

HUMANIDADES E CIÊNCIAS SOCIAIS:

Perspectivas
Teóricas,
Metodológicas
e de
Investigação

Luis Fernando González-Beltrán
(organizador)



EDITORA
ARTEMIS
2024

VOL VII

HUMANIDADES E CIÊNCIAS SOCIAIS:

Perspectivas
Teóricas,
Metodológicas
e de
Investigação

Luis Fernando González-Beltrán
(organizador)



EDITORA
ARTEMIS
2024

VOL VII



O conteúdo deste livro está licenciado sob uma Licença de Atribuição Creative Commons Atribuição-Não-Comercial NãoDerivativos 4.0 Internacional (CC BY-NC-ND 4.0). Direitos para esta edição cedidos à Editora Artemis pelos autores. Permitido o download da obra e o compartilhamento, desde que sejam atribuídos créditos aos autores, e sem a possibilidade de alterá-la de nenhuma forma ou utilizá-la para fins comerciais.

A responsabilidade pelo conteúdo dos artigos e seus dados, em sua forma, correção e confiabilidade é exclusiva dos autores. A Editora Artemis, em seu compromisso de manter e aperfeiçoar a qualidade e confiabilidade dos trabalhos que publica, conduz a avaliação cega pelos pares de todos manuscritos publicados, com base em critérios de neutralidade e imparcialidade acadêmica.

Editora Chefe	Prof. ^a Dr. ^a Antonella Carvalho de Oliveira
Editora Executiva	M. ^a Viviane Carvalho Mocellin
Direção de Arte	M. ^a Bruna Bejarano
Diagramação	Elisangela Abreu
Organizador	Prof. Dr. Luis Fernando González-Beltrán
Imagem da Capa	Bruna Bejarano, Arquivo Pessoal
Bibliotecário	Maurício Amormino Júnior – CRB6/2422

Conselho Editorial

Prof.^a Dr.^a Ada Esther Portero Ricol, *Universidad Tecnológica de La Habana “José Antonio Echeverría”*, Cuba
Prof. Dr. Adalberto de Paula Paranhos, Universidade Federal de Uberlândia, Brasil
Prof. Dr. Agustín Olmos Cruz, *Universidad Autónoma del Estado de México*, México
Prof.^a Dr.^a Amanda Ramalho de Freitas Brito, Universidade Federal da Paraíba, Brasil
Prof.^a Dr.^a Ana Clara Monteverde, *Universidad de Buenos Aires*, Argentina
Prof.^a Dr.^a Ana Júlia Viamonte, Instituto Superior de Engenharia do Porto (ISEP), Portugal
Prof. Dr. Ángel Mujica Sánchez, *Universidad Nacional del Altiplano*, Peru
Prof.^a Dr.^a Angela Ester Mallmann Centenaro, Universidade do Estado de Mato Grosso, Brasil
Prof.^a Dr.^a Begoña Blandón González, *Universidad de Sevilla*, Espanha
Prof.^a Dr.^a Carmen Pimentel, Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro, Brasil
Prof.^a Dr.^a Catarina Castro, Universidade Nova de Lisboa, Portugal
Prof.^a Dr.^a Cirila Cervera Delgado, *Universidad de Guanajuato*, México
Prof.^a Dr.^a Cláudia Neves, Universidade Aberta de Portugal
Prof.^a Dr.^a Cláudia Padovesi Fonseca, Universidade de Brasília-DF, Brasil
Prof. Dr. Cleberton Correia Santos, Universidade Federal da Grande Dourados, Brasil
Dr. Cristo Ernesto Yáñez León – New Jersey Institute of Technology, Newark, NJ, Estados Unidos
Prof. Dr. David García-Martul, *Universidad Rey Juan Carlos de Madrid*, Espanha
Prof.^a Dr.^a Deuzimar Costa Serra, Universidade Estadual do Maranhão, Brasil
Prof.^a Dr.^a Dina Maria Martins Ferreira, Universidade Estadual do Ceará, Brasil
Prof.^a Dr.^a Edith Luévano-Hipólito, *Universidad Autónoma de Nuevo León*, México
Prof.^a Dr.^a Eduarda Maria Rocha Teles de Castro Coelho, Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro, Portugal
Prof. Dr. Eduardo Eugênio Spers, Universidade de São Paulo (USP), Brasil
Prof. Dr. Eloi Martins Senhoras, Universidade Federal de Roraima, Brasil
Prof.^a Dr.^a Elvira Laura Hernández Carballido, *Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo*, México



Prof.ª Dr.ª Emilas Darlene Carmen Lebus, *Universidad Nacional del Nordeste/ Universidad Tecnológica Nacional, Argentina*
Prof.ª Dr.ª Erla Mariela Morales Morgado, *Universidad de Salamanca, Espanha*
Prof. Dr. Ernesto Cristina, *Universidad de la República, Uruguay*
Prof. Dr. Ernesto Ramírez-Briones, *Universidad de Guadalajara, México*
Prof. Dr. Fernando Hitt, *Université du Québec à Montréal, Canadá*
Prof. Dr. Gabriel Díaz Cobos, *Universitat de Barcelona, Espanha*
Prof.ª Dr.ª Gabriela Gonçalves, Instituto Superior de Engenharia do Porto (ISEP), Portugal
Prof.ª Dr.ª Galina Gumovskaya – Higher School of Economics, Moscow, Russia
Prof. Dr. Geoffroy Roger Pointer Malpass, Universidade Federal do Triângulo Mineiro, Brasil
Prof.ª Dr.ª Gladys Esther Leoz, *Universidad Nacional de San Luis, Argentina*
Prof.ª Dr.ª Glória Beatriz Álvarez, *Universidad de Buenos Aires, Argentina*
Prof. Dr. Gonçalo Poeta Fernandes, Instituto Politécnico da Guarda, Portugal
Prof. Dr. Gustavo Adolfo Juárez, *Universidad Nacional de Catamarca, Argentina*
Prof. Dr. Guillermo Julián González-Pérez, *Universidad de Guadalajara, México*
Prof. Dr. Håkan Karlsson, *University of Gothenburg, Suécia*
Prof.ª Dr.ª Iara Lúcia Tescarollo Dias, Universidade São Francisco, Brasil
Prof.ª Dr.ª Isabel del Rosario Chiyon Carrasco, *Universidad de Piura, Peru*
Prof.ª Dr.ª Isabel Yohena, *Universidad de Buenos Aires, Argentina*
Prof. Dr. Ivan Amaro, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Brasil
Prof. Dr. Iván Ramon Sánchez Soto, *Universidad del Bío-Bío, Chile*
Prof.ª Dr.ª Ivânia Maria Carneiro Vieira, Universidade Federal do Amazonas, Brasil
Prof. Me. Javier Antonio Albornoz, *University of Miami and Miami Dade College, Estados Unidos*
Prof. Dr. Jesús Montero Martínez, *Universidad de Castilla - La Mancha, Espanha*
Prof. Dr. João Manuel Pereira Ramalho Serrano, Universidade de Évora, Portugal
Prof. Dr. Joaquim Júlio Almeida Júnior, UniFIMES - Centro Universitário de Mineiros, Brasil
Prof. Dr. Jorge Ernesto Bartolucci, *Universidad Nacional Autónoma de México, México*
Prof. Dr. José Cortez Godinez, Universidad Autónoma de Baja California, México
Prof. Dr. Juan Carlos Cancino Diaz, Instituto Politécnico Nacional, México
Prof. Dr. Juan Carlos Mosquera Feijoo, *Universidad Politécnica de Madrid, Espanha*
Prof. Dr. Juan Diego Parra Valencia, *Instituto Tecnológico Metropolitano de Medellín, Colômbia*
Prof. Dr. Juan Manuel Sánchez-Yáñez, *Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, México*
Prof. Dr. Juan Porras Pulido, *Universidad Nacional Autónoma de México, México*
Prof. Dr. Júlio César Ribeiro, Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro, Brasil
Prof. Dr. Leinig Antonio Perazolli, Universidade Estadual Paulista (UNESP), Brasil
Prof.ª Dr.ª Livia do Carmo, Universidade Federal de Goiás, Brasil
Prof.ª Dr.ª Luciane Spanhol Bordignon, Universidade de Passo Fundo, Brasil
Prof. Dr. Luis Fernando González Beltrán, *Universidad Nacional Autónoma de México, México*
Prof. Dr. Luis Vicente Amador Muñoz, *Universidad Pablo de Olavide, Espanha*
Prof.ª Dr.ª Macarena Esteban Ibáñez, *Universidad Pablo de Olavide, Espanha*
Prof. Dr. Manuel Ramiro Rodriguez, *Universidad Santiago de Compostela, Espanha*
Prof. Dr. Manuel Simões, Faculdade de Engenharia da Universidade do Porto, Portugal
Prof.ª Dr.ª Márcia de Souza Luz Freitas, Universidade Federal de Itajubá, Brasil
Prof. Dr. Marcos Augusto de Lima Nobre, Universidade Estadual Paulista (UNESP), Brasil
Prof. Dr. Marcos Vinicius Meiado, Universidade Federal de Sergipe, Brasil
Prof.ª Dr.ª Mar Garrido Román, *Universidad de Granada, Espanha*
Prof.ª Dr.ª Margarida Márcia Fernandes Lima, Universidade Federal de Ouro Preto, Brasil
Prof.ª Dr.ª María Alejandra Arecco, *Universidad de Buenos Aires, Argentina*
Prof.ª Dr.ª Maria Aparecida José de Oliveira, Universidade Federal da Bahia, Brasil
Prof.ª Dr.ª Maria Carmen Pastor, *Universitat Jaume I, Espanha*



Prof.ª Dr.ª Maria da Luz Vale Dias – Universidade de Coimbra, Portugal
Prof.ª Dr.ª Maria do Céu Caetano, Universidade Nova de Lisboa, Portugal
Prof.ª Dr.ª Maria do Socorro Saraiva Pinheiro, Universidade Federal do Maranhão, Brasil
Prof.ª Dr.ª MªGraça Pereira, Universidade do Minho, Portugal
Prof.ª Dr.ª Maria Gracinda Carvalho Teixeira, Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro, Brasil
Prof.ª Dr.ª María Guadalupe Vega-López, *Universidad de Guadalajara, México*
Prof.ª Dr.ª Maria Lúcia Pato, Instituto Politécnico de Viseu, Portugal
Prof.ª Dr.ª Maritza González Moreno, *Universidad Tecnológica de La Habana, Cuba*
Prof.ª Dr.ª Mauriceia Silva de Paula Vieira, Universidade Federal de Lavras, Brasil
Prof. Dr. Melchor Gómez Pérez, *Universidad del Pais Vasco, Espanha*
Prof.ª Dr.ª Ninfa María Rosas-García, Centro de Biotecnología Genómica-Instituto Politécnico Nacional, México
Prof.ª Dr.ª Odara Horta Boscolo, Universidade Federal Fluminense, Brasil
Prof. Dr. Osbaldo Turpo-Gebera, *Universidad Nacional de San Agustín de Arequipa, Peru*
Prof.ª Dr.ª Patrícia Vasconcelos Almeida, Universidade Federal de Lavras, Brasil
Prof.ª Dr.ª Paula Arcoverde Cavalcanti, Universidade do Estado da Bahia, Brasil
Prof. Dr. Rodrigo Marques de Almeida Guerra, Universidade Federal do Pará, Brasil
Prof. Dr. Saulo Cerqueira de Aguiar Soares, Universidade Federal do Piauí, Brasil
Prof. Dr. Sérgio Bitencourt Araújo Barros, Universidade Federal do Piauí, Brasil
Prof. Dr. Sérgio Luiz do Amaral Moretti, Universidade Federal de Uberlândia, Brasil
Prof.ª Dr.ª Silvia Inés del Valle Navarro, *Universidad Nacional de Catamarca, Argentina*
Prof.ª Dr.ª Solange Kazumi Sakata, Instituto de Pesquisas Energéticas e Nucleares (IPEN)- USP, Brasil
Prof.ª Dr.ª Stanislava Kashtanova, *Saint Petersburg State University, Russia*
Prof.ª Dr.ª Susana Álvarez Otero – *Universidad de Oviedo, Espanha*
Prof.ª Dr.ª Teresa Cardoso, Universidade Aberta de Portugal
Prof.ª Dr.ª Teresa Monteiro Seixas, Universidade do Porto, Portugal
Prof. Dr. Valter Machado da Fonseca, Universidade Federal de Viçosa, Brasil
Prof.ª Dr.ª Vanessa Bordin Viera, Universidade Federal de Campina Grande, Brasil
Prof.ª Dr.ª Vera Lúcia Vasilévski dos Santos Araújo, Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Brasil
Prof. Dr. Wilson Noé Garcés Aguilar, *Corporación Universitaria Autónoma del Cauca, Colômbia*
Prof. Dr. Xosé Somoza Medina, *Universidad de León, Espanha*

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) (eDOC BRASIL, Belo Horizonte/MG)

H918 Humanidades e ciências sociais [livro eletrônico] : perspectivas teóricas, metodológicas e de investigação: vol. VII / Organizador Luis Fernando González-Beltrán. – Curitiba, PR: Artemis, 2024.

Formato: PDF

Requisitos de sistema: Adobe Acrobat Reader

Modo de acesso: World Wide Web

Inclui bibliografia

Edição bilingue

ISBN 978-65-81701-37-6

DOI 10.37572/EdArt_281124376

1. Ciências sociais. 2. Humanidades. I. González-Beltrán, Luis Fernando.

CDD 300.1

Elaborado por Maurício Amormino Júnior – CRB6/2422



PRÓLOGO

Este séptimo volumen de la colección *Humanidades y Ciencias Sociales: Perspectivas Teóricas, Metodológicas y de Investigación* reúne una serie de estudios multidisciplinarios que reflejan la constante evolución de los problemas contemporáneos en diversas áreas del conocimiento. Los artículos aquí presentados fueron seleccionados a partir de un análisis cuidadoso de sus contribuciones innovadoras, que van desde desafíos globales, como la gobernanza climática y la seguridad alimentaria, hasta temas profundamente arraigados en las prácticas culturales y sociales, como las dinámicas del pensamiento crítico en la educación y los nuevos enfoques en la traducción y la literatura.

La diversidad temática y metodológica de los trabajos refleja la riqueza y complejidad de las humanidades y las ciencias sociales en el mundo contemporáneo. La primera sección: Lingüística, Cultura e Historia, con tres capítulos, explora aspectos históricos e ideológicos, como la interpretación de referentes culturales del folclor: los cambios en los modelos educativos en México; así como el debate lingüístico en la inclusión social.

La siguiente sección: Acción Participativa, Promoción Social e Innovación, que incluye dos capítulos, se centra en las prácticas concretas de desarrollo social e innovación organizacional, como es el caso de los proyectos integradores en educación; y el uso de Metodologías transdisciplinarias para la identidad organizacional.

En la sección Procesos Educativos: Universitarios, Escuelas Rurales y Educación para la salud, tenemos cinco capítulos, donde se muestra cómo esta colección no solo presenta variadas perspectivas teóricas y metodológicas, sino que también destaca la relevancia de las ciencias sociales y las humanidades para la construcción de una sociedad más consciente, crítica e inclusiva, al proponer, primero, un nuevo enfoque, más interdisciplinario e interactivo, de la formación jurídica; al proponer en segundo lugar, a la Universidad como promotora de una pedagogía para el pensamiento crítico; tercero, proponiendo la escuela rural como foco para fomentar una nutrición adecuada; a continuación, proponiendo también las prácticas de investigación como factor clave en la innovación y la solución de problemas en la instrucción primaria; y finalmente, considerando los programas educativos como un elemento fundamental en la calidad de vida de pacientes terminales.

La interconexión entre la teoría y la práctica impregna este volumen, demostrando cómo las ciencias sociales y las humanidades no solo producen conocimiento, sino que también contribuyen directamente a la solución de problemas sociales apremiantes, como se muestra en las siguientes secciones. En nuestra cuarta sección: Administraciones

Públicas, Auditorías Municipales y Responsabilidad Legal, con tres capítulos, los temas versan sobre los nuevos sistemas contables; los cambios de revisiones fiscales en los municipios; y las responsabilidades legales en el ámbito de la salud.

También con tres capítulos, la sección: Empresas: Desafíos y Vinculación con la Academia, inicia con la evaluación de empresas exportadoras del sector agropecuario; sigue con la formalización de las pequeñas empresas como factor que promueve su crecimiento y su éxito; y termina con la colaboración Unidad Académica y Empresa.

Además, el libro también aporta una reflexión sobre temas emergentes, como el impacto de las tecnologías, con los tres capítulos de la última sección: Tecnología para todos los usos: Ambiente, Supervisión y Terrorismo. Aquí se demuestra que las nuevas tecnologías tienen la propiedad de ser ubicuas, se pueden desarrollar con una meta particular, pero su uso se extiende a todas las esferas de actuación humana, desde la adaptación al cambio climático, la implementación de políticas públicas efectivas y la promoción de la sostenibilidad ambiental y social; pasando por el uso de drones en la preservación del patrimonio arquitectónico, ofreciendo mayor seguridad a los monumentos y también a los trabajadores de ese sector; hasta el uso de contranarrativas en la lucha contra el terrorismo, que también ataca, y es atacado, con el uso de drones.

Al abordar temas como la identidad, la seguridad, la política ambiental y la educación, los artículos contribuyen a una comprensión más profunda y compleja de las dinámicas sociales y culturales que nos rodean. Invitamos a los lectores a explorar las reflexiones y propuestas presentadas en este volumen, que sin duda enriquecerán el debate académico y ampliarán las fronteras del conocimiento en las áreas de las humanidades y las ciencias sociales.

Dr. Luis Fernando González Beltrán
Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM)

SUMÁRIO

LINGÜÍSTICA, CULTURA E HISTORIA

CAPÍTULO 1..... 1

SECONDARY TEXT: AUTHOR'S CONCEPTION AND TRANSLATOR'S INDIVIDUALITY

Galina Gumovskaya

 https://doi.org/10.37572/EdArt_2811243761

CAPÍTULO 2..... 14

PRINCIPIOS IDEOLÓGICOS DE LOS MODELOS EDUCATIVOS DURANTE 100 AÑOS DE HISTORIA EN MÉXICO

Fernando Hernández López

Dulce María de los Ángeles Hernández Condado

Fernando Flores Vázquez

 https://doi.org/10.37572/EdArt_2811243762

CAPÍTULO 3.....24

PARADOXES AND LEARNING WITH PORTUGUESE SAYINGS: A DEBATE OF CULTURE, KNOWLEDGE, AND A WAY TO EDUCATION AND INTEGRATION OF MIGRANTS IN PORTUGAL

Isabel Marçano

 https://doi.org/10.37572/EdArt_2811243763

ACCIÓN PARTICIPATIVA, PROMOCIÓN SOCIAL E INNOVACIÓN

CAPÍTULO 4..... 36

PROYECTOS INTEGRADORES: UNA HERRAMIENTA EFECTIVA PARA EL DESARROLLO DE COMPETENCIAS PROFESIONALES DE PROMOCIÓN SOCIAL

Mariuxi Palacios Cedeño

Yanelis Ramos Alfonso

Janina Pincay

 https://doi.org/10.37572/EdArt_2811243764

CAPÍTULO 5.....47

SIGNOS DISTINTIVOS: ESTRATEGIA PARA FORTALECER LA IDENTIDAD ORGANIZACIONAL Y LOS ÍNDICES DE DESARROLLO TECNOLÓGICO E INNOVACIÓN

Diana Marcela Burgos-Duarte
Hugo Alberto Martínez-Jaramillo
Jennifer Vega-Barbosa

 https://doi.org/10.37572/EdArt_2811243765

PROCESOS EDUCATIVOS: UNIVERSITARIOS, ESCUELAS RURALES Y EDUCACIÓN PARA LA SALUD

CAPÍTULO 6..... 69

IMPORTANCIA DE LA ENSEÑANZA DE LA FILOSOFÍA DEL DERECHO, DENTRO DEL ÁREA DE FORMACIÓN GENERAL Y JURÍDICA

Gabriela Noemi Elgul

 https://doi.org/10.37572/EdArt_2811243766

CAPÍTULO 7..... 85

EL PENSAMIENTO CRÍTICO EN ESTUDIANTES UNIVERSITARIOS DE HONDURAS: UN ANÁLISIS DESDE LA MEDICIÓN Y LO PEDAGÓGICO

Ángel Guillermo-Alvarado
Lourdes Melissa Rodríguez-Aguilar

 https://doi.org/10.37572/EdArt_2811243767

CAPÍTULO 8.....102

IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN EDUCATIVA EN LA FORMACIÓN DE DOCENTES EN EDUCACIÓN PRIMARIA: ESTUDIO DE CASO EN LA PROVINCIA DE CONCEPCIÓN, JUNÍN

Marco Antonio Bazalar Hoces
Antonia del Rosario Sánchez Gonzales
Ronald Condori Crisóstomo
Raúl Eleazar Arias Sánchez

 https://doi.org/10.37572/EdArt_2811243768

CAPÍTULO 9..... 113

SEGURIDAD ALIMENTARIA UN DESAFÍO PARA LA ESCUELA RURAL DEL CARIBE COLOMBIANO

Richar Simanca-Fontalvo
Sonia Aguirre Forero
Nelson Piraneque Gambasica

 https://doi.org/10.37572/EdArt_2811243769

CAPÍTULO 10..... 130

A EXPERIÊNCIA DE DOR NO DOENTE ONCOLÓGICO COM DOENÇA AVANÇADA

Isabel Maria Tarico Bico
Susana Maria Sobral Mendonça
José Manuel Afonso Moreira
Maria Dulce Damas Cruz

 https://doi.org/10.37572/EdArt_28112437610

ADMINISTRACIONES PÚBLICAS, AUDITORÍAS MUNICIPALES Y RESPONSABILIDAD LEGAL

CAPÍTULO 11..... 140

O DESAFIO DA ADOÇÃO DO SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA NAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR

Maria da Conceição da Costa Marques

 https://doi.org/10.37572/EdArt_28112437611

CAPÍTULO 12 166

DETERMINANTES DA OPINIÃO MODIFICADA DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS NOS MUNICÍPIOS PORTUGUESES DE MÉDIA E GRANDE DIMENSÃO: ANOS DE 2019 E 2020

Romeu de Oliveira

 https://doi.org/10.37572/EdArt_28112437612

CAPÍTULO 13.....193

THE LEGAL RESPONSIBILITY OF THE MEDICAL CIENCE STUDENT

Marco Antonio Sigüenza Pacheco
Juan Diego Sigüenza Rojas

María Belén Sigüenza Pacheco
Johnny Esteban Arias Parra
Janeth Esperanza Toalongo Salto

 https://doi.org/10.37572/EdArt_28112437613

EMPRESAS: DESAFÍOS Y VINCULACIÓN CON LA ACADEMIA

CAPÍTULO 14.....205

EVALUACIÓN DE LAS EMPRESAS EXPORTADORAS DEL SECTOR AGROPECUARIO EN CÓRDOBA: ANÁLISIS DE PARTICIPACIÓN, CATEGORIZACIÓN Y PRODUCTOS LÍDERES EN 2022 Y 2023

Carlos Alfonso Márquez Ángel
María Luisa Vidal Guerra
Valentina Mestra Paez
Gerardo Robles Jurado
Maria Rojas Gomez
Nelson Andres Figueroa Mendoza

 https://doi.org/10.37572/EdArt_28112437614

CAPÍTULO 15.....219

LA FORMALIZACIÓN DE LA MICRO, PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA

Marina Elizabeth Salazar Herrera
Blanca Estela Grajales Briscón
Dora Emilia Aguirre Bautista
Adrián de Jesús Ruiz Cuevas
María Olivia Castro
Susana Sánchez Solís
Arturo Rivera López

 https://doi.org/10.37572/EdArt_28112437615

CAPÍTULO 16.....229

ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE LA PARTICIPACIÓN DEL TUTOR EN LA VINCULACIÓN, COMO PARTE DEL MODELO DE INTEGRACIÓN SOCIAL DEL I.P.N.

Alma Lucía Hernández Vera
Alicia Sánchez Jaimes
Oralia Martínez Salgado

 https://doi.org/10.37572/EdArt_28112437616

CAPÍTULO 17 237

GOBERNANZA CLIMATICA: ADAPTACION Y MITIGACION AL CAMBIO CLIMATICO GLOBAL EN LA LEY DE PRESUPUESTOS MINIMOS 27.520 EN LA REPUBLICA ARGENTINA

Gustavo Gonzalez Acosta

 https://doi.org/10.37572/EdArt_28112437617

CAPÍTULO 18 256

EMPLEO DE AERONAVES NO TRIPULADAS (DRONES) PARA LA INSPECCIÓN DE CONSTRUCCIONES CIVILES ROMANAS Y DEMÁS ESTRUCTURAS ANTIGUAS

Rubén Rodríguez Elizalde

 https://doi.org/10.37572/EdArt_28112437618

CAPÍTULO 19 292

USO DE LA CONTRANARRATIVA EN INTERNET EN LA LUCHA CONTRA EL YIHADISMO

Carmelo Jesús Aguilera Galindo

 https://doi.org/10.37572/EdArt_28112437619

SOBRE O ORGANIZADOR..... 299

ÍNDICE REMISSIVO 300

CAPÍTULO 12

DETERMINANTES DA OPINIÃO MODIFICADA DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS NOS MUNICÍPIOS PORTUGUESES DE MÉDIA E GRANDE DIMENSÃO: ANOS DE 2019 E 2020¹

Data de submissão: 26/10/2024

Data de aceite: 11/11/2024

Romeu de Oliveira

Instituto Politécnico de Leiria

Leiria – Portugal

RESUMO: Com o objetivo de perceber quais os determinantes da opinião modificada do Revisor Oficial de Contas (ROC), nos municípios Portugueses de média e grande dimensão, para os períodos de 2019 e 2020, o trabalho analisa as seguintes variáveis: liquidez imediata; endividamento; rentabilidade; provisões; género do auditor; dimensão da empresa de auditoria; e anteriores opiniões modificadas. Através de um estudo explicativo e exploratório e utilizando técnicas de estatística descritiva, estatística inferencial e recorrendo a modelos de regressão logística, o trabalho conclui que no ano de 2019 os determinantes da opinião modificada estão relacionados com a liquidez, o género do auditor e existência de uma anterior opinião modificada, enquanto que no ano de 2020 apenas a anterior opinião modificada é significativa para explicar a modificação da opinião do revisor.

¹ Este capítulo tem por base a dissertação Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade do autor. Uma comunicação e apresentação deste trabalho foi feita no IV Congresso Internacional de Contabilidade Pública (CICP) | Leiria, 14 e 15 de março 2024.

PALAVRAS-CHAVE: Opinião modificada. ROC. Municípios Portugueses. Determinantes. Anterior opinião modificada.

UNDERSTANDING THE DETERMINANTS OF THE MODIFIED OPINION BY THE STATUTORY AUDITOR (ROC) IN MEDIUM AND LARGE PORTUGUESE MUNICIPALITIES, IN THE PERIODS OF 2019 AND 2020

ABSTRACT: The aim of this study is to understand the determinants of the modified opinion by the Statutory Auditor (ROC) in medium and large Portuguese municipalities, in the periods of 2019 and 2020. The work analyses the following variables: quick ratio; debt ratio; profitability; provisions; auditor's gender; size of the auditing company; and previous modified opinions. Through an explanatory and exploratory study and using techniques of descriptive statistics, inferential statistics and using logistic regression models, the work concludes that in 2019 the determinants of the modified opinion are related to quick ratio, gender of the auditor and existence from a previous modified opinion, while in 2020 only the previous modified opinion is significant in explaining the change in modified opinion of Statutory Auditor.

KEYWORDS: Modified Opinion. Statutory Auditor. Portuguese municipalities. Determinants. Previous modified opinion.

1 INTRODUÇÃO

O Revisor Oficial de Contas (ROC), através da auditoria externa às contas dos municípios, veio auxiliar o trabalho de fiscalização do Tribunal de Contas (TdC) e da Inspeção-Geral das Finanças (IGF), cabendo a cada uma destas entidades graus de responsabilidade e trabalhos distintos. A presença do revisor nas autarquias locais destaca-se desde logo, em comparação com as outras duas entidades, pelo maior contacto com os municípios. Esse contacto permanente deve-se ao facto de o auditor ter de apresentar um relatório semestral sobre a situação económica e financeira do município e ter de emitir uma opinião, às contas de cada exercício, através da certificação legal das contas (CLC). Opinião esta que acompanha os documentos de prestação de contas aquando da sua aprovação, como previsto no artigo 76.º, da Lei n.º 73/2013, doravante designada por RFALEI, (artigo com a última atualização pela Lei n.º 51/2018). Com a auditoria externa, os municípios passam a ter um profissional especializado a avaliar e garantir a imagem verdadeira e apropriada das demonstrações financeiras, ferramenta essencial para os decisores (Braga, 2011).

Atendendo à importância que a opinião do revisor apresenta na credibilidade das contas dos municípios nacionais e de forma a enaltecer o trabalho desenvolvido por estes profissionais, importa estudar as opiniões emitidas pelos revisores.

No presente estudo, o objetivo é perceber quais os determinantes que aumentam a probabilidade de emissão de uma opinião modificada por parte dos revisores nos municípios de média e grande dimensão, para os anos de 2019 e 2020, determinantes esses que podem estar relacionados com características do município alvo de auditoria ou relacionadas com a entidade que realiza a auditoria.

Através de um estudo exploratório e explicativo e utilizando técnicas de estatística descritiva, de estatística inferencial e construindo modelos de regressão logística conseguimos perceber quais os determinantes que estão associados a uma entidade que apresenta uma opinião modificada.

Após esta introdução, o trabalho apresenta mais três secções principais. Na segunda secção, realiza-se o enquadramento teórico, apresentando o estado da arte sobre os determinantes da opinião nos municípios portugueses. Na terceira secção, é apresentado o estudo empírico, onde se detalha o objetivo e a metodologia seguida, bem como as variáveis incluídas na análise à opinião do revisor e as hipóteses formuladas. É, ainda, efetuada a análise descritiva das variáveis em estudo, a análise dos modelos de regressão logística e a discussão dos resultados obtidos. No final do trabalho, são apresentadas as principais conclusões.

2 ENQUADRAMENTO TEÓRICO: AUDITORIA EXTERNA NOS MUNICÍPIOS

O estudo dos determinantes que influenciam a opinião do revisor oficial de contas (ROC) corresponde a um de dois tipos de estudos que podem ser realizados na análise às opiniões modificadas do auditor. Enquanto que nos estudos das razões para a opinião modificada, são compiladas as principais matérias incluídas na secção “Base para a opinião com reservas” da certificação legal das contas (CLC), nos estudos dos determinantes são analisadas variáveis, quer financeiras, quer não financeiras, através de técnicas estatísticas, nomeadamente, modelos de regressão logística, para perceber se existem variáveis que influenciam ou estão associadas à emissão de uma opinião modificada.

Os estudos sobre os determinantes da opinião modificada do auditor no setor privado são muito mais vastos do que no setor público. No setor privado, destacamos, por exemplo, os trabalhos realizados por: Chan e Walter (1996), Ballesta e García-Meca (2005), Camargo (2012), Özcan (2016), Peñas *et al.* (2017), Moalla (2017) e Sérgio (2020).

Embora este trabalho não verse sobre o setor privado consideramos pertinente perceber algumas das variáveis estudadas e conclusões obtidas por estes autores, que podem servir para estudar eventuais hipóteses no setor público. Começando pelo estudo mais antigo destacado, Chan e Walter (1996) analisaram as características financeiras das empresas cotadas de Singapura que apresentam relatórios qualificados, de 1973 a 1985. Neste estudo, concluem que as empresas que recebem pareceres qualificados tendem a ser menos rentáveis e apresentam menos liquidez, tendo verificado também que os níveis de endividamento aumentam até ao aparecimento da primeira opinião qualificada.

Relativamente à rentabilidade e à liquidez, também Ballesta e García-Meca (2005), que analisaram as opiniões modificadas dos auditores de empresas cotadas de Espanha, no período compreendido entre 1999 e 2002, observaram que as empresas com opiniões qualificadas apresentam menos rentabilidade e menos liquidez. Numa outra perspetiva, Özcan (2016) refere que empresas com maiores níveis de liquidez e mais lucrativas apresentam menos opiniões qualificadas. No estudo de Ballesta e García-Meca (2005), foi ainda incluída uma variável não financeira com significância estatística, relacionada com a composição dos conselhos de administração, onde a existência de membros de família no conselho de administração aumenta a probabilidade de uma opinião qualificada.

Camargo (2012) analisou os determinantes da opinião do auditor às empresas cotadas da bolsa Brasileira de São Paulo, com referência ao ano de 2010. Na análise, foram incluídas variáveis financeiras, como a liquidez corrente e o resultado do período,

e ainda, variáveis não financeiras, como o tipo de empresa de auditoria ser uma *Big4*² ou o prazo para a emissão do relatório por parte do auditor. Este autor constatou que receber os relatórios do auditor mais tarde e o tipo de empresa de auditoria ser uma *Big4* influencia a emissão de opiniões modificadas.

Outra das variáveis utilizadas e que apresentou significância para explicar a opinião qualificada do auditor foi o endividamento, nos estudos realizados por Peñas *et al.* (2017) e Moalla (2017), tendo este último referido ainda que existe um efeito positivo na qualificação da opinião quando são apresentados resultados negativos.

Sobre os determinantes no setor privado terminamos com o trabalho de Sérgio (2020), onde foram estudados os determinantes da opinião do auditor nas empresas ibéricas sem valores cotados, no ano de 2017. Sérgio (2020) utilizou variáveis financeiras e não financeiras, sendo que destas se destacaram determinantes como: prejuízos no ano da opinião, a opinião ser qualificada no ano anterior e a antiguidade do auditor.

Do exposto, podemos concluir que os autores que trabalham o setor privado incluem variáveis de diversas naturezas, que servem de base para alguns estudos efetuados no setor público, como é o caso de Paananen (2016), que utilizou os determinantes apontados no setor privado para análise às entidades intermunicipais finlandesas e onde concluiu que aumenta a probabilidade da emissão de uma opinião qualificada o atraso na emissão do relatório de auditoria, o tamanho da empresa de auditoria e o tamanho da empresa auditada. Já determinantes como o nível de alavancagem financeira e o auditor ser do género masculino aumentam a probabilidade de os relatórios de auditoria conterem ênfases. No estudo de Paananen (2016), as variáveis financeiras, ao contrário do que acontece em muitos estudos do setor privado, apresentaram pouco impacto para a modificação da opinião e isto, segundo o autor, está relacionado com a finalidade financeira oposta entre entidades públicas e entidades do setor privado.

Paananen *et al.* (2021), utilizando a sugestão para trabalhos futuros referida por Paananen (2016), estudaram os determinantes dos municípios finlandeses. Neste estudo, observaram que 33% dos municípios finlandeses, entre 2009 e 2013, apresentam opiniões qualificadas. No que diz respeito aos determinantes, apresentaram impacto estatístico o nível de financiamento e o resultado obtido, o que leva a concluir que o fraco desempenho económico aumenta a probabilidade de uma opinião qualificada. Outros determinantes encontrados estão relacionados com variáveis não financeiras, como o impacto da não existência de concorrência entre partidos políticos e a probabilidade de

² Quatro maiores empresas de auditoria a nível mundial: KPMG, PwC, Deloitte e EY.

opinião modificada ser menor, ou ainda uma propensão maior do género masculino na emissão de relatórios com opiniões modificadas.

Do setor público e no âmbito nacional, destacamos os trabalhos realizados por Jesus (2019), Godinho (2019), Lopes (2021) e Morais (2023). Jesus (2019) analisou os determinantes da opinião do auditor nos municípios portugueses, do período de 2014 a 2016. Em primeiro lugar, tentou perceber quais os determinantes para uma opinião que apresentava reservas. Posteriormente, tentou perceber quais os determinantes nos relatórios, que embora não apresentassem uma opinião com reservas, continham parágrafos de ênfases. Da análise descritiva da amostra, Jesus (2019) verificou que 73% das opiniões apresentam reservas, e que 68% dos relatórios apresentam ênfases, que a maioria dos municípios nos períodos em análise apresenta resultados positivos (64%), que os municípios apresentam um grau de endividamento médio de 0,19 e um grau médio de liquidez geral de 3,33. No que diz respeito aos determinantes para uma opinião modificada com reservas, variáveis como o tamanho da sociedade de auditoria, o grau de endividamento e relatório com ênfases, apresentam significância. Das restantes variáveis financeiras, para além do endividamento, a liquidez, o grau de alavancagem financeira, rentabilidade dos capitais próprios e o resultado líquido não apresentaram qualquer relação com a opinião apresentar reservas.

Analisando uma amostra de 480 CLC, do período de 2015 e 2016, emitidas aos municípios portugueses, Godinho (2019) observou que 73% das opiniões são modificadas e os principais determinantes para a emissão de uma opinião modificada estão relacionados com o grau de execução orçamental da receita e a existência de opiniões modificadas em relatórios anteriores. Da análise descritiva das variáveis analisadas é referido que a média do endividamento ronda os 38% e a liquidez imediata apresenta valores muito elevados.

Lopes (2021) da análise às opiniões emitidas aos municípios portugueses de média dimensão, constatou que as opiniões modificadas no triénio, 2016 a 2018, rondam os 74%. No atinente às características financeiras dos municípios analisados, verificou que a média do resultado líquido ronda os 2.107,20 milhares de euros e a liquidez média os 4,73. Das variáveis estudadas, destacaram-se como determinantes de uma opinião modificada a variável relacionada com a existência de anteriores opiniões modificadas, a orientação política onde a emissão de uma opinião modificada é mais provável em partidos de direita, a liquidez e o resultado líquido, existindo uma relação inversa entre o resultado líquido e a opinião do auditor.

Por fim, referimos o estudo realizado por Morais (2023), que analisou 1.087 CLC do período de 2014 a 2019, de 257 municípios portugueses. Constatou que 72% das CLC

em análise apresentavam uma opinião modificada e que 85% das CLC foram emitidas por auditores do género masculino. No que respeita aos determinantes que aumentam a probabilidade de uma opinião qualificada, destacam-se: o endividamento, a dimensão da empresa de auditoria e a composição do órgão executivo.

3 ESTUDO EMPÍRICO

3.1 OBJETIVO E METODOLOGIA

O objetivo do presente estudo é o de perceber quais os determinantes da opinião modificada do ROC nos municípios portugueses de média e grande dimensão, nos períodos de 2019 e 2020.

O tipo de estudo que vamos realizar é exploratório e explicativo, pois pretendemos explicar os determinantes que contribuem para uma realidade observada nas certificações legais de contas dos municípios portugueses (Reis, 2022). Para tal utilizamos técnicas de estatística descritiva e de estatística inferencial, assim como modelos de regressão logística, dado que a variável dependente em estudo é dicotómica, isto é, a opinião é modificada ou não é modificada (Marôco, 2021). A utilização do modelo de regressão logística a aplicar é muito utilizado no contexto dos determinantes da opinião por vários autores, tais como: Ballesta e García-Meca (2005); Özcan, (2016); Peñas *et al.* (2017); Sérgio (2020); Paananen (2016); Jesus (2019); Godinho (2019); Lopes (2021); Paananen *et al.* (2021); e Morais (2023).

3.2 DEFINIÇÃO DE VARIÁVEIS E FORMULAÇÃO DE HIPÓTESES

O modelo a analisar neste estudo para além da referida variável dependente, opinião do auditor, pretende analisar a possibilidade de incluir quais as variáveis independentes que podem explicar a variável dependente e que constam na Tabela 1.

Tabela 1. Caracterização das variáveis.

	Variáveis	Sigla	Valor
Dependente	Opinião Modificada	OM	1, se opinião modificada 0, caso contrário

Independentes	Liquidez Imediata	LIQ.I	<u>Caixa+Equivalentes de caixa</u> Passivo Corrente
	Endividamento	END	<u>Passivo</u> Ativo
	Rentabilidade	RENT	<u>Resultado Líquido</u> Património Líquido(Fundos Próprios)
	Provisões	PROV	Em milhares de euros
	Género	GEN	1, se auditor do género masculino 0, caso contrário
	Dimensão da Empresa de Auditoria	DMEA (10)	1, se auditoria efetuada por uma das 10 maiores auditoras nacionais 0, caso contrário
	Anteriores Opiniões Modificadas	AOM	1, se opinião do ano anterior é modificada 0, caso contrário

Fonte: Elaboração própria.

Relativamente às três primeiras variáveis independentes (explicativas), estas são variáveis financeiras apresentadas em rácios (LIQ.I, END, RENT) e são recorrentemente utilizadas no setor privado e no setor público, por autores como Ballesta e García-Meca (2005), Özcan (2016), Paananen (2016), Godinho (2019) ou Lopes (2021). A quarta variável financeira (PROV), que é apresentada em milhares de euros, é uma novidade introduzida neste trabalho, com a finalidade de perceber se o valor das provisões pode ter impacto na opinião do auditor, dado que autores como Oliveira e Carvalho (2023), Maldonado (2019) e Godinho (2019) apresentaram como sendo uma das principais razões incluídas nas reservas para a modificação da opinião.

Para além das variáveis financeiras, apresentamos três variáveis não financeiras dicotómicas do tipo *dummy*, onde o caso de sucesso é igual a 1 e o caso de insucesso é igual a 0. Na variável GEN o caso de sucesso corresponde ao auditor ser do sexo masculino, na variável DMEA (10) o caso de sucesso ocorre quando a entidade é auditada por uma das 10 maiores empresas de auditoria nacionais³ e a existência de uma anterior opinião modificada na CLC do ano anterior é um sucesso na variável AOM.

A variável referente ao género é mais comum nos trabalhos do setor privado, no entanto também podemos observar a sua inclusão nos trabalhos direcionados ao

³ O critério utilizado para identificar as 10 maiores empresas de auditoria nacionais foi o volume de negócios do ano de 2022, através de uma filtragem na base de dados SABI, tendo-se apurado as seguintes entidades: KPMG & Associados, SROC, S.A.; PwC & Associados, SROC, Lda.; E&Y & Associados, SROC, S.A.; Deloitte & Associados, SROC, S.A.; BDO & Associados, SROC, Lda.; Mazars & Associados, SROC, S.A.; Oliveira, Reis & Associados, SROC, S.A.; Grant Thornton & Associados, SROC, Lda.; Moore Stephens & Associados, SROC, S.A.; CFA – Cravo, Fortes, Antão & Associados, SROC, Lda.

setor público, nomeadamente de Paananen (2016), Paananen *et al.* (2021) e Morais (2023), enquanto que a variável dimensão da empresa de auditoria é bastante utilizada por autores internacionais, como Paananen (2016) ou Paananen *et al.* (2021), mas apenas considerando as *Big4*. No panorama nacional, como observou Pinto (2015) os municípios aplicam o critério do preço mais baixo para a seleção do auditor e dado que as *Big4* tendem a praticar valores mais altos na prestação dos seus serviços, a grande maioria dos municípios não são auditados por estas entidades, pelo que, faz mais sentido aplicar uma variável que abarque mais entidades que efetivamente auditam os municípios portugueses de média e grande dimensão, tal como optou Morais (2023) e Jesus (2019).

Utilizando o critério apresentado por Fernandes, Camões e Jorge (2022), nos anos de 2019 e 2020, os municípios portugueses de média e grande dimensão correspondiam a 120, o que equivale a uma população de CLC, para ambos os anos, de 240. Recorrendo à base de dados elaborada por Oliveira e Carvalho (2023), para o estudo sobre as principais razões para a opinião modificada do auditor, e tendo acrescentado à referida base de dados, para além do tipo de opinião emitida, as variáveis caracterizadas na Tabela 1, conseguimos uma amostra equivalente a 91,25% das 240 CLC⁴.

Os dados para o cálculo das variáveis independentes LIQ.I e PROV foram obtidos através do sítio da internet do portal autárquico, da DGAL, no separador de dados financeiros, contas da gerência de 2019 e 2020⁵. Os cálculos dos valores das variáveis END e RENT foram obtidos através da CLC que inicia sempre com a inscrição do total do ativo, dos fundos próprios, ou nas demonstrações do Sistema de Normalização para as Administrações Públicas (SNC-AP), património líquido e o resultado líquido do período.

Por fim, a variável GEN foi obtida pela observação do nome do Revisor Oficial de Contas (ROC) que está a assinar a CLC e a variável DMEA (10) pela menção da Sociedade de Revisores Oficiais de Contas (SROC) ou ROC em nome individual que constam na CLC. A variável AOM foi obtida através da consulta das CLC emitida às contas do ano anterior.

Com o intuito de conseguir chegar ao objetivo definido e com base na revisão da literatura apresentada, com principal destaque para o setor público, formulámos algumas hipóteses de investigação:

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

⁵ <https://portalautarquico.dgal.gov.pt/pt-PT/financas-locais/dados-financeiros/contas-de-gerencia/#searchTabs2>

A primeira hipótese foi formulada com base em Lopes (2021), Godinho (2019) e Paananen (2016). No entanto, apenas Lopes (2021) concluiu que municípios com menor liquidez apresentam mais opiniões modificadas. Godinho (2019) e Paananen (2016) não encontram qualquer relação entre as variáveis.

H1.: Municípios com menor liquidez apresentam maior probabilidade de emissão de opinião modificada.

Atendendo ao facto de que em alguns estudos do setor público não é consensual a existência de determinantes financeiros, como se observou em Paananen (2016), consideramos pertinente a análise da hipótese anterior, bem como da hipótese seguinte, também utilizada em trabalhos de Morais (2023), Godinho (2019) e Lopes (2021). Para Godinho (2023) e Lopes (2021) não existe uma relação estatística entre o endividamento e a opinião do auditor, já Morais (2023) e Jesus (2019) referem que quanto maior o endividamento maior a probabilidade de emissão de uma CLC com opinião com reservas. Assim a segunda hipótese que formulamos é:

H2.: Quanto maior o rácio de endividamento, maior a probabilidade de ser emitida uma opinião modificada.

Atendendo ao constatado por Oliveira e Carvalho (2023), onde uma das principais razões apontadas pelos revisores sobre as provisões se prende com a falta de reconhecimento ou ainda por provisões insuficientemente mensuradas, decidimos formular a hipótese 3, que não apresenta conclusões de outros trabalhos no setor público, sendo assim uma novidade.

H3.: Quanto maior o valor das provisões, maior a probabilidade de ser emitida uma opinião modificada.

A última hipótese formulada, onde se pretende perceber se o tamanho da empresa de auditoria influencia a emissão de opiniões modificadas é incluída em estudos de Godinho (2019), que embora tenha referido que se trata de uma variável sem significância, observou que as chances de obter uma opinião modificada são maiores quando a dimensão da empresa de auditoria aumenta. Esta conclusão também é apontada no estudo de Morais (2023) e Paananen (2016) onde os municípios quando auditados por empresas de auditoria de maior dimensão têm maior probabilidade de obterem uma opinião modificada.

H4.: Municípios auditados por uma das 10 maiores empresas de auditoria nacionais apresentam uma maior probabilidade de obter uma opinião modificada.

3.3 ANÁLISE DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS

Das 219 CLC que foi possível obter para analisar a opinião do auditor, 107 dizem respeito ao ano de 2019 e 112 ao ano de 2020. Quanto à dimensão, 44 pertencem a municípios de grande dimensão e as restantes 175 CLC a municípios de média dimensão. Dentro dos municípios de grande dimensão, 21 CLC são do ano de 2019 e 23 do ano de 2020. No que respeita aos municípios de média dimensão, 86 CLC são de 2019 e as restantes de 2020.

Nas Tabelas 2 e 3 apresentamos qual o tipo de opinião emitida para cada um dos anos em análise:

Tabela 2
Opinião emitida nas CLC de 2019

Tipo de Opinião	N.º de Municípios	% de Municípios
Modificada - Com Reservas	72	67,29%
Não Modificada	35	32,71%
Total	107	100,00%

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 3
Opinião emitida nas CLC de 2020

Tipo de Opinião	N.º de Municípios	% de Municípios
Modificada - Com Reservas	77	68,75%
Não Modificada	35	31,25%
Total	112	100,00%

Fonte: Elaboração própria.

A opinião modificada com reservas é a opinião mais frequente, tanto para o ano de 2019 como para o ano de 2020, com 67,29% e 68,75%, respetivamente. Da nossa amostra, para além da opinião modificada com reservas não foram registadas opiniões adversas ou escusas de opinião. De referir também que em ambos os anos a maioria das opiniões modificadas é por limitação de âmbito.

No que respeita às variáveis financeiras dos municípios analisados, podemos verificar nas Tabelas 4 e 5 algumas das respetivas medidas estatísticas:

Tabela 4
Estadística descritiva das variáveis financeiras dos municípios (Ano 2019)

Variáveis financeiras	Amostra	Média	Mediana	Desvio padrão	Assimetria	Curtose	Mínimo	Máximo
Resultado líquido do período	107	5326,09	1864,44	14854,64	6,50	52,34	-4383,00	133004,00
LIQ.I	107	1,72	0,83	2,29	2,37	5,96	0,02	12,03
END	107	32,57	29,36	16,49	1,68	5,30	6,04	113,78
RENT	107	1,94	1,73	4,42	-2,05	17,92	-27,01	17,96
PROV	96	8129,05	1438,66	24236,39	6,95	56,60	1,43	214490,70

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 5
Estadística descritiva das variáveis financeiras dos municípios (Ano 2020)

Variáveis financeiras	Amostra	Média	Mediana	Desvio padrão	Assimetria	Curtose	Mínimo	Máximo
Resultado líquido do período	112	942,88	1017,22	6327,69	-3,57	29,71	-46826,00	20401,00
LIQ.I	112	1,91	1,38	1,92	2,07	4,92	0,03	10,58
END	112	16,07	12,62	13,31	2,93	12,68	1,84	97,03
RENT	112	1,22	0,69	4,94	7,49	69,90	-4,77	47,45
PROV	105	7622,56	1095,01	21112,81	6,73	54,92	1,43	190321,60

Fonte: Elaboração própria.

No ano de 2019, o resultado líquido do período médio dos 107 municípios perfaz um total de 5.326.090€, já no ano de 2020, para os 112 municípios analisados, o resultado líquido do período médio totaliza os 942.880€. Esta diferença significativa, tal como observou Fernandes *et al.* (2021) está relacionada com as alterações ocorridas nos critérios de reconhecimento e mensuração, decorrentes da aplicação do novo normativo SNC-AP e também pelo impacto da pandemia COVID-19 nos rendimentos impostos e taxas. No ano de 2019, o município com o maior resultado líquido do período foi o de Lisboa e o seu oposto foi o município de Tavira, sendo que o município de Lisboa não apresentou qualquer opinião modificada e o município de Tavira apresenta um total de 3 reservas na sua opinião modificada. No ano de 2020, Lisboa passa a ser o município com o pior resultado e Cascais, o município com o maior resultado, sendo de destacar que o município de Lisboa passa a apresentar uma opinião modificada.

Relativamente à liquidez imediata (LIQ.I), o ano de 2019 e o ano de 2020 apresentam valores superiores a 1, o que indica que os municípios com as suas disponibilidades têm capacidade para pagar a totalidade do seu passivo corrente, no entanto é importante referir que a média é sensível a valores que fogem do padrão e no nosso conjunto de dados isso ocorre. Em 2019, os 5 municípios que apresentam menor liquidez, também apresentam uma opinião modificada com reservas. Já dos 5 municípios

com maior liquidez apenas 1 apresenta opinião modificada. No ano de 2020, dos 5 piores níveis de liquidez, 3 apresentam uma opinião modificada e os 5 maiores níveis de liquidez apresentam, à semelhança de 2019, 1 opinião modificada.

No que concerne ao endividamento (END), no ano de 2019 a média corresponde a 32,57% e 16,07% é a média do ano de 2020. Em 2019, os 10 municípios mais endividados apresentam todas opiniões modificadas, à exceção de um. Para o ano de 2020, verificámos que dos 10 municípios com maior percentagem de endividamento, 70% apresentam uma opinião modificada. No lado oposto, dos 10 municípios com menor endividamento em 2019, 50% apresentam uma opinião modificada e em 2020, estas opiniões representam 40%.

A maior rentabilidade registada em 2019 é referente ao município de Lamego (17,96%) e a menor é referente ao município do Cartaxo (-27,01%), sendo que ambos os municípios apresentam opiniões modificadas. Em 2020, o município do Cartaxo (47,45%) passa a ser o município com maior rentabilidade e o município da Covilhã (-4,77%) com pior rentabilidade, sendo que o município do Cartaxo permanece com a opinião modificada e o município da Covilhã apresenta uma opinião não modificada.

Por fim, a variável das provisões (PROV) destaca-se nas Tabelas 4 e 5 por apresentar uma amostra de menor dimensão e isto ocorre dado que os municípios que apresentam um valor de provisão equivalente a 0€ são considerados como omissos e não foram incluídos na contagem. Em 2019, 11 municípios não apresentam qualquer valor nessa rubrica do balanço, designadamente, os municípios de Anadia, Arouca, Barreiro, Beja, Benavente, Covilhã, Lagoa (Algarve), Odemira, Ribeira Grande e Vagos. No ano de 2020, registam-se sete municípios sem valor na rubrica de provisões, a referir: Arouca, Benavente, Figueira da Foz, Lagoa (Algarve), Odemira, Oliveira do Bairro e Ribeira Grande. Numa análise mais detalhada, a ambos os anos, às CLC dos municípios com reservas e que apresentam valor 0€ em provisões verificámos que apenas a CLC do município de Beja apresenta um parágrafo relacionado com esta rubrica.

Também nesta variável verificámos que existem desvios em torno da média muito elevados. O maior valor de provisões, tanto no ano de 2019 como no ano de 2020 é pertencente ao município de Lisboa, no total de 214.490.700€ e 190.321.600€, respetivamente.

Passando à análise das variáveis não financeiras a incluir no modelo e começando pelo género do auditor (GEN) que emite a CLC, na Tabela 6 observamos que a maioria dos auditores são do género masculino, representando em 2019 87,85% e em 2020 84,82%.

Tabela 6*Gênero do auditor que emite a CLC (2019 e 2020)*

Gênero	Ano de 2019		Ano de 2020	
	N.º de Municípios	% de Municípios	N.º de Municípios	% de Municípios
Masculino (M)	94	87,85%	95	84,82%
Feminino (F)	13	12,15%	17	15,18%
Total	107	100,00%	112	100,00%

Fonte: Elaboração própria.

Estes dados corroboram com a percentagem evidenciada por Morais (2023), de 85% das CLC serem emitidas por homens. No entanto, no âmbito internacional a presença das mulheres é mais notória, como observou Paananen (2016), onde 58,30% das opiniões são emitidas por homens.

Na Tabela 7, podemos observar a frequência dos municípios auditados por uma das 10 maiores auditoras nacionais (DMEA (10)) e a quantidade de opiniões com reservas emitida, caso o município seja auditado por uma das 10 maiores auditoras nacionais.

Tabela 7*Dimensão da empresa de auditoria*

Ano de 2019			
Dimensão da empresa de auditoria	N.º de	% de	Opinião Modificada -
10 maiores empresas de auditoria	10	9,35%	6
Restantes	97	90,65%	66
Total	107	100,00%	72
Ano de 2020			
Dimensão da empresa de auditoria	N.º de	% de	Opinião Modificada -
10 maiores empresas de auditoria	10	8,93%	7
Restantes	102	91,07%	70
Total	112	100,00%	77

Fonte: Elaboração própria.

Das 107 CLC analisadas, observou-se que 10 são emitidas por uma das 10 maiores empresas de auditoria nacionais e destas 6 apresentam uma opinião modificada. Das restantes 97 CLC, 66 apresentam uma opinião com reservas e são emitidas pelas restantes empresas de auditoria. No ano de 2020 foram também 10 as CLC emitidas por uma das 10 maiores empresas de auditoria, em que 7 das CLC apresentavam uma opinião modificada com reservas.

A percentagem de CLC emitidas por uma das 10 maiores empresas de auditoria nacionais (9,35% em 2019 e 8,93% em 2020) são semelhantes às reveladas por Morais (2023) que utilizou o critério das 20 maiores empresas de auditoria e onde obteve uma percentagem de 15% das CLC emitidas por essas entidades e também no estudo de

Jesus (2019) que utilizou o critério das 10 maiores empresas de auditoria e concluiu que apenas 14% são emitidas por essas entidades. Desta forma, pode-se reafirmar mais uma vez a pouca presença de *Big4* nos municípios, convergindo com o que refere Godinho (2019).

Na Tabela 8, conseguimos perceber, para ambos os anos, quais as SROC ou ROC que mais municípios de média e grande dimensão auditam:

Tabela 8

Ranking de SROC/ROC por quantidade de municípios auditados em 2019 e 2020.

Ordem	Ano de 2019	
	Nome da SROC/ROC	N.º de Municípios
1.º	Marques de Almeida, J. Nunes, V. Simões & Associados - SROC, S.A. Rosa Lopes, Gonçalves Mendes & Associados - SROC, Lda.	6
2.º	BDO & Associados - SROC, Lda.	5
3.º	Anjos & Associados - SROC, Lda. C & R Ribas Pacheco - SROC, Lda. Leal, Carreira & Associados - SROC, Lda.	4
Ordem	Ano de 2020	
	Nome da SROC/ROC	N.º de Municípios
1.º	Marques de Almeida, J. Nunes, V. Simões & Associados - SROC, S.A. Rosa Lopes, Gonçalves Mendes & Associados - SROC, Lda.	6
2.º	BDO & Associados - SROC, Lda. Fortunato & Associados - SROC, Lda.	5
3.º	C & R Ribas Pacheco - SROC, Lda. Cruz, Amaral & Associados - SROC, Lda. Leal, Carreira & Associados - SROC, Lda.	4

Fonte: Elaboração própria.

As SROC, Marques de Almeida, J. Nunes, V. Simões & Associados - SROC, S.A. e Rosa Lopes, Gonçalves Mendes & Associados – SROC, S.A. são as entidades que mais municípios auditam, tanto no ano de 2019, como no ano de 2020, e não estão incluídas nas 10 maiores empresas de auditoria, o que vai de encontro ao que foi referido anteriormente.

Da análise conseguimos ainda observar a existência de municípios auditados por ROC em nome individual. No ano de 2019, os municípios de Lagoa (Algarve), Oeiras, Torres Novas, Viana do Castelo, Vila do Conde e Vila Nova de Famalicão são auditados por um ROC e apenas 2 destes municípios apresentaram uma CLC sem reservas. Em 2020, foram auditados por um ROC os municípios de Lagoa (Algarve), Oeiras, Torres Novas, Viana do Castelo, Vila do Conde e Vila Nova de Famalicão, e à semelhança do ano anterior, apenas 2 municípios apresentaram uma opinião não modificada.

No que respeita à última variável não financeira, anteriores opiniões modificadas (AOM), para o ano de 2020, como base nas opiniões presentes na amostra de 2019, ficou

em falta informação sobre 8 anteriores opiniões modificadas. Para o ano de 2019, ficaram em falta 23 anteriores opiniões modificadas por falta do mesmo número CLC do ano de 2018. O que mais uma vez traduz a dificuldade sentida na obtenção deste documento. Na Tabela 9, figuramos a quantidade de anteriores opiniões modificadas para o ano de 2019 e 2020:

Tabela 9
Quantidade de AOM (Ano de 2019 e 2020)

Anteriores Opiniões Modificadas	Ano de 2019		Ano de 2020	
	N.º de Municípios	% de Municípios	N.º de Municípios	% de Municípios
Sim	59	55,14%	70	62,50%
Não	25	23,36%	34	30,36%
Sem informação	23	21,50%	8	7,14%
Total	107	100,00%	112	100,00%

Fonte: Elaboração própria.

Em ambos os anos conseguimos perceber que a maioria das opiniões na CLC do ano anterior é modificada, convergindo com o que Godinho (2019) apresentou.

Após a sintetização dos pontos mais relevantes da análise da estatística descritiva e antes de passar para a análise do modelo de regressão logística, apresentamos a interpretação das correlações e associações entre as variáveis, calculando os coeficientes de correlação e as medidas de associação. Esta análise vai permitir perceber se existem problemas de multicolinearidade e a relação existente entre as variáveis (Pereira, 2016), que nos vai auxiliar na discussão dos resultados. Para as variáveis quantitativas utilizamos os coeficientes de correlação de *Pearson* e para as variáveis qualitativas utilizamos o cálculo dos coeficientes *V* de *Cramer*, através do *software* SPSS 29. Com base em Marôco (2021) a força das correlações pode ser fraca (<0,25), moderada (0,25-0,50), forte (0,50-0,75) ou muito forte (>0,75). Já as associações podem ser fracas (0-0,3), moderadas (0,3-0,5) ou fortes (>0,5).

As Tabelas 10 e 11 apresentam a correlação e associação das variáveis para o ano de 2019:

Tabela 10
Correlação de *Pearson* (Ano de 2019)

Variáveis Quantitativas		LIQ.I	END	RENT	PROV
LIQ.I	Correlação de Pearson	1			
	Sig. (2 extremidades)				
	N	107			
END	Correlação de Pearson	-,399**	1		
	Sig. (2 extremidades)	0,000			
	N	107	107		
RENT	Correlação de Pearson	0,130	-0,175	1	
	Sig. (2 extremidades)	0,182	0,072		
	N	107	107	107	
PROV	Correlação de Pearson	-0,033	-0,017	0,090	1
	Sig. (2 extremidades)	0,750	0,869	0,384	
	N	96	96	96	96

** . A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).

Tabela 11
Associação V de Cramer (Ano de 2019)

Variáveis Nominais	OM	GEN	DMEA (10)	AOM
OM	1	0,229	0,050	0,834
GEN		1	0,119	0,133
DMEA (10)			1	0,057
AOM				1

Na Tabela 10, verifica-se que para um nível de significância de 0,01 as variáveis END e LIQ.I apresentam uma correlação estatisticamente significativa e moderada em sentido negativo, que significa que à medida que o endividamento aumenta a liquidez diminui e vice-versa. Na Tabela 11, destacam-se apenas as variáveis OM e AOM com uma associação forte, sendo que as restantes variáveis apresentam uma associação fraca. Também Godinho (2019) identificou a existência de uma associação forte entre as anteriores opiniões modificadas e a opinião emitida.

As Tabelas 12 e 13 apresentam a correlação e associação das variáveis para o ano de 2020:

Tabela 12
Correlação de *Pearson* (Ano de 2020)

Variáveis Quantitativas		LIQ.I	END	RENT	PROV
LIQ.I	Correlação de Pearson	1			
	Sig. (2 extremidades)				
	N	112			
END	Correlação de Pearson	-,267**	1		
	Sig. (2 extremidades)	0,004			
	N	112	112		
RENT	Correlação de Pearson	-0,022	,588**	1	
	Sig. (2 extremidades)	0,817	<,001		
	N	112	112	112	
PROV	Correlação de Pearson	0,004	0,156	-0,064	1
	Sig. (2 extremidades)	0,968	0,111	0,513	
	N	105	105	105	105

** A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).

Tabela 13
Associação *V* de Cramer (Ano de 2020)

Variáveis Nominais	OM	GEN	DMEA (10)	AOM
OM	1	0,017	0,008	0,650
GEN		1	0,045	0,157
DMEA (10)			1	0,077
AOM				1

Como se observa na Tabela 12, à semelhança de 2019, as variáveis LIQ.I e END apresentam uma correlação moderada em sentido negativo. Em 2020, também se destacam as variáveis END e RENT, com uma correlação forte (0,588) em sentido positivo. Na Tabela 13 com uma associação forte (0,650) destaca-se mais uma vez o conjunto de variáveis OM e AOM.

3.4 ANÁLISE DOS MODELOS DE REGRESSÃO LOGÍSTICA

Para a utilização de um modelo de regressão logística é importante validar alguns pressupostos, designadamente a ausência de multicolinearidade entre as variáveis em estudo. Como observámos anteriormente não existe para as variáveis quantitativas uma correlação elevada (acima de 0,75 em módulo), nem uma associação bastante forte para as variáveis qualitativas, o que indica a não existência de problemas de multicolinearidade. No entanto, de forma a corroborar essa ausência e recorrendo ao

SPSS 29 realizou-se o teste de Tolerância e do Fator de Inflação da Variância (VIF), que se apresenta na Tabela 14.

Tabela 14

<i>Multicolinearidade entre variáveis (Ano 2019)</i>			<i>Multicolinearidade entre variáveis (Ano 2020)</i>		
Variáveis	Tolerância	VIF	Variáveis	Tolerância	VIF
LIQ.I	0,772	1,296	LIQ.I	0,867	1,153
END	0,692	1,445	END	0,506	1,977
RENT	0,836	1,197	RENT	0,576	1,737
PROV	0,878	1,139	PROV	0,719	1,391
GEN	0,928	1,078	GEN	0,924	1,082
DMEA (10)	0,857	1,167	DMEA (10)	0,704	1,421
AOM	0,947	1,056	AOM	0,892	1,122

Como podemos observar, tanto no ano de 2019, como no ano de 2020, para todas as variáveis a tolerância é superior a 0,1 e o VIF inferior a 10 ao mesmo tempo, o que traduz a ausência de multicolinearidade.

Posto isto, existem condições para avançar para a estimação do modelo de regressão logística, para cada um dos anos em estudo. Tendo em conta as variáveis presentes na Tabela 1, podemos estimar a possível equação do modelo:

$$P(Y = 1) = \frac{1}{1 + e^{-OM}}$$

Onde:

$$OM_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 LIQ.I_{i,t} + \beta_2 END_{i,t} + \beta_3 RENT_{i,t} + \beta_4 PROV_{i,t} + \beta_5 GEN_{i,t} + \beta_6 DMEA(10)_{i,t} + \beta_7 AOM_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

(Y- Variável dependente; $P(Y=1)$ - Probabilidade dos municípios apresentarem uma opinião modificada; β - Coeficientes associados às variáveis independentes; ε - Erro; i - Município; t - Ano)

Importa referir que será determinada uma equação com as principais variáveis, isto é, os principais determinantes da opinião, para cada ano em análise, 2019 e 2020. Para tal recorreu--se ao SPSS 29 utilizando o método *Backward Stepwise (Wald)*, que vai removendo, em várias etapas, as variáveis do modelo em função da significância do teste de *Wald*.

Nas Tabelas 15 e 16, podemos verificar a qualidade do ajustamento do modelo nas várias etapas, para os anos de 2019 e 2020.

Tabela 15
Resumo do modelo (Ano 2019)

Etapa	Verossimilhança de log -2	R quadrado Cox & Snell	R quadrado Nagelkerke
1	18,418b	0,619	0,882
2	22,296c	0,599	0,853
3	22,448c	0,598	0,852
4	23,195c	0,594	0,846
5	24,931d	0,584	0,833
6	20,203b	0,61	0,869

b Estimação finalizada no número de iteração 20 porque o máximo de iterações foi atingido. Não é possível encontrar a solução final.

c Estimação finalizada no número de iteração 8 porque as estimativas de parâmetro mudaram foram alteradas para menos de ,001.

d Estimação finalizada no número de iteração 7 porque as estimativas de parâmetro mudaram foram alteradas para menos de ,001.

Tabela 16
Resumo do modelo (Ano 2020)

Etapa	Verossimilhança de log -2	R quadrado Cox & Snell	R quadrado Nagelkerke
1	78,439b	0,359	0,502
2	78,477b	0,359	0,502
3	78,592b	0,358	0,501
4	78,949b	0,355	0,498
5	79,138b	0,354	0,496
6	82,153b	0,334	0,467
7	84,155b	0,32	0,448

b Estimação finalizada no número de iteração 5 porque as estimativas de parâmetro mudaram foram alteradas para menos de ,001.

Como podemos observar, os modelos apresentados nas várias etapas no ano de 2019 em comparação com o ano de 2020 têm uma melhor capacidade de explicar as variações ocorridas na variável dependente, opinião modificada, uma vez que apresentam em todas as etapas um R^2 Nagelkerke superior a 0,8. No entanto, para tomar uma decisão do modelo a escolher é necessário conjugar a qualidade do ajustamento com o nível de significância estatística das variáveis incluídas em cada modelo. Embora no ano de 2020 o R^2 Nagelkerke não seja tão elevado, é razoável para obter os determinantes da opinião desse ano.

Após a apresentação de alguns indicadores que avaliam a qualidade dos ajustamentos dos modelos, nas Tabelas 17 e 18 apresenta-se a classificação final das opiniões observadas face às previstas resultantes dos modelos ajustados.

Tabela 17*Tabela de classificação (Ano 2019).*

Observado			Previsto		% correta
			Opinião		
			Não Modificada	Modificada	
Etapa 1	Opinião	Não Modificada	21	1	95,50
		Modificada	3	50	94,30
			% global		94,70
Etapa 2	Opinião	Não Modificada	20	2	90,90
		Modificada	3	50	94,30
			% global		93,30
Etapa 3	Opinião	Não Modificada	20	2	90,90
		Modificada	3	50	94,30
			% global		93,30
Etapa 4	Opinião	Não Modificada	20	2	90,90
		Modificada	3	50	94,30
			% global		93,30
Etapa 5	Opinião	Não Modificada	20	2	90,90
		Modificada	3	50	94,30
			% global		93,30
Etapa 6	Opinião	Não Modificada	21	1	95,50
		Modificada	3	50	94,30
			% global		94,70

No ano de 2019, os modelos com mais casos corretamente classificados são os da etapa 1 e etapa 6 com uma percentagem global de 94,70% que aumentou 24 pontos percentuais face ao modelo nulo.

Tabela 18*Tabela de classificação (Ano 2020).*

Observado			Previsto		% correta
			Opinião		
			Não Modificada	Modificada	
Etapa 1	Opinião	Não Modificada	23	8	74,20
		Modificada	7	59	89,40
			% global		84,50
Etapa 2	Opinião	Não Modificada	23	8	74,20
		Modificada	7	59	89,40
			% global		84,50
Etapa 3	Opinião	Não Modificada	23	8	74,20
		Modificada	7	59	89,40
			% global		84,50
Etapa 4	Opinião	Não Modificada	23	8	74,20
		Modificada	7	59	89,40
			% global		84,50
Etapa 5	Opinião	Não Modificada	23	8	74,20
		Modificada	7	59	89,40
			% global		84,50
Etapa 6	Opinião	Não Modificada	23	8	74,20
		Modificada	8	58	87,90
			% global		83,50
Etapa 7	Opinião	Não Modificada	23	8	74,20
		Modificada	8	58	87,90
			% global		83,50

No ano de 2020, a maioria das etapas apresenta classificações semelhantes, tendo face ao modelo nulo aumentado aproximadamente 16 pontos percentuais. Os aumentos referidos face ao modelo nulo demonstram que os modelos melhoraram com a inclusão das variáveis independentes. É importante referir que foram registados alguns casos omissos, não tendo os mesmos sido incluídos na análise, o que faz com que o total das situações previstas nas Tabelas 17 e 18 não seja coerente com as observações registadas nas Tabelas 2 e 3.

Passamos de seguida, nas Tabelas 19 e 20, à apresentação das variáveis independentes incluídas em cada etapa do modelo, tendo-se adotado um nível de confiança de 95%.

Tabela 19
Variáveis na equação (Ano 2019)

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)	
Etapa 1b	LIQI	-0,565	0,362	2,426	1,000	0,119	0,569	
	END	-0,007	0,064	0,011	1,000	0,917	0,993	
	RENT	-0,417	0,390	1,142	1,000	0,285	0,659	
	PROV	0,000	0,000	0,070	1,000	0,792	1,000	
	GEN (1)	22,163	4629,834	0,000	1,000	0,996	4218764241,468	
	DMEA(10) (1)	-19,799	4629,834	0,000	1,000	0,997	0,000	
	AOM (1)	26,809	4629,836	0,000	1,000	0,995	439492095936,246	
	Constante	-22,489	4629,834	0,000	1,000	0,996	0,000	
Etapa 2b	LIQI	-0,461	0,261	3,115	1,000	0,078	0,630	
	END	0,020	0,053	0,143	1,000	0,705	1,020	
	RENT	-0,343	0,253	1,846	1,000	0,174	0,709	
	PROV	0,000	0,000	0,863	1,000	0,353	1,000	
	GEN (1)	4,406	2,194	4,032	1,000	0,045	81,937	
	AOM (1)	8,850	3,015	8,616	1,000	0,003	6974,489	
		Constante	-5,646	2,394	5,563	1,000	0,018	0,004
Etapa 3b	LIQI	-0,500	0,243	4,210	1,000	0,040	0,607	
	RENT	-0,305	0,231	1,751	1,000	0,186	0,737	
	PROV	0,000	0,000	0,855	1,000	0,355	1,000	
	GEN (1)	4,547	2,186	4,325	1,000	0,038	94,335	
	AOM (1)	8,801	3,012	8,535	1,000	0,003	6641,182	
		Constante	-5,198	2,005	6,721	1,000	0,010	0,006
	Etapa 4b	LIQI	-0,441	0,212	4,327	1,000	0,038	0,643
RENT		-0,284	0,219	1,673	1,000	0,196	0,753	
GEN (1)		4,000	1,877	4,543	1,000	0,033	54,620	
AOM (1)		8,029	2,469	10,573	1,000	0,001	3069,323	
		Constante	-4,908	1,808	7,368	1,000	0,007	0,007
Etapa 5b		LIQI	-0,404	0,193	4,374	1,000	0,036	0,668
		GEN (1)	3,400	1,539	4,878	1,000	0,027	29,952
	AOM (1)	6,747	1,623	17,292	1,000	<,001	851,825	
		Constante	-4,804	1,647	8,510	1,000	0,004	0,008
Etapa 6c	LIQI	-0,495	0,280	3,118	1,000	0,077	0,610	
	GEN (1)	21,028	5044,366	0,000	1,000	0,997	1356443307,436	
	DMEA(10) (1)	-19,777	5044,366	0,000	1,000	0,997	0,000	
	AOM (1)	24,504	5044,367	0,000	1,000	0,996	43829283928,265	
		Constante	-22,219	5044,366	0,000	1,000	0,996	0,000

b Variável(is) inserida(s) no passo 1: LIQI, END, RENT, PROV, GEN, DMEA(10), AOM.

c Variável(is) inserida(s) no passo 6: DMEA(10).

d O procedimento em cada etapa foi interrompido, porque está removendo os resultados de variáveis menos significativos em um modelo ajustado anteriormente.

Para o ano de 2019, o modelo da etapa 5 é o que apresenta melhores resultados, tendo como determinantes estatisticamente significativos (sig. <0,05) as variáveis LIQ.I, GEN e AOM.

Portanto obtém-se a seguinte equação do modelo estimado para a opinião do ano de 2019:

$$OM_{2019} = - 4,804 - 0,404LIQ.I + 3,400GEN + 6,747AOM$$

As variáveis GEN e AOM aumentam a probabilidade da emissão de uma opinião modificada, uma vez que os seus coeficientes são positivos, isto é, ser um auditor do género masculino aumenta a probabilidade de ser emitida uma opinião modificada e a existência de anteriores opiniões modificadas apresenta o mesmo efeito. Por outro lado, o aumento da LIQ.I diminui a probabilidade de emissão de uma opinião modificada.

Tabela 20
Variáveis na equação (Ano 2020)

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Etapa 1b	LIQ.I	0,032	0,164	0,038	1,000	0,845	1,033
	END	-0,014	0,030	0,203	1,000	0,653	0,986
	RENT	0,048	0,090	0,282	1,000	0,595	1,049
	PROV	0,000	0,000	1,643	1,000	0,200	1,000
	GEN (1)	-1,236	0,845	2,139	1,000	0,144	0,291
	DMEA(10) (1)	-0,457	1,295	0,125	1,000	0,724	0,633
	AOM (1)	3,522	0,688	26,186	1,000	<,001	33,865
	Constante	-0,390	0,938	0,173	1,000	0,678	0,677
Etapa 2b	END	-0,016	0,028	0,320	1,000	0,572	0,984
	RENT	0,052	0,088	0,347	1,000	0,556	1,053
	PROV	0,000	0,000	1,627	1,000	0,202	1,000
	GEN (1)	-1,257	0,839	2,243	1,000	0,134	0,285
	DMEA(10) (1)	-0,436	1,282	0,115	1,000	0,734	0,647
	AOM (1)	3,513	0,686	26,219	1,000	<,001	33,561
	Constante	-0,275	0,728	0,143	1,000	0,706	0,759
Etapa 3b	END	-0,017	0,028	0,355	1,000	0,551	0,983
	RENT	0,053	0,088	0,371	1,000	0,542	1,055
	PROV	0,000	0,000	1,825	1,000	0,177	1,000
	GEN (1)	-1,298	0,835	2,413	1,000	0,120	0,273
	AOM (1)	3,549	0,683	27,029	1,000	<,001	34,769
	Constante	-0,263	0,729	0,130	1,000	0,718	0,769
	Etapa 4b	RENT	0,033	0,088	0,137	1,000	0,712
PROV		0,000	0,000	1,717	1,000	0,190	1,000
GEN (1)		-1,313	0,823	2,549	1,000	0,110	0,269
AOM (1)		3,453	0,652	28,089	1,000	<,001	31,596
Constante		-0,421	0,678	0,386	1,000	0,534	0,656
Etapa 5b	PROV	0,000	0,000	1,662	1,000	0,197	1,000
	GEN (1)	-1,320	0,824	2,565	1,000	0,109	0,267
	AOM (1)	3,473	0,651	28,451	1,000	<,001	32,233
	Constante	-0,392	0,674	0,339	1,000	0,560	0,676
Etapa 6b	GEN (1)	-1,077	0,783	1,890	1,000	0,169	0,341
	AOM (1)	3,274	0,611	28,721	1,000	<,001	26,428
	Constante	-0,307	0,663	0,214	1,000	0,644	0,736
Etapa 7b	AOM (1)	3,037	0,557	29,685	1,000	<,001	20,844
	Constante	-1,056	0,410	6,620	1,000	0,010	0,348

b Variável(is) inserida(s) no passo 1: LIQ.I, END, RENT, PROV, GEN, DMEA(10), AOM.

Para o ano de 2020, o modelo da etapa 7 é o único que apresenta todas as variáveis com um poder preditivo significativo (sig. <0,05), pelo que em 2020 a equação do modelo estimado para a opinião modificada é:

$$OM_{2020} = -1,056 + 3,037AOM$$

Tal como em 2019, também em 2020 o coeficiente da variável AOM aumenta a probabilidade da emissão de uma opinião modificada.

3.5 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Após a interpretação dos resultados da estatística descritiva e da análise dos modelos de regressão logística existem condições para responder às hipóteses anteriormente formuladas.

Quanto à hipótese H1, apenas no ano de 2019 a liquidez imediata (LIQ.I) foi inserida no modelo de regressão logística, onde o aumento da mesma faz diminuir a probabilidade da emissão de uma opinião modificada. No ano de 2020, a liquidez não apresentou poder preditivo, mas mediante os principais indicadores da estatística descritiva, os melhores níveis de liquidez apresentam menos opiniões modificadas (23 CLC com opinião modificada em 36 CLC com LIQ.I superior à média) em comparação com os piores níveis de liquidez que apresentam mais opiniões modificadas (54 CLC com opinião modificada em 76 CLC com LIQ.I inferior à média). Assim sendo, não rejeitamos a H1. Esta conclusão é corroborada por Lopes (2021) que também não evidenciou no modelo de regressão logística a significância da liquidez, mas com base na estatística descritiva observou que a percentagem dos municípios com menor liquidez apresenta também mais opiniões modificadas e é superior aos municípios com maior liquidez que apresentam opiniões modificadas. Por outro lado, Morais (2023), embora não tenha formulado nenhuma hipótese para a liquidez, verificou que, na maioria dos modelos desenvolvidos, essa variável apresentava poder preditivo. Contudo, esta conclusão não é consensual na literatura, pois Godinho (2019) rejeita a existência de uma relação negativa entre o rácio de liquidez e a probabilidade de ser obtida uma opinião modificada, assim como também Paananen (2016) não encontrou qualquer relação.

Passando para a análise da hipótese H2, e tal como podemos observar através da estatística descritiva, tanto os municípios com menos endividamento como os municípios com mais endividamento apresentam percentagens de opinião modificada elevadas e observando os resultados obtidos nos modelos de regressão logística, o rácio de endividamento não parece influenciar a opinião do auditor, pelo que rejeitamos a

referida hipótese. Godinho (2019) e Lopes (2021) também não encontraram evidência de uma relação entre o aumento da probabilidade de uma opinião modificada via aumento do endividamento. Não obstante, Jesus (2019) e Morais (2023) referem que aumenta a probabilidade da opinião modificada a existência de níveis de endividamento elevados.

Na hipótese H3, pela análise dos modelos de regressão logística, em nenhum dos anos se verifica que a variável referente ao valor das provisões (PROV) apresente poder estatístico, rejeitando-se a hipótese. Embora não existe uma relação positiva entre o valor das provisões e a opinião ser modificada, é importante frisar o referido por Oliveira e Carvalho (2023), onde a área das provisões era uma das principais áreas incluídas nos parágrafos das CLC dos municípios, em virtude essencialmente da falta de resposta aquando das circularizações externas, que não permitia validar a mensuração e a necessidade de ajustamento das provisões já reconhecidas.

Quanto à hipótese H4 a mesma é rejeitada, uma vez que em nenhum modelo de regressão logística a variável DMEA (10) (municípios auditados por uma das 10 maiores empresas de auditoria nacionais) apresenta poder preditivo significativo, contrariando assim os estudos de Morais (2023) e de Paananen (2016). Note-se que a maioria dos municípios são auditados por empresas de menor dimensão, o que implica que a maioria das opiniões modificadas seja emitida também por estas empresas.

Embora não tenham sido formuladas hipóteses para as variáveis GEN e AOM estas demonstraram, principalmente em 2019, serem os determinantes mais relevantes da opinião modificada do auditor.

No que respeita ao género do auditor que emite a opinião (GEN), também Paananen (2016) verificou que a probabilidade de uma opinião modificada aumenta quando emitida por um auditor masculino. Morais (2023) incluiu esta variável nos seus modelos, no entanto a mesma não apresentou poder estatístico. Em comparação com o setor privado trata-se de uma variável ainda pouco estudada no setor público, e ainda menos a nível nacional. Tal como descrito na Tabela 6, nota-se que a revisão das contas dos municípios nacionais é dominada pelo género masculino. Não em virtude de o género feminino emitir menos opiniões modificadas, mas por apresentarem uma percentagem muito reduzida de CLC emitidas (em 2019 12,15% das quais 5 CLC com opinião modificada e em 2020 15,18% das quais 12 CLC apresentavam uma opinião modificada).

Por fim, a variável referente à existência de anteriores opiniões modificadas (AOM), relevante tanto em 2019 como em 2020, já foi evidenciada como um dos principais determinantes nos estudos realizados por Lopes (2021) e Godinho (2019). Trata-se de um determinante que pode revelar a incapacidade dos municípios em resolver os factos que originaram a reserva, num curto período de tempo.

4 CONCLUSÕES

A CLC, como documento final dos trabalhos de auditoria, apresenta tal importância que é fundamental para a apreciação das contas por parte do órgão deliberativo. Com o objetivo de perceber se existem características dos municípios ou das entidades que auditam os municípios, para o aumento da probabilidade de ser emitida uma opinião modificada na CLC, estudou-se os principais determinantes da opinião nos municípios de média e grande dimensão, nos anos de 2019 e 2020.

Em ambos os anos, as opiniões emitidas pelos ROC são maioritariamente modificadas com reservas (67,29% em 2019 e 68,75% em 2020), não existindo opiniões modificadas por escusa de opinião ou opinião adversa. As percentagens referidas estão em linha com o que observaram, a nível nacional Jesus (2019), Lopes (2021) e Morais (2023).

De forma a perceber os determinantes da opinião modificada, formularam-se quatro hipóteses de investigação, onde através de estatística descritiva, estatística inferencial e utilizando modelos de regressão logística, se chegou às seguintes conclusões:

Os municípios com menor liquidez apresentam maior probabilidade de uma opinião modificada, tanto no ano de 2019, como no ano de 2020, não se rejeitando assim a hipótese H1, estando de acordo com Lopes (2021) e Morais (2023).

As restantes hipóteses formuladas, que apresentavam como principais variáveis independentes END, PROV e DMEA (10) foram rejeitadas. No entanto, o modelo de regressão logística no ano de 2019 apresenta as variáveis independentes género (GEN) e anteriores opiniões modificadas (AOM) como determinantes para a emissão de uma opinião modificada. Em 2020, da análise do modelo de regressão logística apenas a variável anteriores opiniões modificadas (AOM) apresenta significância estatística.

A CLC ser emitida por um auditor do género masculino, no ano de 2019, mostrou aumentar a probabilidade da opinião emitida ser modificada. Em 2020, o modelo de regressão não demonstrou isso, no entanto é possível verificar que o género masculino é o que mais opiniões modificadas emite, não indo ao encontro com o que é evidenciado internacionalmente por Paananen (2016) e Paananen *et al.* (2021) onde a presença do género feminino é muito superior.

A existência de uma anterior opinião modificada (AOM) também aumenta a probabilidade do município obter uma opinião modificada no ano corrente. Esta conclusão não é novidade, uma vez que já foi observada para o setor público por Godinho (2019) e Lopes (2021) ou ainda no setor privado por Sérgio (2020).

Outra conclusão, prende-se com a pouca presença de *Big4*, também evidenciada por Godinho (2019) e Jesus (2019), e ainda numa análise mais alargada a pouca presença das 10 maiores entidades de auditoria nacionais⁶.

As principais limitações sentidas na elaboração do trabalho estão relacionadas com a recolha dos documentos, nomeadamente das CLC do ano de 2018, para inclusão da variável AOM do ano de 2019. Existem municípios que cumprem à risca o exigido pela a alínea c), do n.º 2, do artigo 79.º, da RFALEI, que prevê a publicação das contas dos dois últimos anos, sendo que à data, a informação do ano 2018 já não está disponível. E muito embora esteja a prestação de contas, nem sempre a CLC acompanha a mesma, uma vez que o artigo 79.º da RFALEI nada refere sobre a publicidade deste documento.

Para investigações futuras, sugere-se o estudo dos determinantes da opinião onde se inclui uma variável independente binária relacionada com a aplicação ou não da NCP 4- Acordos de Concessão de serviços, com o intuito de perceber se as entidades que aplicam a NCP 4 apresentam maior probabilidade de receber uma opinião modificada e se dessa opinião modificada, a CLC apresenta parágrafos com referência às matérias dos contratos de concessão.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Ballesta, J.P.S. & García-Meca, E. (2005). Audit qualifications and corporate governance in Spanish listed firms. *Managerial Auditing Journal*, 20(7), 725-738. <https://doi.org/10.1108/02686900510611258>

Braga, M. (2011). A auditoria governamental como instrumento de promoção da transparência. *Jornal de Políticas Educativas* 9, 51-60. <http://dx.doi.org/10.5380/jpe.v5i9.25176>

Camargo, R.V.W. (2012). *Determinantes dos Pareceres dos Auditores Independentes emitidos às companhias negociadas na BM&FBOVESPA*. [Dissertação de Mestrado de Contabilidade]. Universidade Federal de Santa Catarina. <http://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/96409>

Chan, Y. & Walter, T (1996). Qualified audit reports and costly contracting. *Asia Pacific Journal of Management*, 13, 37-63. <https://doi.org/10.1007/BF01739681>

Fernandes, M.J. da S., Camões, P.J.S., & Jorge, S. (2021). *Anuário financeiro dos Municípios Portugueses 2020*. Ordem dos Contabilistas Certificados.

Fernandes, M.J. da S., Camões, P.J.S., & Jorge, S. (2022). *Anuário financeiro dos municípios Portugueses 2021*. Ordem dos Contabilistas Certificados.

Godinho, J.A. (2019). *Determinantes da opinião de auditoria modificada no setor público: Caso dos municípios Portugueses nos anos 2015 e 2016*. [Dissertação de Mestrado]. ISCTE- Instituto Universitário de Lisboa. Repositório ISCTE. <http://hdl.handle.net/10071/18807>

Jesus, A. (2019). *Determinantes da opinião do autor nas certificações legais de contas dos Municípios Portugueses*. [Dissertação de mestrado]. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. Repositório Comum. <http://hdl.handle.net/10400.26/31933>

⁶ Consultar nota de rodapé n.º 2 (p.10).

Lopes, R.S. (2021). *Determinantes da emissão de opinião modificada na Certificação Legal de Contas nos Municípios Portugueses de média dimensão (2016-2018)*. [Dissertação de mestrado]. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. Repositório Científico. <http://hdl.handle.net/10400.21/15701>

Maldonado, I., Pinho, C. & Lobo, C.A. (2019, junho 19-22). *Determinant factors of external audit opinion modification in Portuguese municipalities*. [Conferência]. 14th Iberian Conference on Information Systems and Technologies, Coimbra, Portugal.

Marôco, J. (2021). *Análise estatística com o SPSS Statistics* (8.ª ed). ReportNumber.

Moalla, H. (2017). Audit Report Qualification/Modification - Impact of Financial Variables in Tunisia. *Journal of Accounting Emerging Economics*, 7(4), 468-485. <https://doi.org/10.1108/JAEE-10-2016-0092>

Morais, E. J. S. (2023). *A opinião modificada dos auditores externos nos municípios Portugueses*. [Dissertação de mestrado em Gestão das Organização]. Instituto Politécnico de Bragança. <http://hdl.handle.net/10198/28129>

Oliveira, R. & Carvalho, A. (2023, outubro 12 e 13 outubro). *Razões para a opinião modificada do Revisor Oficial de Contas nos Municípios Portugueses de média e grande dimensão: Anos de 2019 e 2020*. [Comunicação] XIX Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria – O impacto do Big Data e da Inteligência Artificial. Coimbra.

Özcan, A. (2016). Determining Factors Affecting Audit Opinion: Evidence from Turkey. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 6, 45-62. <https://doi.org/10.5296/ijafr.v6i2.9775>

Paananen, M. (2016). Modified Audit Reports in the case of joint Municipal Authorities: Empirical evidence from Finland. *International Journal of Auditing*, 20 (2), 149-157. <https://doi.org/10.1111/ijau.12062>

Paananen, M., Rönkkö, J., Zerni, M. & Hay, D. (2021). Determinants of audit report modifications in Finnish municipalities. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40 (3), 1-17. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2020.106777>

Peñas, S.L., Álvarez -Santullano, M.M., Rivo-López, E. & Villanueva-Villar, M. (2017). Determining Factors for Audit Opinion in Private Family and Non-Family Firms: Evidence from Spain. *Collection C: Family Business* 1701.

Pereira, A., & Patrício, T. (2016). *Guia prático de utilização do SPSS: análise de dados para ciências sociais e psicológicas* (8.ª edição, revista e corrigida, 2.ª reimpressão). Edições Sílabo.

Pinto, A.I.C.S. (2015). *The impact of procurement practices in the municipality auditing market*. [Tese de Doutoramento em Contabilidade]. ISCTE- Instituto Universitário de Lisboa. Repositório ISCTE. <http://hdl.handle.net/10071/11956>

Reis, F.L. (2022). *Investigação Científica e Trabalhos Académicos- Guia Prático*. (2.ª edição). Edições Sílabo.

Sérgio, A.M. (2020). *Determinantes da opinião do auditor nas empresas ibéricas sem valores cotados*. [Dissertação de Mestrado] Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro. Repositório Institucional da Universidade de Aveiro. <http://hdl.handle.net/10773/30358>

Legislação

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

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

SOBRE O ORGANIZADOR

Luis Fernando González-Beltrán- Doctorado en Psicología. Profesor Asociado de la Facultad de Estudios Superiores Iztacala (FESI) UNAM, Miembro de la Asociación Internacional de Análisis Conductual. (ABAI). de la Sociedad Mexicana de Análisis de la Conducta, del Sistema Mexicano de Investigación en Psicología, y de La Asociación Mexicana de Comportamiento y Salud. Consejero Propietario perteneciente al Consejo Interno de Posgrado para el programa de Psicología 1994-1999. Jefe de Sección Académica de la Carrera de Psicología. ENEPI, UNAM, de 9 de Marzo de 1999 a Febrero 2003. Secretario Académico de la Secretaría General de la Facultad de Psicología 2012. Con 40 años de Docencia en licenciatura en Psicología, en 4 diferentes Planes de estudios, con 18 asignaturas diferentes, y 10 asignaturas diferentes en el Posgrado, en la FESI y la Facultad de Psicología. Cursos en Especialidad en Psicología de la Salud y de Maestría en Psicología de la Salud en CENHIES Pachuca, Hidalgo. Con Tutorías en el Programa Alta Exigencia Académica, PRONABES, Sistema Institucional de Tutorías. Comité Tutorial en el Programa de Maestría en Psicología, Universidad Autónoma del Estado de Morelos. En investigación 28 Artículos en revistas especializadas, Coautor de un libro especializado, 12 Capítulos de Libro especializado, Dictaminador de libros y artículos especializados, evaluador de proyectos del CONACYT, con más de 100 Ponencias en Eventos Especializados Nacionales, y más de 20 en Eventos Internacionales, 13 Conferencia en Eventos Académicos, Organizador de 17 eventos y congresos, con Participación en elaboración de planes de estudio, Responsable de Proyectos de Investigación apoyados por DGAPA de la UNAM y por CONACYT. Evaluador de ponencias en el Congreso Internacional de Innovación Educativa del Tecnológico de Monterrey; Revisor de libros del Comité Editorial FESI, UNAM; del Comité editorial Facultad de Psicología, UNAM y del Cuerpo Editorial Artemis Editora. Revisor de las revistas "Itinerario de las miradas: Serie de divulgación de Avances de Investigación". FES Acatlán; "Lecturas de Economía", Universidad de Antioquía, Medellín, Colombia, Revista Latinoamericana de Ciencia Psicológica (PSIENCIA). Buenos Aires, Revista "Advances in Research"; Revista "Current Journal of Applied Science and Technology"; Revista "Asian Journal of Education and Social Studies"; y Revista "Journal of Pharmaceutical Research International".

<https://orcid.org/0000-0002-3492-1145>

ÍNDICE REMISSIVO

A

Adaptación 106, 210, 211, 217, 237, 239, 241, 243, 244, 245, 246, 247, 249, 250, 251, 252, 253, 254, 255

Administrações públicas 140, 141, 142, 145, 146, 155, 163, 165, 173

Anterior opinião modificada 166, 172, 190

Aplicación 21, 22, 36, 42, 43, 44, 48, 61, 65, 66, 69, 71, 73, 88, 97, 98, 109, 212, 232, 233, 234, 245, 246, 249, 252, 253, 259, 261

Áreas 38, 40, 69, 70, 71, 75, 76, 80, 81, 92, 106, 107, 114, 126, 152, 189, 198, 223, 235, 245, 248, 253

B

Branding 48, 51, 52, 53, 66, 68

Brazilian immigrants 24, 33

C

Calidad de la enseñanza 102, 105, 106, 111

Cambio Climático 237, 239, 240, 241, 242, 243, 244, 245, 246, 247, 248, 250, 251, 252, 253, 254, 255

Capacitação 131, 134

Category of gender 1, 3, 8

Colombia 47, 49, 50, 51, 55, 63, 66, 67, 113, 114, 115, 116, 119, 126, 127, 128, 197, 200, 205, 206, 207, 209, 210, 213, 216, 217

Competencias profesionales 36, 39, 41, 45

Competitividad 53, 57, 58, 64, 205, 206, 207, 208, 209, 210, 211, 223, 224, 226, 227, 228, 230

Conservación del Patrimonio 256

Contabilidade pública 140, 141, 142, 143, 144, 146, 148, 151, 152, 161, 163, 164, 166

Contra-narrativa 292

Cultura 14, 15, 17, 23, 24, 25, 47, 58, 73, 82, 83, 86, 87, 115, 126, 127, 158, 219, 220, 222, 228, 231, 289, 290

Culture 1, 2, 5, 6, 7, 8, 12, 15, 24, 27, 28, 30, 34, 48, 77, 78

D

Desarrollo sostenible 44, 67, 113, 114, 115, 122, 124, 126, 127, 128, 129, 221, 240, 251, 255

Determinantes 67, 166, 167, 168, 169, 170, 171, 174, 183, 184, 187, 189, 190, 191, 192

Doença oncológica avançada 130, 131, 134
Dor 130, 131, 132, 133, 134, 135, 136, 137, 138
Dor oncológica 130, 131, 135, 136, 137, 139
Drones 256, 257, 259, 261, 281, 289, 290, 291, 298

E

Educación 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 36, 37, 39, 40, 45, 46, 63, 65, 66, 67, 72, 86, 87, 88, 93, 97, 99, 100, 101, 102, 103, 104, 105, 112, 113, 114, 115, 116, 122, 123, 124, 125, 126, 127, 128, 129, 230, 232
Efectividad 36, 69
Enseñanza superior 85
Evaluación 40, 42, 43, 44, 45, 85, 86, 88, 89, 90, 92, 93, 96, 97, 99, 125, 205, 208, 215, 216, 236, 240, 242, 248, 250, 251, 252, 297
Exportaciones 205, 206, 207, 208, 210, 211, 213, 214, 216, 217, 218

F

Filosofía 19, 22, 23, 52, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 87, 90, 267
Formación docente 97, 102, 103, 104, 105, 106, 107, 111
Formalización 51, 219, 225, 228

G

Gobernanza 237, 238, 239, 244, 250, 253, 254, 255

H

Hambre 113, 114, 115, 116, 117, 118, 121, 122, 123, 127, 128

I

Identidad visual 48, 52, 53, 64
Ideología 14, 16, 22, 23, 297
Inspección 256, 257, 258, 259, 260, 261, 262, 263, 264, 265, 266, 267, 268, 270, 271, 272, 274, 275, 277, 278, 280, 281, 282, 286, 287, 288, 289
Instituições de Ensino Superior 140, 158
Integración Social 229, 230, 231, 232, 235, 236
Intern 194, 196, 197, 198, 199, 201, 202, 203
Internet 13, 114, 173, 292, 293, 294, 296, 297, 298
Investigación acción participación -IAP 48

Investigación educativa 46, 100, 101, 102, 103, 104, 105, 106, 107, 108, 110, 111, 112
Investigación e intervención 36

L

Laicismo 14, 23
Learning 24, 26, 29, 33, 45, 46, 76, 77, 78, 79, 195, 198, 228
Legal responsibility 193, 194, 195, 196, 203
Leyes 14, 16, 18, 21, 22, 116, 117, 252, 298
Liberalismo 14, 17, 18, 21, 22, 23
Literary fairy tales 1, 2, 3, 5, 11

M

Malpractice 194, 195, 196, 197, 200, 201, 203, 204
Marca 48, 50, 51, 52, 53, 54, 55, 60, 61, 62, 63, 65, 66, 68, 216, 217, 293
Medical error 194, 196
Mensaje 292, 294, 297
Metodología 38, 39, 43, 47, 51, 58, 59, 63, 64, 65, 66, 67, 85, 89, 99, 100, 104, 134, 142, 167, 171, 206, 214, 246, 247, 261
Mitigación 237, 239, 241, 242, 243, 244, 245, 246, 247, 249, 250, 251, 252, 253, 254
Modelo Educativo 86, 94, 95, 97, 98, 101, 229, 230
Modernización 206, 210, 222
Municípios portugueses 166, 167, 170, 171, 173, 191, 192

N

Narrativa 139, 292, 296, 297, 298

O

ODS 2 114, 115, 122, 123, 124, 125, 126, 128
Opinião modificada 166, 167, 168, 170, 171, 172, 173, 174, 175, 176, 177, 178, 183, 184, 187, 188, 189, 190, 191, 192
Organización 15, 19, 48, 49, 50, 52, 53, 55, 66, 86, 122, 219, 221, 222, 228, 292, 293

P

Paradoxes 24, 26, 29, 32, 33
Patrimonio 150, 151, 153, 155, 161, 172, 173, 230, 256, 257, 259, 261, 290
Pensamiento crítico 38, 44, 69, 85, 86, 87, 88, 89, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99, 100, 101, 115

Políticas comerciales 205, 206, 208
Portuguese immigration 24
Positivismo 14, 21, 22, 73, 82
Prácticas pedagógicas 93, 102, 106, 107, 108
Programa educativo 130, 131, 134
Promoción social 36, 37, 38, 39
Proverbs 24, 25, 26, 28, 29, 30, 31, 32, 33
Proyectos integradores de saberes 36, 39, 40, 45
Puente Romano 256, 267, 269, 270, 272

R

Reforma 17, 19, 20, 21, 22, 69, 70, 71, 81, 140, 141, 142, 143, 144, 157, 228, 230, 232, 236
Reformas 69, 70, 143
ROC 166, 167, 168, 171, 173, 179, 190

S

Sayings 24, 26, 29, 30, 33
Secondary text 1, 2, 3, 9, 10, 11, 12, 13
Sector agropecuario 118, 122, 205, 206, 208, 209, 210, 213, 215, 216
SNC-AP 140, 141, 142, 145, 146, 147, 148, 149, 150, 152, 153, 154, 158, 159, 160, 161, 162, 163, 164, 165, 173, 176
Social inclusion 24, 33
Student 76, 77, 79, 193, 194, 195, 196, 197, 198, 199, 200, 201, 202

T

Test cognitivo 85
Translation strategies 1, 5

V

Valores 15, 17, 20, 36, 37, 40, 47, 51, 52, 53, 58, 61, 64, 104, 115, 128, 136, 137, 155, 157, 169, 170, 173, 176, 192, 219, 220, 222, 224, 227, 228, 243, 297
Vinculación con el entorno 229

Y

Yihadismo 292