 e 2012

Unidade: euros

Município	Dimensão	2011	Município	Dimensão	2012
1 Lisboa	G	-67.041.193	Lisboa	G	-400.733.091
2 Matosinhos	G	-32.252.167	Sintra	G	-33.363.462
3 Vila Nova de Gaia	G	-23.796.412	Barcelos	G	-30.793.665
4 Porto	G	-21.458.545	Porto	G	-17.701.896
5 Covilhã	M	-21.074.392	Matosinhos	G	-17.241.399
6 Angra do Heroísmo	M	-14.007.726	Maia	G	-16.631.940
7 Cascais	G	-13.495.630	Loulé	M	-16.191.376
8 Vila Franca de Xira	G	-12.730.816	Leiria	G	-15.876.092
9 Anadia	M	-12.628.978	Aveiro	M	-15.834.286
10 Odiveelas	G	-12.271.854	Sesimbra	M	-14.481.404
11 Oeiras	G	-11.825.893	Amadora	G	-13.874.715
12 Olhão	M	-11.809.217	Viseu	M	-12.468.562
13 Braga	G	-11.304.187	Oeiras	G	-11.578.696
14 Maia	G	-11.287.751	Santa Maria da Feira	G	-11.512.622
15 Leiria	G	-9.070.501	Albufeira	M	-11.335.961
16 Óbidos	P	-9.008.159	Silves	M	-10.992.311
17 Amadora	G	-8.461.338	Povoação	P	-10.606.754
18 Aveiro	M	-7.928.642	Vila Nova de Famalicão	G	-10.438.973
19 São João da Madeira	M	-7.580.062	Guimarães	G	-10.326.102
20 Penafiel	M	-6.793.278	Castelo Branco	M	-10.015.569
21 Ponte de Lima	M	-6.330.475	Loures	G	-9.376.735
22 Marco de Canaveses	M	-6.097.533	Gondomar	G	-9.344.250
23 Loures	G	-5.815.422	Santarém	M	-8.883.615
24 Caldas da Rainha	M	-5.734.620	Odiveelas	G	-8.346.389
25 Viseu	M	-5.509.587	Oliveira de Azeméis	M	-7.650.205
26 Caminha	P	-5.479.449	Ourém	M	-6.487.406
27 Ponte de Sor	P	-5.458.536	Tavira	M	-6.249.844
28 Vila do Conde	M	-4.933.395	Barreiro	M	-6.180.504
29 Mealhada	M	-4.695.049	Vila Nova de Gaia	G	-6.161.153
30 Felgueiras	M	-4.373.107	Vila Franca de Xira	G	-6.068.949
31 Águeda	M	-4.262.479	Lourinhã	M	-5.993.246
32 Pombal	M	-4.182.833	Valongo	M	-5.949.236
33 Castelo Branco	M	-4.132.881	Portimão	M	-5.934.030
34 Ribeira Grande	M	-4.116.820	Alcobaça	M	-5.885.833
35 Vila Real	M	-4.112.117	Funchal	G	-5.844.552

Fonte: Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses (2011 e 2012)

Anexo 3

Ranking dos 50 Municípios que apresentam maior Independência Financeira (receitas próprias/receitas totais), entre 2007 e 2012

Município	Dimensão	2007	2008	2009	2010	2011	2012
1 Lisboa	G	86,8%	86,2%	71,9%	86,3%	78,9%	88,8%
2 Albufeira	M	84,9%	85,6%	69,7%	76,9%	83,1%	84,7%
3 Lagoa (Algarve)	M	79,9%	82,1%	70,8%	78,8%	81,6%	83,6%
4 Lagos	M	77,6%	83,4%	67,9%	75,8%	78,0%	83,5%
5 Oeiras	G	80,8%	74,8%	80,9%	81,4%	77,6%	79,7%
6 Seixal	G	81,7%	70,2%	73,3%	77,5%	72,1%	79,2%
7 Porto	G	77,6%	78,7%	72,2%	76,8%	75,5%	76,7%
8 Portimão	M	76,3%	63,2%	55,8%	73,3%	77,0%	76,1%
9 Vila Real de Santo António	P	68,4%	74,9%	60,2%	86,7%	77,9%	74,5%
10 Óbidos	P	68,0%	72,1%	61,8%	58,8%	68,5%	72,6%
11 Maia	G	71,7%	76,6%	61,8%	66,9%	69,2%	72,1%
12 Barreiro	M	65,7%	57,3%	62,8%	66,5%	68,2%	69,3%
13 Almada	G	76,5%	71,8%	71,2%	64,8%	69,4%	68,7%
14 Loulé	M	85,7%	81,7%	67,3%	66,6%	69,3%	68,6%
15 Aveiro	M	69,8%	33,4%	54,7%	76,2%	65,4%	67,9%
16 Póvoa de Varzim	M	73,0%	60,7%	53,2%	71,0%	60,2%	67,7%
17 Funchal	G	58,6%	61,6%	66,9%	66,5%	68,7%	67,0%
18 Setúbal	G	74,0%	77,4%	75,0%	71,6%	68,4%	66,3%
19 Palmela	M	77,9%	73,9%	60,1%	62,9%	70,2%	66,3%
20 Sesimbra	M	85,2%	81,0%	73,2%	76,5%	71,3%	66,0%
21 Cascais	G	79,7%	79,5%	69,9%	70,2%	66,7%	65,2%
22 Mafra	M	82,2%	75,7%	75,9%	55,6%	68,4%	65,1%
23 Faro	M	67,6%	59,4%	52,6%	60,8%	67,8%	64,6%
24 Valongo	M	62,2%	63,8%	47,8%	49,2%	56,2%	63,4%
25 Sintra	G	63,8%	64,9%	59,5%	45,5%	60,1%	63,3%
26 Santa Cruz	M	48,0%	33,7%	53,6%	49,1%	52,8%	63,2%
27 Odivelas	G	69,0%	64,7%	63,7%	56,6%	59,6%	62,1%
28 Loures	G	76,5%	72,9%	54,7%	66,2%	63,4%	62,1%
29 Castro Marim	P	51,3%	45,9%	43,6%	62,1%	56,2%	61,5%
30 Vila Nova de Famalicão	G	62,4%	62,5%	60,1%	55,3%	58,7%	61,3%
31 Silves	M	62,8%	66,8%	44,5%	57,8%	58,6%	60,9%
32 Tavira	M	69,5%	63,3%	56,7%	61,4%	56,6%	60,7%
33 Amadora	G	67,4%	67,4%	55,3%	55,9%	55,4%	60,6%
34 Montijo	M	66,8%	70,4%	57,3%	56,3%	59,0%	59,7%
35 Alcochete	P	71,3%	71,1%	56,5%	68,5%	55,4%	59,3%
36 Figueira da Foz	M	64,1%	61,2%	46,3%	54,0%	32,0%	58,9%
37 Nazaré	P	61,5%	61,6%	32,5%	50,1%	62,1%	58,5%
38 Marinha Grande	M	66,4%	58,0%	63,6%	61,2%	62,0%	57,9%
39 Vila Franca de Xira	G	67,6%	63,5%	62,8%	61,2%	58,5%	56,7%
40 Leiria	G	64,2%	52,6%	49,1%	55,9%	58,0%	56,6%
41 Moita	M	58,3%	49,7%	54,9%	57,4%	55,5%	56,2%
42 Coimbra	G	61,1%	65,9%	62,3%	60,0%	60,7%	55,7%
43 Benavente	M	72,1%	70,2%	55,0%	58,4%	57,3%	54,8%
44 Vila Nova de Gaia	G	51,6%	68,6%	61,7%	61,5%	63,0%	54,5%
45 Matosinhos	G	75,7%	62,4%	60,4%	55,2%	50,0%	53,9%
46 Porto Santo	P	35,3%	55,1%	51,8%	54,2%	43,4%	53,7%
47 Vila do Conde	M	72,5%	70,0%	49,2%	58,3%	53,9%	53,7%
48 Santa Maria da Feira	G	51,5%	44,8%	44,0%	43,9%	46,5%	52,8%
49 Caldas da Rainha	M	52,0%	57,4%	43,6%	49,5%	54,1%	52,8%
50 Lourinhã	M	58,8%	53,7%	36,3%	51,6%	40,5%	52,5%

Fonte: Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses (2011 e 2012)



Apêndices



Apêndice 1

Certificação legal de contas de 2011

Passamos a apresentar as reservas e as ênfases mais comuns para o universo das 17 autarquias da AMP analisadas:

A) **Reservas:**

- Dada a dimensão, multiplicidade e em certos casos antiguidade dos elementos integrantes do Imobilizado dos Municípios, associada à sua dispersão, assim como à insuficiência de informação interna, quer sobre os critérios valorimétricos utilizados na valorização do **Imobilizado Corpóreo**, quer sobre o grau de acabamento do Imobilizado em curso, proveniente de exercícios anteriores, não é possível aos auditores emitir uma opinião devidamente fundamentada sobre a plenitude e adequação do valor das correspondentes rubricas apresentadas no Balanço, assim como das correspondentes amortizações e dos subsídios para investimentos e, conseqüentemente, dos seus efeitos nos resultados.
- Não é possível aos auditores formar uma opinião sobre a exigibilidade ou não desta dívida, bem como dos seus juros. Dívidas a **instituições de crédito** não reconhecidas no balanço, segundo parecer dos Municípios, a mesma não é exigível.
- Face, às informações disponíveis, não foi possível aos auditores quantificar o impacto dos **processos judiciais** em curso, das dívidas a terceiros de curto prazo nas demonstrações financeiras, Por insuficiência das respostas aos pedidos de confirmação externa.



B) Ênfases

- Os Municípios, por razões de operacionalidade, ainda não implementaram o sistema de **Contabilidade de Custos**, conforme determina o POCAL.
- Na elaboração do Anexo ao balanço e à demonstração dos resultados consolidados, alguns Municípios acolheram a sugestão do modelo de estrutura de **anexo** ao balanço e à demonstração dos resultados consolidados constante das instruções emanadas pelo SATAPOCAL.
- Alguns municípios possuem serviços municipalizados, organismos dotados de autonomia financeira e administrativa cujo documento de prestação de contas evidenciam valores que não foram evidenciados nas contas do município, integrando as contas consolidadas.