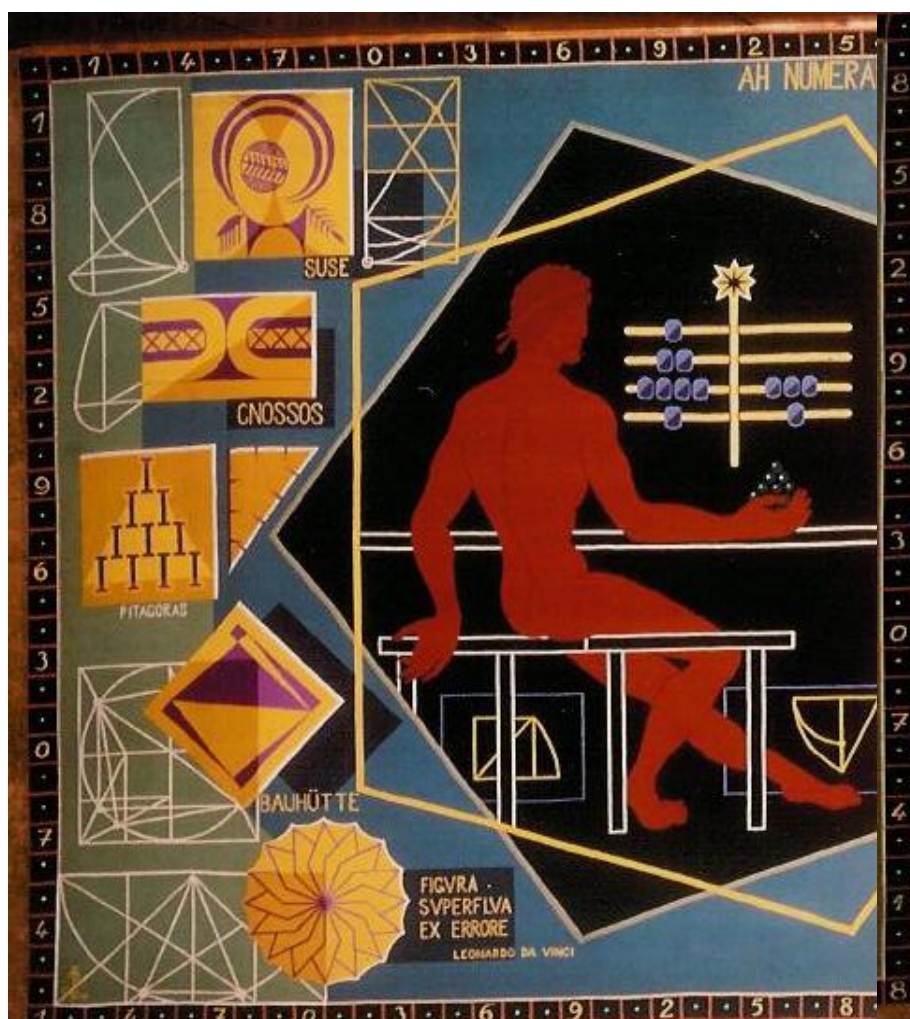




# Tribunal de Contas

*Ajudar o Estado e a sociedade a gastar melhor*

***Auditoria orientada à consolidação de contas e  
análise à situação económico-financeira do SNS –  
2011***



**Relatório n.º16/2013 – 2ª Secção**

**Processo n.º 26/2012 – AUDIT**

**Volume I**





## ÍNDICE

ÍNDICE DE QUADROS .....	4
RELAÇÃO DE SIGLAS .....	6
I. SUMÁRIO EXECUTIVO .....	7
1. APRECIACÃO GLOBAL.....	7
2. CONCLUSÕES .....	9
2.1. O PROCESSO DE CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS DO SERVIÇO NACIONAL DE SAÚDE - 2011 .....	9
2.2. SITUAÇÃO ECONÓMICA CONSOLIDADA DO SERVIÇO NACIONAL DE SAÚDE .....	11
2.3. SITUAÇÃO FINANCEIRA CONSOLIDADA DO SERVIÇO NACIONAL DE SAÚDE .....	11
2.4. O DESEMPENHO ECONÓMICO-FINANCEIRO DO SERVIÇO NACIONAL DE SAÚDE PARA EFEITO DAS CONTAS NACIONAIS.....	14
3. RECOMENDAÇÕES .....	15
II. INTRODUÇÃO.....	17
4. FUNDAMENTO, ÂMBITO E OBJETIVOS DA AUDITORIA .....	17
5. METODOLOGIA .....	18
6. CONDICIONANTES E LIMITAÇÕES .....	18
7. AUDIÇÃO DOS RESPONSÁVEIS EM CUMPRIMENTO DO PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO .....	18
III. DESENVOLVIMENTO DA AUDITORIA.....	20
8. O PROCESSO DE CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS DO SERVIÇO NACIONAL DE SAÚDE - 2011.....	21
9. SITUAÇÃO ECONÓMICO-FINANCEIRA CONSOLIDADA DO SERVIÇO NACIONAL DE SAÚDE .....	30
9.1. SITUAÇÃO ECONÓMICA DO SNS.....	30
9.2. SITUAÇÃO FINANCEIRA DO SNS.....	32
9.2.1. ENDIVIDAMENTO DO SNS .....	34
9.2.2. STOCK DA DÍVIDA AJUSTADA DO SNS .....	35
9.2.3. RECEITA POR COBRAR NAS ENTIDADES QUE INTEGRAM O SNS.....	36
9.2.4. INDICADORES ECONÓMICO-FINANCEIROS.....	36
9.2.5. VARIAÇÃO DOS FUNDOS CIRCULANTES E MONETÁRIOS .....	39
10. O DESEMPENHO ECONÓMICO-FINANCEIRO DO SERVIÇO NACIONAL DE SAÚDE PARA EFEITO DAS CONTAS NACIONAIS.....	40
IV. EMOLUMENTOS.....	41
V. DETERMINAÇÕES FINAIS .....	41



## ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1 – Ajustamentos <i>Hyperion</i> por contas POCMS .....	28
Quadro 2 – Impacto dos ajustamentos no RLE de 2011.....	28
Quadro 3 – Resultados do SNS no triénio 2008-2010 .....	30
Quadro 4 – Resultados totais do SNS no triénio 2008-2010 .....	32
Quadro 5 – Balanço .....	33
Quadro 6 – Dívida a terceiros.....	34
Quadro 7 – Stock da dívida ajustada .....	35
Quadro 8 – Dívida de terceiros.....	36
Quadro 9 – Análise da liquidez.....	36
Quadro 10 – Indicadores financeiros .....	37
Quadro 11 – Indicadores financeiros – Hospitais – SPA.....	38
Quadro 12 – Indicadores financeiros – Hospitais - EPE.....	38
Quadro 13 – Demonstração da Variação dos Fundos Circulantes SNS .....	39
Quadro 14 – Demonstração de <i>Cash Flow</i> .....	39
Quadro 15 – Execução Económico-Financeira do SNS – contas nacionais.....	40

**ANEXO I - Balanço consolidado ajustado**

**ANEXO II - Demonstração de Resultados ajustada**



## FICHA TÉCNICA

### **Coordenação Geral /Supervisão**

#### **Auditor-Coordenador**

José António Carpinteiro  
(Licenciado em Direito)

#### **Auditora-Chefe**

Maria Isabel Viegas  
(Licenciada em Organização e Gestão de Empresas)

### **Equipa de auditoria:**

Jorge Santos Silva  
(Licenciado em Gestão e Administração  
Pública)

ACEAAP-Agência de Competências e Estudos  
Avançados para a Administração Pública, Lda.  
(Consultores externos)



## Relação de Siglas

<b>Sigla</b>	<b>Designação</b>
ACSS	Administração Central do Sistema de Saúde, IP
CNCAP	Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública
DF	Demonstrações Financeiras
EPE	Entidade Pública Empresarial
FASP	Fundo de Apoio ao Sistema de Pagamentos
IDT	Instituto da Droga e da Toxicodependência
INE	Instituto Nacional de Estatística
INEM	Instituto Nacional de Emergência Médica
MS	Ministério da Saúde
NIC	Normas Internacionais de Contabilidade
POCMS	Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública
RC	Relatório e Contas
RLE	Resultado Líquido do Exercício
ROC	Revisor Oficial de Contas
SEE	Setor Empresarial do Estado
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
SNS	Serviço Nacional de Saúde
SPA	Setor Público Administrativo
SPMS	Serviços Partilhados do Ministério da Saúde, EPE



## I. SUMÁRIO EXECUTIVO

Em cumprimento do Programa de Fiscalização de 2012, foi desenvolvida uma ação de controlo às contas produzidas pela Administração Central do Sistema de Saúde, IP, entre as quais a conta consolidada<sup>1</sup> do Serviço Nacional de Saúde de 2011<sup>2</sup>.

O objeto deste Relatório, *stricto sensu*, é auditar a conta consolidada do Serviço Nacional de Saúde e formular um juízo de auditoria sobre a sua situação financeira.

A auditoria objeto do presente relatório teve os objetivos seguintes:

- Análise do processo de consolidação, incluindo as operações de anulação e demais ajustamentos de consolidação;
- Elaboração das demonstrações financeiras consolidadas corrigidas: balanço, demonstração de resultados, demonstração de *cash-flow* e anexos;
- Apreciação da situação económico-financeira consolidada do SNS, ano de 2011.

Para apoio à concretização da auditoria foi aprovada, em Plenário da 2.ª Secção, de 17 de outubro de 2011, a contratação de serviços de peritos externos.

O presente relatório é composto por três volumes: Volume I – Relatório; Volume II – Relatório dos Consultores Externos (ACEAap); Volume III – Alegações.

### 1. APRECIÇÃO GLOBAL

As contas consolidadas do Serviço Nacional de Saúde apresentadas pela Administração Central do Sistema de Saúde, IP, continuam a não expressar uma imagem fiável do património, da situação financeira, bem como dos resultados das entidades que integram o Serviço Nacional de Saúde.

A ausência de homogeneização de regimes e práticas contabilísticas entre as entidades que integram o perímetro de consolidação do Serviço Nacional de Saúde, designadamente no que toca à Administração Central do Sistema de Saúde que não adotou o regime do acréscimo, determinam uma carga de trabalho manual significativa relacionada com a realização de validações, ajustamentos e anulações manuais (sem recurso ao software *Hyperion*, adquirido para realizar o processo de consolidação de contas do Serviço Nacional de Saúde), não tendo sido possível aferir a fiabilidade da totalidade daqueles ajustamentos.

*O software Hyperion revela-se insuficiente em toda a extensão do processo de consolidação: desde a preparação das demonstrações financeiras estatutárias das entidades até aos lançamentos de consolidação, na medida em que grande parte deles (anulações de saldos e transações com a ACSS) é efetuada manualmente.*

Fonte: Volume II deste Relatório, pp 9.

<sup>1</sup> A consolidação de contas "(...) é uma técnica de natureza contabilística que tem por finalidade elaborar as demonstrações económicas e financeiras de um grupo de sociedades, como se de uma única entidade (empresa) se tratasse.". Fonte: Práticas de consolidação de contas. José Azevedo Rodrigues, 2002.

<sup>2</sup> Ação também inscrita no Plano de Fiscalização de 2013, nos termos aprovados em Plenário da 2.ª Secção do Tribunal de Contas, de 23 de maio de 2013.



Confirmou-se, ainda, que algumas das anulações e ajustamentos manuais realizados pela Administração Central do Sistema de Saúde ao balanço e à demonstração de resultados consolidados do Serviço Nacional de Saúde continham incorreções e não estavam adequadamente suportadas, para além de não terem conseguido eliminar o efeito da intervenção da Administração Central do Sistema de Saúde, IP, enquanto tesoureira.

Assim, com o propósito de obter uma imagem mais aproximada do património, da situação financeira, bem como dos resultados económicos do Serviço Nacional de Saúde em 2011, optou-se por realizar uma consolidação de contas do Serviço Nacional de Saúde a partir das demonstrações financeiras individuais das entidades consolidadas e do ficheiro das operações internas e não pelo ajustamento/correção das demonstrações financeiras consolidadas produzidas pela Administração Central do Sistema de Saúde, IP.

Deste modo, concluiu-se que:

- a) Enquanto o **resultado operacional** do Serviço Nacional de Saúde consolidado, respeitante ao ano de 2011, reportado pela Administração Central do Sistema de Saúde, IP, foi de € -272,5 milhões, **em resultado desta auditoria foi de € -383,9 milhões, ou seja, mais negativo em € -111,4 milhões;**
- b) Enquanto o **resultado líquido do exercício** do Serviço Nacional de Saúde consolidado de 2011 calculado pela Administração Central do Sistema de Saúde, IP, foi de € -324,5 milhões, em resultado desta auditoria **foi de € -412,2 milhões, ou seja, mais negativo em € -87,7 milhões;**
- c) Enquanto o **total do ativo** do Serviço Nacional de Saúde consolidado de 2011 calculado pela Administração Central do Sistema de Saúde, IP, foi de € 4,421 mil milhões, em resultado desta auditoria **foi de € 6,992 mil milhões;**
- d) Enquanto o **total do passivo** do Serviço Nacional de Saúde consolidado de 2011 calculado pela Administração Central do Sistema de Saúde, IP, foi de € 4,689 mil milhões, em resultado desta auditoria **foi de € 6,395 mil milhões;**
- e) Enquanto o **total dos fundos próprios** do Serviço Nacional de Saúde consolidado de 2011 calculado pela Administração Central do Sistema de Saúde, IP, foi de € -267,9 milhões, em resultado desta auditoria **foi de € 596,6 milhões.**





## 2. CONCLUSÕES

### 2.1. O PROCESSO DE CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS DO SERVIÇO NACIONAL DE SAÚDE - 2011

[Cfr. Desenvolvimento da Auditoria - ponto 8]

- Foi atribuída à Administração Central do Sistema de Saúde, IP, a qualidade de entidade consolidante do Ministério da Saúde, mas não lhe foram conferidas as atribuições e competências necessárias para influenciar o comportamento e a atividade das entidades consolidadas e, deste modo, exercer cabalmente o papel de entidade consolidante.
- Em 2011<sup>3</sup>, a Administração Central do Sistema de Saúde, IP, realizou, para além da consolidação de contas do Serviço Nacional de Saúde, a consolidação de contas do Ministério da Saúde. No entanto, como três entidades do Ministério da Saúde não dispõem de contabilidade patrimonial, na consolidação de contas do Ministério da Saúde apenas foi elaborado o mapa de fluxos de caixa consolidado de operações orçamentais.
- A Administração Central do Sistema de Saúde, IP, em 2011, nas suas contas individuais, utilizou o regime de caixa, em oposição ao princípio do acréscimo consagrado no Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde. Todavia, ao contrário de anos anteriores, a ACSS, no final daquele exercício, reconheceu contabilisticamente as dívidas aos hospitais do Setor Empresarial do Estado<sup>4</sup> na conta de acréscimos de custos.
- O incumprimento do regime do acréscimo pela Administração Central do Sistema de Saúde, IP, por não ter registado o acréscimo de proveitos decorrente do financiamento pelo Orçamento do Estado, produziu uma alteração significativa dos seus resultados (em 2011, um resultado líquido do exercício de € – 454,4 milhões) que não tem correspondência na estrutura de custos e proveitos próprios da sua atividade (os custos totais de funcionamento da Administração Central do Sistema de Saúde foram, em 2011, de € 103 milhões e os proveitos de € 79,2 milhões).

Em sede de contraditório, o Conselho Diretivo da Administração Central do Sistema de Saúde, IP, refere que *“(...) o entendimento da ACSS, suportado por parecer do Fiscal Único desta entidade, é o de que não se revela prudente o reconhecimento de verbas provenientes de futuros OE, sobre as quais não se adquiriram ainda quaisquer direitos.”*

Na mesma linha, também o Ministro da Saúde, através do Chefe de Gabinete, invoca o parecer do Fiscal Único da Administração Central do Sistema de Saúde, IP, como justificação para que aquele instituto não tenha registado acréscimos de proveitos<sup>5</sup>.

A este propósito note-se que os Revisores Oficiais de Contas na sua função de revisão das demonstrações financeiras emitem uma certificação legal das contas que, de acordo com o n.º 7 do art.º 44.º do Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro, republicado pelo Decreto-Lei n.º 224/2008, de 20 de novembro, é dotada de fé pública, só podendo ser impugnada por via

<sup>3</sup> Refira-se, pela primeira vez, neste exercício de 2011.

<sup>4</sup> Tendo por referência a produção estimada, o valor contratualizado e o total de adiantamentos realizados.

<sup>5</sup> Se por mera hipótese o alegado em contraditório pelo Ministro da Saúde e pela ACSS fosse aceite, o que não se concede, os Fundos Próprios do SNS seriam negativos.



judicial quando arguida de falsidade. Esta característica da certificação legal de contas não está presente noutros atos, relatórios ou pareceres dos ROC.

Nestas circunstâncias o parecer aludido pelo Conselho Diretivo da Administração Central do Sistema de Saúde, IP, e pelo Ministro da Saúde não é vinculativo e na ausência de norma específica (o que é o caso presente), o que impende sobre a Administração Central do Sistema de Saúde, IP, é o cumprimento das recomendações reiteradas pelo Tribunal de Contas<sup>6</sup>, formuladas em linha com as normas internacionais de contabilidade.

Acresce ainda que, sobre o incumprimento do regime do acréscimo pela Administração Central do Sistema de Saúde, IP, o Tribunal já havia recomendado àquele instituto (*vd.* Relatórios n.º 16/2011 e n.º 38/2012, ambos da 2ª Secção), que cumprisse os princípios contabilísticos previstos no Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde, em particular o respeito pelo princípio do acréscimo, incluindo a especialização dos proveitos do Orçamento do Estado.

- Foram detetadas incorreções nos ajustamentos e anulações manuais às demonstrações financeiras consolidadas do Serviço Nacional de Saúde, nomeadamente quanto às correções referentes à anulação das transferências da Administração Central do Sistema de Saúde, IP, para entidades do Setor Público Administrativo extintas em 2011.
- Para além de alguns dos ajustamentos e correções às demonstrações financeiras consolidadas apresentadas não estarem suficientemente suportados, subsistem ainda operações que não conciliam (operações que estão refletidas nas demonstrações financeiras de apenas uma entidade) e que não foram indagadas pela Administração Central do Sistema de Saúde, IP. Adicionalmente, mantêm-se por justificar diferenças materialmente relevantes nas contas utilizadas pela Administração Central do Sistema de Saúde, IP, para as diferenças de conciliação (*Plug Accounts*<sup>7</sup>), que no Balanço representam € 377.050.018,12. Note-se que, pela sua materialidade, estas diferenças de conciliação não podem ficar sem ser esclarecidas pela Administração Central do Sistema de Saúde, IP.
- Nos termos da Portaria n.º 474/2010, de 1 de julho, que aprovou a Orientação n.º 1/2010, a Administração Central do Sistema de Saúde, IP, é a entidade consolidante do setor da saúde.

<sup>6</sup> Nos termos do artigo 65º, n.º 1, alínea j), da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, o não acatamento reiterado e injustificado das injunções e das recomendações do Tribunal poderá constituir facto gerador de responsabilidade financeira sancionatória.

<sup>7</sup> Traduz a diferença de anulações de proveitos e custos das entidades consolidadas e da entidade consolidante.



## **2.2. SITUAÇÃO ECONÓMICA CONSOLIDADA DO SERVIÇO NACIONAL DE SAÚDE**

[Cfr. Desenvolvimento da Auditoria - ponto 9.1]

- O resultado líquido do exercício do Serviço Nacional de Saúde de 2011 foi de € -412,2 milhões, tendo sido no ano anterior de € -583,7 milhões. Desta evolução não se pode, porém, retirar qualquer ilação.
- Caso não tivesse ocorrido, durante o exercício de 2011, a extinção de entidades o resultado líquido do exercício seria de € -457,4 milhões, ou seja, implicaria um agravamento de € -45,2 milhões face às demonstrações financeiras consolidadas.
- O resultado operacional do Serviço Nacional de Saúde de 2011 foi de € -383,9 milhões, tendo sido no ano anterior de € -579,6 milhões, o que representa uma redução deste resultado contabilístico de 51%.
- Em 2011, verificou-se uma contração de 13,2% nos custos totais do Serviço Nacional de Saúde, em resultado da diminuição das rubricas de maior volume financeiro, os custos com pessoal e com o fornecimentos e serviços externos.
- A diminuição dos custos associados ao fornecimentos e serviços externos de 2010 para 2011, no valor de € 428,4 milhões, resulta da redução dos encargos com medicamentos e dos encargos com a contratualização com as unidades de saúde do Setor Empresarial do Estado.
- Do lado dos custos com o pessoal, a redução no montante de € 718 milhões resulta das medidas relativas ao subsídio de férias e da diminuição do trabalho extraordinário e dos custos com o Sistema de Gestão de Inscritos para Cirurgia.
- Na sua globalidade, a significativa redução de custos deve-se à implementação de medidas decididas pela Tutela justificadas pela aplicação do Memorando de Entendimento sobre as Condicionais de Política Económica, sendo a redução de custos imputável à gestão hospitalar residual.

## **2.3. SITUAÇÃO FINANCEIRA CONSOLIDADA DO SERVIÇO NACIONAL DE SAÚDE**

[Cfr. Desenvolvimento da Auditoria - ponto 9.2]

- Os Fundos Próprios do Serviço Nacional de Saúde têm vindo a diminuir devido aos elevados prejuízos anuais registados.
- Acentuou-se a debilidade da estrutura de financiamento do Serviço Nacional de Saúde, revelado pelo rácio de autonomia financeira (29,7% em 2009, 18,5% em 2010 e 8,5% em 2011).
- Se considerarmos para efeito de cálculo da autonomia financeira o património líquido negativo inscrito na conta do Serviço Nacional de Saúde apresentada pela ACSS o rácio seria de -6%.



Em sede de contraditório, relativamente ao projeto de recomendação feito no relato de “(...) elaborar um plano que garanta a sustentabilidade da prestação de cuidados de saúde à população no médio e longo prazo.”, o Ministro da Saúde, através do seu Chefe de Gabinete, refere que já foi cumprido o objeto dessa recomendação, uma vez que já existe um quadro plurianual de programação orçamental e que “(...) os limites de despesa fixados anualmente têm em consideração o nível de fundos do Orçamento do Estado disponível para os financiar (...)”. Além disso, questionado especificamente sobre “(...) se o Ministério pretende manter a cobertura do ativo do SNS por capitais próprios em 8%, registado em 2011, ou se têm algum plano para capitalizar o SNS, de modo a melhorar este rácio de autonomia financeira.”, o Ministro da Saúde, através do Chefe de Gabinete, veio acrescentar o seguinte:

*“(...) Dadas as regras atualmente aplicáveis na elaboração das contas nacionais, o aumento do capital estatutário das entidades públicas empresariais do Serviço Nacional de Saúde (SNS) tem reflexo direto no défice das Administrações Públicas, pelo que qualquer operação deste tipo tem de ser ponderada considerando o atual contexto de consolidação orçamental.*

*Neste enquadramento, cabe informar que, durante o ano de 2013 proceder-se-á, no âmbito do Fundo de Apoio ao Sistema de Pagamentos do SNS (FASP), criado pelo Decreto-Lei n.º 185/2006 de 12 de setembro e regulamentado pela Portaria n.º 1369-A/2008 de 28 de novembro, a uma operação de aumento de capital nestas entidades públicas empresariais no valor global de 430,3 milhões de euros.*

*Atendendo a que a operação se restringe a valores já anteriormente considerados pelo INE no défice das Administrações Públicas, esta operação permitirá melhorar o ratio de autonomia financeira das entidades públicas empresariais do SNS, sem contribuir de forma negativa para o défice das mesmas Administrações Públicas.*

*Em concreto, os montantes pecuniários dos aumentos do capital estatutário serão realizados por conversão de montantes equivalentes constantes dos passivos destas entidades públicas para com o FASP, os quais serão reduzidos nesse exato valor.<sup>8</sup>”*

Mesmo considerando que, por hipótese, o reforço agora anunciado tivesse ocorrido em 2011, o efeito no rácio de autonomia financeira corresponderia a um aumento de 8,5% para 14,7%, mesmo assim muito inferior ao registado no ano anterior (18,5%) e insuficiente a uma estrutura de financiamento minimamente equilibrada.

Note-se que, embora não seja aplicável ao SNS, uma cobertura do capital social pelos capitais próprios inferior a 1 não cumpriria as condições de solvabilidade exigidas pelo artigo 35.º do Código das Sociedades Comerciais.

Em qualquer caso, uma entidade cujos fundos próprios não perfazem metade do capital estatutário é uma entidade fortemente descapitalizada.

Por outro lado, concluindo-se que as despesas das unidades hospitalares têm ultrapassado os limites fixados, com o conseqüente aumento das dívidas a fornecedores, é expectável que no

<sup>8</sup> Ofício n.º 6.753, de 2 de julho de 2013, do Gabinete do Ministro da Saúde.



futuro sejam necessários novos programas de regularização extraordinária de dívidas ou aumentos do capital estatutário, em maior ou menor grau, pelo que se mantém a recomendação de elaboração do referido plano.

- No final de 2011, as dívidas a fornecedores c/c ascenderam a € 2.183,8 milhões, o que representou um acréscimo de 41,9% face a 2010 e de 102% face a 2009.
- Os montantes contraídos a título de empréstimos no final de 2011 ascendiam a € 479 milhões, incluindo € 12,7 milhões de empréstimos obtidos de médio e longo prazo, dos quais € 5,6 milhões referentes à Unidade Local de Saúde do Baixo Alentejo, EPE, € 0,3 milhões do Centro Hospitalar do Barlavento Algarvio, EPE, e € 6,8 milhões do Hospital do Espírito Santo – Évora, EPE.
- No triénio 2009-2011, o endividamento cresceu significativamente, passando de cerca de € 2.632,6 milhões em 2009 para € 3.948,7 milhões em 2011, o que reflete um acréscimo de 50%.
- Em 2011, o *stock* da dívida ajustado é de € 5.014,9 milhões o que consubstancia um agravamento de 72,6% face a 2010 (€ 2.905,2 milhões).
- No final de 2011, as entidades do Serviço Nacional de Saúde detinham créditos sobre terceiros no total de € 1.611,1 milhões (em 2010, € 1.029,7 milhões), dos quais € 720,5 milhões são sobre instituições do Estado.
- O conjunto das entidades que constituem o Serviço Nacional de Saúde não possuía valores disponíveis e/ou realizáveis, no curto prazo, para honrar os seus compromissos de igual maturidade.
- No seu conjunto, os indicadores financeiros fazem transparecer o elevado grau de descapitalização do Serviço Nacional de Saúde.
- Os hospitais do Setor Empresarial do Estado com os rácios mais deteriorados são o Centro Hospitalar de Setúbal, o Centro Hospitalar do Litoral Alentejano, o Centro Hospitalar do Barlavento Algarvio e o Hospital Distrital de Santarém. Pela positiva, destaca-se o Instituto Português de Oncologia de Coimbra, o Centro Hospitalar Entre Douro e Vouga e o Centro Hospitalar do Tâmega e Vale do Sousa.
- O défice de tesouraria de 2011, no total de € -295,5 milhões, apesar de negativo, foi melhor do que o registado em 2010 (€ -442,7 milhões).



## 2.4. O DESEMPENHO ECONÓMICO FINANCEIRO DO SERVIÇO NACIONAL DE SAÚDE PARA EFEITO DAS CONTAS NACIONAIS

[Cfr. Desenvolvimento da Auditoria - ponto 10]

- O reporte da situação económico-financeira consolidada do Serviço Nacional de Saúde ao Instituto Nacional de Estatística inclui, apenas, as entidades contabilísticas do Setor Público Administrativo que integravam o Serviço Nacional de Saúde a 31 de dezembro de 2011, não incluindo as entidades contabilísticas pertencentes ao Setor Empresarial do Estado, em respeito do preconizado pelo Sistema Europeu de Contas 95, mas continuando a ocultar a verdadeira dimensão do défice.

Em sede de contraditório, o Conselho Diretivo da Administração Central do Sistema de Saúde, refere que o “(...) *único objetivo é apurar o défice das Administrações Públicas e não de ocultar o défice global do SNS.*”. Esta alegação não altera as consideração sobre a “ocultação” da verdadeira dimensão do défice, uma vez que “(...) *o défice do setor EPE nunca é captado na conta SNS (...)*”<sup>9</sup> e que as dotações inscritas anualmente nos Orçamentos do Estado para o processo de contratualização anual são insuficientes para os custos incorridos pelos hospitais do Setor Empresarial do Estado<sup>10</sup>.

A este propósito recorda-se que a Diretiva 2011/85/EU refere que:

*“Os Estados-Membros devem estabelecer mecanismos adequados de coordenação entre os subsectores da administração pública, por forma a assegurar a cobertura exaustiva e coerente de todos esses subsectores no planeamento orçamental, nas regras orçamentais numéricas, específicas para cada país, bem como na elaboração de previsões orçamentais e no estabelecimento do planeamento plurianual, tal como previsto, em particular, no quadro orçamental plurianual.”* – n.º 1 do art.º 13.º da Diretiva 2011/85/EU do Conselho, de 8 de novembro.

- Em 2011, o défice do Serviço Nacional de Saúde para efeitos de contas nacionais foi de € -260,6 milhões, representando cerca de metade (-48,9%) do verificado em 2010 (€ -509,7 milhões).

<sup>9</sup> Fonte: Sustentabilidade económico-financeira do Serviço Nacional de Saúde: evolução recente e perspetivas; Ferreira, Ana Sofia, março de 2013, pp 7..

<sup>10</sup> “(...) *o Estado, enquanto comprador de serviços em sede de contratualização com as EPE, reconhece a insuficiência de proveitos, ou por outras palavras, o excesso de custos dado o financiamento disponível em cada ano, para o nível de cuidados de saúde que entende necessário adquirir, e admite à partida a existência de um défice anual no setor.*”. Fonte: Sustentabilidade económico-financeira do Serviço Nacional de Saúde: evolução recente e perspetivas; Ferreira, Ana Sofia, março de 2013, pp.13.



### 3. RECOMENDAÇÕES

Considerando que algumas das recomendações produzidas nos Relatórios de auditoria n.º 16/2011 e n.º 38/2012, ambos da 2ª Secção, ainda não foram acatadas na sua totalidade pelas entidades destinatárias, face às conclusões que antecedem formulam-se as recomendações seguintes:

#### À Ministra de Estado e das Finanças e ao Ministro da Saúde

- Face à deterioração da situação financeira do Serviço Nacional de Saúde, elaborar um plano que garanta a sustentabilidade da prestação de cuidados de saúde à população no médio e longo prazo.
- Tomar medidas conducentes à recapitalização do SNS.
- Aprovar e implementar normas de enquadramento jurídico, contabilístico e de consolidação de contas, aplicáveis a todas as entidades que integram o Serviço Nacional de Saúde, nos termos enunciados no ponto 8 do Relatório.
- Determinar que todas as entidades que integram o perímetro de consolidação do Serviço Nacional de Saúde adotem o Sistema de Normalização Contabilística, ou plano compatível, realizando todos os trabalhos preparatórios em 2013, de modo a assegurar a implementação plena a partir de 1 de janeiro de 2014.
- Assegurar que a Administração Central do Sistema de Saúde, IP, utiliza o regime contabilístico do acréscimo o que inclui, indubitavelmente, a especialização de proveitos (acrécimo de proveitos) em consonância com os encargos assumidos anualmente com a celebração dos contratos programa com unidades hospitalares do Setor Empresarial do Estado.

#### Ao Ministro da Saúde

- Assegurar que a Administração Central do Sistema de Saúde, IP, aplica as penalizações previstas no n.º 3 do artigo 59º do Decreto-Lei n.º 36/2013, de 11 de março, relativamente às entidades consolidadas que registem atrasos no reporte de informação<sup>11</sup>.
- Determinar que a Direção-Geral de Saúde e o Instituto da Droga e da Toxicodependência, IP implementem, ainda em 2013 e sem prejuízo da adoção do Sistema de Normalização Contabilística, ou plano compatível, a partir de 1 de janeiro de 2014, o Plano Oficial de Contabilidade Pública.

---

<sup>11</sup> A falta da divulgação em tempo oportuno da consolidação de contas subtrai ao contribuinte o conhecimento da situação patrimonial e financeira do SNS.



## **Ao Conselho Diretivo da Administração Central do Sistema de Saúde**

- Proceder à periodização nas contas da Administração Central do Sistema de Saúde, IP, e na consolidação de contas para que a sua intermediação, enquanto tesoureira do Serviço Nacional de Saúde, não altere o resultado líquido consolidado.
- Cumprir os princípios contabilísticos previstos no Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde nas suas contas individuais, em particular quanto ao respeito pelo princípio do acréscimo, incluindo a especialização dos proveitos do OE nas contas individuais.
- Disponibilizar ao Tribunal de Contas, até 30 de junho do ano N + 1, informação necessária completa, fiável e definitiva, adequada à elaboração do Relatório deste Tribunal sobre o acompanhamento da situação económico-financeira do Serviço Nacional de Saúde, com referência ao ano N.
- Explicitar detalhadamente, em nota anexa às demonstrações financeiras consolidadas, todos os ajustamentos realizados no processo de consolidação.
- Elaborar e divulgar publicamente o “Relatório e Contas do Serviço Nacional de Saúde do ano N”, até 30 de junho do ano N+ 1.
- Comunicar tempestivamente ao Tribunal de Contas as penalizações aplicadas previstas no n.º 3 do artigo 59º do Decreto-Lei n.º 36/2013, de 11 de março, às entidades consolidadas que registem atrasos no reporte de informação relativa à consolidação de contas do Serviço Nacional de Saúde.





## II. INTRODUÇÃO

### 4. FUNDAMENTO, ÂMBITO E OBJETIVOS DA AUDITORIA

Em 7 de julho de 2011, o Tribunal de Contas (TC) aprovou o Relatório n.º 16/2011 - 2ª Secção referente à auditoria orientada à consolidação de contas e análise à situação económico-financeira do Serviço Nacional de Saúde (SNS) 2008-2009, o qual contém recomendações dirigidas à Ministra de Estado e das Finanças e ao Ministro da Saúde e ao Presidente do Conselho Diretivo da Administração Central do Sistema de Saúde, IP, (ACSS).

Posteriormente, o Tribunal deliberou realizar uma auditoria de seguimento com o objetivo de apreciar o cumprimento das recomendações formuladas naquele relatório de auditoria tendo, para o efeito, incluído aquela ação no Programa de Fiscalização de 2012, aprovado em sessão do Plenário da 2ª Secção, de 30 de novembro de 2011.

Os resultados dessa auditoria de seguimento que incidiu na verificação do cumprimento e na apreciação da eficácia das medidas tomadas em resposta às recomendações e na análise ao relatório e contas do SNS de 2010, consubstanciam o Relatório n.º 38/2012 - 2ª Secção.

Nesse relatório concluiu-se que *“As iniciativas levadas a cabo pela Administração Central do Sistema de Saúde tendentes ao cumprimento das recomendações produzidas (...) não têm sido suficientes para ir ao encontro das alterações que se pretendem (...) nem são coerentes no que respeita ao cabal cumprimento do princípio do acréscimo.”*

Do Programa de Fiscalização aprovado pelo Tribunal de Contas para 2012 constava, ainda, a realização de uma ação de controlo às contas produzidas pela ACSS, entre as quais a conta consolidada do SNS 2011.

Na sequência de múltiplas insistências junto da Administração Central do Sistema de Saúde, esta só remeteu o relatório da consolidação de contas do Serviço Nacional de Saúde de 2011, numa primeira versão, em 30 de novembro de 2012 e, na versão definitiva, em 11 de fevereiro de 2013. O atraso da Administração Central do Sistema de Saúde na produção do relatório e contas consolidado do Serviço Nacional de Saúde de 2011 e na prestação de esclarecimentos determinaram o protelamento dos prazos definidos no Plano Global de Auditoria em 2012.

A auditoria realizada teve como objetivos os seguintes:

- Análise do processo de consolidação, incluindo as operações de anulação e demais ajustamentos de consolidação;
- Elaboração das demonstrações financeiras consolidadas corrigidas: balanço, demonstração de resultados, demonstração de *cash-flow* e anexos;
- Apreciação da situação económico-financeira consolidada do SNS, ano de 2011.



## 5. METODOLOGIA

Na preparação e desenvolvimento desta ação foram seguidos critérios, técnicas e metodologias acolhidas pelo Tribunal de Contas, designadamente as previstas no Regulamento da 2.ª Secção e no Manual de Auditoria e de Procedimentos, bem como, subsidiariamente, as metodologias geralmente aceites pelas organizações internacionais de controlo financeiro, como é o caso da INTOSAI - *International Organisation of Supreme Audit Institutions*, da qual o Tribunal de Contas português é membro.

Para apoio à concretização da auditoria recorreu-se à contratação de serviços de peritos que, por deliberação do Conselho Administrativo da Direção-Geral do Tribunal de Contas, foi adjudicada à ACEAAP-Agência de Competências e Estudos Avançados para a Administração Pública, Lda.

Em paralelo com a auditoria em causa, o Tribunal de Contas realizou uma auditoria financeira ao exercício de 2011 da ACSS pelo que, alguns dos procedimentos de auditoria realizados, nomeadamente nas áreas da contratualização e dos serviços financeiros, proporcionaram evidências de suporte a ambas as auditorias.

## 6. CONDICIONANTES E LIMITAÇÕES

O desenvolvimento da auditoria foi condicionado pelos atrasos da ACSS na produção de informação financeira consolidada do SNS de 2011 e respetivo relatório. Com efeito, só na sequência de múltiplas insistências junto da ACSS esta remeteu o relatório da consolidação de contas do SNS de 2011, numa primeira versão, em 30 de novembro de 2012 e, na versão definitiva, só em 11 de fevereiro de 2013.

Note-se que, para além de ter ultrapassado o prazo anteriormente recomendado pelo Tribunal (30 de junho do ano N + 1), a aprovação do relatório só ocorreu no final de novembro quando, no ano transato, o relatório e contas do SNS foi elaborado e divulgado em julho.

## 7. AUDIÇÃO DOS RESPONSÁVEIS EM CUMPRIMENTO DO PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO

Nos termos da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, o juiz relator do processo enviou, oportunamente, ao Ministro de Estado e das Finanças, ao Ministro da Saúde e ao Conselho Diretivo da Administração Central do Sistema de Saúde, o relato de auditoria para que, querendo, se pronunciassem, tendo sido concedidas todas as prorrogações de prazo solicitadas.

O Ministro de Estado e das Finanças, apesar de lhe ter sido prorrogado o prazo para o exercício do contraditório até ao dia 21 de junho, optou por não se pronunciar sobre as contas consolidadas do SNS.

As alegações apresentadas pelo Ministro da Saúde e pelo Conselho Diretivo da Administração Central do Sistema de Saúde, IP, constam, em íntegra, do Volume III do presente Relatório, conforme disposto nos artigos 13º, n.º 4, da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, e 60º, n.º 3, do Regulamento da 2.ª Secção, aprovado pela Resolução n.º 3/98 - 2.ª Secção, de 19 de junho, com as



alterações introduzidas pela Resolução n.º 2/2002 - 2.ª Secção, de 17 de janeiro, e pela Resolução n.º 3/2002 - 2.ª Secção, de 23 de maio, e, em síntese, nas partes tidas como relevantes, nos pontos do Relatório a que respeitam.



### III. DESENVOLVIMENTO DA AUDITORIA

Da análise do relatório e contas do SNS de 2011 verificou-se que, à semelhança de 2009 e 2010, e apesar das recomendações produzidas pelo Tribunal de Contas nos Relatórios n.º 16/2011 e n.º 38/2012, as demonstrações financeiras consolidadas do SNS não expressam, de forma verdadeira e apropriada, a situação económica, financeira e patrimonial do SNS.

Por não ter ainda acatado todas as recomendações do Tribunal, especificamente o cumprimento do princípio do acréscimo<sup>12</sup>, a ACSS, como entidade consolidante, teve de proceder a um conjunto significativo de ajustamentos às demonstrações financeiras consolidadas.

No entanto, em auditoria, verificou-se que alguns dos ajustamentos<sup>13</sup> realizados ao balanço e à demonstração de resultados constantes do Relatório e Contas do SNS de 2011 continham incorreções<sup>14</sup> e não foram suficientes para eliminar o efeito da intervenção da ACSS enquanto tesoureira do SNS no Resultado Líquido do Exercício consolidado. Daí que, nesta auditoria, se tenha optado por realizar a consolidação de contas do SNS autonomamente, ou seja, a partir das demonstrações financeiras individuais das entidades consolidadas e do ficheiro das operações internas, e não pelo ajustamento/correção das demonstrações financeiras consolidadas produzidas pela ACSS.

Apesar de, como referido no Relatório n.º 16/2011 - 2ª Secção, a aplicação informática de consolidação (*“Hyperion”*) usada pela ACSS ser *“(…) alimentada por balancetes elaborados e enviados pelas entidades contabilísticas individuais. Ou seja, as demonstrações financeiras individuais que servem de base à consolidação de contas podem diferir (e em alguns recolheu-se evidência das diferenças) das apresentadas pelas entidades contabilísticas individuais e, nos casos dos EPE, auditadas/certificadas, nomeadamente, devido a questões de parametrização do software “Hyperion”.*”.

<sup>12</sup> No final de 2011, a ACSS periodizou os custos com os contratos programa dos hospitais EPE nas suas contas individuais, mas não os proveitos que provirão do OE nos anos seguintes para pagar aqueles encargos já assumidos. Vide Relatório n.º 38/2012 – 2ª Secção.

<sup>13</sup> Vd. Volume II do Relatório.

<sup>14</sup> Algumas das quais reconhecidas em contraditório pela Administração Central do Sistema de Saúde. Vide pp. 24 e 32 do relatório.



## 8. O PROCESSO DE CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS DO SERVIÇO NACIONAL DE SAÚDE - 2011

Nos termos da Portaria n.º 474/2010, de 1 de julho, que aprovou a Orientação n.º 1/2010, a Administração Central do Sistema de Saúde é a entidade consolidante do setor da saúde, isto apesar de não reunir nenhum dos indicadores de poder ou das condições necessárias para o exercício do controlo<sup>15</sup>. No cumprimento daquela atribuição a ACSS aprovou e publicou o Manual de Consolidação de Contas do Ministério da Saúde 2011.

Referira-se que a Orientação n.º 1/2010, anexa à referida Portaria, é apenas relativa à consolidação de contas no âmbito do Setor Público Administrativo, pelo que se mantém atual a recomendação produzida pelo Tribunal de Contas nos Relatórios de auditoria n.º 16/2011 e n.º 38/2012, de *“Aprovar e implementar normas de consolidação de contas aplicáveis a todas as entidades que integram o Serviço Nacional de Saúde.”*.

Apesar da referida Portaria atribuir à ACSS a qualidade de entidade consolidante, não lhe foram conferidas as atribuições e competências necessárias para influenciar o comportamento e a atividade das entidades consolidantes para, deste modo, exercer cabalmente o papel de entidade consolidante do Ministério da Saúde.

O POCMS é o referencial contabilístico utilizado na preparação das demonstrações financeiras consolidadas. No entanto, como três entidades do Ministério da Saúde não dispõem de contabilidade patrimonial<sup>16</sup>, na consolidação de contas do MS apenas foi elaborado o mapa de fluxos de caixa consolidado de operações orçamentais. Já na consolidação de contas do SNS de 2012 deverá existir um procedimento prévio à consolidação, em que as entidades integrantes do perímetro de consolidação que aplicam o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) asseguram a conversão das suas contas para o POCMS.

A este propósito, sublinha-se que o Ministro da Saúde, através do seu Chefe de Gabinete, referiu que *“O atual calendário prevê implementação do SNC durante o próximo ano de 2014, o que é convergente com o objetivo final definido no projeto de recomendação.”*.

Note-se, que a ACSS, em 2011, nas suas contas individuais, utilizou o regime de caixa, em oposição ao princípio do acréscimo consagrado no Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde. No entanto, ao contrário de anos anteriores, a ACSS, no final daquele exercício, reconheceu contabilisticamente as dívidas aos hospitais do SEE<sup>17</sup> na conta de acréscimos de custos:

<sup>15</sup> De acordo com o ponto 5.1 da Orientação n.º 1/2010, presume-se a existência de controlo quando se verifique pelo menos um dos seguintes indicadores de poder: a faculdade de vetar os orçamentos de outra entidade; a possibilidade de vetar, derrogar ou modificar as decisões do órgão de gestão de outra entidade; ou o facto de o mandato da outra entidade ser estabelecido e limitado por legislação. Presume-se a existência de controlo quando se verifiquem os seguintes indicadores de resultado: a detenção da titularidade dos ativos líquidos de outra entidade com o direito de livre acesso a estes; a capacidade de conseguir que a outra entidade coopere na realização dos seus próprios objetivos e a assunção da responsabilidade subsidiária pelos passivos de outra entidade.

<sup>16</sup> Direção Geral de Saúde, Instituto da Droga e da Toxicod dependência, IP e Inspeção Geral das Atividades em Saúde. A IGAS implementou o Plano Oficial de Contabilidade Pública pela primeira vez em 2012.

<sup>17</sup> Tendo por referência a produção estimada, o valor contratualizado e o total de adiantamentos realizados.



- Especialização respeitante aos contratos programa de 2010 em virtude da faturação remetida pelas entidades que integram o SNS ainda não se encontrar validada a 31/12/2011, no montante de € 439,7 milhões;
- Especialização respeitante aos contratos programa de 2011 no montante de € 529,5 milhões.

Repare-se que os registos contabilísticos efetuados pela ACSS foram insuficientes *“(…) para ir ao encontro das alterações que se pretendem (…) nem são coerentes no que respeita ao cabal cumprimento do princípio do acréscimo.”*<sup>18</sup>.

Com efeito, o registo contabilístico dos contratos programa celebrados com os prestadores públicos de saúde do SEE, de acordo com o regime do acréscimo, implica não só o reconhecimento dos custos já incorridos mas também o correspondente reconhecimento dos proveitos que advirão do financiamento do Orçamento do Estado (nos termos da Base XXXIII da Lei de Bases da Saúde, o Orçamento do Estado financia o SNS através do pagamento dos atos e atividades efetivamente realizados).

Acresce ainda que registar, apenas, os custos produz uma alteração significativa dos resultados da ACSS (em 2011, um RLE de € – 454,4 milhões) que não tem suporte na estrutura de custos e proveitos próprios da sua atividade<sup>19</sup> (os custos totais de funcionamento da ACSS foram, em 2011, de € 103 milhões e os proveitos de € 79,2 milhões).

Aquele reforço orçamental extraordinário *“(…) elevou o orçamento do SNS em 2012 para os valores mais elevados de sempre, atingindo-se o patamar de 9,6 mil milhões de euros (…) o que permitiu baixar o prazo médio de pagamentos de 231 para 121 dias (…)”*<sup>20</sup>, mas não teve qualquer impacto positivo sobre a descapitalização das unidades de saúde do SNS (verificável por uma cobertura do ativo por capitais próprios e alheios de apenas 8% em 2011).

*“ Por força das suas atribuições, a ACSS desempenha o papel de “Tesoureira” do SNS e nessa qualidade intermedeia e é beneficiária de créditos disponíveis no OE consignados ao financiamento dos contratos-programa (…)”*<sup>21</sup> pelo que *“(…)as transferências do OE consignadas ao financiamento dos contratos-programa devem atender, no que aos fluxos económicos delas decorrentes diz respeito, ao princípio da especialização (ou do acréscimo), devendo os proveitos ser especializados em função direta do momento em que os custos são incorridos (…)”*<sup>22</sup>.

Deste modo, **para além do montante de acréscimo de custos registado pela ACSS no final de 2011 deveria haver lugar, também, ao registo de acréscimos de proveitos.**

A este propósito, o Conselho Diretivo da Administração Central do Sistema de Saúde refere, em sede de contraditório, que *“(…) o entendimento da ACSS, suportado por parecer do Fiscal Único*

<sup>18</sup> Fonte: Relatório n.º 38/2012 – 2ª Secção, do Tribunal de Contas.

<sup>19</sup> Excluindo as relações com o SNS.

<sup>20</sup> Fonte: Ministério da Saúde.

<sup>21</sup> Vd. Volume II do Relatório, pp 51.

<sup>22</sup> Vd. Relatório n.º 38/2012, 2ª Secção.



*desta entidade, é o de que não se revela prudente o reconhecimento de verbas provenientes de futuros OE, sobre as quais não se adquiriram ainda quaisquer direitos.”.*

No mesmo sentido, também o Ministro da Saúde, através do Chefe de Gabinete, invoca o parecer do Fiscal Único da ACSS como justificação para que aquele instituto não tenha registado acréscimos de proveitos. Sobre esta questão importa salientar o seguinte:

Da análise das demonstrações financeiras das demonstrações consolidadas do SNS e do Ministério da Saúde constata-se:

- A não aprovação até ao momento pelo Ministro das Finanças e do Ministro da Saúde de um adequado enquadramento normativo, jurídico e contabilístico, na ótica de contabilidade orçamental de caixa e de compromissos, de contabilidade digráfica, patrimonial, de acréscimo, de contabilidade nacional, tendo em conta designadamente o disposto na Lei do Enquadramento Orçamental, na versão resultante da Lei nº 37/2013, de 14 de Julho, as vinculações externas das finanças públicas da estabilidade orçamental, o POCMS, a Portaria nº 474/2010, de 1 de Junho, 2ª Serie do Ministro de Estado e das Finanças, que aprovou a Orientação Técnica nº1/2010 da CNCAP, o SNC e as NICS e o SEC/95 que compreenda:

- A definição da obrigação legal de elaboração e apresentação ao Tribunal de Contas, dentro dos prazos legais previstos na lei geral para publicação de contas consolidadas, independentemente da natureza e da forma jurídica e dos sistemas contabilísticos adotados ou adotar pelas entidades contabilísticas que integram os perímetros de consolidação do SNS, e de integrarem ou não os perímetros de consolidação das administrações públicas - Administração Central-, ou da Conta Geral do Estado, as demonstrações financeiras consolidadas do SNS, incluindo reporte financeira de contabilidade analítica, as demonstrações financeiras consolidadas do Ministério da Saúde, integrando os respetivos serviços centrais integrados, os respetivos fundos e serviços autónomos e as contas consolidadas do SNS, separadas jurídica e contabilisticamente das demonstrações financeiras individuais da Administração Central de Saúde;

- A definição dos requisitos jurídicos e contabilísticos e dos poderes de gestão e de direito público e de avaliação da gestão relativamente às diversas entidades contabilísticas que integram os vários perímetros e vários níveis de consolidação do SNS e o do Ministério da Saúde, por parte da entidade consolidante, a ACSS, perante o Tribunal de Contas ou perante o INE inerentes à elaboração e prestação e remessa ao Tribunal das demonstrações financeiras consolidadas em causa;

- A definição dos critérios jurídicos, contabilísticos financeiros e orçamentais que permitam e à identificar as entidades contabilísticas que, independentemente da sua forma jurídica, do seu regime de execução orçamental e de terem ou não sido reclassificadas nos perímetros das administrações públicas, e de terem sido integradas nos perímetros de consolidação do SNS e do Ministério da Saúde e dentro destes, as que integram ou não o Orçamento do Estado como fundos e serviços autónomos, e em que termos, e bem assim, o perímetro de consolidação das administrações públicas e o perímetro de consolidação da Conta Geral do Estado;



- As normas jurídicas e às normas contabilísticas a que devem estar sujeitas as várias consolidações de vários níveis dos vários perímetros de consolidação do SNS, do Ministério da Saúde designadamente, nos termos e para os efeitos do POCMS, do SNC, sendo caso disso, e nos termos e para os efeitos previstos no POCMS, na Portaria nº 474/2010, de 1 de Junho no SNC e na Lei do Enquadramento Orçamental e que sejam emitidas em conformidade as respetivas Orientações Técnicas pela Comissão de Normalização Contabilística;
- A obrigatoriedade de um reporte financeiro consolidado sobre a situação financeira e patrimonial do SNS, incluído as receitas e despesas na ótica orçamental, os custos e proveitos, na ótica do acréscimo e os ativos e passivos, na ótica patrimonial.
- A inexistência de um plano contingente que assegure a avaliação do impacto, elaboração das demonstrações financeiras das entidades contabilísticas que integram o SNS e nas demonstrações financeiras consolidadas e que defina as operações necessárias, devidamente calendarizadas e com identificação dos vários níveis de responsabilidade para assegurar no mais curto prazo de tempo:
  - A plena adoção do princípio do acréscimo, tal como previsto no POCMS e que constitui a base de cálculo do défice público e da dívida pública, nos termos do Sistema Europeu de Contas, para as entidades que integram o perímetro de consolidação das administrações públicas e que fazem parte do sector público administrativo e integram o Orçamento do Estado;
  - A transição das entidades contabilísticas do POCMS para o SNC que já hoje revestem a natureza e a forma jurídica de entidade pública empresarial e a plena adoção do princípio do acréscimo;
  - A progressiva transformação das atuais entidades contabilísticas do SNS que revistam a forma e natureza jurídica de institutos públicos, na modalidade de estabelecimentos públicos que integrem o sector público administrativo e o Orçamento do Estado como fundos e serviços autónomos, em entidades públicas empresariais com a inerente transição do POCMS para o SNC;
  - A eventual reclassificação dos hospitais EPE, no perímetro das administrações públicas, caso as autoridades estatísticas nacionais e o EUROSTAT concluam pela natureza não mercantil das atividades desenvolvidas por estas unidades hospitalares ou de saúde local não revestirem natureza mercantil, nos termos do Sistema Europeu de Contas com a sua plena integração no Orçamento do Estado, independentemente da sua forma jurídica, tal como previsto na Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado;
  - A eventual ponderação do impacto das operações referidas no cálculo do défice público e da dívida pública.
- Os Revisores Oficiais de Contas emitem uma certificação legal das contas que, de acordo com o n.º 7 do art.º 44.º do Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro, republicado pelo Decreto-Lei n.º 224/2008, de 20 de novembro, é dotada de fé pública, só podendo ser impugnada por via judicial quando arguida de falsidade. Esta característica é válida para a certificação legal de contas e não para quaisquer outros atos, relatórios ou pareceres.





- Na ausência de norma específica (o que é o caso presente) o que impende sobre a ACSS é o cumprimento das recomendações reiteradas pelo Tribunal de Contas, formuladas em linha com as normas internacionais de contabilidade.

- Note-se, ainda, que *“O orçamento do Estado incluirá, em qualquer circunstância, verbas destinadas ao cumprimento das responsabilidades assumidas pela ACSS no âmbito dos contratos programa (reconhecidas como custos pela ACSS, IP, na sua demonstração dos resultados).”<sup>23</sup>*

Quanto ao **perímetro da consolidação** de contas do SNS de 2011 verificou-se que a ACSS, à semelhança do realizado para os exercícios anteriores (2008 a 2010), definiu dois sub-perímetros: o do SEE e o do SPA.

Em função do processo de empresarialização dos hospitais (transformação de hospitais do SPA em EPE), tem-se assistido à diminuição do peso relativo do Setor Público Administrativo no conjunto do SNS quer em termos de número de entidades consolidadas como em termos de volume financeiro associado. Em 2011, não houve saídas de hospitais do perímetro de consolidação do SNS por via de novos contratos de Parcerias Público-Privadas (PPP).

Pelo Decreto-Lei n.º 30/2011, de 2 de março, concretizou-se a fusão de 14 unidades de saúde (do SPA e do SEE) e, na sequência, criaram-se 6 novos centros hospitalares, todas entidades públicas empresariais.

De entre as entidades abrangidas pela reestruturação operada pelo referido diploma destaca-se o caso particular do Centro Hospitalar do Baixo Vouga, EPE, que não concorreu para a consolidação de contas do SNS em 2011 por o Conselho de Administração daquela unidade de saúde só ter sido nomeado em fevereiro de 2012, tendo por sua vez sido consideradas as entidades extintas<sup>24</sup> neste processo de fusão.

Refira-se, ainda, a criação, pelo Decreto-Lei n.º 67/2011, de 2 de junho, da Unidade Local de Saúde do Nordeste, EPE, por integração do Centro Hospitalar do Nordeste, EPE, e do Agrupamento dos Centros de Saúde do Alto Trás -os -Montes I — Nordeste (ACES Nordeste).

Em 2011, o Hospital de Curry Cabral, a Unidade Local de Saúde de Castelo Branco e o Hospital do Litoral Alentejano tiveram o primeiro ano completo de atividade como EPE.

Para a delimitação dos perímetros, a ACSS, em 2011, atendeu, corretamente, à situação das entidades a 31 de dezembro. Note-se que as entidades contabilísticas que se extinguem, por fusão ou transformação, as suas demonstrações financeiras intercalares foram integradas à data da transformação nas demonstrações financeiras da nova entidade.

Ainda assim, foram detetadas incorreções nos ajustamentos e anulações manuais às demonstrações financeiras consolidadas efetuadas pela ACSS, nomeadamente as referentes às entidades do SPA extintas.

<sup>23</sup> Vd. Volume II do Relatório, pp 8.

<sup>24</sup> Hospital Infante D. Pedro, EPE, Hospital Visconde Salreu de Estarreja e Hospital Distrital de Águeda.



A este propósito, verificou-se que “(...) as transferências para as entidades Hospital Visconde Salreu (949.740€), Hospital Distrital de Águeda (2.449.247,76€) e Centro Hospitalar Psiquiátrico de Coimbra (3.466.473,15€) estão a ser anuladas diretamente na conta 7421, ou seja, estão a ser considerados no valor de 4.038.827.946,58€. No entanto, esta última entidade estava extinta a 31/12/2011, não constando do somatório efetuado às demonstrações de resultados das entidades integrantes do perímetro a 31/12/2011 – ou seja, quem integrou o perímetro foi o CHUC, EPE. Consequentemente, esse montante (3.466.473,15€) deverá juntamente com o somatório das demais transferências efetuadas pela ACSS para as entidades SPA extintas (8.191.623,51€) ser anulado na conta 59.”<sup>25</sup>. Por isso, às demonstrações financeiras consolidadas elaboradas pela ACSS haveria que proceder às seguintes correções:

## Anulações e transferências

- Imputação às contas 59 – Resultados transitados e 7421 – Transferências correntes obtidas, de € 3,5 milhões, decorrentes do registo incorreto da ACSS de 3 meses de transferências para o Centro Hospitalar Psiquiátrico de Coimbra (**correção 1**);
- Imputação às contas 59 – Resultados transitados e 7421 – Transferências correntes obtidas, de € 8,2 milhões, referentes à anulação das transferências da ACSS para as entidades do SPA extintas no exercício de 2011 (para além do Centro Hospitalar Psiquiátrico de Coimbra) (**correção 2**);

Em sede de contraditório, sobre aquelas correções, o Conselho Diretivo da Administração Central do Sistema de Saúde, reconhece que “Efetivamente, foram, indevidamente, anulados 11.658.096,66 € na conta 7421, que já haviam sido anulados na conta 63. Deste modo, consideramos correto relevar este montante na conta 59 (...)”.

- Imputação às contas 59 – Resultados transitados e 63 – Transferências correntes concedidas, de € 10 milhões, referentes à anulação das transferências da ACSS para o Centro Hospitalar Psiquiátrico de Coimbra (**correção 3**);
- Imputação às contas 74 – Transferências correntes obtidas e 63 – Transferências correntes concedidas, de € 10,4 milhões, referentes à anulação das transferências da ACSS para os Hospitais Visconde Salreu – Estarreja e Distrital de Águeda (**correção 4**).

Note-se, ainda, que a ACSS, na consolidação de contas do SNS de 2011, não efetuou o ajustamento de registo de acréscimos de proveitos para o OE, realizado nos Relatórios de auditora n.º 16/2011<sup>26</sup> e n.º 38/2012<sup>27</sup>, ambos da 2ª Secção. Este ajustamento era necessário uma vez que a ACSS nas suas contas individuais apenas registou o acréscimo de custos decorrente dos contratos programa celebrados com as unidades de saúde do SEE, mas não o acréscimo de proveitos decorrente do

<sup>25</sup> Fonte: ACEAAP. Relatório de Consultadoria no âmbito dos trabalhos conducentes ao acompanhamento da Auditoria orientada à Consolidação de Contas e Análise à Situação Económico-financeira do Serviço Nacional de Saúde 2008-2009, Comentários à Resposta do Ministério da Saúde de 25.06.2012 ao ofício do Tribunal de Contas nº 10.525 de 12.06.2012, de 29 de junho de 2012.

<sup>26</sup> Sobre a Consolidação de Contas do SNS 2008-2009.

<sup>27</sup> Sobre a Consolidação de Contas do SNS 2010.



financiamento pelo Orçamento do Estado (OE), pelo que seria necessário proceder às seguintes correções:

## ✚ Financiamento do OE na base de acréscimo

- Imputação às contas 271 - Acréscimo de proveitos e 59 – Resultados transitados de € 95,2 milhões, de proveitos não reconhecidos nos exercícios a que respeitam e necessários para fazer face aos compromissos assumidos pela ACSS com a celebração dos contratos programa de 2008, 2009 e 2010 (**correção 5**).
- Imputação às contas 741 - Transferências do OE e 271 - Acréscimo de proveitos de € 497,7 milhões, montante necessário para fazer face aos compromissos assumidos pela ACSS com a celebração dos contratos programa com os prestadores públicos de saúde de 2011 (**correção 6**);

Não tendo procedido àqueles registos contabilísticos a ACSS, no exercício da consolidação de contas do SNS de 2011, teve de efetuar um conjunto de anulações e ajustamentos manuais adicionais visando a eliminação das diferenças de regimes, práticas e registos contabilísticos entre as entidades consolidantes e a própria ACSS.

Para além do conjunto adicional de ajustamentos realizados, alguns dos quais não estão suficientemente suportados, subsistem também as operações que não conciliam (operações que estão refletidas nas demonstrações financeiras de apenas uma entidade)<sup>28</sup> e que não foram indagadas pela ACSS. Adicionalmente mantêm-se por justificar diferenças materialmente relevantes nas contas tradicionalmente utilizadas pela ACSS para as diferenças de conciliação (*Plug Accounts*<sup>29</sup>), conta 26, no montante de € 377.050.018,12, e conta 79, no montante de € 29.247.743,47.

Em sede de contraditório, o Conselho Diretivo da Administração Central do Sistema de Saúde refere que *“O conceito de “Plug Accounts” não é da autoria da ACSS. As “Plug Accounts” visam refletir as diferenças de conciliação decorrentes das transações efetuadas entre as entidades integradas nos processos de consolidação. Desejavelmente, não deveriam existir essas diferenças de conciliação. Elas não visam a manipulação dos dados, mas sim a demonstração dessas diferenças de conciliação.”*

Salienta-se que nunca esteve em causa a autoria do conceito de *“Plug Accounts”*, mas sim a materialidade dos montantes registados nessas contas que determinam impactos significativos nas demonstrações financeiras consolidadas. Recorde-se, tal como anteriormente já apontado em relatórios deste Tribunal<sup>30</sup> que os montantes das diferenças de conciliação justificavam que fossem realizadas diligências junto das entidades consolidantes, por forma a confirmar/validar os registos não conciliados materialmente relevantes e a reduzir os montantes divergentes.

Confirmou-se, ainda, que os inúmeros (45) registos contabilísticos de ajustamento/anulações efetuados não foram suficientes para anular o efeito da passagem de verbas do Orçamento do

<sup>28</sup> As operações conciliantes são aquelas que surgem refletidas nas demonstrações financeiras de ambas as entidades.

<sup>29</sup> Traduz a diferença de anulações de proveitos e custos das entidades consolidadas e da entidade consolidante.

<sup>30</sup> Vg. Relatório do TC n.º 38/2012 2.ª S.



Estado para as unidades de saúde do SEE pela ACSS (apesar da ACSS, nas suas contas individuais, ter implementado controlos que lhe permitem distinguir as verbas (receitas e despesas) destinadas ao SNS (ACSS-SNS) e as destinadas ao funcionamento próprio<sup>31</sup>). Com efeito, corrigidas as falhas detetadas e efetuados os registos contabilísticos relativos ao financiamento da ACSS pelo Orçamento do Estado, subsistiam diferenças de conciliação materialmente relevantes (€ 87,7 milhões).

Por se considerar que as demonstrações financeiras consolidadas produzidas pela ACSS não davam garantias de integridade e fiabilidade e pela impossibilidade de corrigir a totalidade dos ajustamentos/anulações efetuados, optou-se por realizar a consolidação de contas do SNS a partir das demonstrações financeiras individuais das entidades consolidadas<sup>32</sup> (incluindo as demonstrações financeiras individuais da ACSS mas excluindo os montantes referentes à ACSS-SNS) e do ficheiro das operações internas e não, como havia sido realizado nos anos anteriores, pelo ajustamento/correção das demonstrações financeiras consolidadas produzidas pela ACSS.

De acordo com o ficheiro das operações internas (ajustamentos hyperion), foram realizados os seguintes ajustamentos aos saldos das contas:

**Quadro 1 – Ajustamentos Hyperion por contas POCMS**

Unidade: euros

Conta POCMS	Montante	Conta POCMS	Montante	Conta POCMS	Montante
11	-687.630,62 €	27	-1.683.813,15 €	71	97.514.259,57 €
12	483.594,91 €	31	2.137.623,75 €	72	2.580,57 €
13	543.279,39 €	61	669.844,36 €	73	454.134,75 €
16	100.779.719,56 €	62	108.225.190,53 €	74	108,04 €
17	95.227.048,00 €	63	5.759.719,79 €	76	36.704.083,08 €
21	429.411.733,45 €	64	1.104.783,71 €	78	-1.117,38 €
22	11.075.511,38 €	65	5.587,20 €	79	48.839.218,42 €
24	622.223,24 €	68	2.652,44 €	<b>Total</b>	<b>1.690.870.173,77 €</b>
26	715.175.510,22 €	69	38.504.328,56 €		

Fonte: ACSS. Ficheiro Inter-operações.TC.14.9.2012.

Os resultados obtidos pela metodologia seguida, que se considera produzir uma imagem mais verdadeira e apropriada do desempenho do Serviço Nacional de Saúde, uma vez que os custos e os proveitos correspondem aos efetivamente incorridos nas unidades operativas, produzem o seguinte impacto ao nível do resultado líquido do exercício (RLE) do ano de 2011:

**Quadro 2 – Impacto dos ajustamentos no RLE de 2011**

Unidade: milhões de euros

2009		2010		2011		Δ 2010/2011	Δ 2009/2010
Designação	Montante	Designação	Montante	Designação	Montante		
<b>RLE</b>		<b>RLE</b>		<b>RLE</b>			
• SPA	-97,7	• SPA	-359,5	• SPA	58,3	-116%	268%
• EPE	-277,7	• EPE	-322,1	• EPE	-382,7	19%	16%
<b>RLE do SNS</b>	<b>-375,4</b>	<b>RLE do SNS</b>	<b>-681,6</b>	<b>RLE do SNS</b>	<b>-324,5</b>		<b>82%</b>
Entidades objeto de transformação	6,3	Entidades objeto de transformação	2,5	Exclusão da ACSS-SNS da consolidação	-87,8		
Reversão do efeito das plug accounts	-288,1	Reversão do efeito das plug accounts	-148				
Princípio do acréscimo	326,4	Princípio do acréscimo	243,4				
<b>RLE do SNS corrigido</b>	<b>-330,8</b>	<b>RLE do SNS corrigido</b>	<b>-583,7</b>	<b>RLE do SNS corrigido</b>	<b>-412,2</b>	<b>-29,4%</b>	<b>76,5%</b>

Fonte: Elaboração própria.

<sup>31</sup> Também denominada de “pequena ACSS”.

<sup>32</sup> Fornecidas pela ACSS. Note-se que foram detetadas divergências entre as DF individuais que suportam o processo de consolidação de contas do SNS realizado pela ACSS e os relatórios e contas aprovados pelas entidades consolidadas.



Da análise do quadro conclui-se que, em 2011, o RLE do SNS consolidado, reportado pela ACSS foi de € -324,5 milhões. No entanto, em resultado da auditoria, entende-se que o valor reportado é passível de correção para o montante de € -412,2 milhões.

Em sede de contraditório, o Conselho Diretivo da Administração Central do Sistema de Saúde refere que *“O critério adotado pelo TC que implica excluir a ACSS\_SNS da consolidação desvirtua as demonstrações financeiras consolidadas do SNS uma vez que:*

- *As disponibilidades apresentadas no balanço consolidado são inferiores em € 24,5 milhões, dado que não incluem a totalidade do saldo da ACSS;*
- *As contas de terceiros, ativas e passivas, incluem saldos das entidades do SNS, não consolidados;*
- *O SNS é financiado, quase na totalidade, por receitas provenientes do Orçamento do Estado, pelo que o critério adotado pelo TC desvirtua esta realidade ao apresentar uma demonstração dos resultados que apenas reflete cerca de 48% dessas receitas, considerando que o restante é receita própria.”.*

A este propósito tecem-se adicionalmente os seguintes comentários:

O SNS é financiado pelo Orçamento do Estado, conforme previsto na Base XXXIII, da Lei de Bases da Saúde (Lei n.º 48/90, de 24 de agosto, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 27/2002, de 8 de novembro).

Para tal, são inscritas dotações no OE, a favor da ACSS (€ 8,1 mil milhões em 2011) fundamentalmente para o processo de contratualização com as unidades de saúde do Setor Empresarial do Estado e, nesse ano, realizar transferências para entidades do Setor Público Administrativo (Administrações Regionais de Saúde e unidades de saúde do SPA). Refira-se, ainda, que a parcela daquele montante destinada ao funcionamento da ACSS foi de € 76,3 milhões<sup>33</sup>).

Deste modo, facilmente se conclui que, no que se refere à parcela maioritária da dotação do OE atribuída (ACSS\_SNS), a ACSS é apenas intermediária dos fluxos financeiros.

Note-se, também, que as verbas afetas ao financiamento do SNS, inscritas no OE a favor da ACSS, têm como propósito suportar custos incorridos pelas entidades consolidantes<sup>34</sup>, pelo que *“(…) as disponibilidades da ACSS\_SNS estão vertidas em contas de terceiros ativas nas entidades do perímetro. (...) Salvaguarda-se, no entanto, a distinção entre a ACSS\_SNS, cujo balanço representa o património da ACSS enquanto tesoureira do SNS e a demonstração dos resultados o seu desempenho, e a ACSS\_funcionamento cujas demonstrações balanço e demonstração dos resultados refletem o património individual e os seus custos de estrutura.”*<sup>35</sup>.

Acresce que a metodologia utilizada, que exclui a ACSS\_SNS, foi necessária porque a ACSS não cumpriu o princípio contabilístico do acréscimo e pela impossibilidade de validar/corrigir a totalidade das anulações/ajustamentos efetuados no processo de consolidação.

<sup>33</sup> Transferências e subsídios correntes obtidos.

<sup>34</sup> Podendo inclusive ocorrerem situações em que é a própria ACSS que efetua a despesa, mas que não sendo de funcionamento próprio é suportada por verbas da ACSS\_SNS.

<sup>35</sup> Vd. Volume III, análise à resposta em sede de contraditório da ACSS, IP.



Quanto à metodologia evidenciar € 4,07 mil milhões em transferências correntes (48,7% dos proveitos totais) face ao financiamento do OE de € 8,1 mil milhões, note-se que foram registados € 4,05 mil milhões em vendas e prestações de serviços correspondentes, fundamentalmente, aos serviços prestados pelas unidades de saúde do SEE.

Note-se, também, que as referidas entidades públicas empresariais registam contabilisticamente os serviços realizados no âmbito dos contratos-programa em vendas e prestações de serviços.

Por fim, refira-se que no início do ponto 8 do relatório é afirmado que a comparação entre períodos homólogos é feita sob a reserva da metodologia utilizada ser distinta da utilizada nos anos transatos pelos fundamentos já enunciados.

Realce-se o facto de o SNS, em 2011, apresentar um resultado económico menos negativo do que em 2010. Note-se, ainda, que, pela primeira vez, os hospitais do SNS do SPA, de menor dimensão e em número residual, apresentarem um resultado positivo (€ 58,3 milhões).

Deste modo, o resultado económico negativo do SNS resulta da maioria dos hospitais do SEE apresentarem resultados negativos (a este propósito vide também o ponto 8.2.4).

## 9. SITUAÇÃO ECONÓMICO-FINANCEIRA CONSOLIDADA DO SERVIÇO NACIONAL DE SAÚDE

A análise a seguir apresentada tem por base as demonstrações financeiras ajustadas em função das metodologias referidas no ponto 8 do presente Relatório<sup>36</sup>, pelo que a comparação entre períodos homólogos é feita sob aquela reserva.

### 9.1. SITUAÇÃO ECONÓMICA DO SNS

Ao longo do triénio 2009-2011 os resultados do SNS apresentam a seguinte composição e evolução:

Quadro 3 – Resultados do SNS no triénio 2008-2010

Custos e perdas	Consolidado SNS			VARIACÃO		Proveitos e ganhos	Consolidado SNS			VARIACÃO	
	2011	2010	2009	09/10	10/11		2011	2010	2009	09/10	10/11
61 CMVMC	1.522.962.939	1.710.956.429	1.695.091.781	0,9%	-11,0%	71 Vendas e prest. Serviços	4.052.229.764	257.983.387	682.294.104	-62,2%	1470,7%
62 FSE	3.666.236.332	4.094.613.254	3.776.414.073	8,4%	-10,5%	72 Impostos e taxas	2.324.237	159.222	17.446.774	-99,1%	1359,7%
64 Custos c/ pessoal	3.204.360.781	3.922.388.439	3.934.119.688	-0,3%	-18,3%	75 Trabalhos p/própria instituição	174.701	1.224.524	1.101.538	11,2%	-85,7%
63 Transf. Correntes	1.646.722	114.135.209	123.790.980	-7,8%	-98,6%	73 Proveitos suplementares	16.168.766	19.495.423	16.846.978	15,7%	-17,1%
66 Amortizações	225.746.353	246.327.410	244.036.516	0,9%	-8,4%	74 Transferências e subsídios	4.077.985.692	9.196.007.025	8.628.170.284	6,6%	-55,7%
67 Provisões	26.724.777	23.982.184	15.557.910	54,1%	11,4%	76 Outros proveitos/ganhos	122.119.822	65.618.338	123.050.014	-46,7%	86,1%
65 Outros custos	7.247.420	7.684.179	8.546.121	-10,1%	-5,7%	78 Proveitos financeiros	12.700.254	14.170.806	19.307.579	-26,6%	-10,4%
68 Custos financeiros	16.942.463	12.913.451	14.267.105	-9,5%	31,2%	79 Proveitos extraordinários	201.249.116	114.487.086	34.568.888	231,2%	75,8%
69 Custos extraordinários	214.487.507	109.558.684	31.550.775	247,2%	95,8%						
86 Imposto s/rendimento	10.806.182	10.359.314	10.157.942	2,0%	4,3%						
<b>Total</b>	<b>8.897.161.476</b>	<b>10.252.918.552</b>	<b>9.853.532.891</b>	<b>4,1%</b>	<b>-13,2%</b>	<b>Total</b>	<b>8.484.952.351</b>	<b>9.669.145.810</b>	<b>9.522.786.160</b>	<b>1,5%</b>	<b>-12,2%</b>
<b>Resultado operacional</b>	<b>-383.922.342</b>	<b>-579.599.185</b>	<b>-328.647.376</b>	<b>76,4%</b>	<b>-33,8%</b>						
<b>RLE</b>	<b>-412.209.125</b>	<b>-583.772.742</b>	<b>-330.746.731</b>	<b>76,5%</b>	<b>-29,4%</b>						

Fonte: Elaboração própria c/base nas demonstrações financeiras consolidadas ajustadas.

<sup>36</sup> Em 2009 e 2010 pelo ajustamento e correção às DF's elaboradas pela ACSS e, em 2011, pela realização de uma consolidação de contas autónoma com base na exclusão dos montantes referentes à ACSS-SNS e do ficheiro das operações internas.



No exercício do contraditório, o Conselho Diretivo da Administração Central do Sistema de Saúde, IP, refere que:

*“O Tribunal de Contas apresenta um quadro, de elaboração própria, com a evolução dos resultados do SNS no triénio 2009-2011 (ponto 8.1 do Relato).*

*Sobre o mesmo conclui (no ponto 2 do Relato) que se registou uma contração dos custos do SNS em 13,2%. Contudo, estamos perante duas realidades que não são comparáveis, isto é, durante o ano de 2011 foram extintas várias entidades do SNS no âmbito do processo de fusão de hospitais em centros hospitalares, pelo que as demonstrações financeiras consolidadas do ano de 2011 apenas consideram proveitos e custos das entidades existentes a 31 de dezembro (refira-se que os custos das entidades extintas são cerca de 600 M.€).”*

Ora, a leitura atenta do relato permite concluir que, para além do quadro 3, foi construído um outro quadro para evidenciar o efeito do processo de fusão de hospitais em 2011 nas demonstrações financeiras consolidadas (quadro 4 do relato e do relatório), pelo que se mantêm as considerações feitas no relato.

Porém, os resultados apresentados não incluem o desempenho económico das entidades extintas durante os exercícios económicos (vide quadro 4).

De acordo com o quadro 3 supra, a situação económica do SNS apresenta-se cronicamente negativa, ao longo do triénio, com os seus resultados líquidos a registarem o valor mais negativo no exercício de 2010 (€ -583,7 milhões).

No triénio 2009-2011, as demonstrações financeiras consolidadas ajustadas apresentam um resultado operacional negativo, tendo em 2011 ascendido a € -383,9 milhões e a € -579,6 e € -328,6 nos anos de 2010 e 2009, respetivamente.

A diminuição de custos e proveitos de 2011 para 2010 resulta, em parte, do processo de reestruturação de unidades de saúde (vide ponto 8 – os resultados económicos das entidades contabilísticas que se extinguiram, por fusão ou transformação, foram imputados à conta 59 – resultados transitados, pelo que no quadro 3 apenas constam os proveitos e custos das entidades que lhes sucederam).

Ainda assim, da análise do quadro 3 verifica-se que, após um aumento de 4,1% no total dos custos de 2009 para 2010, em 2011 verificou-se uma contração de 13,2%. Mais detalhadamente, verifica-se que a redução de custos em 2011 resultou essencialmente da diminuição das rubricas de maior volume financeiro, os custos com pessoal e com o fornecimentos e serviços externos. São estas as contas mais representativas na estrutura dos custos totais, com 77,2%, 78,2% e 78,3% em 2011, 2010 e 2009, respetivamente.

A diminuição verificada na conta de fornecimentos e serviços externos de 2010 para 2011, no valor de € 428,4 milhões, resulta fundamentalmente da redução dos encargos com medicamentos e dos encargos com a contratualização com as unidades de saúde do Setor Empresarial do Estado.



Do lado dos custos com o pessoal, a redução no montante de € 718 milhões resulta das medidas previstas no OE relativamente ao subsídio de férias e da diminuição do trabalho extraordinário e dos custos com o SIGIC – Sistema de Gestão de Inscritos para Cirurgia.

Não se sabe em que medida, mas tudo indica que parte significativa da redução de custos registada resulta de medidas administrativas impostas pela Tutela, pelo facto de estarmos sobre intervenção, presumindo-se que a parte da responsabilidade da gestão hospitalar seja residual.

Nos proveitos assinala-se a redução acentuada do financiamento do Orçamento de Estado.

Caso durante o exercício de 2011 não tivesse ocorrido a extinção de entidades (as entidades contabilísticas que se extinguem, por fusão ou transformação, não contribuem para o RLE porque o seu desempenho económico é contabilizado na conta 59- Resultados Transitados das entidades que lhes sucedem), os resultados seriam:

**Quadro 4 – Resultados totais do SNS no triénio 2008-2010**

Unidade: euros

Custos e perdas	Consolidado SNS			VARIACÃO		Proveitos e ganhos	Consolidado SNS			VARIACÃO	
	2011	2010	2009	09/10	10/11		2011	2010	2009	09/10	10/11
61 CMVMC	1.724.062.013	1.722.130.072	1.714.772.940	0,4%	0,1%	71 Vendas e prest. Serviços	4.567.833.170	261.796.198	762.370.904	-65,7%	1644,8%
62 FSE	3.739.717.580	4.245.871.735	3.755.387.513	13,1%	-11,9%	72 Impostos e taxas	2.324.237	159.222	166.373	-4,3%	1359,7%
64 Custos c/ pessoal	3.507.934.424	3.935.003.669	3.983.120.999	-1,2%	-10,9%	75 Trabalhos p/própria instituição	174.701	1.224.524	1.101.538	11,2%	-85,7%
63 Transf. Correntes	1.646.722	114.135.209	123.790.980	-7,8%	-98,6%	73 Proveitos suplementares	17.454.015	19.558.041	17.258.508	13,3%	-10,8%
66 Amortizações	243.121.154	246.989.632	247.140.346	-0,1%	-1,6%	74 Transferências e subsídios	4.093.266.621	9.217.076.972	8.644.687.058	6,6%	-55,6%
67 Provisões	32.305.825	23.982.184	15.567.462	54,1%	34,7%	76 Outros proveitos/ganhos	145.947.448	66.380.248	123.875.630	-46,4%	119,9%
65 Outros custos	8.342.387	7.690.929	8.572.979	-10,3%	8,5%	78 Proveitos financeiros	13.487.563	14.266.943	19.648.540	-27,4%	-5,5%
68 Custos financeiros	17.412.675	12.915.739	14.537.627	-11,2%	34,8%	79 Proveitos extraordinários	217.159.821	262.808.735	0		-17,4%
69 Custos extraordinários	229.424.144	110.453.202	33.074.611	234,0%	107,7%						
86 Imposto s/rendimento	11.087.066	10.359.314	10.207.781	1,5%	7,0%						
<b>Total</b>	<b>9.515.053.970</b>	<b>10.429.531.685</b>	<b>9.906.173.238</b>	<b>5,3%</b>	<b>-8,8%</b>	<b>Total</b>	<b>9.057.647.575</b>	<b>9.843.270.883</b>	<b>9.569.108.551</b>	<b>2,9%</b>	<b>-8,0%</b>
<b>Resultado operacional</b>	<b>-430.129.894</b>	<b>-729.608.225</b>	<b>-298.893.208</b>	<b>144,1%</b>	<b>-41,0%</b>						
<b>RLE</b>	<b>-457.406.395</b>	<b>-586.260.802</b>	<b>-337.064.687</b>	<b>73,9%</b>	<b>-22,0%</b>						

Fonte: Elaboração própria c/base nas demonstrações financeiras consolidadas ajustadas.

Ou seja, o resultado líquido do exercício de 2011 foi de € -457,4 milhões, ou seja, implicaria um agravamento de € -45,2 milhões face às demonstrações financeiras consolidadas ajustadas do SNS.

## 9.2. SITUAÇÃO FINANCEIRA DO SNS

A análise a seguir apresentada tem por base as demonstrações financeiras ajustadas em função da metodologia referida no ponto 8 do presente Relatório. Ao longo do triénio 2009-2011 o balanço do SNS apresentou a seguinte composição e evolução:







### 9.2.1. ENDIVIDAMENTO DO SNS

A partir do balanço consolidado ajustado do SNS apurou-se o montante da dívida consolidada que, a 31 de dezembro de 2011, ascendeu a € 5,3 mil milhões, tendo sofrido um agravamento de 60,2% face a 2010, conforme se verifica no quadro seguinte:

Quadro 6 – Dívida a terceiros

Unidade: euros

Dívida a Terceiros (curto, médio e longo prazo)	Consolidado SNS			VARIÇÃO		
	2011	2010	2009	09/10	10/11	09/11
219 - Adiantamentos de clientes, utentes e Estado	1.338.514.413	28.496.762	7.302.516	290,2%	4597,1%	18229,5%
221 Fornecedores, c/c	2.183.806.915	1.539.434.935	1.081.027.336	42,4%	41,9%	102,0%
228 - Fornec-faturas em receção e conferência	38.707.833	44.030.090	89.172.850	-50,6%	-12,1%	-56,6%
23 Empréstimos obtidos	478.984.613	463.094.598	574.520.084	-19,4%	3,4%	-16,6%
24 Estado e outros entes públicos	107.098.336	101.468.914	95.060.638	6,7%	5,5%	12,7%
2611 Fornecedores imobilizado, c/c	122.825.885	129.296.527	104.380.110	23,9%	-5,0%	17,7%
262/3/4+267/8 Outros Credores	1.017.264.764	994.065.209	688.462.344	44,4%	2,3%	47,8%
<b>TOTAL DAS DIVÍDAS</b>	<b>5.287.202.759</b>	<b>3.299.887.035</b>	<b>2.639.925.879</b>	<b>25,0%</b>	<b>60,2%</b>	<b>100,3%</b>

Fonte: Elaboração própria c/base nas demonstrações financeiras consolidadas ajustadas.

Note-se, porém, que a alteração da metodologia utilizada em 2011 para correção das demonstrações financeiras consolidadas do SNS realizadas pela ACSS faz com que o saldo da conta 219 – Adiantamentos de clientes não seja comparável com os anos anteriores.

O saldo da referida conta, nas demonstrações financeiras consolidadas do SNS realizadas pela ACSS, apresenta um incomum<sup>39</sup> saldo devedor (€ -382 milhões), que resultou do processo de eliminação de saldos.

Em sede de contraditório, o Conselho Diretivo da Administração Central do Sistema de Saúde, IP, reconhece o lapso na referida conta, acrescentando que “ O valor de 473.037.740 € foi o custo contabilizado pela ACSS com as EPE extintas durante o ano de 2011, pelo que esta correção deveria ter sido realizada na conta 59 – resultados transitados. ”.

Refere, ainda, que “Assim, o valor a constar no Balanço Consolidado na conta 219 – Adiantamento de Clientes, Utentes e Instituições do Estado é de 90.190.884 € e no total das Dívidas a Terceiros é de 4.075.200.653 €.”.

Expurgando os montantes desta conta (219 – Adiantamentos de clientes) conclui-se que o montante da dívida consolidada a 31 de dezembro de 2011, ascendeu a € 3,9 mil milhões, tendo sofrido um agravamento de 20,7% face a 2010 (€ 3,3 mil milhões).

<sup>39</sup> Incomum porque, tal como decorre das notas explicativas do POCMS, a conta 219 – Adiantamentos de clientes, utentes e instituições do Estado, serve para registar as entregas feitas à entidade em relação a fornecimentos a efetuar a terceiros, cujo preço não esteja previamente fixado, e é de natureza credora.



As dívidas a fornecedores c/c em 2011 tiveram um aumento de 41,9% face ao ano anterior (€ 1,5 mil milhões), ascendendo a € 2,2 mil milhões. Note-se, ainda, que face a 2009 (€ 1,1 mil milhões) as dívidas a fornecedores c/c mais que duplicaram (102%).

*Em termos relativos, o subsetor da saúde (inclui entidades da saúde pertencentes as administrações públicas e Hospitais EPE) é o que representa um maior volume de pagamentos em atraso, cerca de 44,8% do total em 31 de dezembro de 2011, seguido da administração regional e local, com 21,4% e 30,0% respetivamente.*

*Fonte: Documento “Estratégia para a redução dos pagamentos em atraso há mais de 90 dias”. Ministério das Finanças.*

O saldo da conta de empréstimos obtidos (€ 479 milhões) inclui € 12,7 milhões de empréstimos obtidos a médio e longo prazo, dos quais € 5,6 milhões referentes à Unidade Local de Saúde do Baixo Alentejo, EPE, € 0,3 milhões do Centro Hospitalar do Barlavento Algarvio, EPE, e € 6,8 milhões do Hospital do Espírito Santo – Évora, EPE.

Pelo financiamento de € 6,8 milhões a médio e longo prazo do Hospital do Espírito Santo – Évora, EPE, obtido em dezembro de 2008<sup>40</sup> junto do Fundo de Apoio ao Sistema de Pagamentos (FASP)<sup>41</sup>, aquele hospital suportou juros, em 2011, no total de € 141.051,00. O financiamento da Unidade Local de Saúde do Baixo Alentejo, EPE, também foi obtido junto do FASP.

Ainda a este propósito, note-se que apenas o Centro Hospitalar do Barlavento Algarvio, EPE, tem registado no Passivo a médio e longo prazo um empréstimo contraído junto da banca comercial (Caixa Geral de Depósitos), em 2005<sup>42</sup>.

### 9.2.2. STOCK DA DÍVIDA AJUSTADA DO SNS

Tendo por base o balanço consolidado do SNS e o montante indicado pela ACSS referente a verbas consignadas incluídas no saldo final de disponibilidades, foi elaborado o quadro 7:

Quadro 7 – Stock da dívida ajustada

Unidade: euros

Stock dívida ajustada SNS	Consolidado SNS			VARIACÃO		
	2011	2010	2009	09/10	10/11	09/11
<b>DIVIDAS A TERCEIROS - Médio e longo prazo</b>	<b>12.722.859</b>	<b>12.752.233</b>	<b>7.195.785</b>	<b>77,2%</b>	<b>-0,2%</b>	<b>76,8%</b>
23 Empréstimos obtidos	12.722.859	12.752.233	7.195.785	77,2%	-0,2%	76,8%
<b>DIVIDAS A TERCEIROS - Curto Prazo</b>	<b>5.274.479.900</b>	<b>3.287.134.802</b>	<b>2.632.730.439</b>	<b>24,9%</b>	<b>60,5%</b>	<b>100,3%</b>
219 - Adiantamentos de clientes, utentes e Estado	1.338.514.413	28.496.762	7.302.862	290,2%	4597,1%	18228,6%
221 Fornecedores, c/c	2.183.806.915	1.539.434.935	1.081.027.336	42,4%	41,9%	102,0%
228 - Fornec- faturas em receção e conferência	38.707.833	44.030.090	89.172.850	-50,6%	-12,1%	-56,6%
23 - Empréstimos obtidos	466.261.754	450.342.365	567.324.299	-20,6%	3,5%	-17,8%
24 Estado e outros entes públicos	107.098.336	101.468.914	95.060.638	6,7%	5,5%	12,7%
2611 Fornecedores imobilizado, c/c	122.825.885	129.296.527	104.380.110	23,9%	-5,0%	17,7%
262/3/4+267/8 Outros Credores	1.017.264.764	994.065.209	688.462.344	44,4%	2,3%	47,8%
<b>TOTAL DAS DÍVIDAS</b>	<b>5.287.202.760</b>	<b>3.299.887.035</b>	<b>2.639.926.224</b>	<b>25,0%</b>	<b>60,2%</b>	<b>100,3%</b>
Disponibilidades	429.661.950	725.200.210	1.167.913.882	-37,9%	-40,8%	-63,2%
Verbas consignadas	157.359.899	330.505.598	168.350.828	96,3%	-52,4%	-6,5%
<b>Tesouraria ajustada</b>	<b>272.302.051</b>	<b>394.694.612</b>	<b>999.563.054</b>	<b>-60,5%</b>	<b>-31,0%</b>	<b>-72,8%</b>
<b>TOTAL</b>	<b>5.014.900.709</b>	<b>2.905.192.423</b>	<b>1.640.363.170</b>	<b>77,1%</b>	<b>72,6%</b>	<b>205,7%</b>

Fonte: Elaboração própria.

<sup>40</sup> Inicialmente, em dezembro de 2008, foi contraído um empréstimo no valor de € 9,6 milhões.

<sup>41</sup> O Decreto-Lei n.º 185/2006, de 12 de Setembro, criou, no âmbito do Ministério das Finanças e da Administração Pública, o Fundo de Apoio ao Sistema de Pagamentos (FASP) do Serviço Nacional de Saúde. Este tem por objeto o apoio ao sistema de pagamentos aos fornecedores das instituições e serviços do SNS relativos à comparticipação de medicamentos e prestações de saúde realizadas em regime de convenção.

<sup>42</sup> Para reforço da climatização do hospital.



Em 2011, a dívida ajustada do SNS expurgada do efeito da conta 219 – Adiantamentos de clientes é de € 3,9 mil milhões quando, em 2010, foi de € 3,3 mil milhões. Da análise do quadro supra verifica-se, ainda, que o aumento da dívida ajustada do SNS resulta não só do aumento do total das dívidas, mas também da diminuição das disponibilidades, que foi na ordem dos 41%.

### 9.2.3. RECEITA POR COBRAR NAS ENTIDADES QUE INTEGRAM O SNS

#### Quadro 8 – Dívida de terceiros

Unidade: euros

Dívida de Terceiros (curto, médio e longo prazo)	Consolidado SNS			VARIACÃO		
	2011	2010	2009	09/10	10/11	09/11
211 Clientes c/c	256.385.068	418.350.906	479.501.511	-12,8%	-38,7%	-46,5%
213 Utentes c/c	17.323.702	6.405.991	9.786.377	-34,5%	170,4%	77,0%
215 Instituições do Estado	720.538.595	185.332.126	79.030.375	134,5%	288,8%	811,7%
229 Adiantamentos a fornecedores	2.535.479	7.096.497	6.343.527	11,9%	-64,3%	-60,0%
24 Estado e outros entes públicos	19.622.946	9.167.081	9.136.465	0,3%	114,1%	114,8%
2619 Adiantamentos a fornec. Imobilizado	2.753.986	1.753.449	3.939.366	-55,5%	57,1%	-30,1%
262/3/4+267/8 Outros devedores	591.966.367	401.614.423	336.344.795	19,4%	47,4%	76,0%
<b>TOTAL DAS DIVÍDAS</b>	<b>1.611.126.144</b>	<b>1.029.720.473</b>	<b>924.082.416</b>	<b>11,4%</b>	<b>56,5%</b>	<b>74,3%</b>

Nota: Exclui os montantes registados em clientes de cobrança duvidosa (em 2011, € 6,6 milhões, em 2010, € 6,2 milhões e em 2009, € 6,1 milhões)

Da análise do quadro destaca-se ainda o aumento das dívidas de utentes no triénio que resulta, em parte, do reconhecimento contabilístico das taxas moderadoras não pagas pelos utentes. Com efeito, o Tribunal havia detetado em auditorias anteriores<sup>43</sup> que várias unidades hospitalares relevavam contabilisticamente as taxas moderadoras pagas mas não as liquidadas.

A alteração da metodologia utilizada em 2011 na correção à consolidação de contas do SNS realizada pela ACSS torna o montante da conta 215 – Instituições do Estado não comparável com o dos anos anteriores.

### 9.2.4. INDICADORES ECONÓMICO-FINANCEIROS

A caracterização da situação económico-financeira do SNS no triénio de 2009 a 2011, com recurso a rácios económicos e financeiros é a que seguidamente se apresenta:

#### Quadro 9 – Análise da liquidez

Rácios de liquidez	Consolidado SNS		
	2011	2010	2009
Liquidez geral	0,67	0,66	0,83
Liquidez reduzida	0,64	0,61	0,77
Liquidez imediata	0,07	0,16	0,31

Fonte: Elaboração própria.

<sup>43</sup> O Tribunal de Contas identificou esta situação em 2008 e 2009 no Hospital de Faro, Hospital Garcia de Orta, EPE e Hospital de Curry Cabral.



Da análise do quadro 9 conclui-se que o rácio de liquidez imediata deteriorou-se de 2010 para 2011, indiciando sérias dificuldades de tesouraria por parte do SNS. Por outro lado, e apesar da melhoria dos rácios de liquidez geral e reduzida, verifica-se que o conjunto das entidades que compõem o SNS não possuía, no curto prazo, valores disponíveis e ou realizáveis para honrar os seus compromissos de igual maturidade.

### Quadro 10 – Indicadores financeiros

Indicadores de equilíbrio financeiro	Consolidado SNS		
	2011	2010	2009
Autonomia financeira	8,50%	18,50%	29,68%
Solvabilidade	9,30%	22,69%	42,21%
Endividamento	91,40%	81,50%	70,32%

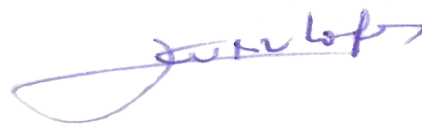
Fonte: Elaboração própria.

Da análise dos quadros supra verifica-se que, globalmente, registou-se uma evolução desfavorável face a 2010. Com efeito, acentuou-se a insustentabilidade do Serviço Nacional de Saúde, verificável pela evolução da autonomia financeira (29,7% em 2009, 18,5% em 2010 e 8,5% em 2011).

O quadro 10 evidencia o significativo agravamento da estrutura de financiamento do SNS em 2011. O rácio de endividamento, medido pelo quociente entre o passivo e o total do ativo, sofreu um agravamento de 81,5% para 91,4%.

A cobertura do passivo total por capitais próprios diminuiu de 23% em 2010 para 9% em 2011, o que significa que o grau de solvabilidade do conjunto das entidades do SNS se degradou, refletindo a preponderância dos capitais alheios no financiamento da sua atividade.

No seu conjunto, os indicadores financeiros fazem transparecer o elevado grau de descapitalização do Serviço Nacional de Saúde.



**Quadro 11 – Indicadores financeiros – Hospitais – SPA**

Hospitais/Centros hospitalares SPA	Rácios			
	Autonomia financeira	Solvabilidade	Endividamento	Liquidez geral
CH Oeste Norte	-233,65%	-70,03%	333,65%	0,14
CHPsiquiátrico Coimbra	48,44%	93,96%	51,56%	1,34
CHPsiquiátrico Lisboa	95,57%	2157,07%	4,43%	3,78
CH Torres Vedras	-326,80%	-76,57%	426,80%	0,09
CH Cascais	-21,11%	-17,43%	121,11%	0,70
H.Reynaldo Santos - VF Xira	0,13%	0,13%	99,87%	1,00
HD Águeda	-51,11%	-33,82%	151,11%	0,59
H.Nossa Sra. Conceição - Valongo	-45,44%	-31,24%	145,44%	0,17
Maternidade Alfredo da Costa	8,25%	8,99%	91,75%	0,14
Instituto Oftalmológico Gama Pinto	91,58%	1087,19%	8,42%	6,28
H.Rovisco Pais	21,00%	26,58%	79,00%	0,20
H.Joaquim Urbano	-112,01%	-52,83%	212,01%	0,26
H.São Marcos - Braga	90,51%	953,92%	9,49%	229,39
H.Cândido Figueiredo - Tondela	-52,43%	-34,39%	152,43%	0,22
HD.Pombal	-51,44%	-33,97%	151,44%	0,42
H.Arcebispo João Crisóstomo - Cantanhede	46,55%	87,10%	53,45%	0,67
H.Francisco Zagalo - Ovar	93,02%	1331,84%	6,98%	8,09
H.Visconde Salreu - Estarreja	2,03%	2,08%	97,97%	0,84
H.José Luciano Castro - Anadia	58,37%	140,23%	41,63%	1,43
Instituto Nacional de Saúde Dr.Ricardo Jorge, IP	51,95%	108,10%	48,05%	0,96
Centro de Histocompatibilidade do Sul	69,86%	231,82%	30,14%	1,94
Centro de Histocompatibilidade do Centro	96,25%	2566,84%	3,75%	25,02
Centro de Histocompatibilidade do Norte	62,34%	165,52%	37,66%	1,10
Instituto Português do Sangue, I.P.	70,07%	234,11%	29,93%	2,83
<b>Média</b>	<b>0,5%</b>	<b>368,5%</b>	<b>99,5%</b>	<b>11,98</b>
<b>Desvio padrão</b>	<b>104,9%</b>	<b>723,8%</b>	<b>104,9%</b>	<b>46,6</b>

Fonte: Elaboração própria a partir das demonstrações financeiras das entidades consolidadas remetidas pela ACSS.

**Quadro 12 – Indicadores financeiros – Hospitais - EPE**

Hospitais/Centros hospitalares EPE	Rácios			
	Autonomia financeira	Solvabilidade	Endividamento	Liquidez geral
Unidade Local de Saúde do Nordeste, EPE	-13,2%	-11,7%	113,2%	0,62
Centro Hospitalar Leiria Pombal, EPE	65,2%	187,2%	34,8%	2,15
Centro Hospitalar Tondela Viseu, EPE	52,3%	109,5%	47,7%	1,85
Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra, EPE	15,2%	17,9%	84,8%	0,89
Centro Hospitalar São João, EPE	25,7%	34,5%	74,3%	1,10
Hospital Curry Cabral, EPE	17,6%	21,4%	82,4%	0,92
Unidade Local de Saúde de Castelo Branco, EPE	44,4%	79,9%	55,6%	0,82
Hospital Litoral Alentejano, EPE	-97,4%	-49,3%	197,4%	0,50
CH Barreiro Montijo	-50,0%	-33,3%	150,0%	0,53
Hospital Fernando Fonseca (Amadora-Sintra)	37,1%	59,0%	62,9%	1,13
Centro Hospitalar Entre o Douro e Vouga, EPE	70,8%	242,0%	29,2%	2,75
H.Magalhães Lemos - Porto	44,1%	79,0%	55,9%	0,97
Unidade Local de Saúde Baixo Alentejo, EPE	-14,6%	-12,7%	114,6%	0,41
Unidade Local de Saúde da Guarda, EPE	-6,4%	-6,1%	106,4%	0,63
Unidade Local de Saúde Alto Minho, EPE	52,0%	108,4%	48,0%	0,78
Hospital Distrital de Faro, EPE	-7,6%	-7,1%	107,6%	0,79
Centro Hospitalar Póvoa do Varzim/Vila do Conde	-42,9%	-30,0%	142,9%	0,47
Hospitais da Universidade de Coimbra, EPE	8,1%	8,8%	91,9%	1,03
Centro Hospitalar Lisboa Norte, EPE	19,3%	23,9%	80,7%	0,72
CH Tâmega e Vale do Sousa, EPE	66,9%	202,0%	33,1%	2,09
Centro Hospitalar do Porto, EPE	11,2%	12,6%	88,8%	0,70
Unidade Local de Saúde do Norte Alentejano, EPE	33,3%	49,9%	66,7%	0,75
C.H.Vila Nova de Gaia/Espinho, EPE	38,4%	62,3%	61,6%	1,08
Centro Hospitalar do Alto Ave, EPE	-14,5%	-12,7%	114,5%	0,62
Centro Hospitalar do Médio Ave, EPE	-19,5%	-16,3%	119,5%	0,50
Centro Hospitalar Trás-os-Montes e Alto Douro, EPE	51,4%	105,7%	48,6%	0,98
Centro Hospitalar de Coimbra, EPE	-14,6%	-12,8%	114,6%	0,68
Centro Hospitalar Lisboa Central, EPE	-41,3%	-29,2%	141,3%	0,54
Hospital Espírito Santo, Évora EPE	24,3%	32,1%	75,7%	0,92
H. de São João, EPE	38,6%	63,0%	61,4%	1,21
Centro Hospitalar do Nordeste, EPE	-2,6%	-2,5%	102,6%	0,68
Centro Hospitalar de Setúbal, EPE	-94,6%	-48,6%	194,6%	0,34
Centro Hospitalar Lisboa - Zona Ocidental, EPE	17,5%	21,2%	82,5%	0,82
Centro Hospitalar do Barlavento Algarvio, EPE	-61,4%	-38,0%	161,4%	0,47
Instituto Português de Oncologia - Porto, EPE	35,9%	55,9%	64,1%	1,29
Instituto Português de Oncologia - Lisboa, EPE	54,4%	119,1%	45,6%	1,12
Instituto Português de Oncologia - Coimbra, EPE	72,8%	267,4%	27,2%	1,43
Hospital de Santo André, EPE - Leiria	69,7%	230,3%	30,3%	2,67
Hospital de S.Teotónio, EPE - Viseu	54,0%	117,4%	46,0%	2,02
Unidade Local de Saúde de Matosinhos, EPE	31,9%	46,9%	68,1%	0,80
Hospital Infante D.Pedro, EPE - Aveiro	-37,5%	-27,2%	137,5%	0,58
Hospital Garcia da Orta, EPE - Almada	-54,9%	-35,4%	154,9%	0,41
Hospital Distrital de Santarém, EPE	-59,6%	-37,3%	159,6%	0,45
H.Santa Maria Maior, EPE - Barcelos	-15,5%	-13,5%	115,5%	0,51
Hospital Distrital de Figueira da Foz, EPE	-22,0%	-18,0%	122,0%	0,47
Centro Hospitalar do Médio Tejo, EPE	-34,4%	-25,6%	134,4%	0,24
Centro Hospitalar da Cova da Beira, EPE	-3,7%	-3,6%	103,7%	0,26
<b>Média</b>	<b>7,3%</b>	<b>40,1%</b>	<b>92,7%</b>	<b>0,93</b>
<b>Desvio padrão</b>	<b>44,0%</b>	<b>80,3%</b>	<b>44,0%</b>	<b>0,59</b>

Fonte: Elaboração própria a partir das demonstrações financeiras das entidades consolidadas remetidas pela ACSS.

No setor das unidades de saúde EPE, os hospitais com os coeficientes dos rácios mais deteriorados são o Centro Hospitalar de Setúbal, o Centro Hospitalar do Litoral Alentejano, o Centro Hospitalar do Barlavento Algarvio e o Hospital Distrital de Santarém. Pela positiva, destaca-se o Instituto Português de Oncologia de Coimbra, o Centro Hospitalar Entre Douro e Vouga e o Centro Hospitalar do Tâmega e Vale do Sousa.

No entanto, salienta-se que a análise e as conclusões retiradas devem ser ponderadas em função da dimensão (volume de negócios, perfil assistencial, etc..) de cada entidade, uma vez que se tratam de entidades que possuem dimensões bastante variadas.



### 9.2.5. VARIAÇÃO DOS FUNDOS CIRCULANTES E MONETÁRIOS

Apresenta-se de seguida a demonstração da variação dos fundos circulantes consolidados do SNS, bem como a demonstração de *cash flow*.

**Quadro 13 – Demonstração da Variação dos Fundos Circulantes SNS**

Unidade: euros

Aplicações		Origens	
Outras*	824.572.580	Aumento das dívidas a terceiros a curto prazo	1.987.344.006
Diminuição dos fundos circulantes	1.118.628.792	Outras*	-44.142.635
	<b>1.943.201.372</b>		<b>1.943.201.372</b>

\* Acréscimos e diferimentos, resultados transitados e existências.

Nota: Exclui as disponibilidades.

Fonte: Elaboração própria a partir das demonstrações financeiras das entidades consolidadas remetidas pela ACSS.

**Quadro 14 – Demonstração de Cash Flow**

Unidade: euros

	2011	2010	2009
<b>Resultado Líquido do Exercício</b>	<b>-412.209.125</b>	<b>-586.260.802</b>	<b>-337.064.868</b>
Custos "non cash"	211.170.004	195.878.648	226.573.676
Resultados financeiros (juros)	16.942.463	1.351.204	5.110.914
<b>EBITDA</b>	<b>-217.981.584</b>	<b>-391.733.358</b>	<b>-115.602.106</b>
Δ Capital circulante líquido	1.118.628.792	236.377.952	-70.202.096
<b>Cash flow da atividade operacional</b>	<b>900.647.208</b>	<b>-155.355.406</b>	<b>-185.804.202</b>
Investimento capital fixo	340.006.589	438.824.069	360.824.070
<b>Free cash flow</b>	<b>560.640.620</b>	<b>-594.179.475</b>	<b>-546.628.272</b>
Δ Capital, reservas, subsídios	-866.567.539	69.132.970	272.947.028
Empréstimos bancários	-29.374	5.556.448	7.195.785
Doações	1.230.247	36.653	6.028.999
Desinvestimento (VLC)	-7.754.677	75.388.526	30.293.006
Juros	16.942.463	1.351.204	5.110.914
<b>Free cash flow dos capitais próprios</b>	<b>-295.538.260</b>	<b>-442.713.674</b>	<b>-225.052.540</b>
<b>Défice de tesouraria</b>	<b>-295.538.260</b>	<b>-442.713.674</b>	<b>-225.052.540</b>
Tesouraria no início do ano	725.200.210	1.167.913.882	1.392.966.424
Tesouraria no final do ano	429.661.950	725.200.210	1.167.913.882

Fonte: Elaboração própria a partir das demonstrações financeiras das entidades consolidadas remetidas pela ACSS.

**Observações:** A rubrica Investimento Capital Fixo foi obtida por via da solução das seguintes equações:

1) Imobilizado Bruto 2010 = Imobilizado Bruto 2009 – Alienação Imobilizado pelo valor de aquisição ou reavaliação 2010 + Atualização Imobilizado Bruto provocada pela reserva de reavaliação + Reservas decorrentes transferência de ativos + Aquisição Imobilizado 2010;

2) Reserva de Reavaliação = Atualização IB provocada pela reserva de reavaliação – Acréscimo das Amortizações Acumuladas em resultado da reavaliação 2010;

3) Amortizações Acumuladas 2010 = Amortizações Acumuladas 2009 – Amortizações Alienação do Imobilizado 2010 + Acréscimo das Amortizações Acumuladas em resultado da reavaliação 2010 + Amortizações Exercício 2010.

Como se evidencia, em 2011, o *cash flow* da atividade operacional (desalavancado/expurgado dos resultados financeiros/custos *non cash*) é positivo em € 900,6 milhões. Note-se, porém, que a alteração da metodologia utilizada em 2011 faz com que a variação do capital circulante líquido e a variação do capital, reservas e subsídios não sejam comparáveis com os anos transatos<sup>44</sup>.

O défice de tesouraria em 2011 (€ -295,5), apesar de negativo, registou uma melhoria face ao resultado de 2010 (€ -442,7 milhões)

<sup>44</sup> A variação do capital circulante é afetado, fundamentalmente, pelo saldo da conta 219 – Adiantamentos de clientes, no total de € 1,3 mil milhões e a variação do capital, reservas e subsídios pelo saldo da conta 51 – Património, no total de € -800 milhões, correspondente ao património da ACSS\_SNS.



## 10. O DESEMPENHO ECONÓMICO-FINANCEIRO DO SERVIÇO NACIONAL DE SAÚDE<sup>45</sup> PARA EFEITO DAS CONTAS NACIONAIS

Para efeitos de apuramento do défice do Serviço Nacional de Saúde, a ACSS efetuou procedimentos conducentes à adoção do princípio da especialização económica, designadamente a especialização de receitas referentes a prestações de serviços, outros proveitos e ganhos operacionais, proveitos e ganhos financeiros e especialização das despesas com pessoal, ocorridas em 2011, mas referentes a custos do exercício de 2010.

Assim, tendo por base aquela informação, a ACSS construiu o mapa da situação económico-financeira do SNS consolidado que se apresenta no quadro 15.

Note-se, porém, que o quadro abaixo (que suporta o reporte da situação económico-financeira consolidada do SNS ao INE) inclui apenas as entidades contabilísticas do SPA que integravam o SNS a 31 de dezembro de 2011, não incluindo as entidades contabilísticas pertencentes ao SEE em respeito do preconizado pelo SEC 95.

**Quadro 15 – Execução Económico-Financeira do SNS – contas nacionais**

Unidade: milhões de euros

<i>Execução Económico Financeira do SNS Lógica das Contas Nacionais</i>	2010	2011
<b>Receita Cobrada</b>		
<i>Transferências Correntes Obtidas</i>	8.884,8	8.286,8
<i>Subsídio de Investimento</i>	14,3	23,4
<i>Prestações de Serviços</i>	52,6	129,6
<i>Outros Proveitos Operacionais</i>	9,6	9,8
<i>Proveitos e Ganhos Financeiros</i>	0,6	0,0
<i>Outras Receitas do P. Ano</i>	124,6	139,7
<b>Total da Receita do Exercício</b>	<b>9.086,5</b>	<b>8.589,4</b>
<b>Despesa Total</b>		
<i>Despesa com Pessoal</i>	1.169,3	975,4
<i>Compras</i>	192,0	143,6
<i>Fornec. e Serviços</i>	299,9	283,6
<b>Sub-Total</b>	<b>1.661,2</b>	<b>1.402,6</b>
<i>Subcontratos :</i>	<b>7.667,8</b>	<b>7.180,1</b>
- <i>Produtos V. Farmácias</i>	1.702,1	1.380,5
- <i>M.C.D.T.</i>	819,6	734,2
- <i>Outros Subcontratos</i>	539,5	584,8
- <i>Outros Serviços de Saúde (HEPE)</i>	4.606,6	4.480,6
<i>Imobilizações</i>	104,7	94,5
<i>Outras Despesas</i>	162,5	172,7
<b>Total da Despesa do Exercício</b>	<b>9.596,2</b>	<b>8.850,0</b>
<b>Saldo do Exercício</b>	<b>-509,7</b>	<b>-260,6</b>

Fonte: ACSS, IP.

Da análise do quadro 15 verifica-se que a receita cobrada do exercício totaliza € 8.589,4 milhões atingindo a despesa € 8.850,0 milhões, o que resulta num saldo de exercício de € -260,6 milhões, representando cerca de metade (-48,9%) do verificado em 2010, € -509,7 milhões.

No entanto, reforça-se que a metodologia utilizada para efeitos de reporte do défice<sup>46</sup>, conjugada com o progressivo processo de empresarialização das unidades hospitalares, tem contribuído para

<sup>45</sup> Preparado numa base de acréscimo modificada.





que se produza automaticamente, por via de uma técnica de reporte, um impacto materialmente significativo na redução do défice financeiro global do SNS.

## IV. EMOLUMENTOS

Nos termos dos artigos 1º, 2º, 10º, n.º 1, e 11º, n.º 3, do Regime Jurídico dos Emolumentos do Tribunal de Contas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 66/96, de 31 de maio, com as alterações introduzidas pelas Leis n.ºs 139/99, de 28 de agosto, e 3-B/2000, de 4 de abril, os emolumentos devidos de € 8.917,29 foram fixados pelo Tribunal de Contas e serão suportados pela Administração Central do Sistema de Saúde, IP.

O pagamento devido ao consultor externo, no valor de € 24.354,00, é suportado pela Administração Central do Sistema de Saúde, IP, nos termos do artigo 56º, n.ºs 3 e 4, da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto.

O total de € 33.271,29 a suportar pela entidade auditada, a Administração Central do Sistema de Saúde, IP, consta da respetiva nota de emolumentos inserta no Volume III deste Relatório.

## V. DETERMINAÇÕES FINAIS

Os Juízes do Tribunal de Contas deliberam, em subsecção da 2.ª Secção, o seguinte:

1. Aprovar o presente Relatório, nos termos da al. a) do n.º 2 do art.º 78 da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto.
2. Que o presente Relatório seja remetido às seguintes entidades:
  - À Ministra de Estado e das Finanças;
  - Ao Ministro da Saúde;
  - Ao Conselho Diretivo da Administração Central do Sistema de Saúde, IP.
3. Que, após a entrega do Relatório às entidades/responsáveis supra referidas, o mesmo seja colocado à disposição dos órgãos de comunicação social e divulgado no sítio institucional do Tribunal.
4. Expressar aos responsáveis, dirigentes e funcionários das entidades auscultadas o apreço pela disponibilidade revelada e pela colaboração prestada ao desenvolvimento da auditoria realizada.

---

<sup>46</sup> A qual não procede à consolidação do subsector SEE, sendo estas entidades consideradas como fornecedores de serviços de cuidados de saúde remunerados através de contratos programa.



5. Que as entidades destinatárias das recomendações comuniquem, no prazo de seis meses, após a receção deste Relatório, ao Tribunal de Contas, por escrito e com a inclusão dos respetivos documentos comprovativos, a sequência dada às recomendações formuladas.
6. Que um exemplar do presente Relatório seja remetido ao Ministério Público junto deste Tribunal, nos termos dos artigos 29º, nº 4, 55º nº 2, da Lei nº 98/97, de 26 de agosto, na redação dada pela Lei nº 48/2006, de 29 de agosto.


Tribunal de Contas, 11 de julho de 2013

O Juiz Conselheiro Relator

  
(Edrico Manuel Ferreira Pereira Lopes)

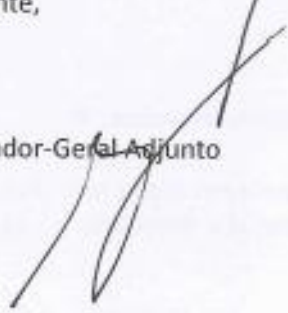
Os Juizes Conselheiro Adjuntos

  
(Ernesto Luis Rosa Laurentino da Cunha)

  
(José de Castro de Mira Mendes)

Fui presente,

O Procurador-Geral Adjunto





Handwritten signature

ANEXO I - Balanço consolidado ajustado

Soma de todas entidades exceto a ACSS grande (999) e as extintas a 31-12-2011.

Table with columns: Código, Balanço, SEE (AB, AP, AL), SPA (AB, AP, AL), SPA+SEE (2011 AB, AP, AL), Aj Hyp, ACSS 1 (2011 AL), Conta consolidada do SNS (2011 AL), Conta consolidada do SNS pela ACSS (2011 AL). Rows include categories like Bens de domínio público, Imobilizações incorpóreas, Investimentos financeiros, etc.



# Tribunal de Contas

*Handwritten signature*

Auditoria orientada à consolidação de contas e análise à situação económico-financeira do SNS 2011

Código		Após Regularizações 2011	Dezembro 2010
	<b>Fundos próprios:</b>		
51	Património	1.864.904.349,70	1.597.162.685,00
56	Reservas de reavaliação	265.986.080,01	219.825.726,10
	Reservas:	0,00	0,00
571	Reservas legais	25.036.288,00	24.901.433,26
572	Reservas estatutárias	47.962.216,99	38.851.061,21
574	Reservas livres	346.065.604,14	287.461.082,32
575	Subsídios	126.787.917,08	108.072.119,08
576	Doações	95.709.816,71	39.230.270,17
577	Reservas decorrentes da transferência de acti	316.496.566,84	265.026.310,69
		<b>3.088.948.839,47</b>	<b>2.580.530.687,83</b>
59	Resultados transitados	-1.889.817.552,42	-1.352.165.480,61
88	Resultado líquido do exercício	-378.233.666,87	-293.363.921,20
	<b>Total dos fundos próprios</b>	<b>820.897.620,18</b>	<b>935.001.286,02</b>
	<b>Passivo:</b>		
292	Provisões para riscos e encargos	52.475.107,39	25.137.572,32
	<b>Dívidas a terceiros - Médio e longo prazo:</b>		
23	Empréstimos obtidos	12.722.859,37	12.752.233,03
		<b>12.722.859,37</b>	<b>12.752.233,03</b>
	<b>Dívidas a terceiros - Curto prazo:</b>		
219	Adiantamentos de clientes, utentes e institui	1.338.026.065,22	935.583.015,04
221	fornecedores, c/c	2.027.733.219,87	1.146.506.326,09
228	fornecedores - facturas em recepção e conferê	40.964.535,78	45.433.174,65
23	Empréstimos obtidos	466.261.754,23	420.207.552,88
252	Credores pela execução do orçamento	0,00	0,00
2611	fornecedores de imobilizado, c/c	95.738.248,44	83.736.775,55
24	Estado e outros entes públicos	75.448.868,33	70.125.263,24
62/3/4+267/	Outros credores	389.766.458,74	293.082.048,51
		<b>4.433.939.150,61</b>	<b>2.994.674.155,96</b>
	<b>Acréscimos e diferimentos:</b>		
273	Acréscimos de custos	340.346.851,47	338.407.028,86
274	Proveitos diferidos	276.433.963,58	205.078.112,77
		<b>616.780.815,05</b>	<b>543.485.141,63</b>
	<b>Total do Passivo</b>	<b>5.115.917.932,42</b>	<b>3.576.049.102,94</b>
	<b>Total dos Fundos próprios e do Passivo</b>	<b>5.936.815.552,60</b>	<b>4.511.050.388,96</b>

Após Regularizações 2011	Dezembro 2010
13.780.736,22	13.780.736,22
12.437.796,42	12.437.796,42
0,00	0,00
0,00	0,00
0,00	0,00
0,00	0,00
1.482.340,98	1.482.340,98
228.666.705,02	305.468.429,42
14.640.263,88	14.637.587,94
84.149.366,48	84.149.366,48
<b>355.157.209,00</b>	<b>431.956.257,46</b>
-622.249.377,62	-432.605.718,87
-15.816.799,07	-176.623.961,53
<b>-282.908.967,69</b>	<b>-177.273.422,94</b>
4.560.787,93	1.263.096,09
0,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
488.348,11	425.101,68
146.661.130,68	142.143.800,12
651.361,39	2.119.498,20
0,00	0,00
0,00	1.092,39
27.088.422,95	33.214.774,26
32.226.403,74	28.299.981,67
1.001.210.872,71	941.021.029,43
<b>1.208.326.539,58</b>	<b>1.147.225.277,75</b>
65.187.901,15	127.888.567,04
368.450.254,23	291.491.089,88
<b>433.638.155,38</b>	<b>419.379.656,92</b>
<b>1.646.525.482,89</b>	<b>1.567.868.030,76</b>
<b>1.363.616.515,20</b>	<b>1.390.594.607,82</b>

Após Regularizações 2011	Dezembro 2010
1.878.685.085,92	1.610.943.421,22
278.423.876,43	232.263.522,52
0,00	0,00
25.036.288,00	24.901.433,26
47.962.216,99	38.851.061,21
347.547.945,12	288.943.423,30
355.454.622,10	413.540.548,50
110.350.080,59	53.867.858,11
400.645.933,32	349.175.677,17
<b>3.444.106.048,47</b>	<b>3.012.486.945,29</b>
-2.512.066.930,04	-1.784.771.199,48
-394.050.465,94	-469.987.882,73
<b>537.988.652,49</b>	<b>757.727.863,08</b>
57.035.895,32	26.400.668,41
12.722.859,37	12.752.233,03
<b>12.722.859,37</b>	<b>12.752.233,03</b>
1.338.514.413,33	936.008.116,72
2.174.394.350,55	1.288.650.126,21
41.615.897,17	47.552.672,85
466.261.754,23	420.207.552,88
0,00	1.092,39
122.826.671,39	116.951.549,81
107.675.272,07	98.425.244,91
1.390.977.331,45	1.234.103.077,94
<b>5.642.265.690,19</b>	<b>4.141.899.433,71</b>
405.534.752,62	466.295.595,90
644.884.217,81	496.569.202,65
<b>1.050.418.970,43</b>	<b>962.864.798,55</b>
<b>6.762.443.415,31</b>	<b>5.143.917.133,70</b>
<b>7.300.432.067,80</b>	<b>5.901.644.996,78</b>

Aj Hyp			
0,00	5.808.746,26	1.884.493.832,18	2.684.493.832,00
0,00	0,00	278.423.876,43	278.423.876,43
0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	0,00	25.036.288,00	25.036.288,00
0,00	0,00	47.962.216,99	47.962.216,99
0,00	0,00	347.547.945,12	347.547.945,12
0,00	43.565.870,20	399.020.492,30	399.020.492,30
0,00	5.400,98	110.355.481,57	110.355.481,57
0,00	0,00	400.645.933,32	400.645.933,32
<b>0,00</b>	<b>49.380.017,44</b>	<b>3.493.486.065,91</b>	<b>4.293.486.065,73</b>
0,00	27.448.091,96	-2.484.618.838,08	-4.236.977.310,00
0,00	-18.158.658,77	-412.209.124,71	-324.459.287,00
<b>0,00</b>	<b>58.669.450,63</b>	<b>596.658.103,12</b>	<b>-267.950.531,27</b>
0,00	0,00	57.035.895,32	57.035.895,32
0,00	0,00	12.722.859,37	12.722.859,37
<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>12.722.859,37</b>	<b>12.722.859,37</b>
0,00	0,00	1.338.514.413,33	-382.846.856,00
-8.167.447,39	17.580.011,62	2.183.806.914,78	2.252.773.872,00
-2.908.063,99	0,00	38.707.833,18	38.884.177,00
0,00	0,00	466.261.754,23	466.261.754,23
0,00	0,00	0,00	0,00
-786,50	0,00	122.825.884,89	122.825.884,89
-621.915,52	44.979,49	107.098.336,04	97.710.698,00
-373.712.567,54	0,00	1.017.264.763,91	1.006.553.384,00
<b>-385.410.780,94</b>	<b>17.624.991,11</b>	<b>5.274.479.900,36</b>	<b>3.602.162.914,12</b>
153.602,91	1.026.539,19	406.714.894,72	373.006.664,00
-101.103,53	0,00	644.783.114,28	644.783.114,28
<b>52.499,38</b>	<b>1.026.539,19</b>	<b>1.051.498.009,00</b>	<b>1.017.789.778,28</b>
<b>-385.358.281,56</b>	<b>18.651.530,30</b>	<b>6.395.736.664,05</b>	<b>4.689.711.447,09</b>
<b>-385.358.281,56</b>	<b>77.320.980,93</b>	<b>6.992.394.767,17</b>	<b>4.421.760.915,82</b>



Handwritten signature

ANEXO II – Demonstração de Resultados ajustada

Projeção da DR sem considerar a ACSS (999).
Soma de todas as entidades que concorrem para o perímetro excluindo a ACSS (999) e as entidades extintas.

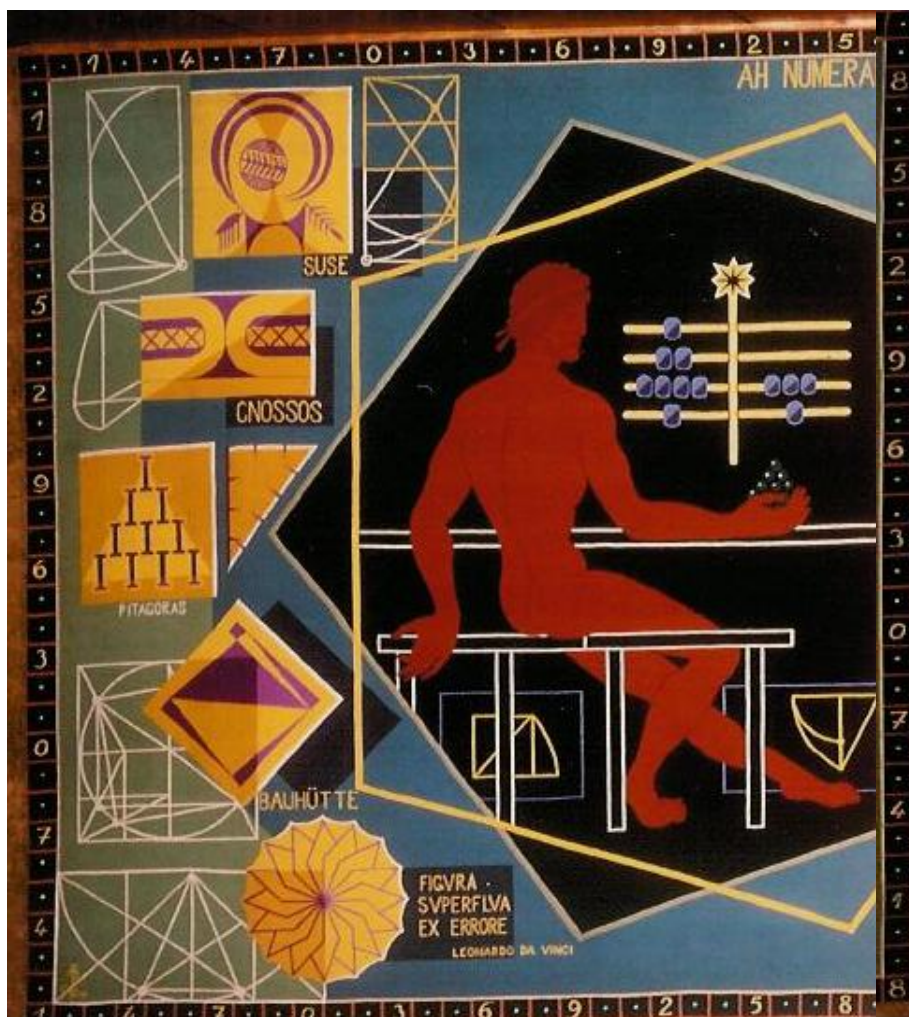
Table with columns: Demonstração de Resultados, SEE, SPA, SEE+SPA, HYP, Após HYP, ACSS\_funcionamento, Conta consolidada do SNS, Conta consolidada do SNS pela ACSS. Rows include various cost and revenue categories from 2011 to December 2010.



# Tribunal de Contas

*Ajudar o Estado e a sociedade a gastar melhor*

## ***Auditoria orientada à consolidação de contas e análise à situação económico-financeira do SNS – 2011***



**Relatório n.º16/2013 – 2ª Secção**

**Processo n.º 26/2012 – AUDIT**

**Volume II – Relatório dos consultores externos**



# Tribunal de Contas

*Auditoria orientada à consolidação de contas e análise à  
situação económico-financeira do SNS 2011*

---

# **Consultadoria no âmbito dos trabalhos conducentes ao acompanhamento da Auditoria orientada à Consolidação de Contas e Análise à Situação Económico-financeira do Serviço Nacional de Saúde 2011**

**Relatório Final**

***1 de julho de 2013***



## Índice

---

Índice .....	2
Índice Quadros .....	3
Índice Figuras .....	3
Abreviaturas .....	4
1. Introdução .....	5
<b>1.1. Âmbito e Objetivos</b> .....	5
<b>1.2. Metodologia</b> .....	5
<b>1.3. Limitações e Condicionantes</b> .....	6
<b>1.4. Contraditório</b> .....	7
2. Análise do Processo de Consolidação do SNS de 2011 .....	10
<b>2.1. Análise da documentação emitida pela ACSS relativa ao processo de consolidação de contas do SNS de 2011</b> .....	10
<b>2.2. Análise dos procedimentos de consolidação do exercício de 2011</b> .....	14
<b>2.2.1. Perímetro de consolidação</b> .....	14
<b>2.2.2. Modelo e Método de consolidação</b> .....	26
<b>2.2.3. Uniformização e homogeneização dos procedimentos contabilísticos</b> .....	28
<b>2.2.4. Operações de consolidação de contas</b> .....	32
<b>2.3. Elaboração das demonstrações financeiras consolidadas ajustadas 2011</b> .....	35
3. O papel da ACSS como entidade consolidante .....	49
4. Análise do reporte ao INE para efeitos de contabilidade nacional .....	55
5. Conclusões .....	61
Apêndices .....	65
<b>Apêndice 1. Demonstrações financeiras resultantes do exercício confirmatório alternativo do SNS 2011</b> .....	66
<b>Apêndice 2. Implicações da aplicação da Lei dos Compromissos no exercício do controlo do endividamento do SNS – Conformidade Normativa</b> .....	70

## Índice Quadros

---

Quadro 1. Entidades pertencentes ao Perímetro Setor Público Administrativo segundo a ACSS .....	15
Quadro 2. Entidades pertencentes ao Perímetro Setor Empresarial do Estado segundo a ACSS .....	18
Quadro 3. Entidades pertencentes ao Perímetro Serviço Nacional de Saúde segundo a ACSS .	20
Quadro 4. Transformações ocorridas durante 2011 nas entidades do SNS .....	23
Quadro 5. <i>Plug Accounts</i> .....	34
Quadro 6. Perímetros das Demonstrações financeiras consolidadas.....	35
Quadro 7. Comparação entre os ajustamentos <i>Hyperion</i> retirados do ficheiro e dos ajustamentos <i>Hyperion</i> retirados das demonstrações financeiras.....	37
Quadro 8. Anulações de transações em 2011 com data valor anterior .....	38
Quadro 9. Correções às entidades SPA “extintas” segundo a ACSS .....	44
Quadro 10. Decomposição do saldo da conta 63135 pela ACSS a 31-12-2011 .....	44
Quadro 11. Cálculo relativo à especialização do Orçamento de Estado.....	48
Quadro 12. Pressupostos .....	53
Quadro 13. SNS/Execução económico-financeira consolidada 2011 .....	57
Quadro 14. SNS/Execução económico-financeira consolidada 2011 – Reporte ao INE .....	58
Quadro 15. <i>Stock</i> da Dívida Ajustado do SNS.....	59

## Índice Figuras

---

Figura 1. Constituição do Ministério da Saúde .....	14
Figura 2. Entidades pertencentes ao Perímetro Setor Público Administrativo segundo a ACSS	16
Figura 3. Entidades pertencentes ao Perímetro Setor Empresarial do Estado.....	19
Figura 4. Entidades pertencentes ao Perímetro SNS segundo a ACSS.....	26
Figura 5. Fases do Processo de Consolidação .....	33

## Abreviaturas

---

ACSS	Administração Central do Sistema de Saúde
ARS	Administração Regional de Saúde
DFC	Demonstração(ões) de Fluxos de Caixa
EPE	Entidade Pública Empresarial
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standard</i>
LCPA	Lei dos Compromissos e dos Pagamentos em Atraso
MS	Ministério da Saúde
OE	Orçamento do Estado
POCMS	Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde
SEE	Setor Empresarial do Estado
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
SNS	Serviço Nacional de Saúde
SPA	Setor Público Administrativo
SPMS	Serviços Partilhados do Ministério da Saúde
TC	Tribunal de Contas

## 1. Introdução

---

### 1.1. Âmbito e Objetivos

Este relatório visa atender às atividades cometidas à equipa de projeto da ACEAap, versadas no documento “Programas de Trabalho e Avaliação do Sistema de Controlo Interno Para Apoio à Auditoria Financeira. Entidade objeto de análise: Administração Central do Sistema de Saúde (ACSS, IP):

1. A elaboração das demonstrações financeiras consolidadas ajustadas relativas ao exercício de 2011: balanço, demonstração dos resultados e demonstração dos fluxos de caixa;
2. Pronunciar-se sobre o papel da ACSS como entidade consolidante, designadamente quanto às políticas e práticas contabilísticas adotadas e avaliação dos controlos instituídos no relacionamento com as entidades do perímetro de consolidação do SNS;
3. Implicações da aplicação da Lei dos Compromissos no exercício do controlo orçamental realizado pela ACSS.”

### 1.2. Metodologia

De modo a dar resposta às solicitações, nomeadamente os pontos 1 e 3 apresentados na secção 1.1, foram desenvolvidos os seguintes procedimentos:

- a. Validar o perímetro de consolidação acolhido no processo de consolidação de contas do SNS de 2011, considerando o conjunto de entidades que o integram, à luz das disposições legais em vigor.
- b. Delimitar e analisar as metodologias e regras adotadas pela ACSS no processo de consolidação de contas do SNS.
- c. Aferir o grau de uniformização e homogeneização dos procedimentos contabilísticos praticados pelas entidades que integram o perímetro de consolidação do SNS.

- d. Analisar e avaliar as operações de consolidação de contas, nomeadamente, a eliminação das relações internas das instituições abrangidas pelo perímetro de consolidação do SNS e respetivos mapas de operações.
- e. Elaborar as demonstrações financeiras consolidadas ajustadas.
- f. Avaliar a fiabilidade do reporte da situação económico-financeira consolidada do SNS elaborado pela ACSS e utilizado para efeitos de apuramento do défice das Administrações Públicas (com adoção dos conceitos definidos no SEC 95).
- g. Apurar a dívida do SNS tendo em conta o universo de entidades que o integram.

Na concretização dos objetivos enunciados, tiveram-se em consideração os princípios, normas e manuais de auditoria, nomeadamente:

- Princípios contabilísticos geralmente aceites para o setor;
- Normas: normas de revisão e auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC); normas internacionais de auditoria do *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB); normas contabilísticas para o setor; e outra legislação avulsa aplicável ao setor;
- Manuais de auditoria nacionais e internacionais; e
- Manual de auditoria e de procedimentos do TC.

As análises efetuadas tiveram por base a informação disponibilizada pela ACSS, em ficheiros informáticos e em suporte papel, e todo um outro conjunto de documentos de suporte enviados diretamente pelo TC.

Foi também objeto de estudo a legislação inerente ao processo de transformação ocorrido no universo das entidades que integram o SNS, no período de 2011.

Adicionalmente foram estabelecidos contactos com as seguintes entidades: TC e ACSS.

### 1.3. Limitações e Condicionantes

Como limitações e/ou condicionantes ao presente trabalho salientam-se as seguintes:

- Entrega tardia ao TC do Relatório e Contas Ministério da Saúde 2011 por parte da ACSS;

- Disponibilização de ficheiros com diferentes valores relativos à mesma informação;
- Demora no recebimento da informação de forma completa e estabilizada por parte da ACSS;
- Não obtenção de resposta ao pedido de justificação da diferença apurada no desenvolvimento do trabalho de campo entre os adiantamentos efetuados (fluxos financeiros) e a produção validada (fluxos económicos), com impacto nas demonstrações financeiras consolidadas do SNS, designadamente nos movimentos de especialização realizados pela ACSS.

#### 1.4. Contraditório

No âmbito dos trabalhos efetuados pela ACEAap, em colaboração com o Tribunal de Contas, remeteu a ACSS a esta entidade o contraditório ao Ofício n.º 8136 de 24-05-2013.

Nesta conformidade importou pela mesma ordem tecer os seguintes considerandos, os quais não alteraram o teor do nosso relatório:

##### 1. Ponto 2.1. - O processo de consolidação de contas do SNS

Relativamente a esta questão temos a referir o seguinte:

- a) Face às limitações apontadas pelo TC e reconhecidas pela ACSS, reitera-se o facto de o relatório e contas apresentado pela ACSS dever manter a designação utilizadas em exercícios anteriores.
- b) Não conseguimos compreender a razão pela qual não foi possível à ACSS conferir a totalidade dos ajustamentos constantes do relatório elaborado pela ACEAap, uma vez que os mesmos se baseiam em informação proveniente da ACSS e se encontram devidamente detalhados e justificados.

A ACSS salienta que lhe parece “que os pressupostos apresentados pela ACEAap não permitem refletir a realidade económico-financeira do SNS”, unicamente justificado pelo facto de a ACEAap ter considerado “a ACSS como mera entidade tesoureira, partindo do pressuposto de que esta intermedeia os fluxos económicos entre o Estado (Orçamento do Estado) e as entidades prestadoras de cuidados de saúde”. Reiteramos os argumentos apresentados no relatório em análise.

Atendendo às atribuições que lhe foram cometidas, a ACSS desempenha o papel de “tesoureira” do SNS. Salvaguarda-se, no entanto, a distinção entre a ACSS\_SNS, cujo balanço representa o património da ACSS enquanto tesoureira do SNS e a demonstração dos resultados o seu desempenho, e a ACSS ‘Funcionamento’ – ACSS, IP – cujas demonstrações balanço e demonstração dos resultados refletem o património individual e os seus custos de estrutura. Adicionalmente, salienta-se a singularidade das características da ACSS enquanto entidade consolidante (decorrente da Portaria n.º 474/2010, de 1 de julho, que aprova a Orientação n.º 1/2010). De facto a ACSS não revela capacidade económico-financeira para influenciar as entidades do perímetro, não está dotada de mecanismos de *enforcement*<sup>1</sup> e não é evidente a relação de influência dominante sobre as entidades consolidadas.

No que respeita à especialização de proveitos remetemos, mais uma vez, a sua justificação para o relatório da ACEAap e anteriores contribuições. Ou seja, uma vez que são obrigatoriamente inscritas no Orçamento do Estado “todas as dotações necessárias para o cumprimento das obrigações decorrentes de lei ou contrato”, as obrigações da ACSS para com os Hospitais EPE resultam da celebração de contratos programa e sendo o financiamento do SNS garantido pelo Orçamento do Estado, através do pagamento dos meios e atividades efetivamente realizados, afiguraram-se-nos reunidas as condições necessárias para o reconhecimento da especialização dos proveitos do Orçamento do Estado pela ACSS. O Orçamento do Estado incluirá, em qualquer circunstância, verbas destinadas ao cumprimento das responsabilidades assumidas pela ACSS no âmbito dos contratos programa (reconhecidas como custos pela ACSS, IP na sua demonstração dos resultados).

- c) A ACSS salienta que o critério adotado pelo TC, que implicou excluir a ACSS\_SNS do processo de consolidação, “desvirtua as demonstrações financeiras consolidadas do SNS, uma vez que:
- As disponibilidades apresentadas no balanço consolidado são inferiores em € 24,5 milhões, dado que não incluem a totalidade do saldo da ACSS;
  - [...]

---

<sup>1</sup> Salienta-se, no entanto, que no ponto 5 do Ofício do Ministério da Saúde é dito que “O n.º 3 do artigo 59º do Decreto-Lei n.º 36/2013, de 11 de março, estabelece que o incumprimento total ou parcial da obrigação de prestação de informação “[...] implica a retenção de 15%, do valor mensal das transferências ou adiantamento ao contrato programa no mês seguinte àquele em que a informação deveria ter sido prestada”. Nesses termos, a ACSS já tem a capacidade de penalizar as instituições incumpridoras, o que acompanha o sentido do projeto de recomendação.”

- O SNS é financiado, quase na totalidade por receitas provenientes no Orçamento do Estado, pelo que o Critério adotado pelo TC desvirtua esta realidade ao apresentar uma demonstração dos resultados que apenas reflete cerca de 48% dessas receitas, considerando que o restante é receita própria”.

Relativamente às considerações supracitadas, salienta-se o seguinte:

- Não nos foi possível aferir a fiabilidade da totalidade dos ajustamentos efetuados pela ACSS em sede do processo de consolidação dada a complexidade dos mesmos e pelo facto destes terem sido efetuados fora do *software Hyperion*. Seria desejável que o *software* suportasse este processo na sua totalidade e, tal como referido no relatório por nós emitido, “Acresce o facto de, apesar das importantes competências e atribuições no domínio dos sistemas de informação que foram cometidas à ACSS, o processo de consolidação ser auxiliado pelo *software Hyperion*, que se revela insuficiente em toda a extensão do processo de consolidação: desde a preparação das demonstrações financeiras individuais (que não parte das demonstrações financeiras estatutárias das entidades) até aos lançamentos de consolidação, na medida em que grande parte deles (anulações de saldos e transações com a ACSS) é efetuada manualmente”. Adicionalmente, e tal como previamente referido, “em substância, no que concerne ao processo de consolidação de contas e à performance económica do SNS, a intermediação da ACSS enquanto “Tesoureira” do SNS não deverá alterar o resultado líquido consolidado”. Tendo em linha de conta as limitações decorrentes do acima exposto, o critério adotado pelo TC, atendendo ao pressuposto de que a performance económica resultante do processo de consolidação efetuado pela ACSS, incluindo fluxos económicos das entidades extintas, deverá ser tendencialmente igual à que resulta do exercício de agregação dos fluxos económicos das entidades EPE e SPA, excluindo a ACSS ‘SNS’, passou por efetuar um exercício confirmatório alternativo, sem prejuízo da solução normativa vigente, de forma a avaliar a conformidade dos resultados obtidos pelo exercício de consolidação concretizado pela ACSS.
- Parte-se do pressuposto que o valor mais significativo em disponibilidades da ACSS\_SNS diz respeito a verbas consignadas e estará vertido em contas de terceiros ativas nas entidades do perímetro (admite-se que possa, ainda assim,



existir um valor residual respeitante a medicamentos ou outras verbas, que consideramos imaterial). Ou seja, tais verbas serão posteriormente transferidas para as entidades consolidadas, o que vem reforçar o papel da ACSS enquanto tesoureira.

- Sob o nosso ponto de vista, não releva a fonte de financiamento mas a natureza do proveito, daí que 48% do valor esteja relevado em transferências do tesouro e 52% em prestações de serviços, respeitando, neste caso, a essência dos contratos-programa.

## **2. Ponto 2.2. – Situação económica consolidada do SNS e seguintes**

Nada a considerar.

## **2. Análise do Processo de Consolidação do SNS de 2011**

---

### **2.1. Análise da documentação emitida pela ACSS relativa ao processo de consolidação de contas do SNS de 2011**

Esta secção é dedicada à análise dos documentos emitidos pela ACSS com vista ao processo de consolidação de contas do SNS do ano de 2011.

A preparação do processo de consolidação de contas de 2011 iniciou-se com a disponibilização do Plano de Contas para o exercício, através da Circular Normativa n.º 4/2011/UOGF, de 12 de janeiro de 2011. Nela é mencionado que:

Para que não seja afectada a consistência das referidas contas, as entidades incluídas no perímetro de consolidação do SNS deverão adoptar princípios e critérios contabilísticos comuns, bem como o mesmo plano de contas.

Na qualidade de entidade consolidante, a ACSS deve promover, em cada período de relato, a adopção de um plano de contas único, comum a todas as entidades que integram o perímetro de consolidação de contas do SNS.

Assim, todas as entidades devem adotar o plano de contas disponibilizado pela ACSS no sítio da internet a seguir apresentado, e que pode ser desagregado em função das necessidades de cada entidade:

[www.acss.min-saude.pt](http://www.acss.min-saude.pt) » Direcções e Unidades » Gestão Financeira » Normalização Contabilística

Posto isto, e de acordo com a Referência n.º 146-2011-UAGRA, a ACSS, nos termos da Orientação n.º 1/2010, salienta que assumirá, relativamente ao exercício de 2011, a qualidade de entidade consolidante de todo o Ministério da Saúde, atendendo a 5 perímetros: 1) setor público administrativo; 2) setor empresarial do Estado; 3) Serviço Nacional de Saúde – entidades do setor público administrativo (SPA); 4) Serviço Nacional de Saúde – entidades do setor empresarial do Estado (SEE); e 5) Serviço Nacional de Saúde – entidades SPA e SEE (ACSS, Informação n.º 026-2012/UOGF, de 18 janeiro de 2012).

Relativamente ao SPA, decorrente da Orientação n.º1/2010, “somente será efetuada a consolidação orçamental, sendo a informação em base caixa – imutável face a diferentes políticas contabilísticas – proporcionada pelo mapa atrás referido [mapa de fluxos de caixa de operações orçamentais] suficiente para executar este tipo de consolidação.” (ACSS, Informação n.º 026-2012/UOGF, de 18 janeiro de 2012, ponto 7).

No que respeita ao SEE, a ACSS (Informação n.º 026-2012/UOGF, de 18 janeiro de 2012, ponto 7) refere que a entidade Serviços Partilhados do Ministério da Saúde, EPE (SPMS), que não pertence ao SNS, utiliza o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) como referencial contabilístico, nos termos do artigo 18.º dos seus estatutos, aprovados pelo Decreto-Lei n.º 19/2010, de 22 de março. Consequentemente, a ACSS considera que, sendo o POCMS o referencial contabilístico utilizado na preparação das demonstrações financeiras consolidadas, a SPMS deverá efetuar os ajustamentos necessários para reconciliar as suas demonstrações financeiras referentes ao exercício de 2011 preparadas de acordo com o SNC para o POCMS.

Neste âmbito, importa salientar que, decorrente do Programa de Assistência Económica e Financeira (*Memorandum of Understanding* - Memorando de entendimento sobre as condicionalidades de política económica), as entidades hospitalares (hospitais, centros

hospitalares e unidades locais) com natureza empresarial terão de mudar de referencial contabilístico, consistente com as restantes empresas públicas, a partir de 1 de janeiro de 2014, tal como previsto no ponto 3.61 da 5ª revisão do Memorando de Entendimento (MoU), pelo que a preparação da sua implementação ocorrerá no 4º trimestre de 2013:

3.61 Hospital SOEs will change the existing accounting framework and adopt accounting standards in line with the requirements for private companies and the SOEs. This will help improving the management of enterprises and the quality of the financial oversight by the general government [Q4-2013].

O Ofício n.º 835 do Ministério da Saúde, de 27 de janeiro de 2012, salienta que as demonstrações financeiras individuais preparadas pela ACSS, IP relativas a 2011 já refletirão a contabilização do contrato programa de acordo com o regime do acréscimo.

Atendendo à Referência UOC, de 28 de setembro de 2012, da ACSS (Processo -DA VI-AUDIT Fax n.º 996/21012 – Da VI do Tribunal de Contas), apesar dos esforços de desenvolvidos pela ACSS, no sentido de concluir e publicar atempadamente o Relatório e Contas do Ministério da Saúde de 2011, tal não foi efetuado atempadamente, alegando a ACSS que:

- A implementação de um novo formato de recolha da informação apresentada pelas entidades do SNS por via informática (XML) implicou atrasos no reporte da referida informação por parte das entidades mencionadas, devido a dificuldades de natureza informática.
- No ano de 2011 verificaram-se várias incorporações e fusões de entidades contabilísticas; conseqüentemente, manteve-se a indefinição quanto à data do início de atividade do Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra, EPE (CHUC) e do Centro Hospitalar do Baixo Vouga, EPE, tendo este último, apesar do Decreto-Lei n.º 30/2011, de 2 de março, entrado em vigor em 1 de abril de 2011, iniciado atividade em 2012-02-24.
- O reforço encetado pela ACSS, considerando as recomendações do Tribunal de Contas, da monitorização, homogeneização e controlo das demonstrações financeiras apresentadas pelas entidades consolidadas, sendo que um dos processos de controlo consiste em comparar as demonstrações financeiras constantes dos relatórios e contas das entidades com as demonstrações financeiras submetidas nos serviços *online* da ACSS.
- A ACSS vai encetar pela primeira vez, reportada ao ano de 2011, a consolidação orçamental de todo o Ministério da Saúde, bem como a consolidação patrimonial de

todas as entidades do Setor Empresarial de Estado, pertencentes ao Ministério da Saúde. Consequentemente:

5. Os trabalhos de consolidação orçamental do todo o Ministério da Saúde têm sofrido alguns atrasos, em virtude de algumas entidades terem apresentado elementos de consolidação fora do prazo estipulado pela ACSS, bem como a falta de consistência de informação, tendo levado a um trabalho de interação com as entidades, nomeadamente com entidades, como é o caso dos serviços integrados, que se viram pela primeira vez confrontadas com a prestação de contas à ACSS.

No mesmo documento a ACSS discrimina as entidades que apresentaram a informação solicitada fora do prazo estabelecido pela ACSS - 30 de abril de 2012:

a. Em relação à consolidação orçamental:

Entidade	Data de envio
Direcção-Geral da Saúde	6-Set
ARS Norte	10-Ago
Centro Hospitalar de Cascais	18-Jul
ARS Algarve	10-Jul
Centro de Histocompatibilidade do Centro	18-Jun
Hospital Distrital de Pombal	8-Jun
Hospital Visconde de Saes - Estarreja	8-Jun
ARS Alentejo	6-Jun

b. Em relação à consolidação patrimonial:

Entidade	Data envio
ARS_NORTE	24-06-2012 18:23
Joaquim Urbano	15-07-2012 18:57
H_VISEU	13-07-2012 18:47
H_TONDELA	13-07-2012 18:33
CH_TONDELA_VISEU	12-07-2012 20:01
H_ALMADA	12-07-2012 14:04
CH_CASCAIS	09-07-2012 12:52
H_POMBAL	05-07-2012 18:55
CH_UNIV_COIMBRA	05-07-2012 14:44
H_LEIRIA	03-07-2012 16:43
INSA	03-07-2012 11:21
CHISTO_CENTRO	02-07-2012 11:11
CH_LISBOA_OCIDENTAL	29-06-2012 16:49
ARS_ALGARVE	22-06-2012 10:01
H_ESTARREJA	12-06-2012 10:27
CH_COIMBRA	12-06-2012 09:42
ULS_GUARDA	05-06-2012 10:10
ULS_NORDESTE	03-06-2012 23:38
CH_NORDESTE	03-06-2012 23:26

- A ACSS levou a cabo uma nova parametrização da aplicação informática de consolidação de contas (*Hyperion*) para ultrapassar a desconformidade detetada pelo Tribunal de Contas e na expectativa de atender à recomendação de uma nova

metodologia de apresentação de contas para as demonstrações financeiras das entidades existentes a 31 de dezembro.

## 2.2. Análise dos procedimentos de consolidação do exercício de 2011

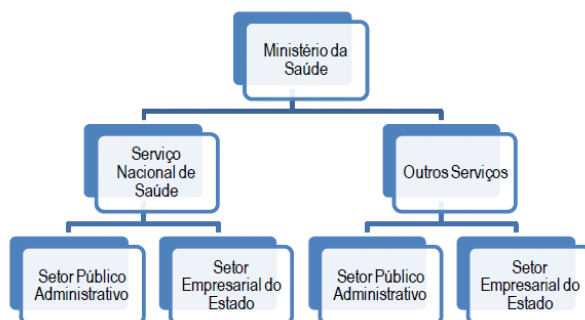
### 2.2.1. Perímetro de consolidação

Relativamente ao exercício de 2011 é de salientar que foi publicado pela ACSS o Manual de Consolidação de Contas do Ministério da Saúde 2011. Segundo este manual (p.3), a ACSS, em comparação ao sucedido para 2010, procederá à consolidação de todas as contas das entidades do setor da saúde e não apenas do SNS. Consequentemente, segundo a mesma referência (p.3), integrarão o perímetro de consolidação:

- Gabinete do Ministro da Saúde;
- Gabinete do Secretário de Estado Adjunto do Ministro da Saúde;
- Gabinete do Secretário de Estado da Saúde;
- Secretaria-Geral do Ministério da Saúde;
- Alto Comissariado da Saúde;
- Direcção-Geral da Saúde;
- Inspeção-Geral das Atividades em Saúde;
- Entidade Reguladora da Saúde;
- Autoridade para os Serviços de Sangue e da Transplantação;
- Infarmed - Autoridade Nacional do Medicamento e Produtos de Saúde;
- INEM – Instituto Nacional de Emergência Médica;
- IDT – Instituto da Droga e da Toxicodependência;
- SPMS - Serviços Partilhados do Ministério da Saúde, EPE.

Tal implica um alargamento do âmbito da consolidação no seio do Ministério da Saúde, como evidenciado pela Figura 1 (Manual de Consolidação de Contas do Ministério da Saúde 2011, p.5.)

**Figura 1. Constituição do Ministério da Saúde**



Consequentemente, é salientado no Manual de Consolidação de Contas do Ministério da Saúde 2011 (p.6) que:

Esta diversidade do tipo de entidades, umas do setor público administrativo, outras do setor empresarial do Estado, umas pertencentes ao SNS, outras não pertencentes ao SNS, obriga a que se estabeleçam os seguintes perímetros de consolidação, com implicações nos documentos consolidados de prestação de contas: Perímetro Setor Público Administrativo; Perímetro Setor Empresarial do Estado; Perímetro Serviço Nacional de Saúde.

Ou seja:

- a) Perímetro Setor Público Administrativo: para este perímetro concorrem as seguintes entidades constantes do Quadro 1 (Manual de Consolidação de Contas do Ministério da Saúde 2011, Anexo 1).

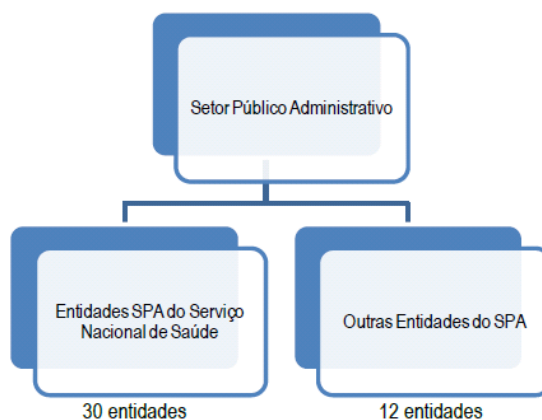
#### Quadro 1. Entidades pertencentes ao Perímetro Setor Público Administrativo segundo a ACSS

ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO ADMINISTRATIVO (SPA), NÃO PERTENCENTES AO SERVIÇO NACIONAL DE SAÚDE (SNS)	
<b>SERVIÇOS INTEGRADOS</b>	
Gabinete do Ministro da Saúde	SPA
Gabinete do Secretário de Estado Adjunto do Ministro da Saúde	SPA
Gabinete do Secretário de Estado da Saúde	SPA
Secretaria-Geral do Ministério da Saúde	SPA
Direção-Geral da Saúde	SPA
Instituto da Droga e da Toxicodependência	SPA
Inspecção-Geral das Actividades Saúde	SPA
Autoridade para os Serviços de Sangue e da Transplantação	SPA
Alto Comissariado da Saúde	SPA
<b>SERVIÇOS E FUNDOS AUTÓNOMOS</b>	
Infarmed - Autoridade Nacional do Medicamento e Produtos de Saúde, IP	SPA
INEM - Instituto Nacional de Emergência Médica, IP	SPA
Entidade Reguladora da Saúde	SPA

ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO ADMINISTRATIVO (SPA), PERTENCENTES AO SERVIÇO NACIONAL DE SAÚDE (SNS)	
Administração Central do Sistema de Saúde, IP	SPA
ARS Alentejo	SPA
ARS Algarve	SPA
ARS Centro	SPA
ARS Lisboa V.T.	SPA
ARS Norte	SPA
Centro de Histocompatibilidade do Centro	SPA
Centro de Histocompatibilidade do Norte	SPA
Centro de Histocompatibilidade do Sul	SPA
Centro de Medicina de Reabilitação Dr.Rovisco Pais	SPA
Centro Hospitalar de Cascais	SPA
Centro Hospitalar de Torres Vedras	SPA
Centro Hospitalar do Oeste Norte	SPA
Centro Hospitalar Psiquiátrico de Coimbra	SPA
Centro Hospitalar Psiquiátrico de Lisboa	SPA
Hospital Arcebispo João Crisóstomo - Cantanhede	SPA
Hospital Cândido de Figueiredo - Tondela	SPA
Hospital de José Luciano de Castro - Anadia	SPA
Hospital de Reynaldo dos Santos - Vila Franca de Xira	SPA
Hospital de São Marcos - Braga	SPA
Hospital Distrital de Águeda	SPA
Hospital Distrital de Pombal	SPA
Hospital Dr.Francisco Zagalo - Ovar	SPA
Hospital Joaquim Urbano	SPA
Hospital Nossa Sra.Conceição - Valongo	SPA
Hospital Visconde de Salreu - Estarreja	SPA
Instituto Nacional de Saúde Dr.Ricardo Jorge, IP	SPA
Instituto Oftalmológico Dr.Gama Pinto	SPA
Instituto Português do Sangue, IP	SPA
Maternidade Dr.Alfredo da Costa	SPA

Esquemáticamente (Manual de Consolidação de Contas do Ministério da Saúde 2011, p.6):

**Figura 2. Entidades pertencentes ao Perímetro Setor Público Administrativo segundo a ACSS**



Interessante é verificar que no mesmo documento (Manual de Consolidação de Contas do Ministério da Saúde 2011, p.6) a ACSS salienta que

Da análise efetuada pela ACSS, à informação disponibilizada pelas 12 entidades do SPA não pertencentes ao SNS, constata-se que não está garantida a uniformização contabilística dado que três dessas entidades (DGS, IDT e IGAS) não dispõem de contabilidade patrimonial, e que apenas duas (INFARMED e INEM) têm como referencial contabilístico o POCMS.

Assim, para este perímetro, apenas será produzido o mapa de fluxos de caixa consolidado de operações orçamentais.

Tal justificação sustenta o facto de a ACSS não ter levado a cabo a consolidação patrimonial deste perímetro.

- b) Perímetro Setor Empresarial do Estado: para este perímetro concorrem as seguintes entidades constantes do Quadro 2 (Manual de Consolidação de Contas do Ministério da Saúde 2011, Anexo 2)

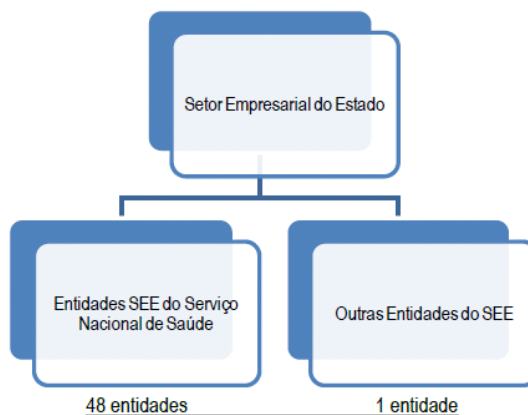


**Quadro 2. Entidades pertencentes ao Perímetro Setor Empresarial do Estado segundo a ACSS**

<b>ENTIDADES DO SETOR EMPRESARIAL DO ESTADO (SEE), NÃO PERTENCENTES AO SERVIÇO NACIONAL DE SAÚDE (SNS)</b>	
Serviços Partilhados do Ministério da Saúde, EPE (EPR)	SEE
<b>ENTIDADES DO SETOR EMPRESARIAL DO ESTADO (SEE), PERTENCENTES AO SERVIÇO NACIONAL DE SAÚDE (SNS)</b>	
(2) Centro Hospitalar Barreiro Montijo, EPE	SEE
Centro Hospitalar da Cova da Beira, EPE	SEE
(2) Centro Hospitalar de Coimbra, EPE	SEE
Centro Hospitalar de Entre Douro e Vouga, EPE	SEE
(5) Centro Hospitalar de Leiria-Pombal, EPE	SEE
Centro Hospitalar de Lisboa Central, EPE	SEE
Centro Hospitalar de Lisboa Norte, EPE	SEE
Centro Hospitalar de Lisboa Ocidental, EPE	SEE
(1) Centro Hospitalar de São João, EPE	SEE
Centro Hospitalar de Setúbal, EPE	SEE
Centro Hospitalar do Alto Ave, EPE	SEE
(3) Centro Hospitalar do Baixo Vouga, EPE	SEE
Centro Hospitalar do Barlavento Algarvio, EPE	SEE
Centro Hospitalar do Médio Ave, EPE	SEE
Centro Hospitalar do Médio Tejo, EPE	SEE
(7) Centro Hospitalar do Nordeste, EPE	SEE
(6) Centro Hospitalar do Porto, EPE	SEE
Centro Hospitalar do Tâmega e Sousa, EPE	SEE
(2) Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra, EPE	SEE
Centro Hospitalar Póvoa do Varzim - Vila do Conde, EPE	SEE
(4) Centro Hospitalar Tondela-Viseu, EPE	SEE
Centro Hospitalar Trás-os-Montes e Alto Douro, EPE	SEE
Centro Hospitalar Vila Nova de Gaia / Espinho, EPE	SEE
(2) Hospitais da Universidade de Coimbra, EPE	SEE
Hospital Central de Faro, EPE	SEE
Hospital Curry Cabral, EPE	SEE
(4) Hospital de S. Teotónio, EPE - Viseu	SEE
(5) Hospital de Santo André, EPE - Leiria	SEE
(1) Hospital de São João, EPE	SEE
Hospital Distrital da Figueira da Foz, EPE	SEE
Hospital Distrital de Santarém, EPE	SEE
Hospital do Espírito Santo, de Évora, EPE	SEE
Hospital Garcia da Orta, EPE - Almada	SEE
(3) Hospital Infante D. Pedro, EPE - Aveiro	SEE
Hospital Litoral Alentejano, EPE	SEE
Hospital Magalhães Lemos - Porto, EPE	SEE
Hospital Prof. Doutor Fernando Fonseca, EPE	SEE
Hospital Santa Maria Maior, EPE - Barcelos	SEE
Instituto Português de Oncologia - Coimbra, EPE	SEE
Instituto Português de Oncologia - Lisboa, EPE	SEE
Instituto Português de Oncologia - Porto, EPE	SEE
Unidade Local de Saúde da Guarda, EPE	SEE
Unidade Local de Saúde de Castelo Branco, EPE	SEE
Unidade Local de Saúde de Matosinhos, EPE	SEE
Unidade Local de Saúde do Alto Minho, EPE	SEE
Unidade Local de Saúde do Baixo Alentejo, EPE	SEE
(7) Unidade Local de Saúde do Nordeste, EPE	SEE
Unidade Local de Saúde do Norte Alentejano, EPE	SEE

Esquemáticamente (Manual de Consolidação de Contas do Ministério da Saúde 2011, p.7):

**Figura 3. Entidades pertencentes ao Perímetro Setor Empresarial do Estado**



Adicionalmente, a ACSS (Manual de Consolidação de Contas do Ministério da Saúde 2011, p.7), vem explicitar que

Este perímetro é constituído pelas entidades do setor empresarial do estado que pertencem ao SNS e, ainda, pelos Serviços Partilhados do Ministério da Saúde.

A SPMS utiliza ao Sistema de Normalização Contabilística (SNS) como referencial contabilístico, nos termos do artigo 18.º dos seus estatutos, aprovados pelo Decreto-Lei n.º 19/2010, de 22 de março.

Ora, tendo em consideração que o POCMS é o referencial contabilístico utilizado na preparação das demonstrações financeiras consolidadas, deverá esta entidade pública empresarial efetuar os ajustamentos necessários para reconciliar as suas demonstrações financeiras referentes ao exercício de 2011 preparadas de acordo com o SNC para o POCMS.

Para o efeito, deverá ser comunicado à mesma e ao seu Revisor Oficial de Contas a necessidade destes ajustamentos, bem como a disponibilização das demonstrações financeiras patrimoniais

- c) Perímetro Serviço Nacional de Saúde: as entidades que pertencem a este perímetro são as constantes do Quadro 3 (Manual de Consolidação de Contas do Ministério da Saúde 2011, Anexo 3).

**Quadro 3. Entidades pertencentes ao Perímetro Serviço Nacional de Saúde segundo a ACSS**

ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO ADMINISTRATIVO (SPA)		
	Administração Central do Sistema de Saúde, IP	SPA
	ARS Alentejo	SPA
	ARS Algarve	SPA
	ARS Centro	SPA
	ARS Lisboa V.T.	SPA
	ARS Norte	SPA
	Centro de Histocompatibilidade do Centro	SPA
	Centro de Histocompatibilidade do Norte	SPA
	Centro de Histocompatibilidade do Sul	SPA
	Centro de Medicina de Reabilitação Dr.Rovisco Pais	SPA
	Centro Hospitalar de Cascais	SPA
	Centro Hospitalar de Torres Vedras	SPA
	Centro Hospitalar do Oeste Norte	SPA
(2)	Centro Hospitalar Psiquiátrico de Coimbra	SPA
	Centro Hospitalar Psiquiátrico de Lisboa	SPA
	Hospital Arcebispo João Crisóstomo - Cantanhede	SPA
(4)	Hospital Cândido de Figueiredo - Tondela	SPA
	Hospital de José Luciano de Castro - Anadia	SPA
	Hospital de Reynaldo dos Santos - Vila Franca de Xira	SPA
	Hospital de São Marcos - Braga	SPA
(3)	Hospital Distrital de Águeda	SPA
(5)	Hospital Distrital de Pombal	SPA
	Hospital Dr.Francisco Zagalo - Ovar	SPA
(6)	Hospital Joaquim Urbano	SPA
(1)	Hospital Nossa Sra.Conceição - Valongo	SPA
(3)	Hospital Visconde de Salreu - Estarreja	SPA
	Instituto Nacional de Saúde Dr.Ricardo Jorge, IP	SPA
	Instituto Oftalmológico Dr.Gama Pinto	SPA
	Instituto Português do Sangue, IP	SPA
	Maternidade Dr.Alfredo da Costa	SPA

ENTIDADES DO SETOR EMPRESARIAL DO ESTADO (SEE)		
	Centro Hospitalar Barreiro Montijo, EPE	SEE
	Centro Hospitalar da Cova da Beira, EPE	SEE
(2)	Centro Hospitalar de Coimbra, EPE	SEE
	Centro Hospitalar de Entre Douro e Vouga, EPE	SEE
(5)	Centro Hospitalar de Leiria-Pombal, EPE	SEE
	Centro Hospitalar de Lisboa Central, EPE	SEE
	Centro Hospitalar de Lisboa Norte, EPE	SEE
	Centro Hospitalar de Lisboa Ocidental, EPE	SEE
(1)	Centro Hospitalar de São João, EPE	SEE
	Centro Hospitalar de Setúbal, EPE	SEE
	Centro Hospitalar do Alto Ave, EPE	SEE
(3)	Centro Hospitalar do Baixo Vouga, EPE	SEE
	Centro Hospitalar do Barlavento Algarvio, EPE	SEE
	Centro Hospitalar do Médio Ave, EPE	SEE
	Centro Hospitalar do Médio Tejo, EPE	SEE
(7)	Centro Hospitalar do Nordeste, EPE	SEE
(6)	Centro Hospitalar do Porto, EPE	SEE
	Centro Hospitalar do Tâmega e Sousa, EPE	SEE
(2)	Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra, EPE	SEE
	Centro Hospitalar Póvoa do Varzim - Vila do Conde, EPE	SEE
(4)	Centro Hospitalar Tondela-Viseu, EPE	SEE
	Centro Hospitalar Trás-os-Montes e Alto Douro, EPE	SEE
	Centro Hospitalar Vila Nova de Gaia / Espinho, EPE	SEE
(2)	Hospitais da Universidade de Coimbra, EPE	SEE
	Hospital Central de Faro, EPE	SEE
	Hospital Curry Cabral, EPE	SEE
(4)	Hospital de S. Teotónio, EPE - Viseu	SEE
(5)	Hospital de Santo André, EPE - Leiria	SEE
(1)	Hospital de São João, EPE	SEE
	Hospital Distrital da Figueira da Foz, EPE	SEE
	Hospital Distrital de Santarém, EPE	SEE
	Hospital do Espírito Santo, de Évora, EPE	SEE
	Hospital Garcia da Orta, EPE - Almada	SEE
	Hospital Litoral Alentejano, EPE	SEE
	Hospital Magalhães Lemos - Porto, EPE	SEE
	Hospital Prof. Doutor Fernando Fonseca, EPE	SEE
	Hospital Santa Maria Maior, EPE - Barcelos	SEE
	Instituto Português de Oncologia - Coimbra, EPE	SEE
	Instituto Português de Oncologia - Lisboa, EPE	SEE
	Instituto Português de Oncologia - Porto, EPE	SEE
	Unidade Local de Saúde da Guarda, EPE	SEE
	Unidade Local de Saúde de Castelo Branco, EPE	SEE
	Unidade Local de Saúde de Matosinhos, EPE	SEE
	Unidade Local de Saúde do Alto Minho, EPE	SEE
	Unidade Local de Saúde do Baixo Alentejo, EPE	SEE
(7)	Unidade Local de Saúde do Nordeste, EPE	SEE
	Unidade Local de Saúde do Norte Alentejano, EPE	SEE

	<b><u>Decreto-Lei n.º 30/2011, de 2 de Março</u></b>
(1)	<b>Centro Hospitalar de São João, EPE</b> Hospital de São João, EPE Hospital Nossa Senhora da Conceição de Valongo
(2)	<b>Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra, EPE</b> Hospitais da Universidade de Coimbra, EPE Centro Hospitalar de Coimbra, EPE Centro Hospitalar Psiquiátrico de Coimbra
(3)	<b>Centro Hospitalar do Baixo Vouga, EPE</b> Hospital Infante D. Pedro, EPE Hospital Visconde Salreu de Estarreja Hospital Distrital de Águeda
(4)	<b>Centro Hospitalar Tondela-Viseu, EPE</b> Hospital Cândido Figueiredo, Tondela Hospital São Teotónio, EPE
(5)	<b>Centro Hospitalar de Leiria-Pombal, EPE</b> Hospital Santo André, EPE Hospital Distrital de Pombal
(6)	<b>Centro Hospitalar do Porto, EPE</b> Centro Hospitalar do Porto, EPE Hospital Joaquim Urbano
	<b><u>Decreto-Lei n.º 62/2011, de 2 de Junho</u></b>
(7)	<b>Unidade Local de Saúde do Nordeste, EPE</b> Centro Hospitalar do Nordeste, EPE ACES do Nordeste

Esta listagem é consistente com a apresentada na Circular Normativa n.º 19/2012 – Anexo 1 da ACSS, bem como a do Relatório e Contas Ministério da Saúde 2011.

No que diz respeito ao SNS, as alterações de perímetro face ao exercício transato podem resultar de: absorção de entidades por outras entidades contabilísticas, isto é, integração de hospitais em centros hospitalares já existentes; criação de novas entidades contabilísticas, ou seja, criação de centros hospitalares a partir de hospitais já existentes; alterações do regime jurídico de entidades contabilísticas (entidades que passam a EPE) e saídas do perímetro devido a contratos de Parcerias Público Privadas, etc. (Manual de Consolidação do MS 2011).

No exercício de 2011 verificaram-se as alterações do regime jurídico de entidades contabilísticas do SNS evidenciadas no Quadro 4.

**Quadro 4. Transformações ocorridas durante 2011 nas entidades do SNS**

Designação	Anterior Designação	Capital Estatutário (€)	Componentes do capital estatutário
<b>Decreto-Lei n.º 30/2011, de 2 de março (produção de efeitos a 1 de abril de 2011)</b>			
CHSJ, EPE – Centro Hospitalar de S. João, EPE	Hospital de São João, EPE Hospital Nossa Senhora da Conceição de Valongo	112 000 000	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Capital Estatutário Hospital de São João, EPE</li> <li>• Entrada em espécie através dos bens imóveis pertencentes ao domínio privado do Estado e que integram atualmente o estabelecimento hospitalar correspondente ao Hospital de São João, EPE, os quais são transferidos para o património do CHSJ, EPE</li> </ul>
CHUC, EPE – Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra, EPE	Hospitais da Universidade de Coimbra, EPE Centro Hospitalar de Coimbra, EPE Centro Hospitalar Psiquiátrico de Coimbra	50 279 540	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Somatório do capital estatutário:</li> <li>✓ Hospitais da Universidade de Coimbra, EPE</li> <li>✓ Centro Hospitalar de Coimbra, EPE</li> </ul>
CHBV, EPE – Centro Hospitalar do Baixo Vouga, EPE	Hospital Infante D. Pedro, EPE Hospital Visconde Salreu de Estarreja Hospital Distrital de Águeda	40 284651	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Capital estatutário do Hospital Infante D. Pedro, EPE</li> </ul>
CHTV, EPE – Centro Hospitalar Tondela-Viseu, EPE	Hospital Cândido Figueiredo, Tondela Hospital São Teotónio, EPE	39 900 000	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Capital estatutário do Hospital São Teotónio, EPE</li> </ul>
CHLP, EPE – Centro Hospitalar de Leiria-Pombal, EPE	Hospital Santo André, EPE Hospital Distrital de Pombal	29 930 000	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Capital estatutário do Hospital Santo André, EPE</li> </ul>
CHP, EPE – Centro Hospitalar do Porto, EPE	Centro Hospitalar do Porto, EPE Hospital Joaquim Urbano	142 704 000	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Capital Estatutário Centro Hospitalar do Porto, EPE</li> <li>• Entrada em espécie através dos bens imóveis pertencentes ao domínio privado do Estado e que integram atualmente o estabelecimento hospitalar correspondente ao Hospital Joaquim Urbano, os quais são transferidos para o património do CHP, EPE</li> </ul>
<b>Decreto-Lei n.º 67/2011, de 2 de junho (produção efeitos a 1 de julho de 2011)</b>			
Unidade Local de Saúde do Nordeste, EPE	Centro Hospitalar do Nordeste, E. P. E. Agrupamento dos Centros de Saúde (ACES) do Alto Trás -os - Montes I — Nordeste.	34 940 000	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Capital Estatutário Centro Hospitalar do Nordeste, E. P. E.</li> <li>• “O capital da ULS do Nordeste, E. P. E., deve ser aumentado por entradas em espécie através dos bens imóveis pertencentes</li> </ul>

			ao domínio privado do Estado e que integram actualmente os centros de saúde que correspondem ao ACES Nordeste, os quais são transferidos para o património da ULS do Nordeste, E. P. E” (Artigo 6.º, n.º2).
--	--	--	---

De salientar que durante o exercício de 2011 não foram estabelecidas novas parcerias público-privadas.

É importante referir que, para os objetivos deste trabalho, doravante apenas se atenderá ao processo de consolidação do perímetro SNS.

#### *Validação do processo contabilístico das transformações ocorridas em 2011*

Como referido, com efeitos em 2011, verificaram-se várias incorporações e fusões de entidades contabilísticas do SNS (ver Quadro 4). Como resultado, assistiu-se a uma indefinição quanto à data do início de atividade do Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra, EPE (CHUC) e do Centro Hospitalar do Baixo Vouga, EPE. Apesar do Decreto-Lei n.º 30/2011, de 2 de março, ter entrado em vigor em 1 de abril de 2011, o novo conselho de administração do:

- CHUC, EPE foi nomeado pelo Despacho conjunto dos Ministérios das Finanças e da Saúde n.º 17003/2011, de 20 de dezembro, por um período de três anos, produzindo efeitos a partir do dia 12 de dezembro de 2011. Consequentemente, esta entidade concorreu para o patamar SEE na consolidação de contas de 2011.
- Centro Hospitalar do Baixo Vouga, EPE iniciou a sua atividade em 24 de fevereiro de 2012 (Despacho conjunto dos Ministérios das Finanças e da Saúde n.º 2846/2012, de 28 de fevereiro). Por tal, esta entidade não foi considerada na consolidação de 2011, tendo por sua vez sido consideradas as entidades extintas neste processo de fusão e alteração de regime jurídico (Hospital Infante D. Pedro, EPE; Hospital Visconde Salreu de Estarreja e Hospital Distrital de Águeda).

Todas as restantes novas entidades constantes do mesmo diploma - Decreto-Lei n.º 30/2011, de 2 de março, com a exceção do CHP, EPE – Centro Hospitalar do Porto, EPE que absorveu o

Hospital Joaquim Urbano (fusão por incorporação), iniciaram a sua atividade a 1 de abril de 2011, concorrendo para o patamar SEE pelo período de 9 meses. Ou seja: CHSJ, EPE – Centro Hospitalar de S. João, EPE; CHTV, EPE – Centro Hospitalar Tondela-Viseu, EPE; e CHLP, EPE – Centro Hospitalar de Leiria-Pombal, EPE.

A Unidade Local de Saúde do Nordeste, EPE concorreu em 6 meses para o patamar SEE, decorrente do facto de o Decreto-Lei n.º 67/2011, de 2 de junho, ter produzido efeitos a 1 de julho de 2011. Esta entidade integrou o Centro Hospitalar do Nordeste, E. P. E. e o Agrupamento dos Centros de Saúde (ACES) do Alto Trás-os-Montes — Nordeste. No entanto, o Decreto-Lei n.º 28/2008, de 22 de fevereiro, que estabelece o regime da criação, estruturação e funcionamento dos ACES, estabelece no seu artigo 2.º que os ACES são serviços de saúde com autonomia administrativa, constituídos por várias unidades funcionais, que integram um ou mais centros de saúde, sendo serviços desconcentrados da respetiva Administração Regional de Saúde, I. P. (ARS, I. P.), estando sujeitos ao seu poder de direção.

Comparando o balanço final do Centro Hospitalar do Nordeste, E. P. E. a 30 de junho de 2011 com o balanço inicial da Unidade Local de Saúde do Nordeste, EPE a 1 de julho de 2011, construído a partir do balancete inicial disponibilizado, verificou-se que são iguais, pelo que se questiona a forma de integração do ACES do Alto Trás-os-Montes — Nordeste, uma vez que o Decreto-Lei n.º 67/2011, de 2 de junho, prevê que

O capital da ULS do Nordeste, E. P. E., deve ser aumentado por entradas em espécie através dos bens imóveis pertencentes ao domínio privado do Estado e que integram actualmente os centros de saúde que correspondem ao ACES Nordeste, os quais são transferidos para o património da ULS do Nordeste, E. P. E (Artigo 6.º, n.º2).

Do exposto, atendendo às entidades existentes a 31/12/2011 por perímetro SPA e SEE e ao reportado na Figura 4, apresentada no Manual de Consolidação de Contas do Ministério da Saúde 2011 (p.8), convém referir que para o processo de consolidação de contas do SNS levado a cabo a 31/12/2011 foram consideradas apenas 25 entidades, e não as 30, para o SPA e 42 entidades para o SEE, em vez das 48, uma vez que através do processo de fusão o património líquido das entidades extintas foi incorporado no balanço das entidades incorporantes ou novas entidades. Tal assunção foi confirmada aquando da validação do somatório dos balanços e demonstrações financeiras individuais das entidades do perímetro de consolidação, ou seja, a ACSS apenas teve em consideração as entidades existentes a 31/12/2011, não considerando o Centro Hospitalar do Baixo Vouga, EPE, mas sim os hospitais:



Hospital Infante D. Pedro, EPE; Hospital Visconde Salreu de Estarreja e Hospital Distrital de Águeda, pelas razões já enunciadas.

**Figura 4. Entidades pertencentes ao Perímetro SNS segundo a ACSS**



### 2.2.2. Modelo e Método de consolidação

Segundo o Manual de Consolidação de Contas do Ministério da Saúde 2011 (p.8), o modelo de consolidação adotado para o Ministério da Saúde atende a cinco grupos de consolidação.

Com este modelo de consolidação baseado em cinco grupos de consolidação: 1) setor público administrativo; 2) setor empresarial do Estado; 3) Serviço Nacional de Saúde – entidades do setor público administrativo (SPA); 4) Serviço Nacional de Saúde – entidades do setor empresarial do Estado (SEE); e 5) Serviço Nacional de Saúde – entidades SPA e SEE, consegue-se garantir que todas as entidades pertencentes ao Ministério da Saúde são incluídas o processo de consolidação.

No que respeita ao perímetro SNS, o Manual de Consolidação de Contas do Ministério da Saúde 2011 (p.8) salienta que:

Em relação a este perímetro temos, numa primeira fase, dois setores que terão consolidações autónomas: setor público administrativo e setor empresarial do Estado. Numa segunda fase, consolidam-se todas as entidades pertencentes ao SNS, formando o perímetro essencial de consolidação do Ministério da Saúde.

Ou seja, o modelo utilizado para o SNS atende a 2 patamares: SPA e SEE (2º patamar) e SNS (1º patamar).

Para efeitos de consolidação de contas, a entidade consolidante é a ACSS. O método de consolidação de contas adotado é o método da simples agregação, que, tal como consta do

§6.5a) da Orientação n.º 1/2010 aprovada pela Portaria n.º 474/2010, publicada no Diário da República, 2.ª série, n.º 126, de 1 de Julho de 2010, estabelece que:

O 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, das demonstrações dos resultados 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 n.º 6.4, alínea b) [Eliminação dos resultados de operações internas].

Na mesma linha, o Manual de Consolidação do Ministério da Saúde 2011 (p.9) salienta que:

*Dada a natureza da relação de controlo, não consubstanciada na detenção de participações sociais, é utilizado o método da simples agregação.*

*Este método consiste na integração nas demonstrações financeiras da entidade consolidante dos elementos respetivos das demonstrações financeiras das entidades incluídas na consolidação.*

Consequentemente, as operações subjacentes a este método são as seguintes:

- Agregação (soma) linha a linha dos valores constantes das demonstrações financeiras de cada entidade;
- Anulação das dívidas ativas e passivas entre as entidades que fazem parte do perímetro de consolidação;
- Anulação de ativos que resultem de transacções realizadas entre entidades incluídas na consolidação;
- Anulação de provisões para créditos vencidos e outros riscos relativos a entidades incluídas na consolidação;
- Anulação de custos e proveitos resultantes de transacções entre as entidades que fazem parte do perímetro de consolidação (ACSS, Manual de Consolidação do Ministério da Saúde 2011, p.9).

### 2.2.3. Uniformização e homogeneização dos procedimentos contabilísticos

Atendendo ao Manual de Consolidação de Contas do Ministério da Saúde de 2011 (pp.11-12), elaborado pela ACSS, a homogeneização da informação é essencial para assegurar a concretização dos objetivos inerentes à consolidação:

Sem prejuízo dos princípios contabilísticos legalmente estabelecidos no POCP e no POCMS, a preparação e apresentação das demonstrações financeiras consolidadas devem pautar-se pelo conjunto de princípios aplicados pela entidade mãe, devendo assegurar-se a relevância e materialidade, a fiabilidade, a neutralidade, a plenitude, a comparabilidade espacial e temporal, e a representação fidedigna da informação nelas contida.

Por isso, todas as entidades do perímetro de consolidação devem proceder à preparação da informação para a consolidação de acordo com os mesmos princípios, regras, procedimentos e critérios contabilísticos, constantes do POCMS (Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro), e da Portaria n.º 474/2010, de 1 de julho, por forma a que as demonstrações financeiras consolidadas possam evidenciar uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados do grupo.

Neste âmbito, salienta-se o facto da ACSS através de circulares exigir o cumprimento do normativo contabilístico aplicável às entidades consolidadas. No entanto, a ACSS reitera não possuir verdadeiros mecanismos de *enforcement*. Esta é uma situação sensível em todo o processo.

#### *Datas de relato*

De acordo com o Manual de Consolidação do MS 2011 (p.11), sempre que ocorrem alterações de perímetro, os proveitos e ganhos e custos e perdas verificados no período em que a entidade pertenceu ao perímetro e patamar de consolidação devem ser considerados nas operações de consolidação e nas demonstrações financeiras no fim do exercício económico, atendendo ao princípio de que os proveitos e custos traduzem o desempenho económico durante um determinado período, e não em determinado momento. O entendimento em relação ao balanço baseia-se no princípio de que o balanço constitui um mapa demonstrativo da situação financeira num determinado momento e não de um período.

Em termos conceptuais o procedimento apresentado é teoricamente válido e sustentado. No entanto, e uma vez mais, consideramos que para a delimitação do perímetro deverá atender-se à situação da entidade a 31 de dezembro do respetivo ano/exercício a consolidar,

dadas as limitações de operacionalização ao nível dos patamares SPA e SEE que o mencionado procedimento implica. Não obstante, em nota anexa às demonstrações financeiras consolidadas, reitera-se a conveniência da ACSS dever explicitar os montantes que foram imputados à conta Resultados Transitados, meramente devido a procedimento contabilístico geralmente aceite. Aquando das integrações do património das entidades extintas no património das novas entidades, o resultado líquido das entidades extintas gerado até então é imputado à conta de Resultados Transitados das novas entidades; todavia, diz respeito a custos e perdas incorridos e proveitos e ganhos gerados pela entidade extinta ou transformada no período do exercício económico em que a mesma operou (desde o início do exercício económico e até àquela modificação), e que deveria concorrer para a Demonstração dos Resultados consolidada por patamar, no caso de não ter havido transformação.

Quando comparada a soma de todas as rubricas da Demonstração dos Resultados das entidades do SEE, excluindo as 6 entidades extintas, com a Demonstração dos Resultados do SEE preparada pela ACSS no ficheiro “Contas Consolidadas SNS V2”, constata-se uma diferença de apenas 344€ na rubrica de Custos e Perdas Financeiras. Para o perímetro SPA, as somas da ACEAap e da ACSS das Demonstrações de Resultados individuais das entidades consolidadas são iguais. Ou seja, conclui-se que corretamente não estão a concorrer as entidades extintas durante o exercício de 2011.

No que concerne à soma dos Balanços individuais, as diferenças apuradas face ao obtido pela ACSS são explicadas pela compensação entre rubricas de ativos e passivos. De salientar que a própria ACSS verificou inconsistências entre as demonstrações financeiras individuais carregadas no *Hyperion* e as constantes dos Relatórios e Contas individuais de 2011, no caso dos EPE devidamente auditados (ver ficheiro da ACSS “Divergências.xls”). A maior parte dessas diferenças devem-se a compensações entre rubricas do Ativo e do Passivo, com a exceção da Unidade Local de Saúde de Matosinhos, que apresenta uma diferença direta nos Fundos Próprios de 4.066 milhares de euros injustificada.

### *Uniformidade das políticas contabilísticas para transações e outros acontecimentos em circunstâncias semelhantes das entidades que concorrem para o perímetro*

O Manual de Consolidação de Contas do Ministério da Saúde 2011 (p. 11) salienta que,

A imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, do desempenho económico e dos fluxos de caixa das demonstrações financeiras consolidadas só será assegurada se as entidades consolidadas prepararem as suas demonstrações financeiras individuais de acordo com princípios e critérios contabilísticos uniformes.

No entanto, é referido no mesmo documento (p.3) que “a nova mudança de regime contabilístico – do regime de caixa para o regime do acréscimo – por parte da ACSS em relação a algumas situações, nomeadamente em sede de contabilização do contrato programa firmado com as entidades do SNS [...]”, ou seja, a ACSS reconhece a não adoção do regime do acréscimo em todas as circunstâncias que o poderiam exigir.

Segundo o Manual de Consolidação de Contas do Ministério da Saúde (pp. 16-17), a contabilização das operações entre a ACSS e as entidades consolidadas, no âmbito da atividade patrimonial, deve obedecer ao seguinte:

- Operações com entidades do SPA

As verbas transferidas pela ACSS para as entidades consolidadas do SPA, a título de subsídio de exploração, deverão ser obedecer aos seguintes registos contabilísticos:

Operação	Débito / Crédito	Conta
<b>ACSS</b>		
Transferência para as entidades	Débito	Classe 1
	Crédito	63
<b>Entidades consolidadas do SPA</b>		
Transferência da ACSS	Débito	Classe 1
	Crédito	7421

Saliente-se o lapso do Manual de Consolidação de Contas do Ministério da Saúde, reportado no quadro anterior, no que respeita ao movimento das contas relativas às transferências da ACSS para as entidades. Corretamente dever-se-á debitar a conta 63 e creditar a classe 1.

- Operações com entidades do SEE
  - Contabilização pela ACSS pela aquisição de serviços às entidades do SEE, ao abrigo do contrato-programa

**Valor Produção > Valor Adiantamento**

Operação	Débito / Crédito	Conta	Valor
Adiantamento contrato-programa (CP)	Débito	229	Valor do adiantamento do CP
	Crédito	12/13	
Especialização do contrato-programa (acréscimo de custos)	Débito	62	Valor da produção
	Crédito	273	
Faturação à ACSS	Débito	273	Valor da faturação
	Crédito	268	
Regularização do adiantamento	Débito	268	Valor do adiantamento do CP
	Crédito	229	
Acerto (faturação-adiantamento)	Débito	268	Diferença positiva entre o valor da faturação e o do adiantamento
	Crédito	12/13	

Nota: Admitiu-se que a faturação foi igual ao acréscimo de custos

**Valor Produção < Valor Adiantamento**

Operação	Débito / Crédito	Conta	Valor
Adiantamento contrato-programa (CP)	Débito	229	Valor do adiantamento do CP
	Crédito	12/13	
Especialização do contrato-programa (acréscimo de custos)	Débito	62	Valor da produção
	Crédito	273	
Faturação à ACSS	Débito	273	Valor da faturação
	Crédito	268	
Regularização do adiantamento	Débito	268	Valor do adiantamento do CP
	Crédito	229	
Acerto (faturação - adiantamento)	Débito	12/13	Diferença negativa entre o valor da faturação e o do adiantamento
	Crédito	268	

Nota: Admitiu-se que a faturação foi igual ao acréscimo de custos

- Contabilização das entidades do SEE pela prestação de serviços, ao abrigo do contrato programa

**Valor Produção > Valor Adiantamento**

Operação	Débito / Crédito	Conta	Valor
Adiantamento contrato-programa (CP)	Débito	12 / 13	Valor do adiantamento do CP
	Crédito	2195	
Especialização do contrato-programa (acréscimo de proveitos)	Débito	271911	Valor da produção
	Crédito	7121	
Faturação à ACSS	Débito	21511	Valor da faturação
	Crédito	271911	
Regularização do adiantamento	Débito	2195	Valor do adiantamento do CP
	Crédito	21511	
Acerbo (faturação-adiantamento)	Débito	12 / 13	Diferença positiva entre o valor da faturação e o do adiantamento
	Crédito	21511	

Nota: Admitiu-se que a faturação foi igual ao acréscimo de proveitos

**Valor Produção < Valor Adiantamento**

Operação	Débito / Crédito	Conta	Valor
Adiantamento contrato-programa (CP)	Débito	12 / 13	Valor do adiantamento do CP
	Crédito	2195	
Especialização do contrato-programa (acréscimo de proveitos)	Débito	271911	Valor da produção
	Crédito	7121	
Faturação à ACSS	Débito	21511	Valor da faturação
	Crédito	271911	
Regularização do adiantamento	Débito	2195	Valor do adiantamento do CP
	Crédito	21511	
Acerbo (faturação - adiantamento)	Débito	2195	Diferença negativa entre o valor da faturação e o do adiantamento
	Crédito	12/13	

Nota: Admitiu-se que a faturação foi igual ao acréscimo de proveitos

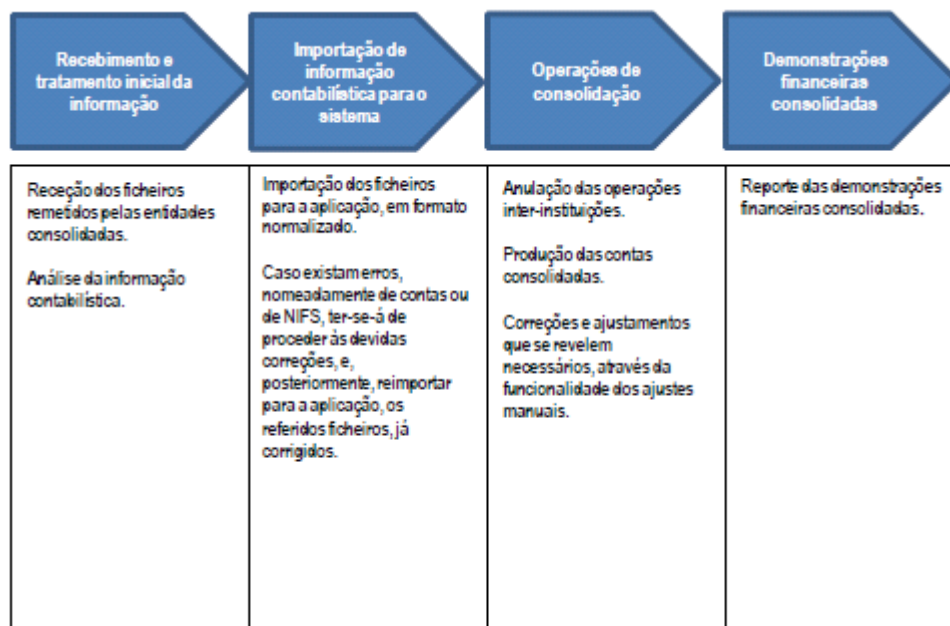
Não obstante terem sido incorporados no Manual de Consolidação de Contas do Ministério da Saúde os mapas supra reproduzidos com síntese dos movimentos inerentes à execução dos contratos programa, não se evidenciaram práticas da sua efetiva execução.

#### 2.2.4. Operações de consolidação de contas

##### Fases do Processo de Consolidação Patrimonial

A Figura 5 ilustra as fases do processo de consolidação.

**Figura 5. Fases do Processo de Consolidação**



Fonte: ACSS (Manual de Consolidação de Contas do Ministério da Saúde 2011, p. 19)

#### *Tratamento da anulação das operações inter-instituições*

No que concerne ao tratamento da anulação das operações inter-instituições, importa realçar os conceitos de “*Plug Account*” e de “*Diferenças de Conciliação*”. A ACSS salienta que as operações inter-instituições podem estar ou não conciliadas, sendo relevante o seu reconhecimento. Se as operações não conciliam, os valores cruzados são registados nas *Plug Accounts*. Estas refletem e evidenciam as diferenças de conciliação das operações. Uma *Plug Account* é uma conta na qual o sistema armazena as diferenças resultantes das anulações de operações inter-instituições e de percentagens de participação (não aplicável na ACSS), durante o processo de eliminação (ACSS, Manual de Consolidação de Contas do Ministério da Saúde 2011). Duas situações podem ocorrer: o caso da *Plug Account* estar equilibrada, e o caso da *Plug Account* não estar equilibrada. O primeiro caso materializa o normal processo de anulação de operações inter-instituições. Na situação da *Plug Account* não estar equilibrada geram-se diferenças de conciliação, cuja razão da ocorrência não é indagada e, consequentemente, corrigida pela ACSS. Ao invés, a diferença de conciliação reportada na *Plug Account* permite a manipulação dos dados de forma a garantir o equilíbrio das demonstrações financeiras. Estas *Plug Accounts* estão contidas nas seguintes contas (Quadro 5):



#### Quadro 5. *Plug Accounts*

Descrição	Conta
<i>Plug Account</i> de Balanço	Outros devedores
<i>Plug Account</i> da Demonstração dos Resultados	Proveitos e ganhos extraordinários
<i>Plug Account</i> da Demonstração dos Fluxos de Caixa	Recebimentos relacionados com rubricas extraordinárias

Fonte: ACSS (Manual de Consolidação de Contas do Ministério da Saúde 2011, p. 24)

A *Plug Account* reflete as diferenças de conciliação que no balanço afetam a conta 26 e na demonstração de resultados a conta Proveitos e ganhos extraordinários, mas nunca afetando o resultado líquido do exercício.

As anulações intragrupo podem ter origem em operações manuais ou operações desencadeadas pela aplicação de consolidação:

- No que respeita às anulações manuais, estas têm origem nos patamares SPA\_SNS e SNS;
- Quanto às anulações desencadeadas pela aplicação *Hyperion*, podem verificar-se duas situações:
  - Operações conciliantes: são aquelas que se refletem nas demonstrações financeiras de ambas as entidades;
  - Operações que não conciliam: são aquelas para as quais existem diferenças entre as entidades, quer devido a erros de registo quer devido à utilização de diferentes regimes contabilísticos. Nestas circunstâncias, os valores cruzados são registados nas diferentes *Plug Accounts*.

Salienta-se que no caso da existência de diferenças de conciliação, as boas práticas exigem a indagação da sua origem junto das entidades envolvidas e consequente correção nas demonstrações financeiras individuais como parte do processo de consolidação, em particular, quando os montantes envolvidos são considerados materialmente relevantes.

De forma a levar a cabo estas operações, a ACSS optou no processo de consolidação de 2011 por proceder àquilo que designou de:

- ajustamentos *Hyperion*;
- ajustamentos manuais;

- anulações manuais.

Na secção seguinte os mesmos serão descritos e comentados.

### 2.3. Elaboração das demonstrações financeiras consolidadas ajustadas 2011

De acordo com o Manual de Consolidação de Contas do Ministério da Saúde 2011 (p.25), as demonstrações financeiras a preparar resultam no seguinte em função do perímetro (Quadro 6):

**Quadro 6. Perímetros das Demonstrações financeiras consolidadas**

Perímetros / Setores	Demonstrações financeiras consolidadas
Setor Público Administrativo (SPA)	- Mapa de fluxos de caixa consolidado de operações orçamentais
Setor Empresarial do estado (SEE)	- Balanço consolidado - Demonstração consolidado dos resultados por natureza - Demonstração consolidada dos fluxos de caixa
Perímetro SNS: SPA	- Balanço consolidado - Demonstração consolidado dos resultados por natureza - Demonstração consolidada dos fluxos de caixa
Perímetro SNS: SEE	- Balanço consolidado - Demonstração consolidado dos resultados por natureza - Demonstração consolidada dos fluxos de caixa
Perímetro SNS: SPA + SEE	- Balanço consolidado - Demonstração consolidado dos resultados por natureza - Demonstração consolidada dos fluxos de caixa

Cabe-nos, no entanto, atender apenas ao perímetro SNS nos seus dois patamares.

Para a obtenção do balanço consolidado ajustado (balanço consolidado da ACSS com ajustamentos efetuados pela equipa de consultadoria) e da demonstração dos resultados consolidada ajustada (demonstração dos resultados consolidada da ACSS com ajustamentos efetuados pela equipa de consultadoria), levamos a cabo os seguintes procedimentos:

- Comparação dos montantes das massas patrimoniais resultantes do software *Hyperion* com o das demonstrações financeiras individuais (e auditadas para os EPE);
- Soma linha a linha dos balanços individuais e das demonstrações dos resultados individuais produzidos pelo software *Hyperion* para cada um dos subpatamares;
- Análise dos ajustamentos *Hyperion*;

- Análise dos ajustamentos manuais efetuados pela ACSS;
- Análise das anulações manuais efetuadas pela ACSS;
- Correções propostas pela equipa da ACEAap.

Após recálculo dos somatórios dos balanços individuais e das demonstrações dos resultados individuais produzidos pelo software *Hyperion*, validámos o procedimento da ACSS. Quando comparados com as demonstrações financeiras consolidadas da ACSS, foram determinadas diferenças justificadas pela ACSS através dos: ajustamentos *Hyperion*; ajustamentos manuais; e anulações manuais efetuadas pela ACSS, que se procuraram validar.

### **Análise dos ajustamentos *Hyperion* (ao nível do perímetro SNS)**

A equipa da ACEAap recalculou os ajustamentos *Hyperion* para os poder validar. Os testes tiveram por base o ficheiro “Anulações VF TC.xls” (ver Quadro 7).

Verificou-se que, isolando conta a conta os ajustamentos (com base no “Ficheiro interoperaçõesTC.xls”), estes não cruzaram para os ajustamentos considerados pela ACSS. A conciliação dos montantes só foi possível ao expurgar todas as operações efetuadas entre a ACSS e as demais entidades do perímetro. Ou seja, não foram consideradas pela ACSS no âmbito do que designou de ‘ajustamentos *Hyperion*’ as operações entre a ACSS e as entidades consolidadas. Adicionalmente, mantêm-se por justificar diferenças (ver Quadro 7) materialmente relevantes nas contas tradicionalmente utilizadas pela ACSS para as diferenças de conciliação (*plugs*): conta 26 e conta 79.

**Quadro 7. Comparação entre os ajustamentos *Hyperion* retirados do ficheiro e dos ajustamentos *Hyperion* retirados das demonstrações financeiras**

Row Labels	Sum of TRANSAMT	Aj Hyp DF ACSS	Diferença
11	-687.630,62	687.630,62	0,00
12	483.594,91		
13	543.279,39		
16	100.779.719,56		
17	95.227.048,00		
21	429.411.733,45	-421.127.156,42	<b>8.284.577,03</b>
22	11.075.511,38	-11.075.511,38	0,00
24	622.223,24	-622.223,24	0,00
26	715.175.510,22	-338.125.492,10	<b>377.050.018,12</b>
27	-1.683.813,15	1.683.813,15	0,00
31	2.137.623,75	-2.137.623,75	0,00
61	669.844,36	-669.844,36	0,00
62	108.225.190,53	-108.225.190,53	0,00
63	5.759.719,79	-5.759.719,79	0,00
64	1.104.783,71	-1.104.783,71	0,00
65	5.587,20	-5.587,20	0,00
68	2.652,44	-2.652,44	0,00
69	38.504.328,56	-38.491.019,95	<b>13.308,61</b>
71	97.514.259,57	-97.507.533,97	<b>6.725,60</b>
72	2.580,57	-2.580,57	0,00
73	454.134,75	-454.134,75	0,00
74	108,04	-108,04	0,00
76	36.704.083,08	-36.704.083,08	0,00
78	-1.117,38	1.117,38	0,00
79	48.839.218,42	-19.591.474,95	<b>29.247.743,47</b>
<b>Grand Total</b>	<b>1.690.870.173,77</b>	<b>-1.079.234.159,08</b>	<b>414.602.372,83</b>

A equipa da ACEAap considera que, uma vez que a ACSS possui uma ferramenta de consolidação, cujo objetivo é facilitar a anulação de saldos e transações intragrupo, não se justifica que parte das anulações continue a ser efetuada manualmente, sobretudo quando se trata de anulações referentes à faturação das entidades consolidadas à ACSS.

No decorrer da análise foram detetadas anulações de transações em contas do exercício cuja data de referência no ficheiro é anterior a 2011. O Quadro seguinte evidencia os totais.

### Quadro 8. Anulações de transações em 2011 com data valor anterior

Sum of Amount	Column Labels				
Row Labels		1	1034	1049	Grand Total
7421	47.117,40				47.117,40
71211	1.824,83				1.824,83
71215	28.872,13				28.872,13
648311	500,00				500,00
712131	23.394,33				23.394,33
712183	670.355,93				670.355,93
712184	17.677.308,24				17.677.308,24
797611	1.211.323,77				1.211.323,77
6223611	3.824,00				3.824,00
6223699		27.558,74	8.872,06		36.430,80
7121822	33.570.643,10				33.570.643,10
69762239	67.492,00				67.492,00
79712511	86.622.355,57				86.622.355,57
697622311	145.708,90				145.708,90
697622312	2.880,00				2.880,00
6979121511	1.736.955,65				1.736.955,65
<b>Grand Total</b>	<b>141.810.555,85</b>	<b>27.558,74</b>	<b>8.872,06</b>		<b>141.846.986,65</b>

Isto significa que as entidades consolidadas utilizam indiscriminadamente as contas de custos e proveitos para registo de operações referentes a exercícios económicos anteriores.

#### **Análise dos ajustamentos manuais (ao nível dos subperímetros)**

Pela análise destes ajustamentos, verifica-se que os mesmos pretendem corrigir o somatório das contas individuais das entidades do perímetro antes dos lançamentos de consolidação propriamente ditos. De alguma forma tal procedimento denota o esforço levado a cabo pela ACSS para uniformizar as políticas contabilísticas para transações e outros acontecimentos em circunstâncias semelhantes das entidades que concorrem para o perímetro, tentando eliminar as diferenças de conciliação subjacentes às *plug accounts*.

Ao nível do subperímetro SEE, foi efetuado o lançamento 712 (Débito - D)/271(Crédito - C) por 4.479.081€, resultante da diferença entre a produção e a faturação, considerados proveitos contabilizados a mais nos EPE. Este valor resulta do seguinte procedimento: com base no ficheiro enviado pela faturação relativo ao valor da produção a especializar, a ACSS comparou o valor do somatório da conta 712 de todas as entidades com o valor da produção, ou seja, máximo a especializar, corrigindo os valores para os quais a conta 712 excede o valor da produção a especializar. Este ajustamento tem subjacente o facto da contabilidade das entidades consolidadas não refletir a produção efetuada. Neste ficheiro apenas constam as entidades consolidadas existentes a 31/12/2011.

Partindo dos mesmos pressupostos, no exercício de cálculo deste ajustamento dever-se-ia considerar as entidades que, pese embora extintas a 31 de dezembro, registaram de facto proveitos durante o exercício de 2011, através de um ajustamento adicional registado da seguinte forma: 59 (Débito)/271(Crédito).

Convém referir que os serviços administrativos financeiros da ACSS fizeram refletir nas contas individuais da ACSS um montante de 529.548.005,07€ referente aos valores da produção a especializar – custos ACSS. Conforme nota de lançamento da ACSS n.º 2739 de 30/12/2011 – correção contrato programa ano 2011 Parte C, o lançamento efetuado foi:

62192 (D): 529.548.005,07€

2739 (C): 529.548.005,07€.

Ao nível do subperímetro SPA\_SNS, há que atender a dois ajustamentos:

- Ajustamento 1: a ACSS procedeu ao seguinte lançamento:

229 (D): 473.037.740€

273 (D): 36.108.816€

62 (C): 509.146.556€

O montante debitado na conta 229 por contrapartida do crédito da conta 62 diz respeito a custos que os EPEs consideraram como adiantamento. Logo este lançamento visou o seu “espelho” na contabilidade da ACSS.

O montante debitado na conta 273 por contrapartida do crédito da conta 62 refere-se à anulação de um acréscimo de custos referente ao INSA e IPS: montante contabilizado pela ACSS na conta 62 respeitante a valores a receber destas entidades resultantes do encontro de contas com outras entidades do SNS (*clearing house*).

- Ajustamento 2: a ACSS procedeu ao seguinte lançamento:

742 (D): 1.533.303€ (montante líquido de: 20.362.520€-22.157.948€+3.328.731€)

271 (D): 22.157.948€

211 (C): 3.328.731€

268 (C): 20.362.520€

O montante a débito na conta 742 de 1.533.303€ deve-se ao montante líquido dos três valores registados nas contas 211, 268 e 271.

O montante a débito da conta 271 de 22.157.948€ diz respeito a acréscimos de proveitos de forma a refletir os acréscimos de custos contabilizados pela ACSS, relativamente a programas verticais de 2011, cujas verbas são pagas em 2012, segundo a folha programas verticais do ficheiro “Notas.consol.2011.TC.xls”.

O valor a crédito da conta 211 (3.328.730,8€) refere-se a um acerto à contabilidade dos subsistemas SPA, que contabilizaram subsistemas como proveitos quando são operações de tesouraria.

O valor a crédito na conta 268 (20.362.520€), segundo os ficheiros disponibilizados pela ACSS, diz respeito a correções às transferências respeitantes a entidades SPA que foram extintas. Pela análise verificou-se que as únicas entidades que concorrem para este montante são: o Hospital Visconde Salreu Estarreja, o Hospital Distrital de Águeda e o Centro Hospitalar Psiquiátrico de Coimbra. Os dois primeiros encontram-se no perímetro de consolidação a 31/12/2011, assumindo-se a produção de efeitos da fusão no Centro Hospitalar do Baixo Vouga, EPE apenas em 2012. No entanto, tal deveria ter acontecido a 1 de abril de 2011 (ver Decreto-Lei n.º 30/2011, de 2 março). O mesmo deveria ter sucedido à fusão do Centro Hospitalar Psiquiátrico de Coimbra no CHUC, EPE, mas os efeitos concretos foram produzidos apenas a 12 dezembro de 2011 (Despacho Conjunto dos Ministérios das Finanças e da Saúde n.º 17003/2011, de 20 de dezembro), constando apenas esta última entidade dos somatórios das demonstrações financeiras individuais levado a cabo pela ACSS e não as entidades extintas.

Convém referir que o património das entidades extintas foi integrado nas novas entidades, constando o resultado líquido do período em que as mesmas estiveram em exercício (logo o valor das transferências da ACSS para estas entidades SPA) da rubrica de “Resultados Transitados” do balanço das novas entidades.

Acresce ainda que, de acordo com o apresentado nos ficheiros disponibilizados pela ACSS, o montante de 20.362.520€ deve-se à diferença entre 3 meses de transferências da ACSS no âmbito do patamar SPA para as três entidades supracitadas (6.865.460,91€ constante da conta 63 da ACSS) e o montante de 27.227.980,96€ registado na contabilidade destas entidades (12

meses e 11 meses e meio no caso do Centro Hospitalar Psiquiátrico de Coimbra e que cruza para os balancetes individuais).

- Ajustamento 3: a ACSS procedeu ao seguinte lançamento:

741 (D): 150.000.000€

268 (D): 20.865.336€

62(C): 140.611.634€

63(C): 30.253.702€

O montante debitado na conta 741 de 150.000.000€ diz respeito a montantes contabilizados pela ACSS como proveitos para pagamento das dívidas dos subsistemas às entidades do SNS.

O montante 140.611.634€ creditado na conta 62 refere-se a montantes contabilizados pela ACSS na conta 62 respeitantes a pagamentos para saldar dívidas dos subsistemas aos EPE (ou seja, não são considerados custos, mas operações de tesouraria). Por sua vez o montante 30.253.702€ diz respeito a ajustamentos de subsistemas SPA, montantes contabilizados pela ACSS como custo na conta 63, respeitantes a pagamentos para saldar dívidas dos subsistemas às entidades do SPA, que não são custo, mas operações de tesouraria (detalhe por hospital no ficheiro da ACSS “Notas.consol.2011.TC.xls”).

A diferença entre os montantes a débito na conta 741 e a crédito das contas 62 e 63 totaliza o montante 20.865.336€ registado a débito da conta 268, unicamente justificado para balancear o lançamento. De salientar que a conta 268 é a *plug account* de Balanço.

É de salientar a complexidade destes ajustamentos manuais, a correção para satisfazer a digrafia na conta 268 e o facto de terem tido impacto no resultado líquido no montante de:

- Subperímetro SEE: - 4.479.081€
- Subperímetro SPA\_SNS: 528.478.590€ (passando de negativo para positivo).

### **Análise das anulações manuais (ao nível dos subperímetros SPA\_SNS e SNS)**

A anulação dos saldos e transações entre a ACSS e as entidades consolidadas do SEE foi efetuada no patamar SNS de forma manual pela ACSS. Para tal a ACSS procedeu ao seguinte lançamento:



712 (D): 3.838.059.741€

7421 (D): 14.384.661,69€

7623 (D): 23.032.601,77€

7624 (D): 57.266.831€

797 (D): 24.143.068€

62 (C): 3.956.886.906€ (resultante de: crédito de 4.429.924.645,62€ e débito de 473.037.740€)

O montante 4.429.924.645,62€ a crédito da conta 62 atende a 4.606.645.096,2€ constante da conta 62192 –EPE do balancete individual da ACSS (ou seja, valor que a ACSS tem registado como transferências para os EPE) deduzido dos montantes: 36.108.816€ e 140.611.634€, registados a crédito da conta 62 e da conta 63 aquando dos ajustamentos manuais 1 e 3 do SPA\_SNS, respetivamente. Há aqui uma incongruência entre a conta utilizada neste lançamento e a do ajustamento manual 3.

O montante de 3.838.059.741€ registado a débito da conta 712 diz respeito ao somatório dos valores da conta 712 de todas as entidades EPE a 31/12/2011 deduzido do montante debitado na conta 712 aquando do ajustamento manual do SEE, anteriormente apresentado. As restantes contas da classe 7 debitadas dizem respeito a contas próprias das entidades para registo das operações com a ACSS, de acordo com os balancetes, e os montantes são os provenientes do Mapa da Produção produzido pela ACSS no ficheiro “Notas.consol.2011.TC.xls”.

Não existe evidência da individualização do lançamento de anulação das transferências para os EPE extintos. Tendo por base os balancetes das entidades extintas, nomeadamente os saldos da conta 7121 “SNS – Serviço Nacional de Saúde Contratos Programa”, estes totalizam 486.276.766,31€, assim decompostos:

- Entidade 1025 “Hospital S. Teotónio – Viseu, EPE”: 26.337.956,4€
- Entidade 1028 “Hospital Santo André – Leiria, EPE”: 18.725.255,75€
- Entidade 1036 “Centro Hospitalar Nordeste, EPE”: 21.458.857,8€
- Entidade 1037 “Hospital S. João, EPE”: 74.032.327,09€
- Entidade 1041 “Centro Hospital de Coimbra, EPE”: 116.038.846,42€
- Entidade 1050 “Hospital Universitário de Coimbra, EPE”: 229.683.422,85€.

Por outro lado, o mapa “TRF.EPE.xls” disponibilizado pela ACSS evidencia um total de operações para as entidades EPE extintas que ascende a 560.385.139€, valor que manifestamente não coincide com o montante de 486.276.766,31€. Adicionalmente, o mapa “Notas.consol.2011.TC.xls” compara valores apresentados na classe 7 das entidades EPE existentes a 31/12/2011 com valores de produção a especializar que indiciam a inclusão de toda a produção anual (incluindo a das entidades EPE extintas), utilizando esta comparação para o registo de uma correção às contas individuais da ACSS (Nota de lançamento n.º 2739, de 30/12/2011, correção contrato programa 2011 Parte C). Não sendo possível determinar em que medida este lançamento possa ou não atender à produção das entidades EPE extintas, não nos é possível tecer comentários nem efetuar correções relativamente a este assunto.

A anulação dos saldos e transações entre a ACSS e as entidades consolidadas do SPA foi efetuada no patamar SPA\_SNS de forma manual pela ACSS e reproduzida no patamar SNS. Para tal a ACSS procedeu aos seguintes lançamentos:

- Anulação de proveitos e ganhos e custos e perdas recíprocos

7421 (D): 3.994.623.376€

63(C): 3.994.623.376€

O montante de 3.994.623.376€ resulta do soma de dois valores: 22.157.948€, lançado a débito da conta 271 no ajustamento manual 2 do SPA\_SNS, e 3.972.465.427,94€. Por sua vez o montante de 3.972.465.427,94€ refere-se a:

- ✓ Transferência ACSS para SPA: 4.038.827.946€, cruzado para o detalhe do balancete da ACSS e quadros disponibilizados pela ACSS – nota: aqui estão vertidos os montantes das transferências da ACSS para as entidades SPA efetivamente extintas (Hospital Nossa Senhora da Conceição – Valongo, Hospital Cândido de Figueiredo – Tondela, Hospital Distrital de Pombal e Hospital Joaquim Urbano e Centro Hospitalar Psiquiátrico de Coimbra):
  - Segundo a ACSS (ver ficheiro “Notas.consol.2011.TC.xls”), este valor de 4.038.827.946€ decompõe-se em:
    - Transferências ACSS para SPA: 4.065.692.632,2€;

- Acertos entidades transferências para SPA: 6.502.165,57€ (não está evidenciado qualquer suporte para este valor);
- Correções às entidades SPA extintas: 20.362.520€ (ver crítica efetuada anteriormente aquando do ajustamento manual 2 do SPA\_SNS). Ou seja, foram excluídos da anulação das transferências ACSS para SPA os montantes relativos às entidades SPA Hospital Visconde Salreu Estarreja e Hospital Distrital de Águeda referentes ao período decorrente desde a data de produção de efeitos (1 de abril de 2011) do Decreto-Lei n.º30/2011, de 2 de março, a 31/12/2011 (ver Quadro 9), tendo sido dado o mesmo tratamento ao Centro Hospitalar Psiquiátrico de Coimbra, questionável, dado que foram as demonstrações financeiras do CHUC, EPE que concorreram diretamente para o processo de consolidação.

**Quadro 9. Correções às entidades SPA “extintas” segundo a ACSS**

ENTIDADES 2011	Cód.SIEF	Tp.	meses	trf.SNS	Ctb.	ct.	DIF.
Hospital Visconde de Salreu - Estarreja	111	SPA	3	949.740,00	3.852.590,00	7421	-2.902.850,00
Hospital Distrital de Águeda	162	SPA	3	2.449.247,76	9.949.088,04	7421	-7.499.840,28
Centro Hospitalar Psiquiátrico de Coimbra	951	SPA	3	3.466.473,15	13.426.302,92	7421	-9.959.829,77

Fonte: ACSS, ficheiro “Notas.consol.2011.TC.xls”.

Segundo o balancete da ACSS, a conta 63 apresenta um montante de 4.015.345.771,31€ cuja decomposição se apresenta no Quadro 10.

**Quadro 10. Decomposição do saldo da conta 63135 pela ACSS a 31-12-2011**

<i>Decomposição do saldo da conta 63135 pela ACSS a 31-12-2012</i>	
<b>4.015.345.771,31</b>	<b>Saldo ct.63135 balancete ACSS</b>
4.038.827.946,58	Trfs. Da ACSS para entidades SPA ==>> ver tabela anexa
1.477.396,58	Trfs para Fundação Ciência e tecnologia (não é SNS)
22.157.948,00	Programas verticais ARS + INSA
<b>4.062.463.291,16</b>	<b>movtº.acml.d.débito ct.63135 ACSS</b>
-32.294.451,68	Clearing house I.P.Sangue
-3.814.364,76	Clearing house I.R.Jorge (INSA)
-11.008.703,41	devoluções (fora do SNS)
<b>-47.117.519,85</b>	<b>movtº.acml.d.crédito ct.63135 ACSS</b>

Fonte: ACSS, ficheiro “Notas.consol.2011.TC.xls”.

- De salientar que se verificou que as transferências para as entidades Hospital Visconde Salreu (949.740€), Hospital Distrital de Águeda (2.449.247,76€) e Centro Hospitalar Psiquiátrico de Coimbra (3.466.473,15€) estão a ser anuladas diretamente na conta 7421, ou seja, estão a ser consideradas no valor de 4.038.827.946,58€. No entanto, esta última entidade estava extinta a 31/12/2011, não constando do somatório efetuado às demonstrações dos resultados das entidades integrantes do perímetro a 31/12/2011 – ou seja, quem integrou o perímetro foi o CHUC, EPE. Consequentemente, esse montante (3.466.473,15€) deverá juntamente com o somatório das demais transferências efetuadas pela ACSS para as entidades SPA extintas (8.191.623,51€) ser anulado na conta 59. Por isso, há que proceder a:

- Correção decorrente do registo incorreto da ACSS no montante de 3.466.473,15€, correspondente aos 3 meses de transferências para o Centro Hospitalar Psiquiátrico de Coimbra a débito da 7421 (**Correção 1 ACEAap**):

59 (D): 3.466.473,15€

7421(C): 3.466.473,15€

- Correção referente à anulação das transferências da ACSS para as entidades SPA extintas (para além do Centro Hospitalar Psiquiátrico de Coimbra) efetuadas diretamente na conta 7421 (**Correção 2 ACEAap**):

59 (D): 8.191.623,51€

7421 (C): 8.191.623,51€

- Correção referente à anulação das transferências da ACSS para o Centro Hospitalar Psiquiátrico de Coimbra SPA no montante de 9.959.829,77€ (ver Quadro 9) (**Correção 3 ACEAap**):

59 (D): 9.959.829,77€

63 (C): 9.959.829,77€

- Correção referente à anulação das transferências da ACSS para os Hospitais Visconde Salreu - Estarreja e Distrital de Águeda no montante de 10.402.690,28€ (ver Quadro 9) (**Correção 4 ACEAap**):

74 (D): 10.402.690,28€

63 (C): 10.402.690,28€ (2.902.0850€ + 7.499.840,28€ ver Quadro 9)

- ✓ Subsistemas públicos SPA: - 30.253.702€ (ver ajustamento 3 do SPA\_SNS);

✓ *Clearing House*: - 36.108.816,44€ (ver ajustamento manual 1 do SPA\_SNS).

- Anulação de saldos recíprocos

Ao nível do patamar SPA\_SNS, a ACSS procedeu à seguinte anulação:

273 (D): 22.157.948€ (valor registado a crédito nas contas individuais da ACSS)

271 (C): 22.157.948€ (ver ajustamento manual 2 SPA:\_SNS).

Ao nível do patamar SNS, para além de replicar o lançamento anterior, a ACSS procedeu ainda ao seguinte:

219 (D): 473.037.740€

229 (C): 473.037.740€ (ver ajustamento manual 1 SPA\_SNS: custo da ACSS com EPE, que estes não contabilizaram como proveitos, mas sim como adiantamentos.)

e

21511 (D): 724.362.236,35€

268311(D): 19.193.161€

268 (D): 184.159.349,75€

2195(D): 1.248.323.529,29€

2739 (D): 971.650.327,79€

59 (D): 256.733.269,53€

271911(C): 1.917.311.078,58€

As contas 21511, 229, 268311, 2195, 271911 referem-se a contas específicas para registo de operações com a ACSS. O montante de 184.159.349,75€ debitado na conta 268 diz respeito a passivo reconhecido pela ACSS dos anos de 2008 a 2010 com EPE (Info 221/2012, 23 março). Por sua vez o montante de 971.650.327,79€ debitado na 2739 referente a passivo reconhecido pela ACSS decompõe-se em: 439.695.250,72€ (especialização dos contratos programa 2010), 2.407.072€ (outros acréscimos HEPE) e 529.548.005,07€ (acerto ao contrato-programa 2011). De salientar que o ficheiro com base no qual a correção aos acréscimos nos EPE foi efetuada e que serviu de base ao cálculo da especialização da produção e às anulações das transferências para os EPE é uma versão diferente da utilizada para a nota de lançamento n.º 2739, de 30/12/2011, e respetiva anulação (529.548.005,07€), pelo que o acerto ao contrato-programa 2011 do ficheiro totaliza 533.350.283,3€.

O montante registado a débito na conta 59 (256.733.269,53€) deve-se a ajustamento dos fundos próprios (“*plug*”), resultante da diferença entre a conta 271911 e os custos da ACSS.

- Correções OE

A ACSS no exercício de 2011 atendeu à especialização dos custos decorrentes dos contratos programa, sem no entanto estender a sua aplicação aos proveitos provenientes do financiamento do Orçamento do Estado (OE) nas suas demonstrações financeiras individuais, e consequentemente nas demonstrações financeiras consolidadas.

As contas individuais da designada ACSS ‘SNS’<sup>2</sup> apresentam um Resultado Líquido do Exercício de -436.249.670,60€, o qual reflete o acréscimo de custo referente aos contratos programa 2011 de 529.548.005,07€. Consequentemente, é de salientar o facto de ser expectável que esta entidade apresentasse um resultado líquido do exercício nulo, pelo que se denota a importância da realização do acréscimo de proveitos que o neutralize.

Visando a simulação da utilização do princípio do acréscimo no financiamento que provém do OE, a equipa da ACEAap e o TC propuseram para o processo de consolidação de contas do SNS de 2010 dois ajustamentos: a reposição do lançamento do OE 2009 e o ajustamento relativo à simulação da utilização do princípio do acréscimo no financiamento que provém do OE referente a 2010.

Para o exercício de 2011 relativamente a exercício transatos, de acordo com informação obtida junto da ACSS, a relação entre o montante faturado/contratado com os EPE atinge 97,8% relativamente ao exercício de 2008 (3 EPE ainda não encerraram a sua faturação), 96,4% relativamente ao ano de 2009 (27 EPE ainda não encerraram a sua faturação) e 66,7% relativamente ao ano de 2010 (nenhum EPE encerrou a faturação). Assim, estimamos em 95.215.297€ o montante a pagar às entidades EPE decorrente destes exercícios. Por esta razão propõe-se a seguinte correção (**Correção 5 ACEAap**):

271 (D): 95.215.297€

59(C): 95.215.297€

---

<sup>2</sup> Representa as disponibilidades, direitos, obrigações, e outras grandezas financeiras e patrimoniais e fluxos económicos da ACSS enquanto tesoureira do SNS. Por contraposição a ACSS ‘Funcionamento’ respeita apenas à atividade corrente desta entidade.

Quanto ao exercício findo a 31/12/2011, procedeu-se ao cálculo da especialização do OE, que totaliza 497.697.661,35 € (ver Quadro 11).

### Quadro 11. Cálculo relativo à especialização do Orçamento de Estado

	Natureza	Entidade	Contas	Observações	VALOR
(1)	Especialização de proveitos do OE (se positivo acréscimo de proveitos, se negativo proveitos diferidos)	ACSS	271/74 ou 268/274	N/A	497.697.661,351
	=				
(2)	Proveitos registados pelas entidades EPE, em respeito do princípio do acréscimo, relativo a prestações de serviços ao Ministério da Saúde.	EPE's	71+72+76	Assumiu-se como pressuposto de base que os registos contabilísticos formulados pelos EPE estão corretos e dizem respeito a produção efetiva.	4.606.645.096,201
	-				
(3)	Proveitos registados na ACSS relativos a transferências do OE	ACSS	74	N/A	8.175.512.026,391
	-				
(4)	Transferências para entidades SPA	ACSS	63	N/A	4.066.564.531,541

Nota: (1) = (2) - [(3) - (4)]

Assumiu-se como ponto de partida os proveitos registados nas entidades do SEE em relação ao MS e apurou-se o valor total das transferências do OE líquido das transferências para as entidades do SPA, dando lugar à **Correção 6 ACEAap**:

271 (D): 497.697.661,35 €

74 (C): 497.697.661,35 €

Como exercício confirmatório da anulação do efeito económico da ACSS, verifica-se que a classe 7 da ACSS 'SNS' com a consideração do acréscimo do OE no valor de 497.697.661,35€ é igual ao somatório da conta 63 com a conta 62192 da referida entidade.

Salienta-se, no entanto, que nas contas individuais da ACSS 'SNS' o resultado líquido corrigido pelo acréscimo de proveitos proposto viria no montante de 61.447.990,75€, montante que espelha o facto da ACSS 'SNS' não ser neutra, ou seja, meramente tesoureira, como seria expectável.

Não obstante os ajustamentos propostos, não nos foi possível aferir a fiabilidade da totalidade dos ajustamentos efetuados pela ACSS em sede do processo de consolidação, face ao anteriormente explicitado. Verificou-se que a ACSS procurou assegurar a existência de saldos e transações recíprocas idênticos no sentido de facilitar a sua anulação, evitando a utilização de *plug accounts*.

### 3. O papel da ACSS como entidade consolidante

---

Coube à ACEAap pronunciar-se sobre o papel da ACSS enquanto entidade consolidante, designadamente quanto às políticas e práticas contabilísticas adotadas e avaliação dos controlos instituídos no relacionamento com as entidades do perímetro de consolidação do SNS.

Entendemos que tal só poderia ser desenvolvido após conhecimento detalhado do processo de consolidação levado a cabo pela ACSS para o exercício de 2011, materializado no Relatório e Contas Consolidado do MS 2011, o qual foi disponibilizado pela ACSS em 3 de dezembro de 2012 e posteriormente enviada nova versão em 12 de fevereiro de 2013.

De acordo com a Lei Orgânica da ACSS, IP, redefinida pelo Decreto-Lei n.º 35/2012, de 15 de fevereiro, a Administração Central do Sistema de Saúde, I. P. é um instituto público, de regime especial, nos termos da lei, integrado na administração indireta do Estado, dotado de autonomia administrativa e financeira e de património próprio. A ACSS, I. P., com sede em Lisboa, tem jurisdição sobre todo o território continental, sem prejuízo das atribuições de âmbito nacional que lhe sejam atribuídas por diplomas próprios, prossegue as atribuições do Ministério da Saúde sob a superintendência e a tutela do respetivo ministro (Artigos 1.º e 2.º).

De acordo com o artigo 3.º do mesmo Decreto-Lei, a ACSS, I.P. tem como missão

assegurar a gestão dos recursos financeiros e humanos do Ministério da Saúde (MS) e do Serviço Nacional de Saúde (SNS), bem como das instalações e equipamentos do SNS, proceder à definição e implementação de políticas, normalização, regulamentação e planeamento em saúde, nas áreas da sua intervenção, em articulação com as Administrações Regionais de Saúde, I. P., no domínio da contratação da prestação de cuidados.

Decorrente da sua missão, a ACSS prossegue, entre outras, as seguintes atribuições (artigo 3.º, ponto 2):

a) Coordenar, monitorizar e controlar as atividades no MS para a gestão dos recursos financeiros afetos ao SNS, designadamente definindo, de acordo com a política estabelecida pelo membro do Governo responsável pela área da saúde, as normas, orientações e modalidades para obtenção dos recursos financeiros necessários, sua distribuição e aplicação, sistema de preços e de contratação da prestação de cuidados, acompanhando, avaliando,



controlando e reportando sobre a sua execução, bem como desenvolver e implementar acordos com entidades prestadoras de cuidados de saúde e entidades do setor privado ou social, responsáveis pelo pagamento de prestações de cuidados de saúde; [...]

d) Prover o SNS com os adequados sistemas de informação e comunicação e mecanismos de racionalização de compras recorrendo para o efeito à entidade pública prestadora de serviços partilhados ao SNS; [...]

h) Assegurar e coordenar a elaboração do orçamento do MS e do SNS, bem como acompanhar e gerir a respetiva execução; [...]

Ainda, e de acordo com o n.º 4 do artigo 3.º do mencionado diploma, cabe à ACSS a coordenação e acompanhamento da execução dos contratos de gestão em regime de parceria público-privada, dos contratos-programa com entidades do setor empresarial do Estado e de outros contratos de prestação de cuidados de saúde celebrados com entidades do setor privado e social.

Acresce ainda que, de acordo com o n.º 7 do artigo 3.º, e no âmbito das suas atribuições, a ACSS, I. P., pode emitir instruções genéricas que vinculam os organismos e serviços do Ministério da Saúde, os serviços e estabelecimentos do SNS, bem como as entidades que integram funcionalmente o SNS, designadamente os estabelecimentos com gestão privada e as entidades com convenção com o SNS. Por último, o n.º 8 estabelece que as entidades integradas no SNS, independentemente da natureza jurídica, incluindo as entidades com contrato ou convenção no âmbito do SNS devem prestar à ACSS, I. P., toda a informação indispensável à prossecução das suas atribuições, nomeadamente a necessária à coordenação, monitorização e controlo das atividades do SNS.

No seguimento deste diploma, a Portaria n.º 155/2012, de 22 de maio, determina a organização interna da ACSS através da aprovação dos seus estatutos. Das unidades orgânicas definidas nos estatutos da ACSS, destaca-se o Departamento de Gestão Financeira, cujas competências estão previstas no artigo 3.º, e do qual faz parte a Unidade de Orçamento e Controlo (UOC).

No entanto, e apesar de todas as competências atribuídas à ACSS e seus departamentos, por diploma legal, a ACSS apenas possui competência/tutela técnica sobre as entidades compreendidas no perímetro de consolidação (ver em particular o n.º 8 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 35/2012, de 15 de fevereiro). Esta realidade é admitida pela própria ACSS, reconhecendo a falta de capacidade para obrigar as entidades do SNS a cumprir com os seus normativos e circulares. Tal reflete-se nos sucessivos pedidos de informação para o processo

de consolidação de contas efetuados pela ACSS às entidades consolidadas e sucessivo adiamento da data limite de entrega dos mesmos, com o conseqüente atraso na elaboração das contas consolidadas: final do mês de março de 2012 (Circular Normativa N.º 19/2012/UOGF, de 1 de março de 2012); e 20 de abril de 2012 (Circular Normativa N.º 23/2012/UOGF, de 30 de março de 2012). Verifica-se ainda um pedido de informação adicional, através da Circular Normativa N.º 27/2012/UOGF, de 1 de maio de 2012, até ao dia 31 de maio de 2012, “considerando que já expiraram os prazos legais para a prestação de contas”.

O processo de obtenção de informação pela entidade consolidante revela-se, assim, moroso e difícil, comprometendo a obtenção das contas consolidadas do SNS em tempo oportuno, fruto da falta de capacidade de *enforcement* da ACSS que não lhe foi atribuída por lei.

Acresce o facto de, apesar das importantes competências e atribuições no domínio dos sistemas de informação que foram cometidas à ACSS, o processo de consolidação ser auxiliado pelo software *Hyperion*, que se revela insuficiente em toda a extensão do processo de consolidação: desde a preparação das demonstrações financeiras individuais (que não parte das demonstrações financeiras estatutárias das entidades) até aos lançamentos de consolidação, na medida em que grande parte deles (anulações de saldos e transações com a ACSS) é efetuada manualmente.

O papel da ACSS como entidade consolidante, estatuto que lhe é conferido pela Portaria n.º 474/2010, de 1 de julho, que aprova a Orientação n.º 1/2010, é substancialmente atípico. Do ponto de vista prático, a ACSS não revela capacidade económico-financeira para influenciar a atividade e comportamento das entidades do perímetro. Além disso, não pode arcar com os prejuízos imputáveis às referidas entidades. Pelo exposto, é discutível a atribuição deste papel à ACSS.

Por força das suas atribuições, a ACSS desempenha o papel de “Tesoureira” do SNS<sup>3</sup> e nessa qualidade intermedeia e dispõe de créditos inscritos no OE referentes ao financiamento dos contratos-programa. Adicionalmente, em substância, no que concerne ao processo de consolidação de contas e à performance económica do SNS, a intermediação da ACSS enquanto “Tesoureira” do SNS não deverá alterar o resultado líquido consolidado.

---

<sup>3</sup> Recorde-se a relevância da distinção entre a ACSS ‘SNS’ que representa as disponibilidades, direitos, obrigações, e outras grandezas financeiras e patrimoniais e fluxos económicos da ACSS enquanto tesoureira do SNS e a ACSS ‘Funcionamento’ que respeita apenas à atividade corrente desta entidade.

Face ao anteriormente descrito, considerando que não foi possível aferir a fiabilidade da totalidade dos ajustamentos efetuados pela ACSS e atendendo ao pressuposto de que a performance económica resultante do processo de consolidação efetuado pela ACSS, incluindo fluxos económicos das entidades extintas, deverá ser tendencialmente igual à que resulta do exercício de agregação dos fluxos económicos das entidades EPE e SPA, excluindo a ACSS 'SNS', impôs-se encetar um exercício confirmatório alternativo, sem prejuízo da solução normativa vigente, de forma a avaliar a conformidade dos resultados obtidos pelo exercício de consolidação concretizado pela ACSS.

Neste sentido, somaram-se as demonstrações dos resultados individuais de todas as entidades consolidadas (incluindo as extintas), exceto a ACSS 'SNS' (i.e., incluindo apenas a ACSS 'Funcionamento', pressupondo que tal demonstração representa os custos de estrutura desta entidade). De seguida, procedeu-se à anulação de saldos e transações entre entidades de acordo com o *Hyperion*. Neste exercício não se consideraram as anulações de saldos e transações com a ACSS, uma vez que a própria ACSS 'SNS' não foi considerada e não foi possível determinar a magnitude das operações intragrupo com a ACSS 'Funcionamento', que se crê que sejam imateriais. O exercício concretizado visou validar a performance económica do SNS edificada pela ACSS. O resultado líquido obtido, excluindo as entidades extintas, foi de -412.209.124,71€, que em muito difere do apresentado pela ACSS, -324.459.286, 94€. Tal indicia que os lançamentos efetuados pela ACSS no âmbito do processo de consolidação do SNS não a neutralizaram.

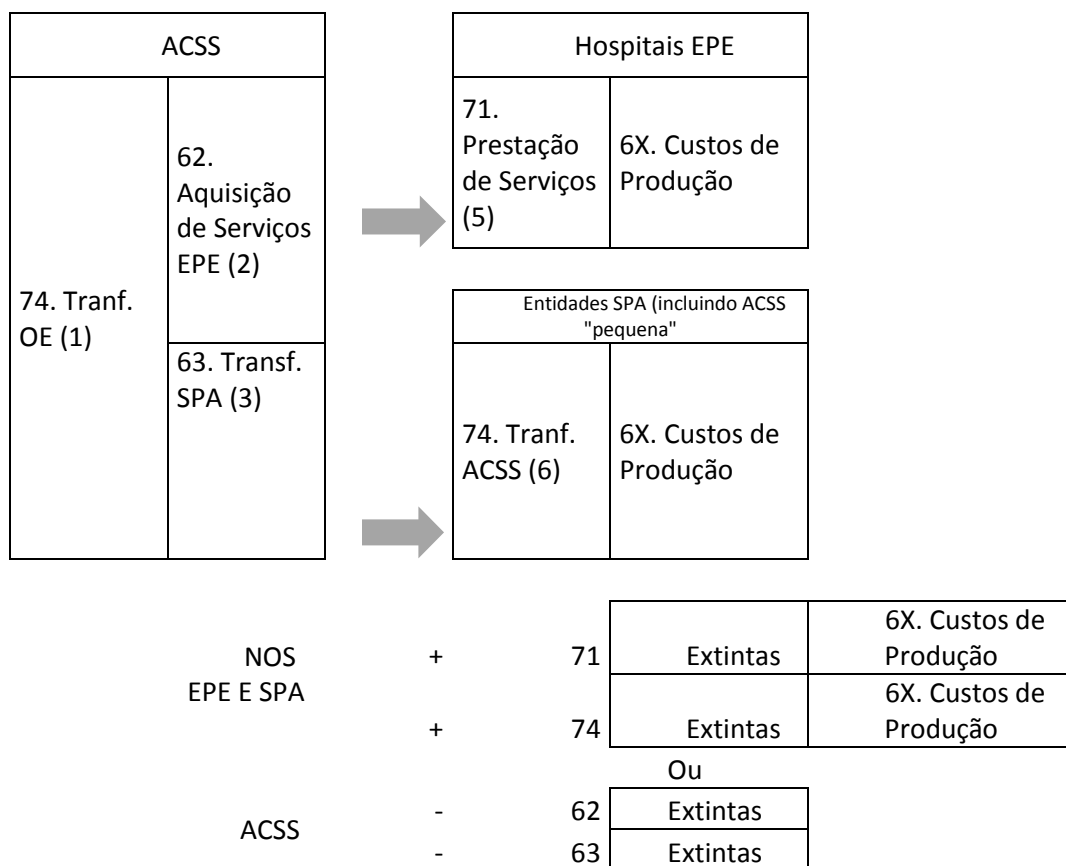
O desenvolvimento do acima referido exercício (**Somatório dos Resultados líquidos de todas as entidades, incluindo a ACSS, excluindo os fluxos económicos para o SNS, 'ACSS Funcionamento'**) teve por base os seguintes pressupostos (ver Quadro 12):

- A ACSS intermedeia os fluxos económicos, proveitos e custos, entre o Estado (Orçamento do Estado) e as entidades prestadoras de cuidados de saúde, pelo que o seu resultado líquido, nesta incumbência, deve ser nulo;
- A aquisição de bens e serviços da ACSS e as transferências para entidades SPA deve ser igual aos proveitos relativos a prestações de serviços, nas EPE, e transferências correntes, nas entidades SPA;
- Os exercícios de homogeneização dos fluxos económicos entre a ACSS e EPE visaram igualar o saldo devedor da conta de aquisição de serviços (#62192) da ACSS com o saldo credor da conta de prestação de serviços (#71) das EPE, no concernente aos

contratos programa e outros (por exemplo: contratos verticais), por forma a permitir a anulação de operações recíprocas;

- Todas as verbas recebidas do OE foram transferidas para as entidades do SNS.

**Quadro 12. Pressupostos**



Face ao que precede, a performance económica resultante do processo de consolidação efetuado pela ACSS, incluindo fluxos económicos das entidades extintas, deverá ser tendencialmente igual à que resulta do exercício de agregação dos fluxos económicos das entidades EPE e SPA, excluindo a ACSS 'SNS', supra descrito.

Nos movimentos e operações concretizados demonstra-se igualmente que a performance económica da ACSS 'SNS', enquanto intermediária, não foi neutralizada, pelo que influencia material e indesejavelmente a performance económica do SNS.

Face à diferença obtida não conciliável, salienta-se o facto do processo de consolidação levado a cabo pela ACSS, apesar de ter cumprido com os requisitos normativos, se ter mostrado insuficiente. O exercício que resulta da agregação dos resultados das entidades EPE e SPA sem a ACSS 'SNS' vem colocar em causa a fiabilidade das grandezas contabilísticas apresentadas

pela ACSS, pelo que se recomenda a necessidade de, no final do processo de consolidação, a ACSS realizar testes que permitam aferir da razoabilidade dos valores obtidos em sede de consolidação. Este exercício vem realçar a pertinência do papel da ACSS como entidade consolidante por parte do próprio legislador. Em nossa opinião, esta entidade não satisfaz os requisitos de entidade consolidante, sendo predominantemente tesoureira do SNS, pelo que, não se neutralizando o seu efeito, tal como demonstrado, o processo de consolidação é enviesado.

As demonstrações financeiras do SNS de 2011 decorrentes do exercício confirmatório alternativo são apresentadas no Apêndice 1.

## 4. Análise do reporte ao INE para efeitos de contabilidade nacional

---

Relativamente ao exercício de 2011, para o apuramento do défice do SNS, numa lógica de contabilidade nacional, a ACSS utilizou, a informação consolidada obtida através do Mapa 7.3 — Fluxos de caixa.

Entendemos que o reporte de informação para apuramento do défice do SNS, numa lógica de contabilidade nacional, deveria ser efetuada por recurso aos Mapas de Execução Orçamental de Receita e Despesa (pontos 7.1 e 7.2 do POCMS). Tal recomendação decorre do facto destes mapas apresentarem, de forma analítica, a execução no período contabilístico, destrinçando os recebimentos e pagamentos efetivos e diferenciando-os pelo período a que dizem respeito, facilitando, desta forma, os ajustamentos decorrentes da aplicação do princípio da especialização económica.

Acresce que os aludidos mapas procedem à discriminação da execução orçamental, por classificação económica e por classificação patrimonial.

O reporte elaborado pela ACSS da situação económico-financeira consolidada do SNS (versando unicamente as entidades contabilísticas do SPA que integram o SNS a 31 de dezembro de 2011, acrescido da situação económica e financeira das entidades objeto de transformação no período que integraram o SPA) elaborado pela ACSS e utilizado para efeitos de apuramento do défice das Administrações Públicas (com adoção dos conceitos definidos no SEC 95) consta do Quadro 13.

Desta forma, o apuramento do défice teve por base os processamentos de despesa e os recebimentos ocorridos nas 26<sup>4</sup> entidades não mercantis que integram o SNS no exercício de 2011 e resulta da agregação dos saldos com idêntica natureza daquelas entidades em respeito das normas estabelecidas pelo SEC 95.

---

<sup>4</sup> Hospital de São Marcos Braga, Hospital Rovisco Pais, Hospital Distrital de Águeda, Hospital Distrital de Anadia, Hospital Distrital de Cantanhede, Hospital Visconde Salreu – Estarreja, Hospital Dr. Francisco Zagalo – Ovar, Centro Hospitalar do Oeste Norte, Centro Hospitalar de Torres Vedras, Hospital Curry Cabral, Hospital Reynaldo dos Santos - Vila Franca de Xira, Instituto de Oftalmologia Dr. Gama Pinto, Maternidade Alfredo da Costa, Centro Psiquiátrico de Lisboa, SPA, Administração Regional de Saúde do Norte, Administração Regional de Saúde do Centro, Administração Regional de Saúde de Lisboa e Vale do Tejo, Administração Regional de Saúde do Alentejo, Administração Regional de Saúde do Algarve, Instituto Nacional Saúde Dr. Ricardo Jorge, Centro Histocompatibilidade Norte, Centro Histocompatibilidade Centro, Centro Histocompatibilidade Sul, Instituto Português de Sangue e da Transplantação, Administração Central do Sistema de Saúde, I.P., Centro Hospitalar de Cascais.

A ACSS, tal como em exercícios anteriores, efetuou procedimentos conducentes à adoção do princípio da especialização económica<sup>5</sup>, designadamente a especialização de receitas referentes a prestações de serviços, outros proveitos e ganhos operacionais, proveitos e ganhos financeiros e especialização das despesas com pessoal ocorridas em 2011, mas referentes a custos do exercício de 2010.

Nos procedimentos de aferição da fiabilidade dos dados de suporte àquele mapa foi testada, por amostragem, a sua conformidade com os mapas 7.4. constantes dos relatórios e contas respetivos, não se evidenciando divergências.

Analisando o Quadro 13, evidencia-se um défice de 260,6 milhões de euros representando cerca de metade do verificado em 2010, 509,7 milhões de euros.

---

<sup>5</sup> Evidenciados no ficheiro de suporte ao exercício autónomo de consolidação “Conta do SNS DEZ\_2011\_final(Div\_INE)\_consol.xls”.

**Quadro 13. SNS/Execução económico-financeira consolidada 2011**



**Execução Económico Financeira do SNS**  
**Lógica das Contas Nacionais**  
Dezembro de 2011

Despesa		Receita	
Rubricas	Dezembro	Rubricas	Cobrança relativa a receita reconhecida do ano e anos anteriores
<b>I. Despesas correntes</b>	<b>8.726.124.113 €</b>	<b>I. Receitas correntes</b>	<b>8.565.976.806 €</b>
<b>1. Despesas c/ Pessoal</b>	<b>975.428.631 €</b>	1. Impostos indiretos	
1.1. Remunerações	570.796.058 €	2. Taxas, multas e outras penalidades	37.997.547 €
1.2. Suplementos de remunerações	168.267.703 €	2.1. Taxas moderadoras	35.908.681 €
1.3. Subsídio de férias e de natal	60.077.190 €	2.2. Outros	2.088.866 €
1.4. Encargos sobre remunerações	125.049.429 €	3. Rendimentos da propriedade	224.455 €
1.5. Outras	51.238.250 €	4. Transferências correntes	<b>8.372.564.446 €</b>
<b>2. Compras de inventários</b>	<b>143.639.415 €</b>	4.1. Administração central	8.253.808.116 €
2.1. Mercadorias	- €	4.2. Administração regional	
2.2. Produtos farmacêuticos	100.941.235 €	4.3. Administração local	35.044.799 €
2.3. Material de consumo clínico	31.110.385 €	4.4. Outras (inclui Jogos Sociais)	83.711.532 €
2.4. Outras compras de inventários	11.587.795 €	5. Venda de bens e serviços correntes	145.340.462 €
<b>3. Fornecimentos e serviços externos</b>	<b>7.475.094.424 €</b>	6. Outras receitas correntes	9.849.895 €
3.1. Produtos vendidos em farmácias	1.380.479.513 €	<b>II. Receitas de capital</b>	<b>23.468.200 €</b>
3.2. Meios complementares de diagnóstico e terapêutica	734.161.217 €	7. Venda de bens de investimento	15.494 €
3.3. Parcerias público-privadas (PPP)	244.406.969 €	8. Transferências de capital	23.382.659 €
3.3.1. Encargos com a produção	205.881.866 €	8.1. Administração central	14.173.219 €
3.3.2. Encargos com as rendas dos edifícios	27.116.771 €	8.2. União Europeia	9.120.475 €
3.3.3. Centro de atendimento do SNS (Linha Saúde 24)	11.408.332 €	8.3. Outras	88.965 €
3.3.4. Outros encargos		9. Ativos financeiros	
3.4. Outros Subcontratos das ARS	334.321.335 €	10. Passivos financeiros	
3.5. Responsabilidades para com as entidades públicas empresariais	4.480.608.520 €	11. Outras receitas de capital	70.047 €
3.5.1. Contrato-programa	4.392.014.589 €	<b>A. Total da Receita (I. + II.)</b>	<b>8.589.445.005 €</b>
3.5.2. Outras responsabilidades	88.593.930 €		<b>8.589.445.005 €</b>
3.6. Outros Subcontratos (Hospitais)	17.469.564 €		
3.7. Fornecimentos e Serviços	283.647.306 €		
<b>4. Juros e outros encargos</b>	<b>4.435.110 €</b>		
5. Subsídios	117.228.733 €		
<b>6. Outras despesas correntes</b>	<b>10.297.800 €</b>		
<b>II. Despesas de capital</b>	<b>123.895.995 €</b>		
7. Aquisição de bens de capital	94.549.773 €		
8. Transferências de capital	29.346.221 €		
9. Ativos financeiros			
10. Passivos financeiros			
11. Outras despesas de capital			
<b>B. Total da despesa (I. + II.)</b>	<b>8.850.020.108 €</b>	<b>Saldo (A. - B.)</b>	<b>- 260.575.102,18 €</b>

Fonte: Dados recebidos da ACSS.

A ACSS elaborou ainda um mapa com igual evidência para reporte ao INE em formato idêntico ao utilizado em exercícios anteriores (Quadro 14).



## Quadro 14. SNS/Execução económico-financeira consolidada 2011 – Reporte ao INE



### Execução Económico Financeira do SNS Lógica das Contas Nacionais

Rubricas	Ano de 2011			
	Informação disponibilizada ao INE			
	Março	Junho	Setembro	Dezembro (final)
	Revisto			versão 26 set.
<b>Receita Cobrada</b>				
Subsídio de Investimento	6,1	10,6	14,6	23,4
Prestações de Serviços	20,2	43,3	68,4	129,6
- Próprio Ano	6,1	16,5	29,4	
- Anos Anteriores	14,1	26,8	39,0	
Transferências Correntes Obtidas (O.E.) *	2.024,3	4.048,6	6.072,8	8.251,8
Transf. Corr. Obt. Administração Local	3,4	13,8	24,2	35,0
Outros Proveitos Operacionais	2,6	6,5	9,9	9,8
- Próprio Ano	1,4	4,3	6,5	9,8
- Anos Anteriores	1,2	2,2	3,4	0,0
Proveitos e Ganhos Financeiros	0,1	0,2	0,3	0,0
- Próprio Ano	0,1	0,2	0,3	
- Anos Anteriores	0,0	0,0	0,0	
Outras Receitas	27,2	65,5	95,6	139,7
- Próprio Ano (inclui as Outras Rec. SNS)	26,9	64,4	93,4	139,7
Instituições SPA	2,5	13,8	16,0	4,4
SNS	24,4	50,6	77,4	135,3
- Anos Anteriores	0,3	1,1	2,2	0,0
<b>Total da Receita</b>	<b>2.083,9</b>	<b>4.188,5</b>	<b>6.285,8</b>	<b>8.589,4</b>
<b>Despesa Total</b>				
Despesas c/ Pessoal	239,2	504,6	743,5	975,4
- Remunerações (641+6421)	150,1	293,6	434,2	570,8
- Suplementos Remunerações	40,3	80,5	119,8	168,3
- Subsídio de Férias e Natal	1,5	52,7	54,0	60,1
- Encargos sobre remunerações	37,1	57,7	105,4	125,0
- Outras	10,2	20,1	30,1	51,2
Compras	19,9	49,0	80,8	143,6
- Produtos Farmacêuticos	14,6	33,5	56,5	100,9
- Material Consumo Clínico	4,1	11,7	18,4	31,1
- Outras Compras	1,2	3,8	5,9	11,6
Fornecimentos Servic.	32,5	75,8	133,5	283,6
Subcontratos	1.773,4	3.566,9	5.406,8	7.180,0
- Produtos V. Farmácias	343,7	697,4	1.043,3	1.380,5
- M.C.D.T.	208,9	420,9	589,3	734,2
- Outros Subcontratos ARS:	104,8	233,2	382,4	567,3
- Outros acordos ARS	40,5	91,3	158,0	
- Hosp Cruz Vermelha	5,9	11,8	15,4	
- CMFR Sul	1,9	3,6	5,2	
- Hosp. Prelada	8,7	17,5	26,2	
- Cascais PP	18,8	38,2	50,2	
- Braga PP	27,6	59,7	98,9	
- V. Franca Xira PP	0,0	3,3	13,3	
- Outros	1,4	7,8	15,2	
- Outros Subcontratos HSPA	2,4	5,9	9,0	17,5
- Outros Serviços de Saúde (EPE)	1.113,6	2.209,5	3.382,8	4.480,6
Imobilizações	5,8	23,7	39,0	94,5
Outras Desp. do Exerc. (inclui Out Desp.SNS)	34,6	65,7	89,7	172,7
- Outras despesas SNS	21,6	39,5	47,7	121,3
- Outras das Instituições	13,0	26,2	42,0	51,5
<b>Total da Despesa do Ano</b>	<b>2.105,4</b>	<b>4.285,7</b>	<b>6.493,3</b>	<b>8.850,0</b>
<b>Saldo</b>	<b>-21,5</b>	<b>-97,2</b>	<b>-207,5</b>	<b>-260,6</b>

Fonte: Dados recebidos da ACSS.

Relativamente ao endividamento do SNS, o Quadro 15 evidencia o *stock* da dívida ajustada, tendo por base o Balanço Consolidado elaborado pela ACSS e os dados fornecidos por esta entidade, nomeadamente o montante das verbas consignadas que ascendem, em 2011, a € 157,4 milhões.

**Quadro 15. Stock da Dívida Ajustado do SNS**

Stock dívida ajustado SNS	2008	2009	2010	2011	VARIACÃO %	
			(ACEAAP)	(ACSS)	10/11	08/11
<b>DIVIDAS A TERCEIROS - Médio e longo prazo</b>	0	7.195.785	12.752.233	12.722.859	-0,23%	
23 Empréstimos obtidos	0	7.195.785	12.752.233	12.722.859	-0,23%	
<b>DIVIDAS A TERCEIROS - Curto Prazo</b>	<b>2.439.319.944</b>	<b>2.632.730.439</b>	<b>3.287.135.894</b>	<b>3.602.162.914</b>	<b>9,58%</b>	<b>47,67%</b>
219 Adiantamentos de Cl., utentes e inst. Estado	41.868.368	7.302.862	28.496.762	-382.846.856	-1443,47%	-1014,41%
221 Fornecedores, c/c	612.896.662	1.081.027.336	1.539.434.935	2.252.773.872	46,34%	267,56%
228 Fornec-facturas em recepção e conferência	72.175.212	89.172.850	44.030.090	38.884.177	-11,69%	-46,13%
23 - Empréstimos obtidos	765.268.214	567.324.299	450.342.365	466.261.754	3,53%	-39,07%
24 Estado e outros entes públicos	87.461.674	95.060.638	101.468.914	97.710.698	-3,70%	11,72%
252 Credores pela Execução do Orçamento	0		1.092	0	-100,00%	
2611 Fornecedores imobilizado, c/c	80.027.295	104.380.110	129.296.527	122.825.885	-5,00%	53,48%
262/3/4+267/8 Outros Credores	779.622.519	688.462.344	994.065.209	1.006.553.384	1,26%	29,11%
<b>TOTAL DAS DIVÍDAS</b>	<b>2.439.319.944</b>	<b>2.639.926.224</b>	<b>3.299.888.127</b>	<b>3.614.885.774</b>	<b>9,55%</b>	<b>48,19%</b>
Disponibilidades	1.392.966.424	1.167.913.882	725.200.210	454.124.876	-37,38%	-67,40%
Verbas consignadas	291.831.852	168.350.828	330.505.598	157.359.899	-52,39%	-46,08%
Tesouraria ajustada	1.101.134.572	999.563.054	394.694.612	296.764.977	-9,22%	-73,05%
<b>TOTAL</b>	<b>1.338.185.372</b>	<b>1.640.363.170</b>	<b>2.905.193.515</b>	<b>3.318.120.797</b>	<b>14,21%</b>	<b>147,96%</b>

Fonte: Relatório n.º 16/2011 – 2ª S do TC e Relatório e Contas do SNS de 2011 elaborado pela ACSS, adaptado.

O “*stock* da dívida ajustado” é de 3.318.120.797€, o que consubstancia um agravamento de 14,21%, de 2010 para 2011. Comparando o exercício de 2011 com o de 2008 esta variação ascende a 147,96%.

Saliente-se que no exercício de 2012 foi publicada a Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro – Lei dos Compromissos e dos Pagamentos em Atraso (LCPA) cujo principal desiderato é o de estabelecer regras e procedimentos tendentes a reduzir o nível de endividamento das entidades públicas com especial enfoque nos pagamentos em atraso.

Face ao *stock* de dívida evidenciado e à publicação daquele diploma, de aplicação obrigatória a todas as entidades que integram o SNS, impõe-se analisar o conjunto de circulares emanadas pela ACSS que regulamentam a implementação da LCPA nas entidades do SNS.

De acordo com a análise realizada – *vide* Apêndice 2 “Implicações da aplicação da Lei dos Compromissos no exercício do controlo do endividamento do SNS – Conformidade Normativa”, distingue-se a necessidade de proceder à revisão de algumas das circulares emitidas pela ACSS.

## 5. Conclusões

---

A título de conclusões a equipa da ACEAap salienta o seguinte:

○ **Conta consolidada do SNS de 2011:**

- A ACSS elaborou para o exercício de 2011 o relatório que designou de Relatório e Contas Ministério da Saúde 2011. Não nos parece que esta designação seja a que melhor exprima o conteúdo do mesmo, uma vez essencialmente está em causa a consolidação do SNS e não do MS. De facto, a única exceção verificada diz respeito à consolidação orçamental do Ministério da Saúde.
- No processo de eliminação de saldos e transações intragrupo levado a cabo pela ACSS subsistem operações que não conciliam persistindo o recurso a “*Plug Accounts*”. Na situação da *Plug Account* não estar equilibrada geram-se diferenças de conciliação, cuja razão da ocorrência não é indagada e, conseqüentemente, corrigida pela ACSS. Ao invés, a diferença de conciliação reportada na *Plug Account* permite a manipulação dos dados de forma a garantir o equilíbrio das demonstrações financeiras.
- No processo conducente à fusão na Unidade Local de Saúde do Nordeste, EPE dos Centro Hospitalar do Nordeste, E. P. E. e o Agrupamento dos Centros de Saúde (ACES) do Alto Trás-os-Montes — Nordeste, questiona-se a forma de integração do ACES do Alto Trás-os-Montes — Nordeste, uma vez o capital da ULS do Nordeste, E. P. E. não foi em 2011 aumentado por entradas em espécie através dos bens imóveis pertencentes ao domínio privado do Estado (Decreto-Lei n.º 67/2011, de 2 de junho, artigo 6.º, n.º2).
- O processo de eliminação de saldos e transações intragrupo levado a cabo pela ACSS no exercício de 2011 foi afetado pelo substancial número de transformações ocorridas durante o período. A falta de documentação adequada dos ajustamentos e anulações efetuados dificulta a sua análise e interpretação, em toda a sua extensão, tendo-se verificado insuficientes para neutralizar o papel da ACSS enquanto tesoureiro do SNS.
- No entanto, a equipa da ACEAap considera que, uma vez que a ACSS possui uma ferramenta de consolidação cujo objetivo é facilitar a anulação de saldos e transações intragrupo, não se justifica que parte das anulações continue a ser efetuada manualmente, sobretudo quando se trata de anulações referentes à faturação das EPE à ACSS.


- O processo de eliminação de saldos referentes a adiantamentos resultou num saldo devedor da conta 219 no valor de 382.846.856€, contranatura.
  - A correção das transações com as entidades extintas não foi devidamente efetuada por contrapartida da conta 59 Resultados Transitados.
  - Os movimentos e operações concretizados demonstram que a performance económica da ACSS 'SNS', enquanto intermediária, não foi neutralizada, pelo que influencia material e indesejavelmente a performance económica do SNS.
  - Face à diferença obtida não conciliável (-87.749.837,71€), entre o resultado obtido pela ACSS (-324.459.287€) e o resultante do exercício confirmatório (-412.209.125€), o processo de consolidação levado a cabo pela ACSS, revelou-se insuficiente e coloca em causa a fiabilidade dos resultados obtidos.
  - O exercício que resulta da agregação dos resultados das entidades EPE e SPA sem a ACSS 'SNS' vem colocar em causa a fiabilidade das grandezas contabilísticas apresentadas pela ACSS.
- **Desempenho económico-financeiro do SNS para efeitos das contas nacionais:**
- O “stock da dívida ajustado” é de 3.318.120.797€, o que consubstancia um agravamento de 14,21%, de 2010 para 2011. Comparando o exercício de 2011 com o de 2008 esta variação ascende a 147,96%;
  - O défice apurado em 2011 (260.575.102,18€) é cerca de metade do verificado em 2010.
  - Na sequência da publicação da LCPA e do Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21 de junho, que a regulamenta, a ACSS emanou um conjunto de circulares que regulamentam a implementação da LCPA nas entidades do SNS.
  - De acordo com a análise realizada – *vide* apêndice “Implicações da aplicação da Lei dos Compromissos no exercício do controlo do endividamento do SNS – Conformidade Normativa, evidencia-se a necessidade de proceder à revisão de algumas das circulares emitidas pela ACSS para a implementação efetiva da LCPA.

O papel desempenhado pela ACSS enquanto entidade consolidante do SNS e do MS é atípico, Em nossa opinião, esta entidade não satisfaz os requisitos de entidade consolidante, sendo predominantemente tesoureira do SNS, pelo que, não se neutralizando o seu efeito, tal como demonstrado, o processo de consolidação é enviesado.



Porto, 1 de julho de 2013

Pel' A equipa



---

Pedro Mota e Costa  
(Partner da ACEAap)

## Apêndices

---



## **Apêndice 1. Demonstrações financeiras resultantes do exercício confirmatório alternativo do SNS 2011**

Consultadoria no âmbito dos trabalhos conducentes ao acompanhamento da Auditoria orientada à Consolidação de Contas e Análise à Situação Económico-financeira do Serviço Nacional de Saúde 2011

Projeção da DR sem considerar a ACSS (999).  
Soma de todas as entidades que concorrem para o perímetro excluindo a ACSS (999) e as entidades extintas.

Demonstração de Resultados		SEE		SPA		SEE+SPA		HYP	Após HYP	ACSS	Soma
Código	Custos e perdas	2011	Dezembro 2010	2011	2011	2011	2011				
<b>61</b>	<b>Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas:</b>				0,00		159,68		159,68	0,00	159,68
612	Mercadorias	159,68	10.865,56								
616	Matérias	1.380.361.724,74	1.204.521.146,52	143.168.531,14		1.523.530.255,88		-669.844,36	1.522.860.411,52	102.368,18	1.522.962.779,70
		<b>1.380.361.884,42</b>	<b>1.204.532.012,08</b>	<b>143.168.531,14</b>		<b>1.523.530.415,56</b>		<b>-669.844,36</b>	<b>1.522.860.571,20</b>	<b>102.368,18</b>	<b>1.522.962.939,38</b>
62	Fornecimentos e serviços externos	784.217.830,37	757.975.063,37	2.908.812.624,41		3.693.030.454,78		-108.225.190,53	3.584.805.264,25	81.431.067,35	3.666.236.331,60
<b>64</b>	<b>Custos com o pessoal:</b>										
641	Remunerações dos órgãos directivos	11.468.755,31	13.754.637,85	5.310.846,00		16.779.601,31			16.779.601,31	721.290,25	17.500.891,56
642	Remunerações base de pessoal	1.867.874.068,64	1.856.587.798,71	777.674.342,56		2.645.548.411,20		-899.437,37	2.644.648.973,83	5.842.696,21	2.650.491.670,04
	<b>Encargos sociais:</b>										
643	Pensões	26.730.137,61	49.568.463,83	38.594.693,41		65.324.831,02			65.324.831,02	96.319,54	65.421.150,56
645	Encargos sobre remunerações	321.185.788,48	282.936.935,06	121.773.560,95		442.959.349,43		-115.946,90	442.843.402,53	1.143.566,90	443.986.969,43
646	Seguros acidentes trabalho e doenças profissionais	4.202.492,63	3.958.389,31	103.175,37		4.305.668,00		-2.329,80	4.303.338,20	5.784,56	4.309.122,76
647	Encargos sociais voluntários	7.364.716,84	6.952.755,66	3.654.691,25		11.019.408,09		-1.467,01	11.017.941,08	40.500,67	11.058.441,75
648	Outros custos com o pessoal	6.932.273,23	11.552.828,54	2.220.539,85		9.152.813,08		-85.602,63	9.067.210,45	92.340,38	9.159.550,83
649	Estágios profissionais	2.810,81	0,00	2.430.173,04		2.432.983,85		0,00	2.432.983,85		2.432.983,85
		<b>2.245.761.043,55</b>	<b>2.225.311.808,96</b>	<b>951.762.022,43</b>		<b>3.197.523.065,98</b>		<b>-1.104.783,71</b>	<b>3.196.418.282,27</b>	<b>7.942.498,51</b>	<b>3.204.360.780,78</b>
63	Transferências correntes concedidas e prestações sociais	21.469,88	52.875,22	7.369.971,73		7.391.441,61		-5.759.719,79	1.631.721,82	15.000,00	1.646.721,82
66	Amortizações do exercício	157.644.698,77	140.309.173,77	57.000.683,36		214.645.382,13		0,00	214.645.382,13	11.100.971,34	225.746.353,47
67	Provisões do exercício	22.949.736,35	20.707.228,38	3.775.040,51		26.724.776,86		0,00	26.724.776,86	0,00	26.724.776,86
		<b>180.594.435,12</b>	<b>161.016.402,15</b>	<b>60.775.723,87</b>		<b>241.370.158,99</b>		<b>0,00</b>	<b>241.370.158,99</b>	<b>11.100.971,34</b>	<b>252.471.130,33</b>
65	Outros custos e perdas operacionais	4.722.550,76	4.402.020,35	2.364.039,18		7.086.589,94		-5.587,20	7.081.002,74	166.417,11	7.247.419,85
	(A)	<b>4.595.679.214,10</b>	<b>4.353.290.182,13</b>	<b>4.074.252.912,76</b>		<b>8.669.932.126,86</b>		<b>-115.765.125,59</b>	<b>8.554.167.001,27</b>	<b>100.758.322,49</b>	<b>8.654.925.323,76</b>
68	Custos e perdas financeiros	12.511.267,88	11.770.526,08	4.433.640,37		16.944.908,25		-2.652,44	16.942.255,81	207,11	16.942.462,92
	(C)	<b>4.608.190.481,98</b>	<b>4.365.060.708,21</b>	<b>4.078.686.553,13</b>		<b>8.686.877.035,11</b>		<b>-115.767.778,03</b>	<b>8.571.109.257,08</b>	<b>100.758.529,60</b>	<b>8.671.867.786,68</b>
69	Custos e perdas extraordinários	98.272.747,63	83.670.780,34	152.161.513,54		250.434.261,17		-38.491.019,95	211.943.241,22	2.544.265,47	214.487.506,69
	(E)	<b>4.706.463.229,61</b>	<b>4.448.731.488,55</b>	<b>4.230.848.066,67</b>		<b>8.793.311.296,28</b>		<b>-154.258.797,98</b>	<b>8.783.052.498,30</b>	<b>103.302.795,07</b>	<b>8.886.355.293,37</b>
86	Imposto sobre o rendimento do exercício	10.806.182,41	8.803.050,77	0,00		10.806.182,41		0,00	10.806.182,41	0,00	10.806.182,41
	(G)	<b>4.717.269.412,02</b>	<b>4.457.534.539,32</b>	<b>4.230.848.066,67</b>		<b>8.948.117.478,69</b>		<b>-154.258.797,98</b>	<b>8.793.858.680,71</b>	<b>103.302.795,07</b>	<b>8.897.161.475,78</b>
88	Resultado líquido do exercício	-378.233.666,87	-293.363.921,20	-15.816.799,07		-394.050.465,94		0,00	-394.050.465,94	-18.158.658,77	-412.209.124,71
		<b>4.339.035.745,15</b>	<b>4.164.170.618,12</b>	<b>12.574.778.597,46</b>		<b>8.554.067.012,75</b>		<b>-154.258.797,98</b>	<b>8.399.808.214,77</b>	<b>85.144.136,30</b>	<b>8.484.952.351,07</b>
		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		<b>0,00</b>		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

Código	Proveitos e ganhos	Após Regularizações 2011	Dezembro 2010	Após Regularizações 2011	Após Regularizações 2011			ACSS	Soma		
<b>71</b>	<b>Vendas e prestações de serviços:</b>										
711	Vendas	1.433.886,07	1.766.661,36	54.087,64		1.487.973,71		0,00	1.487.973,71		
712	Prestações de serviços	4.019.357.488,82	3.842.749.231,68	126.899.845,59		4.146.257.334,41		-1.415.637,56	4.050.165.438,00	1.991.990,04	4.052.157.428,04
		<b>4.020.791.374,89</b>	<b>3.844.515.893,04</b>	<b>126.953.933,23</b>		<b>4.147.745.308,12</b>		<b>-97.507.533,97</b>	<b>4.050.237.774,15</b>	<b>1.991.990,04</b>	<b>4.052.229.764,19</b>
72	Impostos, taxas e outros	327.967,65	13.732,33	1.998.849,57		2.326.817,22		-2.580,57	2.324.236,65	0,00	2.324.236,65
75	Trabalhos para a própria entidade	174.700,91	1.224.524,25	0,00		174.700,91		0,00	174.700,91	0,00	174.700,91
73	Proveitos suplementares	15.655.390,92	14.577.669,20	967.510,11		16.622.901,03		-454.134,75	16.168.766,28	0,00	16.168.766,28
<b>74</b>	<b>Transferências e subsídios correntes obtidos:</b>										
741	Transferências - Tesouro	0,00	0,00	495.201,98		495.201,98		0,00	495.201,98	76.306.256,61	76.801.458,59
742	Transferências correntes obtidas	16.144.168,30	13.955.744,96	3.980.461.170,10		3.996.605.338,40		0,00	3.996.605.338,40	693.287,63	3.997.298.626,03
743	Subsídios correntes obtidos - outros entes públicos	955.082,98	2.016.514,97	808.587,13		1.763.670,11		-108,04	1.763.562,07	0,00	1.763.562,07
749	De outras entidades	1.890.423,33	2.031.799,45	231.621,55		2.122.044,88		0,00	2.122.044,88	0,00	2.122.044,88
		<b>18.989.674,61</b>	<b>18.004.059,38</b>	<b>3.981.996.580,76</b>		<b>4.000.986.255,37</b>		<b>-108,04</b>	<b>4.000.986.147,33</b>	<b>76.999.544,24</b>	<b>4.077.985.691,57</b>
76	Outros proveitos e ganhos operacionais	130.802.212,46	119.805.893,01	27.843.659,77		158.645.872,23		-36.704.083,08	121.941.789,15	178.033,14	122.119.822,29
	(B)	<b>4.186.741.321,44</b>	<b>3.998.141.771,21</b>	<b>4.139.760.533,44</b>		<b>8.326.501.854,88</b>		<b>-134.668.440,41</b>	<b>8.191.833.414,47</b>	<b>79.169.567,42</b>	<b>8.271.002.981,89</b>
78	Proveitos e ganhos financeiros	11.960.865,91	11.326.417,83	738.270,31		12.699.136,22		1.117,38	12.700.253,60	0,00	12.700.253,60
	(D)	<b>4.198.702.187,35</b>	<b>4.009.468.189,04</b>	<b>4.140.498.803,75</b>		<b>8.339.200.991,10</b>		<b>-134.667.323,03</b>	<b>8.204.533.668,07</b>	<b>79.169.567,42</b>	<b>8.283.703.235,49</b>
79	Proveitos e ganhos extraordinários	140.333.557,80	154.702.429,08	74.532.463,85		214.866.021,65		-19.591.474,95	195.274.546,70	5.974.568,88	201.249.115,58
	(F)	<b>4.339.035.745,15</b>	<b>4.164.170.618,12</b>	<b>4.215.031.267,60</b>		<b>8.554.067.012,75</b>		<b>-154.258.797,98</b>	<b>8.399.808.214,77</b>	<b>85.144.136,30</b>	<b>8.484.952.351,07</b>
	Resumo:										
	Resultados operacionais: (B) - (A) =	-408.937.892,66	-355.148.410,92	65.507.620,68		-343.430.271,98		-18.903.314,82	-362.333.586,80	-21.588.755,07	-383.922.341,87
	Resultados financeiros: [(D) - B] - [(C) - A] =	-550.401,97	-444.108,25	-3.695.370,06		-4.245.772,03		3.769,82	-4.242.002,21	-207,11	-4.242.209,32
	Resultados correntes: (D) - (C) =	-409.488.294,63	-355.592.519,17	61.812.250,62		-347.676.044,01		-18.899.545,00	-366.575.589,01	-21.588.962,18	-388.164.551,19
	Resultados extraordinários	42.060.810,17	71.031.648,74	-77.629.049,69		-35.568.239,52		18.899.545,00	-16.678.694,52	3.430.303,41	-13.238.391,11
	Resultados antes de impostos: (F) - (E) =	-367.427.484,46	-284.560.870,43	-15.816.799,07		-383.244.283,53		0,00	-383.244.283,53	-18.158.658,77	-401.402.942,30
	Imposto sobre o rendimento do exercício	10.806.182,41	8.803.050,77	0,00		10.806.182,41		0,00	10.806.182,41	0,00	10.806.182,41
	Resultado líquido do exercício: (F) - (G) =	-378.233.666,87	-293.363.921,20	-15.816.799,07		-394.050.465,94		0,00	-394.050.465,94	-18.158.658,77	-412.209.124,71

Soma de todas entidades exceto a ACSS grande (999) e as extintas a 31-12-2011.

Código	Balço	SEE			SPA			SPA+SEE			Aj Hyp	ACSS 1	Soma
		AB	AP	AL	AB	AP	AL	2011					
								AB	AP	AL			
	<b>Imobilizado:</b>												
	<b>Bens de domínio público:</b>												
451	Terrenos e recursos naturais	17.396.675,00	0,00	17.396.675,00	0,00	0,00	0,00	17.396.675,00	0,00	17.396.675,00	0,00	0,00	17.396.675,00
452	Edifícios	75.786.204,23	9.750.657,44	66.035.546,79	0,00	0,00	0,00	75.786.204,23	9.750.657,44	66.035.546,79	0,00	0,00	66.035.546,79
453	Outras construções e infra-estruturas	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
455	Bens do património histórico, artístico e cultural	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
459	Outros bens de domínio público	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
445	Imobilizações em curso de bens de domínio público	6.211.794,34	0,00	6.211.794,34	4.630,94	0,00	4.630,94	6.216.425,28	0,00	6.216.425,28	0,00	0,00	6.216.425,28
446	Adiantamentos por conta de bens de domínio público	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
		<b>99.394.673,57</b>	<b>9.750.657,44</b>	<b>89.644.016,13</b>	<b>4.630,94</b>	<b>0,00</b>	<b>4.630,94</b>	<b>99.399.304,51</b>	<b>9.750.657,44</b>	<b>89.648.647,07</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>89.648.647,07</b>
	<b>Imobilizações incorpóreas:</b>												
431	Despesas de instalação	4.654.899,64	4.030.297,51	624.602,13	8.121.763,95	6.601.096,05	1.520.667,90	12.776.663,59	10.631.393,56	2.145.270,03	0,00	0,00	2.145.270,03
432	Despesas de investigação e de desenvolvimento	4.563.812,69	3.862.263,24	701.549,45	11.468.176,83	11.083.637,70	384.539,13	16.031.989,52	14.945.900,94	1.086.088,58	0,00	0,00	1.086.088,58
433	Propriedade industrial	2.544,66	368,28	2.176,38	1.546.907,96	47.061,88	1.499.846,08	1.549.452,62	47.430,16	1.502.022,46	0,00	0,00	1.502.022,46
443	Imobilizações em curso de imobilizações incorpóreas	2.693.410,03	0,00	2.693.410,03	0,00	0,00	0,00	2.693.410,03	0,00	2.693.410,03	0,00	0,00	2.693.410,03
449	Adiantamentos por conta de imobilizações incorpóreas	3.013,46	0,00	3.013,46	0,00	0,00	0,00	3.013,46	0,00	3.013,46	0,00	0,00	3.013,46
		<b>11.917.680,48</b>	<b>7.892.929,03</b>	<b>4.024.751,45</b>	<b>21.136.848,74</b>	<b>17.731.795,63</b>	<b>3.405.053,11</b>	<b>33.054.529,22</b>	<b>25.624.724,66</b>	<b>7.429.804,56</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>7.429.804,56</b>
	<b>Imobilizações corpóreas:</b>												
421	Terrenos e recursos naturais	159.245.248,07	7.784,85	159.237.463,22	28.123.292,52	42.509,98	28.080.782,54	187.368.540,59	50.294,83	187.318.245,76	0,00	750.000,00	188.068.245,76
422	Edifícios e outras construções	1.522.071.968,37	443.069.243,53	1.079.002.724,84	605.959.153,72	229.502.748,24	376.456.405,48	2.128.031.122,09	672.571.991,77	1.455.459.130,32	0,00	2.198.493,75	1.457.657.624,07
423	Equipamento básico	1.417.736.936,36	1.075.615.856,33	342.121.080,03	247.340.860,79	184.506.259,09	62.834.601,70	1.665.077.797,15	1.260.122.115,42	404.955.681,73	0,00	0,00	404.955.681,73
424	Equipamento de transporte	14.557.111,88	11.601.478,43	2.955.633,45	20.181.160,40	14.923.551,03	5.257.609,37	34.738.272,28	26.525.029,46	8.213.242,82	0,00	0,00	8.213.242,82
425	Ferramentas e utensílios	4.071.867,65	3.416.208,88	655.658,77	550.001,57	454.376,13	95.625,44	4.621.869,22	3.870.585,01	751.284,21	0,00	0,00	751.284,21
426	Equipamento administrativo	388.139.348,50	322.247.563,17	65.891.785,33	206.941.152,72	168.375.433,73	38.565.718,99	595.080.501,22	490.622.996,90	104.457.504,32	0,00	14.977.637,14	119.435.141,46
427	Taras e vasilhame	113.215,89	109.073,39	4.142,50	76.427,90	41.724,03	34.703,87	189.643,79	150.797,42	38.846,37	0,00	0,00	38.846,37
429	Outras imobilizações corpóreas	11.719.097,84	8.690.502,30	3.028.595,54	3.372.618,35	2.562.891,99	809.726,36	15.091.716,19	11.253.394,29	3.838.321,90	0,00	0,00	3.838.321,90
442	Imobilizações em curso de imobilizações corpóreas	185.828.189,44	0,00	185.828.189,44	202.748.715,95	0,00	202.748.715,95	388.576.905,39	0,00	388.576.905,39	0,00	0,00	388.576.905,39
448	Adiantamentos por conta de imobilizações corpóreas	3.025.111,58	0,00	3.025.111,58	501.094,81	0,00	501.094,81	3.526.206,39	0,00	3.526.206,39	0,00	0,00	3.526.206,39
		<b>3.706.508.095,58</b>	<b>1.864.757.710,88</b>	<b>1.841.750.384,70</b>	<b>1.315.794.478,73</b>	<b>600.409.494,22</b>	<b>715.384.984,51</b>	<b>5.022.302.574,31</b>	<b>2.465.167.205,10</b>	<b>2.557.135.369,21</b>	<b>0,00</b>	<b>17.926.130,89</b>	<b>2.575.061.500,10</b>
	<b>Investimentos financeiros:</b>												
411	Partes de capital	601,28	0,00	601,28	0,00	0,00	0,00	601,28	0,00	601,28	0,00	0,00	601,28
412	Obrigações e títulos de participação	0,00	0,00	0,00	250,00	0,00	250,00	0,00	0,00	250,00	0,00	0,00	250,00
414	Investimentos em imóveis	4.691.757,89	0,00	4.691.757,89	0,00	0,00	0,00	4.691.757,89	0,00	4.691.757,89	0,00	0,00	4.691.757,89
415	Outras aplicações financeiras	10.005.216,42	0,00	10.005.216,42	1.496,40	0,00	1.496,40	10.006.712,82	0,00	10.006.712,82	0,00	0,00	10.006.712,82
441	Imobilizações em curso de investimentos financeiros	0,00	0,00	0,00	47.286,02	0,00	47.286,02	47.286,02	0,00	47.286,02	0,00	0,00	47.286,02
447	Adiantamentos por conta de investimentos financeiros	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
		<b>14.697.575,59</b>	<b>0,00</b>	<b>14.697.575,59</b>	<b>49.032,42</b>	<b>0,00</b>	<b>49.032,42</b>	<b>14.746.608,01</b>	<b>0,00</b>	<b>14.746.608,01</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>14.746.608,01</b>
	<b>Circulante:</b>												
	<b>Existências:</b>												
36	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	159.050.068,77	1.782.938,10	157.267.130,67	41.390.196,36	0,00	41.390.196,36	200.440.265,13	1.782.938,10	198.657.327,03	-2.137.623,75	168.949,72	196.888.653,00
34	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
33	Produtos acabados e intermédios	162.015,06	0,00	162.015,06	0,00	0,00	0,00	162.015,06	0,00	162.015,06	0,00	0,00	162.015,06
32	Mercadorias	97.884,65	0,00	97.884,65	0,00	0,00	0,00	97.884,65	0,00	97.884,65	0,00	0,00	97.884,65
37	Adiantamentos por conta de compras	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
		<b>159.309.968,48</b>	<b>1.782.938,10</b>	<b>157.527.030,38</b>	<b>41.390.196,36</b>	<b>0,00</b>	<b>41.390.196,36</b>	<b>200.700.164,84</b>	<b>1.782.938,10</b>	<b>198.917.226,74</b>	<b>-2.137.623,75</b>	<b>168.949,72</b>	<b>196.948.552,71</b>
	<b>Dívidas de terceiros - Médio e longo prazo:</b>												
		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	<b>Dívidas de terceiros - Curto prazo:</b>												
28	Empréstimos concedidos	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
211	Clientes, c/c	196.691.185,75	0,00	196.691.185,75	60.750.006,60	0,00	60.750.006,60	257.441.192,35	0,00	257.441.192,35	-2.344.112,55	1.287.988,43	256.385.068,23
213	Utentes, c/c	7.952.790,72	0,00	7.952.790,72	11.223.039,49	0,00	11.223.039,49	19.175.830,21	0,00	19.175.830,21	-1.852.128,21	0,00	17.323.702,00
215	Instituições do Estado	1.032.394.123,91	0,00	1.032.394.123,91	97.018.413,53	0,00	97.018.413,53	1.129.412.537,44	0,00	1.129.412.537,44	-416.402.972,23	7.618.629,97	720.338.595,18
218	Clientes e utentes de cobrança duvidosa	137.021.379,98	129.807.209,62	7.214.170,36	225.971,14	361.198,16	-135.227,02	137.247.351,12	130.168.407,78	7.078.943,34	-438.343,43	0,00	6.640.599,91
251	Devedores pela execução do orçamento	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
229	Adiantamentos a fornecedores	1.646.759,48	0,00	1.646.759,48	888.719,60	0,00	888.719,60	2.535.479,08	0,00	2.535.479,08	0,00	0,00	2.535.479,08
2619	Adiantamentos a fornecedores de imobilizado	2.464.232,54	0,00	2.464.232,54	289.753,71	0,00	289.753,71	2.753.986,25	0,00	2.753.986,25	0,00	0,00	2.753.986,25
24	Estado e outros entes de imobilizado	11.583.894,21	0,00	11.583.894,21	8.039.359,97	0,00	8.039.359,97	19.623.254,18	0,00	19.623.254,18	-307,72	0,00	19.622.946,46
	Outros devedores	262.192.121,09	19.005.463,25	243.186.657,84	313.191.847,39	0,00	313.191.847,39	575.383.968,48	19.005.463,25	556.378.505,23	35.587.861,94	0,00	591.966.367,17
262/3/4+266/7/8		<b>1.651.946.487,68</b>	<b>148.812.672,87</b>	<b>1.503.133.814,81</b>	<b>491.627.111,43</b>	<b>361.198,16</b>	<b>491.265.913,27</b>	<b>2.143.573.599,11</b>	<b>149.173.871,03</b>	<b>1.994.399.728,08</b>	<b>-385.539.602,20</b>	<b>8.906.618,40</b>	<b>1.617.766.744,28</b>
	<b>Títulos negociáveis:</b>												
151	Ações	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
152	Obrigações e títulos de participação	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
153	Títulos da dívida pública	6.500.000,00	0,00	6.500.000,00	0,00	0,00	0,00	6.500.000,00	0,00	6.500.000,00	0,00	0,00	6.500.000,00
159	Outros títulos	35.775,86	0,00	35.775,86	0,00	0,00	0,00	35.775,86	0,00	35.775,86	0,00	0,00	35.775,86
18	Outras aplicações de tesouraria	61.100.000,00	0,00	61.100.000,00	0,00	0,00	0,00	61.100.000,00	0,00	61.100.000,00	0,00	0,00	61.100.000,00

Consultadoria no âmbito dos trabalhos conducentes ao acompanhamento da Auditoria orientada à Consolidação de Contas e Análise à Situação Económico-financeira do Serviço Nacional de Saúde 2011

Código		Após Regularizações 2011	Dezembro 2010
	<b>Fundos próprios:</b>		
51	Património	1.864.904.349,70	1.597.162.685,00
56	Reservas de reavaliação	265.986.080,01	219.825.726,10
	Reservas:	0,00	0,00
571	Reservas legais	25.036.288,00	24.901.433,26
572	Reservas estatutárias	47.962.216,99	38.851.061,21
574	Reservas livres	346.065.604,14	287.461.082,32
575	Subsídios	126.787.917,08	108.072.119,08
576	Doações	95.709.816,71	39.230.270,17
577	Reservas decorrentes da transferência de activos	316.496.566,84	265.026.310,69
		<b>3.088.948.839,47</b>	<b>2.580.530.687,83</b>
59	Resultados transitados	-1.889.817.552,42	-1.352.165.480,61
88	Resultado líquido do exercício	-378.233.666,87	-293.363.921,20
	<b>Total dos fundos próprios</b>	<b>820.897.620,18</b>	<b>935.001.286,02</b>
	<b>Passivo:</b>		
292	Provisões para riscos e encargos	52.475.107,39	25.137.572,32
	<b>Dívidas a terceiros - Médio e longo prazo:</b>		
23	Empréstimos obtidos	12.722.859,37	12.752.233,03
		<b>12.722.859,37</b>	<b>12.752.233,03</b>
	<b>Dívidas a terceiros - Curto prazo:</b>		
219	Adiantamentos de clientes, utentes e instituições MS	1.338.026.065,22	935.583.015,04
221	fornecedores, c/c	2.027.733.219,87	1.146.506.326,09
228	fornecedores - facturas em recepção e conferência	40.964.535,78	45.433.174,65
23	Empréstimos obtidos	466.261.754,23	420.207.552,88
252	Credores pela execução do orçamento	0,00	0,00
2611	fornecedores de imobilizado, c/c	95.738.248,44	83.736.775,55
24	Estado e outros entes públicos	75.448.868,33	70.125.263,24
262/3/A+267/8	Outros credores	389.766.458,74	293.082.048,51
		<b>4.433.939.150,61</b>	<b>2.994.674.155,96</b>
	<b>Acréscimos e diferimentos:</b>		
273	Acréscimos de custos	340.346.851,47	338.407.028,86
274	Proveitos diferidos	276.433.963,58	205.078.112,77
		<b>616.780.815,05</b>	<b>543.485.141,63</b>
	<b>Total do Passivo</b>	<b>5.115.917.932,42</b>	<b>3.576.049.102,94</b>
	<b>Total dos Fundos próprios e do Passivo</b>	<b>5.936.815.552,60</b>	<b>4.511.050.388,96</b>

Após Regularizações 2011	Dezembro 2010
13.780.736,22	13.780.736,22
12.437.796,42	12.437.796,42
0,00	0,00
0,00	0,00
0,00	0,00
0,00	0,00
1.482.340,98	1.482.340,98
228.666.705,02	305.468.429,42
14.640.263,88	14.637.587,94
84.149.366,48	84.149.366,48
<b>355.157.209,00</b>	<b>431.956.257,46</b>
-622.249.377,62	-432.605.718,87
-15.816.799,07	-176.623.961,53
<b>-282.908.967,69</b>	<b>-177.273.422,94</b>
4.560.787,93	1.263.096,09
0,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
488.348,11	425.101,68
146.661.130,68	142.143.800,12
651.361,39	2.119.498,20
0,00	0,00
0,00	1.092,39
27.088.422,95	33.214.774,26
32.226.403,74	28.299.981,67
1.001.210.872,71	941.021.029,43
<b>1.208.326.539,58</b>	<b>1.147.225.277,75</b>
65.187.901,15	127.888.567,04
368.450.254,23	291.491.089,88
<b>433.638.155,38</b>	<b>419.379.656,92</b>
<b>1.646.525.482,89</b>	<b>1.567.868.030,76</b>
1.363.616.515,20	1.390.594.607,82

Após Regularizações 2011	Dezembro 2010
1.878.685.085,92	1.610.943.421,22
278.423.876,43	232.263.522,52
0,00	0,00
25.036.288,00	24.901.433,26
47.962.216,99	38.851.061,21
347.547.945,12	288.943.423,30
355.454.622,10	413.540.548,50
110.350.080,59	53.867.858,11
400.645.933,32	349.175.677,17
<b>3.444.106.048,47</b>	<b>3.012.486.945,29</b>
-2.512.066.930,04	-1.784.771.199,48
-394.050.465,94	-469.987.882,73
<b>537.988.652,49</b>	<b>757.727.863,08</b>
57.035.895,32	26.400.668,41
12.722.859,37	12.752.233,03
<b>12.722.859,37</b>	<b>12.752.233,03</b>
1.338.514.413,33	936.008.116,72
2.174.394.350,55	1.288.650.126,21
41.615.897,17	47.552.672,85
466.261.754,23	420.207.552,88
0,00	1.092,39
122.826.671,39	116.951.549,81
107.675.272,07	98.425.244,91
1.390.977.331,45	1.234.103.077,94
<b>5.642.265.690,19</b>	<b>4.141.899.433,71</b>
405.534.752,62	466.295.595,90
644.884.217,81	496.569.202,65
<b>1.050.418.970,43</b>	<b>962.864.798,55</b>
<b>6.762.443.415,31</b>	<b>5.143.917.133,70</b>
7.300.432.067,80	5.901.644.996,78

Aj Hyp		
0,00	5.808.746,26	1.884.493.832,18
0,00	0,00	278.423.876,43
0,00	0,00	0,00
0,00	0,00	25.036.288,00
0,00	0,00	47.962.216,99
0,00	0,00	347.547.945,12
0,00	0,00	399.020.492,30
0,00	5.400,98	110.355.481,57
0,00	0,00	400.645.933,32
<b>0,00</b>	<b>49.380.017,44</b>	<b>3.493.486.065,91</b>
0,00	27.448.091,96	-2.484.618.838,08
0,00	-18.158.658,77	-412.209.124,71
<b>0,00</b>	<b>58.669.450,63</b>	<b>596.658.103,12</b>
0,00	0,00	57.035.895,32
0,00	0,00	12.722.859,37
<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>12.722.859,37</b>
0,00	0,00	1.338.514.413,33
-8.167.447,39	17.580.011,62	2.183.806.914,78
-2.908.063,99	0,00	38.707.833,18
0,00	0,00	466.261.754,23
0,00	0,00	0,00
-786,50	0,00	122.825.884,89
-621.915,52	44.979,49	107.098.336,04
-373.712.567,54	0,00	1.017.264.763,91
<b>-385.410.780,94</b>	<b>17.624.991,11</b>	<b>5.274.479.900,36</b>
153.602,91	1.026.539,19	406.714.894,72
-101.103,53	0,00	644.783.114,28
<b>52.499,38</b>	<b>1.026.539,19</b>	<b>1.051.498.009,00</b>
<b>-385.358.281,56</b>	<b>18.651.530,30</b>	<b>6.395.736.664,05</b>
<b>-385.358.281,56</b>	<b>77.320.980,93</b>	<b>6.992.394.767,17</b>

## Apêndice 2. Implicações da aplicação da Lei dos Compromissos no exercício do controlo do endividamento do SNS – Conformidade Normativa

O *stock* de dívida do SNS tem vindo a aumentar desde 2008, atingindo o montante de 3.614.885.774 € em 2011, conforme demonstra o Quadro 15.

A Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro, Lei dos Compromissos e dos Pagamentos em Atraso (LCPA), estabelece as regras aplicáveis à assunção de compromissos e aos pagamentos em atraso das entidades públicas e afirma-se como uma medida de controlo do sobre-endividamento de entidades públicas.

O aludido diploma aplica-se, por força do n.º 1 do art.º 2.º “a todas as entidades públicas do Serviço Nacional de Saúde”, incluindo as entidades públicas empresariais.

A “Proposta de Lei”<sup>6</sup> delimitou na exposição dos motivos que:

“O controlo da execução orçamental e, em particular, da despesa pública é um elemento crítico para garantir o cumprimento das metas orçamentais do Programa de Assistência Económica e Financeira (PAEF). Neste âmbito, o controlo dos pagamentos em atraso («arrears») assume uma relevância particular, sendo a não acumulação de pagamentos em atraso um critério quantitativo permanente de avaliação do PAEF. (...)”

Os pagamentos em atraso atingem montantes particularmente expressivos. Em termos muito genéricos, a origem deste fenómeno explica-se, nomeadamente, por uma deficiente aplicação dos procedimentos de registo e controlo de compromissos e pela sobrestimação recorrente das receitas orçamentadas, permitindo, no quadro dos procedimentos actuais, comprometer despesa durante a execução orçamental muito para além da efectiva capacidade de pagamento dessa despesa.

A interrupção de acumulação de dívidas implica a adopção de procedimentos mais estritos e de emergência visando o controlo dos compromissos assumidos pelas entidades públicas. Actualmente, o enfoque do controlo da despesa é colocado nos pagamentos. A eficácia do controlo obriga, no entanto, a que este seja antecipado para o momento da assunção do compromisso, momento a partir do qual a despesa é incorrida, não havendo alternativa que não seja o pagamento. A ausência de registo da factura, ou equivalente, no sistema contabilístico ou, simplesmente, o não pagamento, apenas conduzem à acumulação de pagamentos em atraso.

---

<sup>6</sup> Proposta de Lei n.º 40/XII

É indubitável que o principal desiderato da LCPA é o de contribuir para o controlo e redução do *stock* de pagamentos em atraso entendidos como:

“as contas a pagar que permaneçam nessa situação mais de 90 dias posteriormente à data de vencimento acordada ou especificada na fatura, contrato, ou documentos equivalentes.<sup>7</sup>”

Na sequência da publicação da Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro e do Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21 de junho, que a regulamenta, a ACSS emanou um conjunto de circulares tendentes à sua efetiva implementação nas entidades do SNS, a saber:

### 1. Circulares Normativas<sup>8</sup>:

- a. Circular normativa n.º 16/2012/CD, de 23 de fevereiro – Cumprimento do Decreto-Lei n.º 32/2012, de 13 de fevereiro, pelas entidades tuteladas pelo Ministério da Saúde.
- b. Circular Normativa n.º 20/2012/CD, de 2 de março - Lei n.º 8 / 2012 de 21 de fevereiro - Aprova as regras aplicáveis aos montantes a considerar nos fundos disponíveis, à assunção de compromissos e aos pagamentos em atraso das entidades públicas do SNS.
- c. Circular Normativa n.º 22/2012/UOGF, de 30 de março – Reporte das dívidas vencidas.
- d. Circular Normativa n.º 24/2012/CD, de 2 de abril - Lei n.º 8 /2012, de 21 de fevereiro.
- e. Circular Normativa n.º. 28/2012/CD, de 21/05/2012 - Implementação da Lei dos Compromissos e dos Pagamentos em Atraso.
- f. Circular Normativa n.º. 29/2012/UOGF, de 21/05/2012 - Operacionalização da Lei dos Compromissos e dos Pagamentos em Atraso.
- g. Circular Normativa n.º 34/2012/CD, de 26 de julho - Lei n.º 8/2012 de 21 de fevereiro - Aprova as regras aplicáveis aos montantes a considerar nos fundos disponíveis, à assunção de compromissos e aos pagamentos em atraso das entidades públicas do SNS (atualização II).
- h. Circular Normativa n.º 3/2013/CD, de 11 de janeiro - Lei n.º 8 / 2012 de 21 de fevereiro - Aprova as regras aplicáveis aos montantes a considerar nos fundos

---

<sup>7</sup> Alínea e) do art.º 3.º da LCPA.

<sup>8</sup> “As Circulares Normativas são documentos que contêm um conjunto de informação relativa a normas e procedimentos de actuação em determinada área do SNS.”

disponíveis, à assunção de compromissos e aos pagamentos em atraso das entidades públicas do SNS.

## 2. Circulares Informativas<sup>9</sup>:

- a. Circular informativa N.º 11/2012/UOGF, de 17/04/2012 – Circular Série A n.º 1368 da DGO. Instruções sobre cabimentos, compromissos e pagamentos em atraso. (atualização)
- b. Circular Informativa Nº 15/2012/DGF, de 29/06/2012 - Número de compromisso, artigo 5.º, n.º3, da Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro.
- c. Circular Informativa Nº 16/2012/UOC, de 11/07/2012 - Tabelas 4A e 4B: Passivos, Contas a pagar, Pagamentos em atraso, Compromissos e Pagamentos - campo [9] referente a fundos acumulados.
- d. Circular Informativa Nº 19/2012/UOC, de 30/08/2012 - Reporte das Tabelas 1, 2A, 2B e 3 referente à Lei dos Compromissos e Pagamentos em Atraso.

Impõe-se fazer uma análise cuidada de algumas daquelas circulares.

A Circular Normativa n.º 20/2012/CD, de 2 de março delimita um conjunto de orientações para as entidades públicas empresariais do SNS relativamente à aplicação da LCPA.

No ponto 1 refere-se que:

1. Os fundos disponíveis, definidos na alínea f) do artigo 3.º, abrangem: a) 100% do adiantamento por conta do contrato programa em vigor (com os valores limite definidos no anexo 1 da presente circular), para os três meses seguintes; b) a previsão de receita efetiva própria a cobrar nos três meses seguintes. Esta previsão de receita própria, não pode ser superior à média de receita própria cobrada nos três meses anteriores aos da previsão, excluindo deste cálculo a receita extraordinária.

Considerando que a alínea f) do artigo 3 da LCPA estabelece nas subalíneas i) a vii) a natureza das receitas a atender para os cálculo dos fundos disponíveis. A subalínea iii) da referida alínea, prevê que para aquele cálculo pode ser considerada a receita efetiva própria que tenha sido cobrada ou recebida como adiantamento, prevendo a subalínea iv) a previsão da receita efetiva própria a cobrar nos três meses seguintes.

---

<sup>9</sup> “As Circulares Informativas são documentos que contêm um conjunto de informação relativa a procedimentos de actuação em determinada área do SNS”

Desta forma, os adiantamentos deverão concorrer para o apuramento dos fundos disponíveis na exata medida dos valores efetivamente arrecadados acumulados até n-1, não podendo ser feito o exercício de extrapolação preconizado para n, n+1 e n+2 (90 dias).

Acresce referir que, sempre que as entidades tenham pagamentos em atraso ou violem o previsto no artigo 7.º da LCPA se aplica o disposto no artigo 8.º do mesmo diploma. Assim, enquanto a entidade tiver pagamentos em atraso, a previsão das receitas próprias a arrecadar nos próximos 90 dias tem como limite superior 75 % da média da receita efetiva cobrada nos dois últimos anos nos períodos mensais homólogos, deduzida dos montantes de receita com carácter pontual ou extraordinário e não como se refere na parte final do ponto 1 da circular em análise. Ou seja, na previsão das receitas a cobrar nos 90 dias deverá atender-se, caso a entidade tenha pagamentos em atraso, aos valores médios recebidos nos períodos homólogos anteriores, excluindo receitas extraordinárias, e limitados a 75% e não o trimestre anterior conforme se alude no ponto 1. da Circular Normativa n.º 20/2012/CD, de 2 de março.

Relativamente ao ponto n.º 8 da circular em análise reforça-se que a aludida norma se aplica a todos as entidades abrangidas pela LCPA e não só as entidades do SNS pelo que não se justifica limitar aquela orientação a estas entidades uma vez que a recomendação deve estender-se a todas as entidades previstas no n.º 1 e 2 do art.º 2 da LCPA com as quais as entidades do SNS se relacionem.

8. As entidades do SNS só podem proceder à emissão de faturas ou notas de débito sobre outras entidades do SNS, após a entidade devedora ter emitido e comunicado o número do compromisso, nos termos da Lei nº8 /2012 de 21 de fevereiro.

Sugerimos, ainda, uma redação alternativa ao previsto no ponto 8, nomeadamente:

“as entidades do SNS só devem prestar serviços ou fornecer bens a entidades abrangidas pela Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro, após estas terem emitido requisição externa ou documento equivalente onde esteja expressamente aposto número de compromisso válido e sequencial, salvo nos casos previstos no art.º 9.º do Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21 de junho, nomeadamente:

1. Nas despesas urgentes e inadiáveis, devidamente fundamentadas, do mesmo tipo ou natureza cujo valor, isolada ou conjuntamente, não exceda o montante de € 5000, por mês.



2. Nas situações em que estejam em causa o excecional interesse público ou a preservação da vida humana.”

A Circular Normativa nº. 28/2012/CD, de 21/05/2012 reforça a operacionalização de regras aplicáveis às “Entidades do SNS”, e estabelece, entre outros, o seguinte princípio:

1. Os valores dos adiantamentos dos contratos a considerar nos fundos disponíveis são os indicados pela ACSS a cada uma das entidades HEPE. No caso dos SPA devem ser considerados os valores dos duodécimos das transferências consagradas no OE de 2012, líquidas de cativos.

Sobre o aludido princípio importa separar os dois grupos de entidades que integram o SNS, EPE e SPA, e o tratamento das respetivas previsões e apuramento dos fundos disponíveis.

Assim, para as entidades HEPE, os valores a receber em contrapartida dos serviços prestados são consideradas receitas próprias enquadráveis na subalínea iii) e iv) da alínea f) do artigo 3.º da LCPA e por isso sujeitas, quando as entidades tenham pagamentos em atraso, às limitações e impedimentos estabelecidos no artigo 8.º da LCPA:

- 1 No caso das entidades com pagamentos em atraso em 31 de dezembro de 2011, a previsão da receita efetiva própria a cobrar nos três meses seguintes prevista na subalínea iv) da alínea f) do artigo 3.º tem como limite superior 75 % da média da receita efetiva cobrada nos dois últimos anos nos períodos homólogos, deduzida dos montantes de receita com carácter pontual ou extraordinário.
- 2 A aplicação do disposto no número anterior às entidades nele referidas cessa quando estas deixem de ter pagamentos em atraso.
- 3 As entidades que violem o disposto no artigo 7.º da presente lei:
  - a) Não podem beneficiar da utilização da previsão da receita efetiva própria a cobrar nos três meses seguintes para efeitos de determinação dos fundos disponíveis definidos na alínea f) do artigo 3.º;
  - b) Apenas podem beneficiar da aplicação da exceção constante do n.º 1 do artigo 4.º mediante prévia autorização do membro do Governo responsável pela área das finanças.
- 4 O impedimento previsto no número anterior cessa no momento em que as entidades nele referidas retomem o valor dos pagamentos em atraso anterior à violação do disposto no artigo 7.

Relativamente às entidades SPA, como “contraprestação” da produção contratualizada deverá considerar-se a dotação corrigida líquida de cativos recebida por duodécimos sendo por isso enquadrada na subalínea i) da alínea f) do artigo 3.º da LCPA e não sujeita às limitações e impedimentos constantes do artigo 8.º da LCPA e reproduzidas no parágrafo anterior.

A Circular Normativa nº. 29/2012/UOGF, de 21/05/2012 procede à operacionalização de regras aplicáveis às “Instituições do Serviço Nacional de Saúde”, e estabelece, entre outros, os seguintes princípios:

### III. Princípios

A legislação que entrou em vigor rege-se pelos seguintes princípios:

1. As entidades devem efetuar uma projeção anual dos fundos totais previstos, que vai sendo atualizada mensalmente com os valores dos recebimentos efetivos.
2. O conceito a reter nos fundos disponíveis é o do recebimento efetivo de fundos entrados em caixa (que não se confunde com o conceito de proveito);
3. Os pagamentos relativos a faturas emitidas antes de 31 de dezembro de 2011 não desgastam os fundos disponíveis no ano de 2012;

No descrito no ponto 3. supra não se compreende a alusão a “pagamentos” considerando que o apuramento dos fundos disponíveis corresponde à diferença entre:

[Os valores arrecadados entre o início do exercício e o mês n-1 ao do cálculo dos fundos e os valores que se estimam arrecadar nos próximos 90 dias] – [Compromissos assumidos, incluindo os transitados de exercícios anteriores, sem prejuízo do disposto nos números 2<sup>10</sup> e 3<sup>11</sup> do art.º 16.º da LCPA, independentemente de estarem ou não pagos]

Desta forma, os compromissos registados, ainda que transitados de exercícios anteriores, “desgastam” os fundos disponíveis.

De igual forma deve ser relativizado o estabelecido no ponto 4:

4. Os compromissos a considerar face aos fundos disponíveis são todos os assumidos em 2012, desde o dia 1 de Janeiro, independentemente da data de pagamento prevista se situar em 2012 ou 2013.

Os compromissos a considerar para efeitos do apuramento dos fundos disponíveis são os registados no exercício corrente, incluindo os transitados e excluindo as verbas escalonadas para exercícios futuros.

<sup>10</sup> Os valores a liquidar incluídos no plano de liquidação de pagamentos em atraso acrescem aos compromissos nos respetivos períodos de liquidação.

<sup>11</sup> As contas a pagar transitadas do ano anterior não incluídas no plano de liquidação de pagamentos em atraso acrescem aos compromissos nas respetivas datas de liquidação.

Relativamente ao ponto 7, o aumento excecional a que alude o artigo 4.º da LCPA regulamentado pelo artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21 de junho não habilita as entidades públicas a assumir compromissos que ultrapassem os fundos disponíveis:

7. Os compromissos assumidos não podem em nenhum momento, a não ser com uma autorização especial (artigo 4º da lei), ultrapassar os fundos disponíveis (rácio fundos disponíveis/compromissos assumidos tem de ser superior a 1);

A possibilidade consagrada neste ponto consubstancia uma violação do estabelecido no n.º 1 do artigo 5.º da LCPA porquanto não é possível a assunção de compromisso para além dos fundos disponíveis apurados.

O aumento excecional previsto no artigo 4.º permite tão só o aumento excecional das verbas a considerar por recurso a outras receitas para além das previstas nas subalíneas i) a vi) da alínea f) do artigo 3.º da LCPA, designadamente receitas com maturidade igual à dos compromissos registados. O n.º 2 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21 de junho, estabelece que o aumento temporário dos fundos disponíveis a que se refere o artigo 4.º da LCPA só pode ser efetuado mediante recurso a montantes a cobrar ou a receber dentro do período compreendido entre a data do compromisso e a data em que se verifique a obrigação de efetuar o último pagamento relativo a esse compromisso.

A manutenção daquela nota (ponto 7) ilude as entidades do SNS a que a violação do estabelecido no n.º 1 do artigo 5.º, “Os dirigentes, gestores e responsáveis pela contabilidade não podem assumir compromissos que excedam os fundos disponíveis, referidos na alínea f) do artigo 3.º”, é possível desde que autorizada pelo membro do Governo responsável pela área das finanças.

Mesmo nas exceções à tramitação normal de assunção dos compromissos estabelecida no artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21 de junho, não ficou expressamente consagrada a possibilidade de violação do cumprimento do disposto no n.º 1 do artigo 5.º da LCPA:

- 1 — Nas despesas urgentes e inadiáveis, devidamente fundamentadas, do mesmo tipo ou natureza cujo valor, isolada ou conjuntamente, não exceda o montante de € 5000, por mês, a assunção do compromisso é efetuada até às 48 horas posteriores à realização da despesa.

2 — Nas situações em que estejam em causa o excepcional interesse público ou a preservação da vida humana, a assunção do compromisso é efetuada no prazo de 10 dias após a realização da despesa.

Saliente-se ainda que o rácio apresentado poderá ser alterado como a seguir se sugere:

De:

$$\frac{\textit{Fundos Disponíveis}}{\textit{Compromissos}} > 1$$

Para:

$$\frac{\textit{Verbas Disponíveis}}{\textit{Compromissos}} \geq 1$$

O ponto 9 da mesma Circular Normativa nº. 29/2012/UOGF, de 21/05/2012, estabelece ainda que:

9. O registo de compromissos recorrentes deve ocorrer no início do mês e inclui o próprio mês e os dois meses seguintes, estando, em termos acumulados, sempre registadas as obrigações correspondentes a um número de meses idêntico ao contido nos fundos disponíveis;

O agora estabelecido clarifica e retifica a orientação dada no ponto 6 da Circular Normativa nº. 28/2012/CD, de 21/05/2012, que estabelecia:

- c) As situações que ocorrem no SNS em que à partida não são conhecidos os compromissos, a não ser no momento em que a fatura já se encontra emitida, devem ser objecto de um procedimento especial conforme se especifica a seguir.
6. As situações referidas na alínea c) do número anterior, incluem, entre outras, os medicamentos, MCDT, salários e duma maneira geral todas as despesas com carácter certo, mas para as quais o montante exato não é conhecido no início do mês. Nestas situações a entidade deve proceder mensalmente, nos primeiros 5 dias úteis do mês, à assunção de um compromisso global pelo valor correspondente a um duodécimo do valor orçamentado para o conjunto do ano. No final do mês quando são apresentadas as faturas para pagamento deverá ser feito um estorno do compromisso assumido, substituindo-o pelo valor certo do montante a pagar.

Nesta nota depreende-se que o registo dos compromissos inerentes a despesas certas e permanentes, mas de montante, incerto devem registar-se numa base mensal enquanto que o

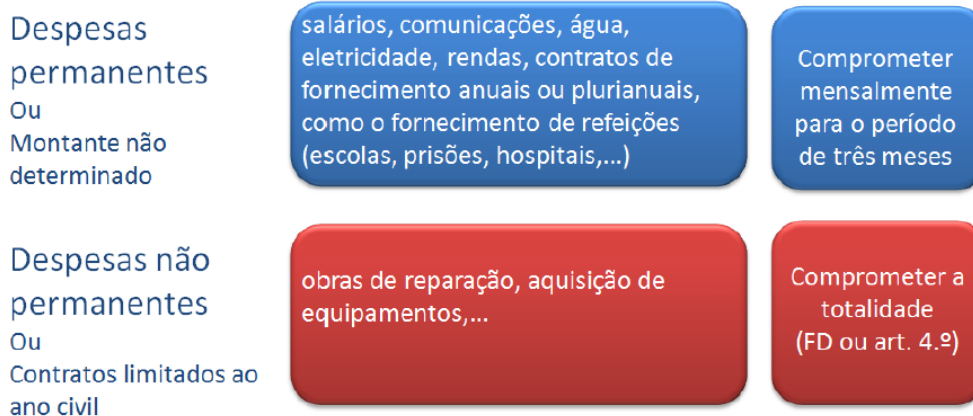
ponto 9 da Circular Normativa nº. 29/2012/UOGF, de 21/05/2012 regula que este registo deve atender aos valores previstos para os 90 dias.

Salienta-se o estabelecido no Manual da LCPA emanado pela DGO sobre esta temática:

**Registo do compromisso** – o registo deve ocorrer o mais cedo possível, em regra, pelo menos três meses antes da data prevista de pagamento para os compromissos conhecidos nessa data (Ex.: com a nota de encomenda, ordem de compra ou documento equivalente), sendo que as despesas “permanentes” como salários, comunicações, água, eletricidade, rendas, contratos de fornecimento anuais ou plurianuais, como o fornecimento de refeições (escolas, prisões, hospitais,...), ou outras, devem ser registados mensalmente para um período deslizante<sup>2</sup> de três meses. O mesmo entendimento é aplicável a contratos de quantidades.

As despesas que não têm um carácter permanente (ex: obras de reparação, aquisição de equipamentos,...), sendo ou não o seu pagamento faseado, devem ser comprometidas pela sua totalidade. Caso os fundos disponíveis não sejam suficientes para acomodar estes contratos pode ser solicitado o aumento temporário dos fundos disponíveis (art.º 4.º) antes da assunção dos compromissos.

Esquemáticamente <sup>12</sup>:



Refere, ainda a nota 11 que:

11. Uma nota de encomenda pode dar origem a vários números de compromisso, dispersos no tempo, de acordo com as datas de pagamento previstas;

<sup>12</sup> Manual da DGO sobre a LCPA, p. 13

Salientamos, em sentido inverso, que a cada nota de encomenda ou documento equivalente deve corresponder um só número de compromisso, independentemente do momento da liquidação das obrigações financeiras dele decorrentes.

O Manual da LCPA da DGO acrescenta:

Os sistemas contabilísticos locais de apoio à execução orçamental devem emitir um número único e sequencial de compromisso, sendo que este número terá obrigatoriamente de ser refletido na nota de encomenda, contrato, ou documento equivalente, sem o que o compromisso não é válido, ou seja, sem este número de compromisso, o contrato ou a obrigação subjacente são nulos.

No caso de compromissos registados num ano económico, mas não pagos (podendo ter inclusive registo em passivos, contas a pagar ou mesmo em pagamentos em atraso), os mesmos transitam para o ano seguinte nos termos da Lei.

De acordo com os planos de contas públicos, a melhor prática consiste em reconhecer, no final do ano, os referidos compromissos nas contas 04 e 05, integrando posteriormente a transição no processo automático.

Os compromissos assumidos após o dia 22 de fevereiro, inclusive “consomem”, no momento da sua assunção, fundos disponíveis independentemente do momento em que venham a ser liquidados dentro do exercício corrente.

O n.º 1 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21 de junho, estabelece que a “assunção de compromissos no âmbito dos contratos com duração limitada ao ano civil, independentemente da sua forma e natureza jurídica, deve ser efetuada pelo seu valor integral aquando da outorga do respetivo contrato, emissão da ordem de compra, nota de encomenda ou documento equivalente”.

Excecionalmente, dispõe o n.º 2 do mesmo artigo, “se o montante a pagar não puder ser determinado no momento da celebração do contrato, nomeadamente, por depender dos consumos a efetuar pela entidade adjudicante, a assunção do compromisso far-se-á pelo montante efetivamente a pagar no período de determinação dos fundos disponíveis”. Enquadram-se neste regime excecional, por exemplo, as despesas inerentes a comunicações, consumos de eletricidade e outras análogas em que a entidade não consiga no momento da outorga do contrato, emissão da requisição externa ou documento equivalente, delimitar o valor por depender de acontecimentos subsequentes, designadamente o consumo.

O ponto “IV. Aspetos específicos do SNS” da Circular Normativa nº. 29/2012/UOGF, de 21/05/2012 elenca um conjunto de normas e regras aplicáveis à assunção de compromissos e apuramento dos fundos disponíveis.

Os pontos 1 e 2 referem que:

1. Os compromissos assumidos em 2011 e pagos em 2012 não desgastam os fundos disponíveis de 2012. Em contrapartida, todos os compromissos assumidos em 2012, quer a data de pagamento prevista seja 2012 ou 2013, desgastam os fundos disponíveis de 2012.
2. Excluem-se deste princípio os compromissos plurianuais que depois de autorizados, nos termos da lei, dão lugar à assunção dum compromisso apenas na parte relativa ao pagamento previsto para o próprio ano.

Sobre esta temática salienta-se e reforça-se o já referido aquando da análise do ponto 4 da presente circular.

Por sua vez a Circular Informativa Nº 15/2012/DGF, de 29/06/2012, que versa sobre o n.º de compromisso estabelece que:

2. O artigo 5.º, n.º 3, da LCPA determina que:

“Os sistemas de contabilidade de suporte à execução do orçamento emitem um número de compromisso válido e sequencial que é refletido na ordem de compra, nota de encomenda, ou documento equivalente, e sem o qual o contrato ou a obrigação subjacente em causa são, para todos os efeitos, nulos.”

3. Em face de alguns pedidos de esclarecimento, informa-se que:

- a) O número de cabimento ou de compromisso da despesa registado em sede orçamental não substituem o número de compromisso definido na LCPA;
- b) As ordens de compra, notas de encomenda ou documento equivalente deverão conter o número de compromisso válido e sequencial determinado pela LCPA, por forma a que o contrato ou obrigação subjacente não sejam considerados nulos.

Não poderemos concordar com o aí estabelecido, designadamente no que diz respeito à alínea a) do n.º 3. Considera-se que o número de compromisso a que alude o n.º 3 do artigo 5.º da LCPA é o mesmo que se encontra previsto em termos orçamentais. Com a entrada em vigor da LCPA, para além da despesa a assumir ter que ter “cabimento” na dotação disponível terá que ter também “cabimento” nos “fundos disponíveis”. A validação concomitante de ambos os requisitos, sem prejuízo dos estabelecidos no artigo 22.º do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho<sup>13</sup>, permite a emissão do número de compromisso válido e sequencial. A existência de

<sup>13</sup> 1. A autorização de despesas fica sujeita à verificação dos seguintes requisitos:

dotação disponível sem a existência do correspondente fundo disponível ou vice-versa impossibilita a entidade de assumir o compromisso e, por consequência, à emissão do respetivo número.

O ponto 2.6 do POCMS sob a epígrafe “Especificidades do tratamento contabilístico das operações orçamentais” estabelece que:

A encomenda a um fornecedor corresponde ao compromisso, pelo que nesta altura um cabimento se transforma num compromisso, dando origem a um lançamento 026 - «Despesas - Cabimentos» a 027 - «Despesas - Compromissos». Anulações ou reduções de compromissos darão obviamente lugar a lançamento inverso.

Desta forma, ambos os conceitos convergem no mesmo momento e documento, ou seja, conforme estabelece a alínea a) do artigo 3.º da LCPA, consideram-se assumidos quando é executada uma ação formal pela entidade, nomeadamente:

- Emissão de ordem de compra;
- Nota de encomenda ou documento equivalente;
- Assinatura de um contrato, acordo ou protocolo; ou
- Tem um carácter permanente decorrente de lei ou contrato (ex. salários, rendas, eletricidade ou pagamentos de prestações diversas).

A data do compromisso é, “em regra, a data da ordem de compra, nota de encomenda, ou documento equivalente e que deve corresponder à data de registo nos sistemas contabilísticos locais”<sup>14</sup>.

Face ao que precede evidencia-se a necessidade de proceder à revisão das circulares emitidas tendentes à implementação efetiva da LCPA, de modo a garantir um correto apuramento dos fundos disponíveis.

- 
- a) Conformidade legal;
  - b) Regularidade financeira;
  - c) Economia, eficiência e eficácia.

2. Por conformidade legal entende-se a prévia existência de lei que autorize a despesa, dependendo a regularidade financeira da inscrição orçamental, correspondente cabimento e adequada classificação da despesa.

3. Na autorização de despesas ter-se-á em vista a obtenção do máximo rendimento com o mínimo de dispêndio, tendo em conta a utilidade e prioridade da despesa e o acréscimo de produtividade daí decorrente.

<sup>14</sup> Manual da DGO (p. 2).

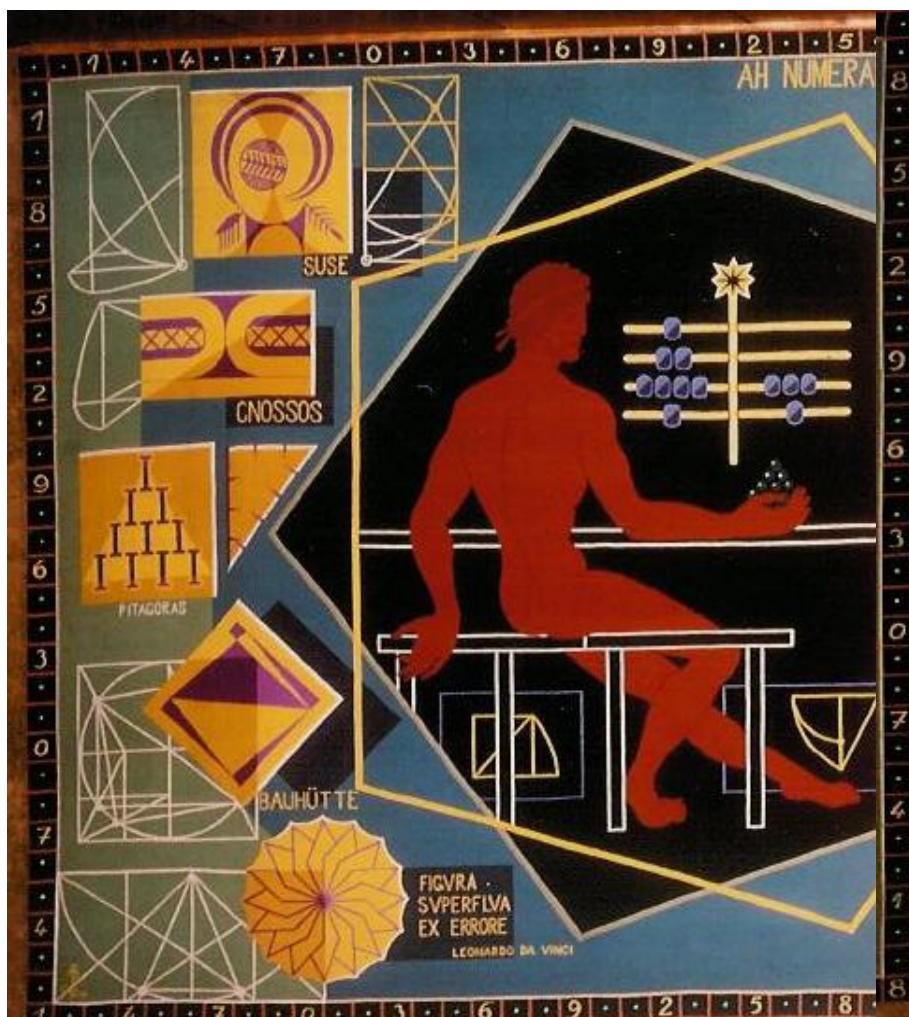




# Tribunal de Contas

*Ajudar o Estado e a sociedade a gastar melhor*

***Auditoria orientada à consolidação de contas e  
análise à situação económico-financeira do SNS –  
2011***



**Relatório n.º16/2013 – 2ª Secção**

**Processo n.º 26/2012 – AUDIT**

**Volume III - Alegações**



# Tribunal de Contas

*Auditoria orientada à consolidação de contas e análise à  
situação económico-financeira do SNS 2011*

---



## ÍNDICE DE ALEGAÇÕES

<b>I.</b>	<b>MINISTRO DA SAÚDE.....</b>	<b>4</b>
<b>II.</b>	<b>ADMINISTRAÇÃO CENTRAL DO SISTEMA DE SAÚDE, IP.....</b>	<b>7</b>
<b>III.</b>	<b>NOTA DE EMOLUMENTOS.....</b>	<b>12</b>



## I. MINISTRO DA SAÚDE

Ofício N. 6368  
Data: 20-06-2013



GOVERNO DE  
PORTUGAL

MINISTÉRIO DA SAÚDE

Exmo. Senhor  
Juiz Conselheiro José Fernandes Farinha Tavares  
Diretor-Geral do Tribunal de Contas  
Av. Barbosa du Bocage, 61  
1069-045 Lisboa

**Sua referência**  
Ofício n.º 8112  
Fax n.º 486/13 - DA VI  
DAVI - UAT.1 Proc. n.º 26/12 - Audit

**Sua comunicação**  
24.05.2013

**Nossa referência**  
Entrada - 7259  
Processo - 234/2013

**ASSUNTO: Auditoria orientada à consolidação de contas e análise à situação económico-financeira do SNS 2011**

Relativamente ao assunto identificado em epígrafe, no que concerne ao projeto de recomendações constantes do relato de auditoria em apreço, encarrega-me Sua Excelência o Ministro da Saúde de transmitir as seguintes alegações, expondo os correspondentes factos:

- 1. Face à deterioração da situação financeira do Serviço Nacional de Saúde, elaborar um plano que garanta a sustentabilidade da prestação de cuidados de saúde à população no médio e longo prazo.**

Nos termos do artigo 12ºD da Lei de Enquadramento Orçamental, compete ao Governo apresentar, em cada ano, à Assembleia da República, uma proposta de lei com o quadro plurianual de programação orçamental.

O quadro plurianual de programação orçamental define os limites de despesa para cada programa orçamental, para cada agrupamento de programas e para o conjunto de todos os programas, os quais são vinculativos.



Nestes termos e apesar da situação difícil que o país atravessa é efetuado o planeamento das despesas do Serviço Nacional de Saúde (SNS), de acordo com a capacidade financeira do país.

Deste modo, e considerando que os limites de despesa fixados anualmente têm em consideração o nível de fundos do Orçamento de Estado disponível para os financiar, assegura-se que o nível de despesa anual é sustentável, considerando-se assim já cumprido o objecto de projeto de recomendação.

## **2. Aprovar e implementar normas de consolidação de contas aplicáveis a todas as entidades que integram o Serviço Nacional de Saúde.**

De acordo com o previsto no ponto 4 da Orientação n.º 1/2010 – “Orientação genérica relativa à consolidação de contas no âmbito do sector público administrativo” - anexa à Portaria n.º 474/2010, de 1 de julho, a Administração Central do Sistema de Saúde, I.P. (ACSS) elabora e divulga na sua página da internet, anualmente, o Manual de Consolidação de Contas do Ministério da Saúde, de modo a incorporar as eventuais alterações que se verifiquem nos elementos variáveis, nomeadamente o plano de contas e/ou o perímetro de consolidação.

Em 2013 foram emitidas as Circulares Normativas n.º 15/2013 e 16/2013, respectivamente sobre o encerramento de contas de 2012 e o manual de consolidação de contas de 2012.

Da mesma forma, se verifica que as medidas tomadas vão ao encontro do objeto da recomendação aqui projetada.

## **3. Determinar que todas as entidades que integram o perímetro de consolidação do Serviço Nacional de Saúde adotem o Sistema de Normalização Contabilística, ou plano compatível, realizando todos os trabalhos preparatórios em 2013, de modo a assegurar a implementação plena a partir de 1 de janeiro de 2014.**

A ACSS em articulação com os Serviços Partilhados do Ministério da Saúde, E.P.E. (SPMS), encontram-se a ultimar a definição do processo de implementação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) no atual sistema de contabilidade, denominado Sistema de Informação Descentralizado de Contabilidade (SIDC), procedendo-se à atualização da respetiva base tecnológica.

O atual calendário prevê a implementação do SNC durante o próximo ano de 2014, o que é convergente com o objetivo final definido no projeto de recomendação.

## **4. Assegurar que a Administração Central do Sistema de Saúde utilize o regime contabilístico de acréscimo, o que inclui, indubitavelmente, a especialização de proveitos (acrécimo de proveitos) decorrente dos encargos assumidos**



GOVERNO DE  
PORTUGAL

MINISTÉRIO DA SAÚDE

**anualmente com a celebração dos contratos programa com unidades hospitalares do Sector Empresarial do Estado.**

Trata-se de um assunto que já foi objeto de clarificação anterior por parte da ACSS.

De facto, o parecer do Fiscal Único da ACSS vai no sentido de não considerar prudente o reconhecimento presente de verbas que venham a estar consagradas em Orçamentos de Estado futuros, ainda não aprovados, a este data, pela Assembleia da República.

Este mesmo entendimento foi veiculado pelos ofícios da ACSS n.º 11386, de 12 de julho de 2012, e n.º 12948 de 12 de agosto de 2012.

**5. Delegar competências na Administração Central do Sistema de Saúde que permitam responsabilizá-la de forma inequívoca por eventuais atrasos no reporte de informação pelas entidades consolidadas.**

O n.º 3 do artigo 59º do Decreto-Lei nº36/2013, de 11 de março, estabelece que o incumprimento total ou parcial da obrigação de prestação de informação "(...) implica a retenção de 15% do valor mensal das transferências ou adiantamento ao contrato programa no mês seguinte àquele em que a informação deveria ter sido prestada".

Nestes termos, a ACSS já tem a capacidade de penalizar as instituições incumpridoras, o que acompanha o sentido do projeto de recomendação.

**6. Determinar que a Direção Geral de Saúde e o Instituto da Droga e Toxicod dependência, I.P., implementem ainda em 2013 e sem prejuízo da adoção do Sistema de Normalização Contabilística, ou plano compatível, a partir de 1 de janeiro de 2014, o Plano Oficial de Contabilidade Pública.**

A este respeito importa informar que a Direção-Geral da Saúde já aderiu, em 2012, ao GERFIP, enquanto plataforma de contabilidade fornecida pela Empresa de Serviços Partilhados da Administração Pública, I.P..

Para o mesmo efeito se informa, igualmente, que o Serviço de Intervenção nos Comportamentos Aditivos e nas Dependências (ex-Instituto da Droga e Toxicod dependência, I.P.), já aderiu à mesma plataforma em 2013.

Com os melhores cumprimentos,

O Chefe do Gabinete

(Luís Vitório)



## II. ADMINISTRAÇÃO CENTRAL DO SISTEMA DE SAÚDE, IP

S-9683/2013/ACSS-DATA: 18-06-2013

Administração Central

**ACSS**

do Sistema de Saúde

**S/referência:** Ofício n.º 8136, de 24-05-2013  
DA VI – UAT.1  
Fax n.º 480/13 – DA VI, de 07-06-2013  
Proc. N.º 26/12 – Audit

Exmo. Senhor  
Dr. José Fernandes Farinha Tavares  
Director-Geral do Tribunal de Contas  
Av. Barbosa du Bocage, 61  
1069-045 Lisboa

**N/referência:** 58-2013-UGR

C/c ao Gabinete do Senhor Secretário de Estado da Saúde

**Assunto: Auditoria orientada à consolidação de contas e análise à situação económico-financeira do SNS – 2011  
Exercício do contraditório.**

No seguimento do vosso ofício acima referenciado sobre o assunto em epígrafe e não obstante o Projeto de Recomendações não contemplar a Administração Central do Sistema de Saúde, I.P., apresentamos os seguintes comentários:

**Ponto 2.1 – O processo de consolidação de contas do SNS**

- Incorreções nos ajustamentos e anulações das transferências da ACSS para entidades do SPA;

Da análise efetuada ao relatório de Auditoria orientada à Consolidação de Contas e Análise à Situação Económico-financeira do Serviço Nacional de Saúde 2011 cumpre-nos esclarecer:

Efetivamente, foram, indevidamente, anulados 11.658.096,66 € na conta 7421, que já haviam sido anulados na conta 63. Deste modo, consideramos correto relevar este montante na conta 59, o que valoriza os fundos próprios do SNS.

Com referência aos exercícios de 2008, 2009, 2010, a Administração Central do Sistema de Saúde, I.P. (ACSS) apenas efetuou a consolidação de contas do Serviço Nacional de Saúde (SNS). Considerando as recomendações do Tribunal de Contas (TC), e ainda a Portaria n.º 474/2010, de 1 de julho, a ACSS alargou o processo de consolidação às entidades públicas do setor da saúde não integradas no SNS. Porém, devido às razões referidas no relatório acima mencionado – nem todas as entidades do MS dispunham de contabilidades patrimonial - ainda



não foi possível efetuar a consolidação patrimonial de todas as entidades do Ministério da Saúde.

O conceito de "Plug Accounts" não é da autoria da ACSS. As "Plug Accounts" visam refletir as diferenças de conciliação decorrentes das transações efetuadas entre as entidades integradas nos processos de consolidação. Desejavelmente, não deveriam existir essas diferenças de conciliação. Elas não visam a manipulação dos dados, mas sim a demonstração dessas diferenças de conciliação. Aliás, a páginas 35 do referido relatório da ACEAap é reconhecido o esforço da ACSS para eliminar as diferenças de conciliação subjacentes às plug accounts.

Relativamente aos valores apresentadas no relatório elaborado pela ACEAap, não nos foi possível conferir a totalidade dos ajustamentos constantes do mesmo. No entanto, parece-nos que os pressupostos apresentados pela ACEAap não permitem refletir a realidade económico-financeira do SNS, dado que a ACEAap considerou a ACSS como mera entidade tesoureira, partindo do pressuposto de que esta intermedeia os fluxos económicos entre o Estado (Orçamento do Estado) e as entidades prestadoras de cuidados de saúde. Tal pressuposto implicaria que a ACSS procedesse à especialização de proveitos em relação ao Orçamento do Estado. No que respeita à especialização dos proveitos, e reiterando a informação já anteriormente exposta junto desse Tribunal através dos ofícios ACSS n.º 11386, de 12 de julho, e n.º 12948 de 12 de agosto, o entendimento da ACSS, suportado por parecer do Fiscal Único desta entidade, é o de que não se revela prudente o reconhecimento de verbas provenientes de futuros OE, sobre as quais não se adquiriram ainda quaisquer direitos.

O critério adotado pelo TC que implica excluir a ACSS\_SNS da consolidação desvirtua as demonstrações financeiras consolidadas do SNS, uma vez que:

- As disponibilidades apresentadas no balanço consolidado são inferiores em € 24,5 milhões, dado que não incluem a totalidade do saldo da ACSS;
- As contas de terceiros, ativas e passivas, incluem saldos das entidades do SNS, não consolidados;
- O SNS é financiado, quase na totalidade, por receitas provenientes do Orçamento do Estado, pelo que o critério adotado pelo TC desvirtua esta realidade ao apresentar uma





demonstração dos resultados que apenas reflete cerca de 48% dessas receitas, considerando que o restante é receita própria.

## Ponto 2.2 – Situação Económica Consolidada do SNS

O Tribunal de Contas apresenta um quadro, de elaboração própria, com a evolução dos resultados do SNS no triénio 2009-2011 (ponto 8.1 do Relato).

Sobre o mesmo conclui (no ponto 2 do Relato) que se registou uma contração dos custos do SNS em 13,2%.

Contudo, estamos perante duas realidades que não são comparáveis, isto é, durante o ano de 2011 foram extintas várias entidades do SNS no âmbito do processo de fusão de hospitais em centros hospitalares, pelo que as demonstrações financeiras consolidadas do ano de 2011 apenas consideram proveitos e custos das entidades existentes a 31 dezembro (refira-se que os custos das entidades extintas são cerca de 600 M.€).

Sobre o quadro apresentado, o Tribunal de Contas conclui, ainda, que ocorreu uma redução acentuada do financiamento do Orçamento de Estado.

Efetivamente, ao analisar-se a demonstração dos resultados, no lado dos proveitos (embora o título refira Custos e Perdas), verifica-se que no exercício de 2011, o Serviço Nacional de Saúde foi financiado, maioritariamente, por proveitos próprios, ficando as transferências e subsídios (4 mil milhões de euros) com um peso de 48,7% dos proveitos totais.

Sobre o financiamento do SNS no Relatório e Contas de 2011 do Ministério da Saúde é apresentado quadro elucidativo com o financiamento do Orçamento de Estado (ponto 5 - página 17), cujo montante é de 8,1 mil milhões de euros.



## Ponto 2.3 – Situação Financeira Consolidada do SNS

No que respeita ao Balanço elaborado pelo Tribunal de Contas (Quadro 5 do ponto 8.2), verifica-se que as contas de dívidas de terceiros incluem do lado do Ativo créditos sobre entidades do SNS e do lado do Passivo dívidas a terceiros com entidades do SNS.

A metodologia utilizada pelo Tribunal de Contas considera na conta 219 – Adiantamentos de clientes, utentes e Estado os adiantamentos recebidos pelas entidades EPE, pelo que a Dívida a Terceiros não é consolidada, concluindo-se assim erradamente que a dívida consolidada a 31 dezembro é de 5,3 mil milhões de euros e que sofre um agravamento de 60,2% face ao ano de 2010.

No Balanço Consolidado apresentado pela ACSS foram deduzidos os valores de:

- -1.248.323.529,29 €, referente ao registo contabilístico conta 2195 – das entidades SNS
- -473.037.740 € referente aos custos das entidades EPE extintas durante o ano de 2011

O valor de 473.037.740 € foi o custo contabilizado pela ACSS com as EPE extintas durante o ano de 2011, pelo que esta correção deveria ter sido realizada na conta 59 – resultados transitados.

Assim, o valor a constar no Balanço Consolidado na conta 219- Adiantamento de Clientes, Utentes e Instituições do Estado é de 90.190.884 € e no total das Dívidas a Terceiros é de 4.075.200.653 €.

## Ponto 2.4 – Desempenho Económico-Financeiro do SNS para efeito das Contas Nacionais

A ACSS prepara a informação do Desempenho económico-financeiro do SNS para efeito das contas nacionais para reporte ao Instituto Nacional de Estatística.

A informação é preparada de acordo com a metodologia preconizada/acordada com o INE, e inclui apenas o desempenho das entidades pertencentes ao Setor Público Administrativo.



Para o efeito, os custos com as Entidades Públicas Empresariais correspondem apenas aos custos suportados pela ACSS com contrato programa e outros programas verticais e cujo único objetivo é apurar o défice das Administrações Públicas e não de ocultar o défice global do SNS.

Concluindo, entendemos existir um erro no nosso consolidado, estando o resultado líquido subavaliado em € 11,6 milhões.

Caso entendam necessário, estamos à disposição para refazer as contas e rerepresentá-las a V. Exas.

Para concluirmos face às observações apresentadas no relatório elaborado pela ACEA – Agência de Competências e Estudos Avançados para a Administração Pública, estamos naturalmente à disposição para realizar uma reunião com esta entidade, no sentido de encontrarmos um denominador comum e fazermos as retificações que se mostrem adequadas.

Com os melhores cumprimentos.

O Presidente do Conselho Diretivo

(João Carvalho das Neves)

8GTC 18 06'13 11536



**III. NOTA DE EMOLUMENTOS**

**Emolumentos e outros encargos**  
(D.L. nº 66/96, de 31.5)

Departamento de Auditoria VI		Procº nº 26/2012 – Audit	
		Relatório nº 16/2013 – 2ª Secção	
Entidade fiscalizada:	Administração Central do Sistema de Saúde, I.P.		
Entidade devedora:	Administração Central do Sistema de Saúde, I.P.		
Regime jurídico:			AA
			AAF X

Descrição	BASE DE CÁLCULO			Valor
	Custo Standard a)	Unidade Tempo	Receita Própria / Lucros	
- Ações fora da área da residência oficial .....	€ 119,99	0		€ 0,00
- Ações na área da residência oficial .....	€ 88,29	101		€ 8.917,29
- 1% s/ Receitas Próprias .....				
- 1% s/ Lucros .....				
<b>Emolumentos calculados</b>				€ 8.917,29
<b>Emolumentos Limite máximo (VR) .....</b>				€ 17.164,00
<b>Emolumentos a pagar .....</b>				€ 8.917,29

a) cf. Resolução nº 4/98 – 2ªS

**Consultores externos**  
(Lei n.º 98/97 – art.º 56.º)

- Prestação de serviços	€ 24.354,00
- Outros encargos	
<b>Total a suportar pela entidade fiscalizada</b>	<b>€ 33.271,29</b>

O Coordenador da Equipa de Auditoria