

EXAME PANORÂMICO

sobre a fiabilidade das contas de 2023 das entidades que integram os subsectores da administração central e da segurança social: resultados da Revisão Legal de Contas

Relatório n.º 2/2024 - OAC

2.ª SECÇÃO



TC
**TRIBUNAL DE
CONTAS**

Ficha Técnica:

Departamento de Auditoria II:

Auditor - Coordenador:

Telmo M. Mendes

Auditora - Chefe:

Vera Figueiredo de Sá

Equipa técnica:

Carim Vali – Auditor Verificador

Daniel Fernandes Francisco – Auditor Verificador

Marisa Pinhel da Cunha – Auditora Verificadora

ÍNDICE

CONCLUSÕES	1
INTRODUÇÃO	3
CONSIDERAÇÕES PRÉVIAS E CONDICIONANTES.....	3
A – CONTAS DAS ENTIDADES RELEVANTES PARA A CGE	5
A.1 – Referenciais de relato contabilístico adotados	5
A.2 – Regimes (subsistemas) de relato financeiro adotados.....	7
A.3 – Transição para o SNC-AP.....	7
B – RESULTADOS DA REVISÃO LEGAL DE CONTAS DAS ENTIDADES RELEVANTES PARA A CGE	9
B.1 – Contas certificadas.....	9
B.2 – Tipos de opinião emitida	12
B.3 – Reservas sobre as contas	14
B.4 – Ênfases sobre as contas.....	27
VISTA AO MINISTÉRIO PÚBLICO	31
DECISÃO.....	31

CONCLUSÕES

O presente exame panorâmico proporciona uma perspetiva global sobre as contas das entidades que integram, em 2023, os subsectores da administração central e da segurança social, tendo por referência os correspondentes resultados da revisão legal de contas.

As apreciações realizadas incidiram sobre a informação veiculada nos processos de prestação de contas ao Tribunal¹, bem como de elementos caracterizadores das entidades relevantes para a Conta Geral do Estado (CGE) de 2023, residentes nos sistemas de informação do Tribunal e os divulgados pelo Instituto Nacional de Estatística e pela Direcção-Geral do Orçamento, tendo-se apurado um total de 1275 entidades relevantes para efeitos do presente exame panorâmico.

Este exame reveste-se de um duplo propósito e interesse enquanto parte integrante e condição de implementação da estratégia de certificação da CGE: é, por um lado, fonte de obtenção de conhecimento relevante para a futura CGE a sujeitar a certificação pelo Tribunal, incluindo sobre o grupo, seus componentes e respetivas contas, e, por outro, proporciona elementos que poderão contribuir para a identificação preliminar de riscos de distorção que possam afetar materialmente a fiabilidade da CGE.

Assim, e tendo presente o descrito no ponto respeitante às considerações prévias e condicionantes, destacam-se as seguintes conclusões em relação às contas do ano de 2023:

1. 94,4% (1.203) das contas relativas ao conjunto de entidades que integram os subsectores da administração central e segurança social foram prestadas em SNC-AP, embora, como referido no Parecer sobre a Conta Geral do Estado – 2023, abranja pouco mais de metade deste volume financeiro.
2. No exercício económico em referência, 34 entidades aplicaram pela primeira vez o SNC-AP, incluindo as 12 que integram o subsector da segurança social.
3. 232 entidades remeteram as suas contas com a respetiva certificação legal de contas (CLC): 77 exprimem pelo menos uma reserva, tendo, no total, sido formuladas 168 reservas, das quais 142 decorrem da falta de prova de auditoria suficiente e adequada, o que pode indicar, em muitas circunstâncias, a existência de fragilidades no sistema de controlo interno desses componentes.
4. Cerca de 81,5% das reservas já tinham sido formuladas nas CLC respeitantes a exercícios anteriores, evidenciando possível inércia ou dificuldade na resolução das situações identificadas;
5. Analisada a substância de cada uma das 168 reservas constantes das 77 CLC com pelo menos uma reserva, apuraram-se 342 distorções e/ou limitações de âmbito, sendo a este respeito de destacar o seguinte:
 - as rubricas de ativo mais afetadas por distorções materiais ou limitações de âmbito são as seguintes: outras contas a receber, ativos fixos tangíveis e clientes, contribuintes e utentes;

¹ Foram considerados, para o efeito, os processos submetidos até 30 de julho de 2024.

- o ativo de 63 entidades (81,8% das entidades com pelo menos 1 reserva) encontra-se afetado com, pelo menos, uma distorção ou limitação de âmbito, sendo que, destas, cerca de 60,3% pertencem aos ministérios da Saúde e da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior;
 - as rubricas do passivo mais afetadas por distorções materiais ou limitações de âmbito são as seguintes: outras contas a pagar, provisões e fornecedores;
 - o passivo de 27 entidades encontra-se afetado com pelo menos uma distorção ou limitação de âmbito, sendo que, destas, 70,4% pertencem aos ministérios da Saúde e da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior;
 - as contas de rendimentos e gastos mais afetadas por distorções materiais ou limitações de âmbito são as seguintes: prestações de serviços e concessões, gastos/reversões de depreciação e amortização e gastos com pessoal;
 - 48,1% das CLC, com pelo menos uma reserva, apresentam pelo menos uma distorção ou limitação de âmbito relacionada com rendimentos ou gastos, sendo as entidades do ministério da Saúde as que apresentam mais distorções e limitações de âmbito neste domínio, em especial ao nível das seguintes contas: prestações de serviços e concessões, gastos com pessoal e custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas.
6. Por outro lado, apura-se um total de 71 CLC onde são formuladas uma ou mais ênfases, num total de 146 ênfases, que chamam à atenção para 158 matérias ou aspetos concretos divulgados ou apresentados nas demonstrações financeiras.
7. Cerca de 55% das ênfases chamam à atenção em especial para matérias e/ou aspetos relacionados com o seguinte:
- Vicissitudes e correspondentes impactos nas contas e na atividade da entidade, como sejam, processos de fusão/integração/liquidação/extinção, reestruturação ou outros;
 - Natureza e composição de saldos concretos, variações ocorridas e/ou informação adicional sobre a opção de reconhecimento ou não de determinados itens ou transações;
 - Políticas contabilísticas, estimativas contabilísticas, bases e/ou critérios de reconhecimento ou mensuração adotados;
 - Circunstância das contas de exercícios anteriores ainda não terem sido aprovadas pela tutela;
 - Circunstância do património líquido da entidade se apresentar inferior a 50% do património/capital.

INTRODUÇÃO

Este relatório proporciona uma perspetiva panorâmica sobre a fiabilidade das contas de 2023 prestadas pelas entidades que integram, neste período, os subsectores da administração central e da segurança social, tendo por referência os resultados da respetiva revisão legal de contas².

A apreciação e sistematização dos resultados da revisão legal de contas, as quais proporcionam uma segurança razoável quanto à fiabilidade das contas, contribuem para a formação de uma primeira expectativa sobre possíveis riscos de distorção que possam vir a afetar com relevância a fiabilidade da futura CGE a certificar.

O presente exame panorâmico reveste-se de um duplo propósito e interesse enquanto parte integrante e condição de implementação da estratégia de certificação da Conta Geral do Estado (CGE): é, por um lado, fonte de obtenção de conhecimento relevante para a futura CGE a certificar, incluindo sobre o grupo, seus componentes e respetivas contas, e, por outro, proporciona elementos que poderão contribuir para a identificação preliminar de riscos de distorção que possam afetar materialmente a fiabilidade da CGE.

Com efeito, estabeleceram-se, concretamente, os objetivos seguintes:

- Identificar:
 - as contas de 2023 que foram ou não objeto de certificação legal no conjunto das contas prestadas por entidades da administração central e da segurança social;
 - situações de distorção material refletidas nas contas de 2023, através da análise das reservas constantes das certificações legais de contas (CLC);
- Aferir se do processo de revisão legal de contas se perspetiva a existência de riscos de distorção que possam afetar materialmente a fiabilidade da CGE ou de desafios ao processo de certificação que importe antecipar.

CONSIDERAÇÕES PRÉVIAS E CONDICIONANTES

A presente ação, pela sua natureza e finalidade, não corresponde a uma auditoria e, conseqüentemente, não proporciona nenhum dos tipos de segurança subjacentes aos trabalhos previstos no Manual de Auditoria - Princípios Fundamentais.

As observações e conclusões têm por base a análise e sistematização de informação veiculada nos processos de prestação de contas de 2023 ao Tribunal, residentes nos sistemas de informação do Tribunal.

Os dados, de 2023 foram extraídos dos sistemas de informação do Tribunal à data de 30.07.2024³.

² Para efeitos do presente Exame Panorâmico não foram consideradas as contas das subentidades que integram as Entidades Contabilísticas Autónomas, nem as contas submetidas ao TdC após 30 de julho de 2024.

³ Dados não coincidentes com os do Parecer sobre a Conta Geral do Estado – 2023, que considera 31.08.2024.

A existência de contas e/ou CLC prestadas sistematicamente de forma intempestiva – para lá da data de referência da realização dos exames panorâmicos – condiciona a obtenção de uma imagem completa e oportuna sobre os resultados das certificações legais de contas emitidas respeitantes a cada ano económico, bem como a obtenção de uma base estável e comparativa que permita a análise evolutiva dos dados.

A suficiência e fiabilidade das fontes de informação relevantes para a concretização dos objetivos estabelecidos para o presente exame panorâmico constituem uma condição de validade das respetivas conclusões e encontram-se afetadas, à data, pelas seguintes vicissitudes:

- o regime orçamental e financeiro que se irá aplicar à primeira CGE objeto de certificação não está plenamente em vigor e não se encontra ainda totalmente definido;
- a Entidade Contabilística Estado (ECE) ainda não está concretizada;
- o regime contabilístico SNC-AP ainda não se encontra implementado por entidades financeiramente significativas que integram o perímetro da CGE;
- as fontes de informação apresentam em diversos domínios insuficiências ao nível da respetiva completude e consistência.

A este respeito importará notar que Conta Geral do Estado de 2023 não foi preparada, nem instruída nos moldes e requisitos legalmente fixados na Lei de Enquadramento Orçamental, conforme resulta do respetivo Parecer emitido pelo Tribunal, tendo sido apresentada sem integrar o conjunto completo de demonstrações orçamentais e financeiras consolidadas da administração central e da segurança social. O incumprimento em causa comprometeu o desiderato da Lei de Enquadramento Orçamental e de a referida Conta Geral do Estado proporcionar uma imagem verdadeira e apropriada da posição orçamental e financeira do Estado e impossibilitou a sua certificação pelo Tribunal.

É igualmente de considerar que o ministério das Finanças reconheceu a ausência de condições para a preparação da CGE 2023 nos termos da lei, tendo informado o Tribunal de que a primeira CGE suscetível de ser elaborada com os novos instrumentos será a de 2026, a apresentar em 2027, em resultado de uma auditoria de conformidade ao processo de preparação da referida conta⁴.

Assim, não é possível, presentemente, antecipar com rigor a composição do perímetro das entidades que integrarão a futura CGE a certificar, nem conhecer a posição financeira e o desempenho económico do Grupo Público Estado, nem a relevância financeira dos componentes, uma vez que se encontram, ainda, por rever vários diplomas legais relativos à organização e à administração financeira do Estado e executar a generalidade dos projetos de implementação da LEO, sendo expectável que a CGE, a preparar nos termos da nova LEO, apresente modificações substanciais quanto ao perímetro das entidades que a integram atualmente, nomeadamente por força da concretização da ECE e da consideração de entidades controladas para efeitos da consolidação das demonstrações financeiras do Estado.

⁴ Veja-se em especial o Relatório n.º 9/2023 - 2.ª Secção, aprovado em 06/07, sendo também pertinentes, neste contexto, o Relatório n.º 14/2023 - 2.ª Secção, aprovado em 21/09, o Relatório 6/2024 - 2.ª Secção, aprovado em 04/07 e, mais recentemente, o Relatório n.º 8/2024 - 2.ª Secção, aprovado em 19/09, no âmbito do qual se apuram indícios de que em 2026 poderá ainda não haver condições para produzir a informação de gestão e de prestação de contas nos moldes previstos.

A – CONTAS DAS ENTIDADES RELEVANTES PARA A CGE

A.1 – Referenciais de relato contabilístico adotados

O Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, que aprovou o SNC-AP, prevê, no seu artigo 3.º, a aplicabilidade daquele referencial a todas as entidades das administrações públicas⁵. Todavia, por força das sucessivas Leis do Orçamento do Estado e/ou dos correspondentes Decretos-Lei de Execução Orçamental, têm sido criados regimes de exceção que têm permitido a manutenção, ainda que transitória, do anterior referencial contabilístico em aplicação e, conseqüentemente, o adiamento da transição para o novo referencial contabilístico.

De acordo com o n.º 2 do art.º 207.º da Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro, que aprova o Orçamento do Estado para o ano de 2024, a título excepcional, a prestação de contas relativa ao ano de 2023 das entidades pertencentes às administrações públicas sujeitas ao SNC-AP, incluindo as entidades públicas reclassificadas, com exceção das entidades do subsetor da administração local, pode ser efetuada no mesmo referencial contabilístico prestado relativamente às contas do ano de 2022, mediante apresentação da devida fundamentação para a não adoção do SNC-AP.

Assim, considerando o processo de prestação de contas de 2023, observa-se que, entre as 1 275 contas prestadas relativas ao conjunto de entidades que integram os subsetores da administração central e da segurança social, coexistem com o SNC-AP outros regimes (POCP ou POCP sectoriais, SNC, SNC-ESNL, IFRS), conforme se sistematiza no quadro seguinte:

Quadro 1 – Distribuição das entidades pelo referencial contabilístico adotado: contas de 2023

REFERENCIAL CONTABILÍSTICO DE RELATO FINANCEIRO	ENTIDADES	
	N.º	%
SNC-AP ^(a)	1 203	94,4
<i>Das quais: Escolas</i>	<i>(803)</i>	<i>(63,0)</i>
POCP ou POC Sectoriais	44	3,5
SNC	14	1,1
IFRS	8	< 1,0
SNC-ESNL	6	< 1,0
TOTAL	1 275	100

Fonte: Econtas (dados reportados a 30/07/2024)

(a) Inclui sete empresas públicas reclassificadas com valores admitidos à negociação em mercado regulamentado, as quais se encontram sujeitas aos requisitos legais relativos à contabilidade orçamental e à utilização do plano de contas multidimensional, nos termos do n.º 3 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.

Conforme resulta do quadro anterior, 94,4% (1.203) das contas relativas ao conjunto de entidades que integram os subsetores da administração central e segurança social foram prestadas em SNC-AP, embora, como referido no Parecer sobre a Conta Geral do Estado – 2023, abranja pouco mais de metade deste volume financeiro.

As entidades do perímetro da administração central e da segurança social, consideradas para efeitos do presente exame panorâmico, distribuem-se do seguinte modo, por referencial contabilístico e por ministério:

⁵ Com exceção das empresas públicas reclassificadas com valores admitidos à negociação em mercado regulamentado, que apenas estão sujeitas ao cumprimento dos requisitos legais relativos à contabilidade orçamental e à utilização do plano de contas multidimensional, cfr. n.º 3 do mesmo artigo do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.

Quadro 2 – Distribuição de entidades por referencial contabilístico em cada ministério/subsetor

MINISTÉRIO/SUBSETOR	SNC-AP		POCP OU SECTORIAIS		SNC		IFRS		SNC-ESNL		TOTAL	
	N.º	%	N.º	%	N.º	%	N.º	%	N.º	%	N.º	%
Segurança Social	12	1,0	-	-	-	-	-	-	-	-	11	< 1,0
Encargos Gerais do Estado	25	2,1	-	-	-	-	-	-	-	-	25	2,0
Presidência do Conselho de Ministros	13	1,1	5	11,4	-	-	-	-	-	-	18	1,4
Negócios Estrangeiros*	4	< 1,0	-	-	-	-	-	-	-	-	4	< 1,0
Defesa Nacional	14	1,2	-	-	-	-	-	-	-	-	14	1,1
Administração Interna	7	< 1,0	3	6,8	1	7,1	-	-	-	-	11	< 1,0
Justiça	19	1,6	3	6,8	-	-	-	-	-	-	22	1,7
Finanças	23	1,9	3	6,8	2	14,3	4	50,0	-	-	32	2,5
Economia e Mar	20	1,7	2	4,5	1	7,1	3	37,5	-	-	26	2,0
Cultura	11	< 1,0	4	9,1	1	7,1	-	-	-	-	16	1,3
Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	83	6,9	1	2,3	-	-	-	-	5	83,3	90	7,1
Educação	817	67,9	6	13,6	-	-	-	-	-	-	823	64,5
Trabalho, Solidariedade e Seg. Social	42	3,5	-	-	1	7,1	-	-	-	-	43	3,4
Saúde	68	5,7	-	-	-	-	-	-	-	-	68	5,3
Ambiente e da Ação Climática	14	1,2	4	9,1	6	42,9	1	12,5	-	-	25	2,0
Infraestruturas e Habitação	11	< 1,0	3	6,8	2	14,3	-	-	1	16,7	17	1,3
Coesão Territorial	7	< 1,0	3	6,8	-	-	-	-	-	-	10	< 1,0
Agricultura e Alimentação	13	1,1	7	15,9	-	-	-	-	-	-	20	1,6
TOTAL	1203	100	44	100	14	100	8	100	6	100	1275	100

Fonte: Econtas (dados reportados a 30/07/2024)

*Não inclui as contas de 170 serviços externos.

Observa-se, no quadro anterior, que 67,9% das entidades do perímetro da CGE com contas prestadas em SNC-AP pertencem ao ministério da Educação, seguindo-se, embora muito distantes, os ministérios da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior e da Saúde, que concentram 6,9% e 5,7%, respetivamente, destas entidades.

Quadro 3 – Distribuição dos referenciais de relato financeiro em cada ministério/subsetor (%)

MINISTÉRIO/SUBSETOR	SNC-AP	POCP ou Sectoriais	SNC	IFRS	SNC-ESNL	TOTAL
Segurança Social	100	-	-	-	-	100
Encargos Gerais do Estado	100	-	-	-	-	100
Presidência do Conselho de Ministros	72,2	27,8	-	-	-	100
Negócios Estrangeiros	100	-	-	-	-	100
Defesa Nacional	100	-	-	-	-	100
Administração Interna	63,6	27,3	9,1	-	-	100
Justiça	86,4	13,6	-	-	-	100
Finanças	71,9	9,4	6,2	12,5	-	100
Economia e Mar	76,9	7,7	3,9	11,5	-	100
Cultura	68,8	25,0	6,2	-	-	100
Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	93,3	1,1	-	-	5,6	100
Educação	99,3	< 1,0	-	-	-	100
Trabalho, Solidariedade e Segurança Social	97,7	-	2,3	-	-	100
Saúde	100	-	-	-	-	100
Ambiente e da Ação Climática	56,0	16,0	24,0	4,0	-	100
Infraestruturas e Habitação	64,7	17,6	11,8	-	5,9	100
Coesão Territorial	70,0	30,0	-	-	-	100
Agricultura e Alimentação	65,0	35,0	-	-	-	100
TOTAL	94,4	3,5	1,1	< 1,0	< 1,0	100

Fonte: Econtas (dados reportados a 30/07/2024)

No subsetor da segurança social, bem como nos Encargos Gerais do Estado e nos ministérios dos Negócios Estrangeiros (não inclui as contas de 170 serviços externos), Defesa e Saúde, a totalidade das entidades já transitaram para o SNC-AP. Por sua vez, o ministério do Ambiente e da Ação Climática é aquele que apresenta a percentagem mais baixa (56,0%) de entidades com contas prestadas em SNC-AP. No ministério da Agricultura e Alimentação, mais de um terço das entidades (35,0%) prestam ainda contas em POCP ou planos sectoriais.

A.2 – Regimes (subsistemas) de relato financeiro adotados

Das 1 203 entidades que prestaram contas em SNC-AP, 994 (82,6%) adotaram o regime integral e 209 adotaram os regimes simplificados, conforme observável no quadro seguinte:

Quadro 4 – Distribuição das entidades que aplicaram contas em SNC-AP por regimes (subsistemas) de relato adotados em 2023

SUBSISTEMAS	ENTIDADES	
	N.º	%
Regime Geral	994	82,6
Regime Simplificado ^(a)	209	17,4
TOTAL	1 203	100

Fonte: Econtas (dados reportados a 30/07/2024)

(a) Subdividido em 188 pequenas entidades e 21 microentidades.

A.3 – Transição para o SNC-AP

Entre as 1 203 entidades que adotaram o SNC-AP, como referencial de relato financeiro em 2023, 34 transitaram para este regime neste mesmo ano económico, incluindo as 12 entidades que integram o subsetor da segurança social, correspondendo estas a 2,8% do total de entidades com contas prestadas em SNC-AP.

Quadro 5 – Ano de transição para SNC-AP (entidades do perímetro CGE 2023)

ANO DE TRANSIÇÃO PARA SNC-AP	ENTIDADES	
	N.º	%
2018	996	82,8
2019	91	7,6
2020	29	2,4
2021	24	2,0
2022	29	2,4
2023	34	2,8
TOTAL	1 203	100

Fonte: Econtas (dados reportados a 30/07/2024)

Das entidades que transitaram para o SNC-AP em 2023, destacam-se claramente as do subsetor da segurança social, que concentra cerca de um terço das referidas entidades, conforme se sistematiza no quadro seguinte:

Quadro 6 – Distribuição das entidades do perímetro da CGE 2023 que transitaram para o SNC-AP em 2023, por ministério/subsetor

MINISTÉRIO/SUBSETOR	ENTIDADES	
	N.º	%
Segurança Social	12	35,3
Encargos Gerais do Estado	1	2,9
Negócios Estrangeiros	2	5,9
Administração Interna	2	5,9
Justiça	3	8,8
Educação	3	8,8
Trabalho, Solidariedade e Segurança Social	5	14,7
Saúde	2	5,9
Ambiente e da Ação Climática	1	2,9
Coesão Territorial	2	5,9
Agricultura e Alimentação	1	2,9
TOTAL	34	100

Fonte: Econtas (dados reportados a 30/07/2024)

B – RESULTADOS DA REVISÃO LEGAL DE CONTAS DAS ENTIDADES RELEVANTES PARA A CGE

B.1 – Contas certificadas

Das 1 275 contas prestadas respeitantes a entidades que integram os subsectores da administração central e da segurança social verifica-se que, à data de referência do presente exame panorâmico, apenas 232 se encontravam instruídas com a respetiva certificação legal de contas, conforme se evidencia seguidamente:

Quadro 7 – Entidades que prestaram contas de 2023 e correspondentes CLC

PRESTAÇÃO DE CONTAS E CLC	TOTAL DE ENTIDADES	
	N.º	%
Contas com CLC	232	18,2
Contas sem CLC, mas com justificação de não remessa tempestiva da mesma ou declaração de impossibilidade de certificação ^{a)}	42	3,3
Restantes contas sem CLC	1 001	78,5
TOTAL DE CONTAS PRESTADAS ⁹⁾	1 275	100

Fonte: Processos de prestação de contas de 2023 e certificações legais de contas das entidades (com referência a 30/07/2024)

- a) Apuram-se, concretamente, 38 processos documentados com justificações para a não remessa tempestiva da certificação legal de contas e 4 declarações de impossibilidade de certificação.

Para o reduzido número de certificações legais de contas⁶ apresentadas concorre:

- A existência de entidades que beneficiam do regime de dispensa de apresentação de contas legalmente certificadas, como é o caso:
 - das entidades abrangidas pelo regime simplificado do SNC-AP⁷;
 - dos serviços integrados do Estado⁸.
- A existência de entidades que não estando dispensadas, não apresentaram a respetiva certificação legal de contas nem uma justificação da sua não remessa tempestiva;
- A prestação intempestiva das contas e/ou das correspondentes certificações legais de contas.

O número de CLC remetidas nos processos de prestação de contas em 2023, por ministério ou subsetor, é o que seguidamente se apresenta:

⁶ O número de certificações poderá futuramente revelar-se superior caso:

- as entidades que prestaram contas e, simultaneamente, apresentaram justificação para a não remessa tempestiva da CLC ou declaração de impossibilidade de certificação venham a ultrapassar os correspondentes impedimentos.
- as entidades que, pese embora tenham prestado a conta, mas sem CLC, venham a regularizar a falta deste elemento na instrução do seu processo de prestação de contas.

⁷ Previsto no n.º 2 do art.º 10.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.

⁸ Veja-se, no que concerne à prestação de contas do ano 2023, a dispensa determinada pelo n.º 1 do art.º 207º da Lei 82/2023, de 29 de dezembro – Lei do Orçamento do Estado para 2024: “1 - Para efeitos da prestação de contas relativa ao ano de 2023, o regime de dispensa constante do n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, estende-se aos serviços integrados”.

Quadro 8 – Contas por Ministério com CLC [2023]

MINISTÉRIO/SUBSETOR	N.º ENTIDADES QUE PRESTARAM CONTAS	PROCESSOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS COM CLC	
		N.º (2)	% (3) = 2/1
	(1)	(2)	(3) = 2/1
Segurança Social	12	5	41,7
Encargos Gerais do Estado	25	13	52,0
Presidência do Conselho de Ministros	18	8	44,4
Negócios Estrangeiros	4	2	50,0
Defesa Nacional	14	4	28,6
Administração Interna	11	2	18,2
Justiça	22	4	18,2
Finanças	32	15	46,9
Economia e Mar	26	13	50,0
Cultura	16	6	37,5
Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	89	74	83,1
Educação	823	5	< 1,0
Trabalho, Solidariedade e Segurança Social	43	23	53,5
Saúde	68	29	42,6
Ambiente e da Ação Climática	25	11	44,0
Infraestruturas e Habitação	17	10	58,8
Coesão Territorial	10	5	50,0
Agricultura e Alimentação	20	3	15,0
TOTAL	1 275	232	18,2

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades (com referência a 30/07/2024)

No quadro anterior é possível observar que:

- O ministério da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior é aquele que, em 2023, detém a maior percentagem de entidades que apresentaram a conta com a respetiva CLC (83,1% das entidades deste ministério);
- Todos os ministérios apresentaram pelo menos duas ou mais contas com a respetiva CLC;
- O ministério da Educação é aquele que apresenta uma menor percentagem de contas certificadas, menos de 1%, o que corresponde a apenas 5 entidades com conta instruída com a CLC em 2023.

O quadro seguinte sintetiza a distribuição das CLC remetidas nos processos de prestação de contas de 2023 por tipo de referencial de relato financeiro:

Quadro 9 – Distribuição das CLC remetidas por referencial de relato financeiro [2023]

REFERENCIAIS DE RELATO FINANCEIRO	CLC REMETIDAS NO PROCESSO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS	
	N.º	%
IFRS	5	2,2
POCP ou POC Sectoriais	0	-
SNC	11	4,7
SNC-AP	211	90,9
SNC-ESNL	5	2,2
TOTAL	232	100

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades (com referência a 30/07/2024)

No quadro anterior é observável, em termos globais, que das CLC remetidas referentes ao exercício de 2023:

- 90,9% respeitam a contas prestadas de acordo com o SNC-AP;
- 4,7% correspondem às contas prestadas em SNC; e
- 2,2% correspondem às contas prestadas em cada um dos referenciais de relato financeiro SNC-ESNL e IFRS.

O número de CLC remetidas nos processos de prestação de contas em SNC-AP de 2023, por ministério ou subsetor, é o que seguidamente se apresenta, com destaque para as entidades que integram os ministérios da Ciência e Tecnologia e Ensino Superior, da Saúde e do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social, as quais conjuntamente representam 57,3% do total das certificações remetidas:

Quadro 10 – Contas em SNC-AP com CLC (2023)

MINISTÉRIO/SUBSETOR	CONTAS EM SNC-AP		CONTAS EM SNC-AP COM CLC	
	N.º	%	N.º	%
Segurança Social	12	1,0	5	2,4
Encargos Gerais do Estado	25	2,1	13	6,2
Presidência do Conselho de Ministros	13	1,1	8	3,8
Negócios Estrangeiros	4	< 1,0	2	< 1,0
Defesa Nacional	14	1,2	4	1,9
Administração Interna	7	< 1,0	1	< 1,0
Justiça	19	1,6	4	1,9
Finanças	23	1,9	10	4,7
Economia e Mar	20	1,7	10	4,7
Cultura	11	< 1,0	6	2,8
Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	83	6,9	70	33,2
Educação	817	67,9	5	2,4
Trabalho, Solidariedade e Segurança Social	42	3,5	22	10,4
Saúde	68	5,7	29	13,7
Ambiente e da Ação Climática	14	1,2	7	3,3
Infraestruturas e Habitação	11	< 1,0	7	3,3
Coesão Territorial	7	< 1,0	5	2,4
Agricultura e Alimentação	13	1,1	3	1,4
TOTAL	1 203	100	211	100

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades (com referência a 30/07/2024)

B.2 – Tipos de opinião emitida

Das 232 CLC apresentadas com as contas respeitantes ao exercício de 2023, 155 (66,8%) refletem uma opinião não modificada e 77 uma opinião modificada (33,2%), conforme seguidamente se sistematiza:

Quadro 11 – Tipos de opinião emitida nas CLC [2023]

TIPO DE OPINIÃO	OPINIÃO EMITIDA	DISTRIBUIÇÃO DO NÚMERO DE CLC POR TIPO DE OPINIÃO		
		N.º (1)	% (2)	% Total
Não Modificada	Sem reservas e sem ênfases	116	50,0	66,8
	Apenas com ênfases	39	16,8	
Modificada	Apenas com reservas	45	19,4	33,2
	Com reservas e com ênfases	32	13,8	
TOTAL		232	100	100

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades (com referência a 30/07/2024)

Face ao quadro, constata-se que metade das CLC emitidas apresentam o tipo de opinião não modificada “sem reservas e sem ênfases”.

Atendendo à distribuição das CLC por ministério ou subsetor, destaca-se que 82,8% das CLC das entidades do ministério da Saúde apresentam uma opinião modificada.

Quadro 12 – Distribuição das CLC remetidas e tipos de opinião por ministério [2023]

MINISTÉRIO/SUBSETOR	TIPO DE OPINIÃO				
	N.º ENTIDADES com CLC	SEM RESERVAS E SEM ÊNFASES	APENAS COM ÊNFASES	APENAS COM RESERVAS	COM RESERVAS E COM ÊNFASES
Segurança Social	5	0	2	1	2
Encargos Gerais do Estado	13	10	2	1	0
Presidência do Conselho de Ministros	8	2	2	3	1
Negócios Estrangeiros	2	0	1	1	0
Defesa Nacional	4	2	1	1	0
Administração Interna	2	2	0	0	0
Justiça	4	1	1	0	2
Finanças	15	6	8	0	1
Economia e Mar	13	8	2	2	1
Cultura	6	2	2	2	0
Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	74	49	6	17	2
Educação	5	2	0	3	0
Trabalho, Solidariedade e Segurança Social	23	20	0	2	1
Saúde	29	4	1	6	18
Ambiente e da Ação Climática	11	3	6	0	2
Infraestruturas e Habitação	10	3	4	3	0
Coesão Territorial	5	2	0	2	1
Agricultura e Alimentação	3	0	1	1	1
TOTAL	232	116	39	45	32

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades (com referência a 30/07/2024)

Centrando a apreciação no tipo de opinião emitida nas 211 CLC respeitantes às contas prestadas em SNC-AP, observam-se os seguintes dados:

Quadro 13 – Tipo de opinião emitida sobre as contas de 2023 prestadas em SNC-AP

OPINIÃO EMITIDA SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS [RELATO SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS]	DISTRIBUIÇÃO DAS CLC POR TIPO DE OPINIÃO	
	N.º	%
Sem reservas e sem ênfases	106	50,2
Apenas ênfases	29	13,7
Apenas reservas	44	20,9
Com reservas e com ênfases	32	15,2
TOTAL	211	100

OPINIÃO EMITIDA SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES ORÇAMENTAIS [RELATO SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES ORÇAMENTAIS]	DISTRIBUIÇÃO DAS CLC POR TIPO DE OPINIÃO	
	N.º	%
Conformidade com a NCP 26	160	75,8
Conformidade com a NCP 26 mas com exceções	44	20,9
Não conformidade com a NCP 26	0	-
Sem opinião emitida	7	3,3
TOTAL	211	100

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades (com referência a 30/07/2024)

Pelo quadro anterior, respeitante a contas prestadas em SNC-AP, é possível observar, em concreto, que:

- 36,1% do total das CLC foram emitidas com pelo menos uma reserva (opinião modificada);
- A generalidade das CLC relatam o cumprimento da NCP 26, contudo, 20,9% apresentam exceções a este respeito.

B.3 – Reservas sobre as contas

Conforme decorre da ISSAI 2705:4 o auditor deve expressar uma opinião com reservas quando:

- Tendo obtido prova de auditoria suficiente e apropriada, concluir que as distorções, individualmente ou em agregado, são materiais, mas não profundas, para as demonstrações financeiras (“Reserva por Desacordo”); ou
- Não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para basear a sua opinião, mas concluir que os possíveis efeitos sobre as demonstrações financeiras das distorções por detetar, se existirem, podem ser materiais, mas não profundos (“Reserva por Falta de Prova”).

Entre as 232 CLC remetidas na prestação de contas, 77 CLC têm pelo menos uma reserva, num total de 168 reservas, tipificadas do seguinte modo:

Quadro 14 – Tipo de reserva [2023]

TIPO DE RESERVA	TOTAL DE RESERVAS	
	N.º	%
Desacordo	26	15,5
Falta de prova	142	84,5
TOTAL	168	100

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades (com referência a 30/07/2024)

Das reservas formuladas, 142 decorrem de falta de evidências de auditoria, o que geralmente pode suceder em resultado de fatores internos das entidades, isto é, associados a fragilidades no sistema de controlo interno, ou, nalgumas circunstâncias, a fatores externos não totalmente controláveis pela entidade.

Em todo o caso, esta situação constitui um primeiro indício da existência de desafios relevantes para efeitos da Certificação da CGE na obtenção de evidências de auditoria suficientes e apropriadas, antevendo-se constrangimentos à realização dos procedimentos sobre áreas significativas das demonstrações financeiras consolidadas. Assim, o reforço do controlo nas áreas envolvidas⁹ poderá contribuir para a minimização das limitações de âmbito em causa e, conseqüentemente, permitir a melhoria global da qualidade das contas dos componentes e dos respetivos controlos internos, com impacto direto na fiabilidade da futura conta consolidada do Grupo Público Estado.

⁹ Vejam-se, a este respeito, as principais áreas, rubricas e matérias objeto de reserva, identificadas no Quadro 19, bem como a correspondente apreciação efetuada.

Adicionalmente, apura-se que 81,5% das reservas respeitam a distorções ou limitações de âmbito já identificadas nas CLC reportadas ao exercício de 2022, mas também ao exercício de 2021, pondo em evidência a persistência das situações que comprometem a fiabilidade das contas:

Quadro 15 – Persistência de reservas emitidas em períodos anteriores

Reservas	TOTAL DE RESERVAS	
	N.º	%
Recorrentes	137	81,5
Novas	31	18,5
TOTAL	168	100

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades (com referência a 30/07/2024)

A distribuição das reservas por tipo de opinião, número e ministério ou subsetor é a que seguidamente se apresenta:

Quadro 16 – Distribuição das reservas por ministério/subsetor e por tipo de reserva [2023]

MINISTÉRIO/SUBSETOR	ENTIDADES		N.º CLC REMETIDAS	N.º CLC COM RESERVA(S)				N.º DE RESERVAS		
	N.º	%		TOTAL COM RESERVA	POR TIPO DE OPINIÃO			N.º TOTAL RESERVAS	POR TIPO DE OPINIÃO	
					DESACORDO	FALTA DE PROVA	DESACORDO E FALTA DE PROVA		DESACORDO	FALTA DE PROVA
Segurança Social	12	< 1,0	5	3	0	3	0	6	0	6
Encargos Gerais do Estado	25	2,0	13	1	0	1	0	1	0	1
Presidência do Conselho de Ministros	18	1,4	8	4	0	3	1	8	1	7
Negócios Estrangeiros	4	< 1,0	2	1	0	1	0	1	0	1
Defesa Nacional	14	1,1	4	1	0	0	1	3	1	2
Administração Interna	11	< 1,0	2	0	0	0	0	0	0	0
Justiça	22	1,7	4	2	0	2	0	3	0	3
Finanças	32	2,5	15	1	0	1	0	3	0	3
Economia e Mar	26	2,0	13	3	1	2	0	3	1	2
Cultura	16	1,3	6	2	0	2	0	2	0	2
Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	89	7,0	74	19	1	14	4	31	5	26
Educação	823	64,5	5	3	0	1	2	8	2	6
Trabalho, Solidariedade e Segurança Social	43	3,4	23	3	0	3	0	3	0	3
Saúde	68	5,3	29	24	0	12	12	82	11	71
Ambiente e da Ação Climática	25	2,0	11	2	0	2	0	2	0	2
Infraestruturas e Habitação	17	1,3	10	3	1	1	1	4	2	2
Coesão Territorial	10	< 1,0	5	3	2	0	1	5	3	2
Agricultura e Alimentação	20	1,6	3	2	0	2	0	3	0	3
TOTAL	1 275	100	232	77	5	50	22	168	26	142

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades (com referência a 30/07/2024)

Da leitura do quadro anterior, resulta o seguinte:

- As entidades que integram os ministérios da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior e da Saúde, no seu conjunto, representam apenas 12,3% do total das entidades, mas concentram 55,8% das CLC referentes ao exercício de 2023 com pelo menos uma reserva (o que corresponde a 43 CLC) e 67,3% do número total das reservas formuladas (o que corresponde a 113 reservas);

- As entidades do ministério da Saúde, que representam apenas 5,3% do total das entidades, são responsáveis pelo número mais elevado de reservas formuladas (82, cerca de 48,8% do total).

Das 77 CLC com reservas, 76 são relativas a contas elaboradas em SNC-AP, nas quais foram apresentadas 167 reservas (141 por falta de prova).

Quadro 17 – Reservas emitidas por referencial de relato financeiro e por tipo de reserva [2023]

REFERENCIAIS DE RELATO FINANCEIRO	CLC COM RESERVAS		N.º TOTAL DE RESERVAS		RESERVAS POR TIPO DE OPINIÃO	
	N.º	%	N.º	%	DESACORDO N.º	FALTA DE PROVA N.º
IFRS	1	1,3	1	< 1,0	0	1
POCP ou POC Sectoriais	0	-	0	-	0	0
SNC	0	-	0	-	0	0
SNC-AP	76	98,7	167	99,4	26	141
SNC-ESNL	0	-	0	-	0	0
TOTAL	77	100	168	100	26	142

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades (com referência a 30/07/2024)

Tomando ainda por referência o mesmo conjunto de 77 CLC com reservas, observa-se que 51,9% apresentam mais que uma reserva, conforme se detalha seguidamente:

Quadro 18 – Número de reservas emitidas em cada CLC [2023]

N.º DE RESERVAS	CLC COM RESERVAS		N.º TOTAL DE RESERVAS	
	N.º	%	N.º	%
1	37	48,1	37	22,0
2	15	19,5	30	17,9
3	9	11,7	27	16,1
4	10	13,0	40	23,8
5	3	3,9	15	8,9
6	2	2,6	12	7,1
7	1	1,3	7	4,2
TOTAL	77	100	168	100

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades (com referência a 30/07/2024)

Analisada a substância de cada uma das 168 reservas, apuram-se 342 distorções e/ou limitações de âmbito¹⁰, distribuídas do seguinte modo:

¹⁰ Cada reserva emitida pode relatar sobre uma ou mais áreas, rubricas ou matérias afetadas. Para efeitos do presente exame foram consideradas as referências a áreas, rubricas e matérias afetadas, expressamente mencionadas nas reservas.

Quadro 19 – Distribuição do número de distorções ou limitações de âmbito pelas áreas e rubricas das demonstrações financeiras objeto de reserva [2023]

ÁREAS/RUBRICAS OBJETO DE RESERVA		N.º DISTORÇÕES OU LIMITAÇÕES DE ÂMBITO QUE DECORREM DIRETAMENTE DAS RESERVAS	N.º ENTIDADES AFETADAS
ATIVO	Outras contas a receber	39	21
	Ativos fixos tangíveis	37	32
	Clientes, contribuintes e utentes	33	23
	Inventários	12	11
	Caixa e depósitos	7	7
	Participações financeiras	6	5
	Propriedades de investimento	5	3
	Diferimentos	2	2
	Outros ativos financeiros	2	2
	Ativos intangíveis	1	1
	Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis	1	1
	Síntese - Ativo		145 distorções e/ou limitações de âmbito refletidas em 63 CLC
PASSIVO	Outras contas a pagar	19	16
	Provisões	8	7
	Fornecedores	7	6
	Adiantamentos de clientes, contribuintes e utentes	6	5
	Diferimentos	6	6
	Passivos por impostos diferidos	1	1
Síntese - Passivo		47 distorções e/ou limitações de âmbito refletidas em 27 CLC	
RENDIMENTOS E GASTOS	Prestações de serviços e concessões	17	17
	Gastos/reversões de depreciação e amortização	10	10
	Gastos com pessoal	9	8
	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	8	8
	Outros rendimentos	8	8
	Imparidade de dívidas a receber	4	4
	Impostos, contribuições e taxas	4	4
	Imparidade de investimentos depreciáveis/amortizáveis	3	2
	Provisões	3	3
	Transferências e subsídios correntes obtidos	3	3
	Fornecimentos e serviços externos	2	2
	Imposto sobre o rendimento	1	1
	Prestações sociais	1	1
Síntese - Rendimentos e gastos		73 distorções e/ou limitações de âmbito refletidas em 37 CLC	
PATRIMÓNIO LÍQUIDO E RESULTADOS	Resultado líquido ¹¹ e/ou resultados transitados	43	28
	Outras variações no património líquido	18	17
	Património	2	2
Síntese - Património líquido e resultados		63 distorções e/ou limitações de âmbito refletidas em 39 CLC	
OUTRAS ÁREAS	Questões gerais, áreas transversais não individualmente especificadas ou outras	14	13
	Síntese - Outras		14 distorções e/ou limitações de âmbito refletidas em 13 CLC

Síntese geral: 342 distorções e/ou limitações de âmbito com impacto direto na matéria identificada relatadas em 168 reservas (142 - falta de prova e 26 - desacordo), afetando as contas de 77 entidades

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades (com referência a 30/07/2024)

¹¹ Para efeitos da presente análise, não foram incluídas nos resultados líquidos as distorções ou limitações de âmbito que, embora impactem em resultados, já tenham sido individualmente especificadas e consideradas em rendimentos e gastos.



Quadro 20 – Distribuição das entidades afetadas com pelo menos uma distorção ou limitação de âmbito por área ou rúbrica

ÁREAS/RUBRICAS OBJETO DE RESERVA		DISTRIBUIÇÃO DO N.º ENTIDADES AFETADAS POR MINISTÉRIO/SUBSETOR																
		Segurança Social	Encargos Gerais do Estado	Presidência do Cons. de Ministros	Negócios Estrangeiros	Defesa Nacional	Justiça	Finanças	Economia e Mar	Cultura	Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	Educação	Trabalho, Solid. e Seg. Social	Saúde	Ambiente e Ação Climática	Infraestruturas e Habitação	Coesão Territorial	Agricultura e Alimentação
ATIVO	Outras contas a receber	1	1	1		1							15		1		1	21
	Ativos fixos tangíveis			1	1	1		2	1	11		2	11		1	1		32
	Cientes, contribuintes e utentes		1	2			1	1		4	1		12			1		23
	Inventários					1				1			8		1			11
	Caixa e depósitos		1	1						4		1						7
	Participações financeiras						1			2			2					5
	Propriedades de investimento	1										1		1				3
	Diferimentos			1							1							2
	Outros ativos financeiros			1								1						2
	Ativos intangíveis													1				1
	Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis									1								1
Total de entidades com pelo menos 1 distorção ou limitação de âmbito no Ativo	2	1	4	1	1	2	1	3	1	17	2	3	21	-	2	1	1	63
PASSIVO	Outras Contas a Pagar	1		1				1		1			11				1	16
	Provisões	1		1			1						3	1				7
	Fornecedores			2									4					6
	Adiantamentos de clientes, contribuintes e utentes												5					5
	Diferimentos			1			1			4								6
	Passivos por impostos diferidos												1					1
	Total de entidades com pelo menos 1 distorção ou limitação de âmbito no Passivo	2	-	2	-	-	1	1	-	-	5	-	1	14	1	-	-	1
RENDIMENTOS E GASTOS	Prestações de serviços e concessões	1											15		1			17
	Gastos/reversões de depreciação e amortização	1								1	1	1	4		1	1		10
	Gastos com pessoal												8					8
	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas												8					8
	Outros rendimentos	1					1			3	1	1			1			8
	Imparidade de dívidas a receber		1				1			2								4
	Impostos, contribuições e taxas		1						1						1	1		4
	Imparidade de investimentos depreciáveis/amortizáveis			1								1						2
	Provisões												3					3
	Transferências e subsídios correntes obtidos									2			1					3
	Fornecimentos e serviços externos			1			1											2
	Imposto sobre o rendimento											1						1
	Prestações sociais	1																1
Total de entidades com pelo menos 1 distorção ou limitação de âmbito nos Rendimentos e Gastos	3	1	2	-	-	1	1	-	1	6	1	1	16	-	3	1	-	37
PATRIMÓNIO LÍQUIDO	Resultado líquido ¹² e/ou resultados transitados			1		1	1			5	1	2	14		2	1		28
	Outras variações no património líquido	1								8		1	7					17
	Património										1		1					2
	Total de entidades com pelo menos 1 distorção ou limitação de âmbito no património líquido e resultados	1	-	1	-	1	1	-	-	-	11	2	2	17	-	2	1	-
OUTRAS ÁREAS	1	-	2	-	-	-	-	-	3	1	-	2	1	-	2	1	13	
Total de entidades afetadas com pelo menos 1 distorção ou limitação de âmbito	3	1	4	1	1	2	1	3	2	19	3	3	24	2	3	3	2	77

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades (com referência a 30/07/2024)

¹²V.d. Nota de rodapé 1o.

Da leitura conjugada dos dois quadros anteriores resulta o seguinte:

- as rubricas de ativo mais afetadas por distorções materiais ou limitações de âmbito são as seguintes: outras contas a receber, ativos fixos tangíveis e clientes, contribuintes e utentes;
- o ativo de 63 entidades (81,8% das entidades com pelo menos 1 reserva¹³) encontra-se afetado com pelo menos uma distorção ou limitação de âmbito, sendo que destas, cerca de 60,3% pertencem aos ministérios da Saúde e da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior;
- as rubricas do passivo mais afetadas por distorções materiais ou limitações de âmbito são as seguintes: outras contas a pagar, provisões e fornecedores;
- o passivo de 27 entidades encontra-se afetado com pelo menos uma distorção ou limitação de âmbito, sendo que destas, 70,4% pertencem aos ministérios da Saúde e da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior.
- as contas de rendimentos e gastos mais afetadas por distorções materiais ou limitações de âmbito são as seguintes: prestações de serviços e concessões, gastos/reversões de depreciação e amortização e gastos com pessoal;
- 48,1% das CLC com pelo menos uma reserva, apresentam uma ou mais distorções ou limitações de âmbito relacionadas com rendimentos ou gastos, sendo as entidades do ministério da Saúde as que apresentam maior número de distorções e limitações de âmbito neste domínio, em especial ao nível das seguintes contas: prestações de serviços e concessões, gastos com pessoal e custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas.

Para cada uma das rubricas mais afetadas do ativo, passivo, rendimentos e gastos assinaladas nos quadros anteriores, procede-se seguidamente à tipificação das problemáticas inerentes às distorções ou limitações de âmbito identificadas.

¹³ Conforme anteriormente referido, 77 entidades apresentam a CLC com pelo menos uma reserva (v.d Quadro 11).

QUANTO AO ATIVO

- **Outras contas a receber**

As CLC de 21 entidades, uma do subsetor da segurança social e as demais distribuídas por 6 ministérios, relatam um total 39 distorções e/ou limitações de âmbito relativas à rubrica “Outras contas a receber”, que podem ser agrupadas pelas seguintes problemáticas:

Quadro 21 – Problemáticas inerentes às distorções e limitações de âmbito que afetam a rubrica “Outras contas a receber”

DESCRIÇÃO DA PROBLEMÁTICA ASSOCIADA À DISTORÇÃO OU LIMITAÇÃO DE ÂMBITO IDENTIFICADA	N.º DISTRORÇÕES OU LIMITAÇÕES DE ÂMBITO	DISTRIBUIÇÃO DAS DISTORÇÕES OU LIMITAÇÕES DE ÂMBITO POR MINISTÉRIO/SUBSETOR						
		Segurança Social	Encargos Gerais do Estado	Presidência Cons. Ministros	Justiça	Saúde	Infraestruturas e Habitação	Agricultura e Alimentação
Impossibilidade de aferir com fiabilidade a existência, plenitude e valorização dos saldos, dada a complexidade e incerteza associadas à execução de contratos programa	12					11		1
Impossibilidade de confirmação externa dos saldos, i.e, no âmbito dos procedimentos de circularização de saldos não foram obtidas respostas ou as respostas apresentam saldos discordantes não reconciliados	10		1			9		
Dúvidas quanto à recuperabilidade dos saldos	4				1	3		
Impossibilidade de aferir com fiabilidade a existência, plenitude e valorização dos saldos e transações, dadas a complexidade e a incerteza associadas relacionados com a política de rappel comercial acordada com os fornecedores	4					4		
Não reconhecimento de direitos no contexto da utilização de banco/bolsas de horas ou compensação ¹⁴ por parte dos colaboradores	3					3		
Impossibilidade de validação de saldos de abertura	2			1		1		
Outras (com uma ocorrência isolada)	4	1				2		1
TOTAL	39	1	1	1	1	33	1	1
<i>NÚMERO DE ENTIDADES ENVOLVIDAS</i>	<i>21</i>	<i>1</i>	<i>1</i>	<i>1</i>	<i>1</i>	<i>15</i>	<i>1</i>	<i>1</i>

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades (com referência a 30/07/2024)

Do quadro anterior observa-se que, o ministério da Saúde concentra 84,6% das distorções ou limitações de âmbito identificadas ao nível da rubrica “Outras contas a receber”, maioritariamente decorrentes de questões relacionadas com a definição e execução de contratos programa, bem como dificuldades associadas aos procedimentos de confirmação externa, que não permitiram validar os correspondentes saldos.

¹⁴ No contexto do banco de horas existem colaboradores com horas já trabalhadas que serão compensadas no futuro com ausências remuneradas e em sentido contrário colaboradores com horas de trabalho já compensadas. Estas situações correspondem respetivamente a passivos e ativos que deviam ser registados. Na conta em referência deviam ter sido registados os ativos correspondentes.

- **Ativos fixos tangíveis**

As CLC de 32 entidades, provenientes de 10 ministérios distintos, relatam um total 37 distorções e/ou limitações de âmbito relativas à rubrica “Ativos fixos tangíveis”, que podem ser agrupadas pelas seguintes problemáticas:

Quadro 22 –Problemáticas inerentes às distorções e limitações de âmbito que afetam a rubrica dos Ativos fixos tangíveis

DESCRIÇÃO DA PROBLEMÁTICA ASSOCIADA À DISTORÇÃO OU LIMITAÇÃO DE ÂMBITO IDENTIFICADA	N.º DISTORÇÕES OU LIMITAÇÕES DE ÂMBITO	DISTRIBUIÇÃO DAS DISTORÇÕES OU LIMITAÇÕES DE ÂMBITO POR MINISTÉRIO/SUBSETOR									
		Presidência Cons. Ministros	Negócios Estrangeiros	Defesa Nacional	Economia e Mar	Cultura	Ciência, tecnologia e ensino superior	Trabalho, Solidariedade e Segurança Social	Saúde	Infraestruturas e Habitação	Coesão Territorial
Cadastro inexistente, inconsistente, não reconciliado ou incompleto	12				1	1	4	2	3		1
Impossibilidade de confirmação da titularidade e/ou o controlo dos imóveis ocupados/afetos à entidade	9						3		6		
Impossibilidade de validação de saldos de abertura	4	1					2		1		
Restrições à verificação física dos ativos fixos tangíveis	3		1	1					1		
Não reconhecimento e/ou impossibilidade de mensurar com fiabilidade ativos imóveis, decorrente da inexistência de avaliações atualizadas	3	1					2				
Impossibilidade de validar a informação comparativa	2				1				1		
Reconhecimento inadequado de imóveis cuja titularidade é de terceiros ou não reconhecimento de imóveis que reúnem os critérios de reconhecimento	2								2		
Outras (com uma ocorrência isolada)	2						1			1	
TOTAL	37	2	1	1	2	1	12	2	14	1	1
<i>NÚMERO DE ENTIDADES ENVOLVIDAS</i>	<i>32</i>	<i>1</i>	<i>1</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>1</i>	<i>11</i>	<i>2</i>	<i>11</i>	<i>1</i>	<i>1</i>

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades (com referência a 30/07/2024)

Do quadro anterior é possível concluir que:

- Os ministérios da Saúde e da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior são aqueles que concentram o maior número distorções e/ou limitações de âmbito ao nível da rubrica “Ativos fixos tangíveis” e, também, o maior número de entidades afetadas;
- 56,8% das distorções e/ou limitações de âmbito identificadas (num total de 21) respeitam a questões relacionados com insuficiências do cadastro dos ativos ou com dificuldades na confirmação da titularidade e/ou o controlo dos imóveis ocupados/afetos à entidade.

- **Cientes, contribuintes e utentes**

As CLC de 23 entidades, distribuídas por 8 ministérios distintos, relatam um total 33 distorções e/ou limitações de âmbito relativas à rubrica “Clientes, contribuintes e utentes”, que podem ser agrupadas pelas seguintes problemáticas:

Quadro 23 – Problemáticas inerentes às distorções e limitações de âmbito que afetam a rubrica de Clientes, contribuintes e utentes

DESCRIÇÃO DA PROBLEMÁTICA ASSOCIADA À DISTORÇÃO OU LIMITAÇÃO DE ÂMBITO IDENTIFICADA	N.º DISTORÇÕES OU LIMITAÇÕES DE ÂMBITO	DISTRIBUIÇÃO DAS DISTORÇÕES OU LIMITAÇÕES DE ÂMBITO POR MINISTÉRIO/SUBSETOR							
		Encargos Gerais do Estado	Presidência Cons. Ministros	Justiça	Economia e Mar	Ciência, tecnologia e ensino superior	Educação	Saúde	Coesão Territorial
Impossibilidade de confirmação externa dos saldos, i.e, no âmbito dos procedimentos de circularização de saldos não foram obtidas respostas ou as respostas apresentam saldos discordantes não reconciliados	13	1						11	1
Impossibilidade de aferir com fiabilidade a existência, plenitude e valorização dos saldos, dada a complexidade e incerteza associadas à execução de contratos programa	8		1					7	
Dúvidas quanto à recuperabilidade de saldos e/ou não reconhecimento de perdas por imparidade	6		1	1		1	1	2	
Impossibilidade de aferir com fiabilidade a existência, plenitude e valorização dos saldos devido à alteração de sistemas informáticos de suporte, de procedimentos internos de contabilização de dívidas desta natureza, bem como à incapacidade de reconciliação de saldos “em aberto” nas reconciliações bancárias	4					4			
Outras (com uma ocorrência isolada)	2				1				1
TOTAL	33	1	2	1	1	5	1	20	2
<i>NÚMERO DE ENTIDADES ENVOLVIDAS</i>	<i>23</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>1</i>	<i>1</i>	<i>4</i>	<i>1</i>	<i>12</i>	<i>1</i>

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades (com referência a 30/07/2024)

Do quadro anterior resulta que:

- As questões relatadas que mais impactam na fiabilidade da rubrica “Clientes, contribuintes e utentes” são a ineficácia dos procedimentos de confirmação externa, as incertezas resultantes da definição e execução de contratos programa, as dúvidas quanto à recuperabilidade de saldos e o não reconhecimento de perdas por imparidade. No seu conjunto representam 81,8% do total das distorções e/ou limitações de âmbito;
- O ministério da Saúde concentra 60,6% das distorções e/ou limitações de âmbito respeitantes à rubrica em apreço, maioritariamente decorrentes da ineficácia dos procedimentos de confirmação externa e da definição e execução de contratos programa.

QUANTO AO PASSIVO

- **Outras Contas a Pagar**

As CLC de 16 entidades, uma do subsetor da Segurança Social e as demais distribuídas por 5 ministérios, relatam um total 19 distorções e/ou limitações de âmbito relativas à rubrica “Outras contas a pagar”, que podem ser agrupadas pelas seguintes problemáticas:

Quadro 24 – Problemáticas inerentes às distorções e limitações de âmbito que afetam a rubrica de Outras contas a pagar

DESCRIÇÃO DAS PROBLEMÁTICA ASSOCIADA À DISTORÇÃO OU LIMITAÇÃO DE ÂMBITO IDENTIFICADA	N.º DISTORÇÕES OU LIMITAÇÕES DE ÂMBITO	DISTRIBUIÇÃO DAS DISTORÇÕES OU LIMITAÇÕES DE ÂMBITO POR MINISTÉRIO/SUBSETOR					
		Segurança Social	Presidência Cons. Ministros	Finanças	Ciência, tecnologia e ensino superior	Saúde	Agricultura e Alimentação
Não reconhecimento de gastos com pessoal, no contexto da utilização do um sistema de banco/bolsas de horas ou compensação ¹⁵	5	-	-	-	-	5	-
Impossibilidade de confirmação externa dos saldos, i.e, no âmbito dos procedimentos de circularização de saldos não foram obtidas respostas ou as respostas apresentam saldos discordantes não reconciliados	3	-	-	-	-	3	-
Não reconhecimento de responsabilidades/obrigações com trabalhadores/ antigos trabalhadores ou com os descendentes destes últimos, cujo efeito nos saldos não foi possível quantificar, dada a complexidade e incerteza associadas aos processos em causa ¹⁶	3	-	-	-	-	2	1
Impossibilidade de aferir com fiabilidade a existência, plenitude e valorização gastos com pessoal, no contexto da utilização do um sistema de banco/bolsas de horas ou compensação dada a falta de informação fiável e completa	2	-	-	-	-	2	-
Não especialização no exercício de gastos incorridos	2	1	-	-	1	-	-
Outras problemáticas com uma ocorrência isolada ¹⁷	4	-	1	1	-	2	-
TOTAL DISTORÇÕES	19	1	1	1	1	14	1
NÚMERO DE ENTIDADES ENVOLVIDAS	16	1	1	1	1	11	1

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades (com referência a 30/07/2024)

Das 19 distorções e/ou limitações de âmbito relativas à rubrica “Outras contas a pagar”, 14 (o equivalente a 73,7%) reportam-se a entidades do ministério da Saúde, sendo que 50% reportam-se a questões relacionadas com responsabilidades para com os trabalhadores, no contexto da utilização do um sistema de banco/bolsas de horas ou compensação.

¹⁵ Foram identificados trabalhadores com horas já trabalhadas cuja compensação poderá ser feita mediante: a redução equivalente do tempo de trabalho; aumento do período de férias, ou o pagamento em dinheiro. Esta situação origina passivos que deviam estar registados.

¹⁶ Respeitantes a: retroativos devidos no contexto de alterações ao regime de carreiras profissionais; encargos decorrentes de acidentes em serviço e de doenças profissionais; responsabilidades associadas ao pagamento de pensões de aposentação e sobrevivência a antigos trabalhadores ou aos seus descendentes.

¹⁷ A destacar: Não reconhecimento de dívidas; Impossibilidade de aferir com fiabilidade a plenitude das responsabilidades e obrigações assumidas com a transferência de direitos e obrigações no âmbito do processo de liquidação de participadas; Impossibilidade de validação de saldos de abertura.

- **Provisões**

As CLC de 7 entidades, uma do subsetor da segurança social e as demais distribuídas por 4 ministérios, relatam um total 8 distorções e/ou limitações de âmbito relativas à rubrica “Provisões”, que podem ser agrupadas pelas seguintes problemáticas:

Quadro 25 –Problemáticas inerentes às distorções e limitações de âmbito que afetam a rubrica de provisões

DESCRIÇÃO DAS PROBLEMÁTICA ASSOCIADA À DISTRORÇÃO OU LIMITAÇÃO DE ÂMBITO IDENTIFICADA	N.º DISTRORÇÕES OU LIMITAÇÕES DE ÂMBITO	DISTRIBUIÇÃO DAS DISTRORÇÕES OU LIMITAÇÕES DE ÂMBITO POR MINISTÉRIO/SUBSETOR				
		Segurança Social	Presidência Cons. Ministros	Finanças	Saúde	Ambiente e da Ação Climática
Impossibilidade de aferir com fiabilidade a existência, plenitude e valorização das provisões constituídas, associadas à incerteza do desfecho de processos judiciais	3	-	-	-	3	-
Impossibilidade de aferir com fiabilidade a existência, plenitude e valorização das provisões constituídas, associadas a outros processos, como sejam: liquidação de participadas, concessões e acordos/contratos com terceiros	3	-	1	1	-	1
Não constituição de provisões para encargos com pensões de reforma e sobrevivência	2	2	-	-	-	-
TOTAL DISTRORÇÕES	8	2	1	1	3	1
<i>NÚMERO DE ENTIDADES ENVOLVIDAS</i>	<i>7</i>	<i>1</i>	<i>1</i>	<i>1</i>	<i>3</i>	<i>1</i>

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades (com referência a 30/07/2024)

Conforme decorre do quadro anterior, as questões relatadas que impactam na fiabilidade da rubrica “Provisões”, relacionam-se com a incerteza associada ao desfecho de processos judiciais e de outros processos (como sejam liquidação de participadas, concessões e acordos/contratos com terceiros) e respetivos impactos nas contas, bem como ao não reconhecimento de encargos com pensões de reforma e sobrevivência.

- **Fornecedores**

As CLC de 6 entidades, provenientes dos ministérios da Saúde e da Presidência de Conselho de Ministros, relatam um total 7 distorções e/ou limitações de âmbito relativas à rubrica – fornecedores, sendo que 6 destas reportam-se a limitações associadas à ineficácia dos procedimentos de confirmação externa de saldos, conforme se sintetiza no quadro seguinte:

Quadro 26 –Problemáticas inerentes às distorções e limitações de âmbito que afetam a rubrica de Fornecedores

DESCRIÇÃO DAS PROBLEMÁTICA ASSOCIADA À DISTORÇÃO OU LIMITAÇÃO DE ÂMBITO IDENTIFICADA	N.º DISTORÇÕES OU LIMITAÇÕES DE ÂMBITO	DISTRIBUIÇÃO DAS DISTORÇÕES OU LIMITAÇÕES DE ÂMBITO POR MINISTÉRIO/SUBSETOR	
		Presidência Cons. Ministros	Saúde
Impossibilidade de confirmação externa dos saldos, i.e, no âmbito dos procedimentos de circularização de saldos não foram obtidas respostas ou as respostas apresentam saldos discordantes não reconciliados	6	1	5
Impossibilidade de validação de saldos de abertura	1	1	-
TOTAL DISTORÇÕES	7	2	5
NÚMERO DE ENTIDADES ENVOLVIDAS	6	2	4

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades (com referência a 30/07/2024)

QUANTO AOS RENDIMENTOS E GASTOS

- **Prestações de serviços e concessões**

As CLC de 17 entidades, uma do subsetor da segurança social, 15 do ministério da Saúde e outra do ministério das Infraestruturas e Habitação, relatam um total de 17 distorções e/ou limitações de âmbito relativas à rubrica “Prestações de serviços e concessões”, que podem ser agrupadas pelas seguintes problemáticas:

Quadro 27 –Problemáticas inerentes às distorções e limitações de âmbito que afetam a rubrica de Prestações de serviços e concessões

DESCRIÇÃO DAS PROBLEMÁTICA ASSOCIADA À DISTORÇÃO OU LIMITAÇÃO DE ÂMBITO IDENTIFICADA	N.º DISTORÇÕES OU LIMITAÇÕES DE ÂMBITO	DISTRIBUIÇÃO DAS DISTORÇÕES OU LIMITAÇÕES DE ÂMBITO POR MINISTÉRIO/SUBSETOR		
		Segurança Social	Saúde	Infraestruturas e Habitação
Impossibilidade de aferir com fiabilidade a existência, plenitude e valorização dos rendimentos, dada a complexidade e incerteza associadas à execução de contratos programa	15		15	
Não especialização no exercício de rendimentos ou respetivo reconhecimento inadequado	2	1		1
TOTAL DISTORÇÕES	17	1	15	1
NÚMERO DE ENTIDADES ENVOLVIDAS	17	1	15	1

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades (com referência a 30/07/2024)

Conforme decorre do quadro anterior, das 17 distorções e/ou limitações de âmbito relatadas, 15 respeitam a entidades do ministério da Saúde, decorrentes integralmente das questões associadas à definição e execução de contratos programa.

- **Gastos/reversões de depreciação e amortização**

As CLC de 10 entidades, uma do subsetor da Segurança Social e as demais distribuídas por 6 ministérios distintos, relatam um total de 10 distorções e/ou limitações de âmbito relativas à rubrica “Gastos/reversões de depreciação e amortização”, que podem ser agrupadas pelas seguintes problemáticas:

Quadro 28 – Problemáticas inerentes às distorções e limitações de âmbito que afetam a rubrica de Gastos/reversões de depreciação e amortização

DESCRIÇÃO DA PROBLEMÁTICA ASSOCIADA À DISTORÇÃO OU LIMITAÇÃO DE ÂMBITO IDENTIFICADA	N.º DISTORÇÕES OU LIMITAÇÕES DE ÂMBITO	DISTRIBUIÇÃO DAS DISTORÇÕES OU LIMITAÇÕES DE ÂMBITO POR MINISTÉRIO/SUBSETOR						
		Segurança Social	Ciência, tecnologia e ensino superior	Educação	Trabalho, Solidariedade e Segurança Social	Saúde	Infraestruturas e Habitação	Coesão territorial
Impossibilidade de aferir com fiabilidade a existência, plenitude e valorização das depreciações, decorrente de insuficiências ao nível do cadastro (inexistente, incompleto, inconsistente e não reconciliado com a contabilidade) ou da falta de informação fidedigna sobre a valorização dos ativos (como sejam avaliações independentes) ou sobre a respetiva titularidade	8	1	1	1	1	3		1
Não reconhecimento ou incorreta mensuração das depreciações de imóveis ¹⁸	2					1	1	
TOTAL	10	1	1	1	1	4	1	1
<i>NÚMERO DE ENTIDADES ENVOLVIDAS</i>	<i>10</i>	<i>1</i>	<i>1</i>	<i>1</i>	<i>1</i>	<i>4</i>	<i>1</i>	<i>1</i>

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades (com referência a 30/07/2024)

Conforme decorre do quadro anterior, as principais questões subjacentes às distorções e/ou limitações de âmbito associadas à rubrica “Gastos/reversões de depreciação e amortização” relatadas resultam de insuficiências ao nível do cadastro dos ativos fixos tangíveis, de falta de informação sobre o justo valor dos ativos e de dúvidas sobre a titularidade de imóveis.

- **Gastos com pessoal**

As CLC de 8 entidades, exclusivamente do ministério da Saúde, relatam um total de 9 distorções e/ou limitações de âmbito relativas à rubrica “Gastos com pessoal”, que podem ser agrupadas pelas seguintes problemáticas:

¹⁸ Nomeadamente: não depreciação de imóveis que se encontravam erradamente classificados como inventários; depreciação de edifícios que foram objeto de uma reavaliação sem base legal adequada, nos termos da NCP5 – Ativos fixos tangíveis.

Quadro 29 – Problemáticas inerentes às distorções e limitações de âmbito que afetam a rubrica de Gastos com pessoal

DESCRIÇÃO DA PROBLEMÁTICA ASSOCIADA À DISTORÇÃO IDENTIFICADA	N.º DISTORÇÕES OU LIMITAÇÕES DE ÂMBITO	DISTRIBUIÇÃO DAS DISTORÇÕES OU LIMITAÇÕES DE ÂMBITO POR MINISTÉRIO/SUBSETOR
		Saúde
Não reconhecimento de gastos com pessoal, no contexto da utilização do um sistema de banco/bolsas de horas ou compensação ¹⁹	5	5
Impossibilidade de aferir com fiabilidade a existência, plenitude e valorização de gastos com pessoal, no contexto da utilização do um sistema de banco/bolsas de horas ou compensação ¹⁸ dada a falta de informação fiável e completa	2	2
Não reconhecimento gastos com trabalhadores, decorrentes do efeito dos retroativos no âmbito de alterações ao regime de carreiras profissionais	1	1
Impossibilidade de validar a informação comparativa	1	1
TOTAL	9	9
<i>NÚMERO DE ENTIDADES ENVOLVIDAS</i>	<i>8</i>	<i>8</i>

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades (com referência a 30/07/2024)

Conforme decorre do quadro anterior, as questões relacionadas com as responsabilidades para com os trabalhadores decorrentes do sistema de banco/bolsas de horas ou compensação são aquelas que mais impactam na fiabilidade da rubrica – gastos com pessoal.

B.4 – Ênfases sobre as contas

De acordo com a ISA 706²⁰ os ROC/SROC devem incluir uma ênfase na CLC quando, tendo formado uma opinião sobre as demonstrações financeiras, pretendem chamar a atenção dos utilizadores para uma matéria apresentada ou divulgada nas demonstrações financeiras que, no seu julgamento, é fundamental para a compreensão das demonstrações financeiras.

Com base nas contas de 2023 prestadas ao Tribunal e consideradas para efeitos do presente exame panorâmico, apura-se um total de 71 CLC onde são formuladas uma ou mais ênfases, num total de 146 ênfases, que chamam à atenção para 158 matérias ou aspetos concretos²¹ divulgados ou apresentados nas demonstrações financeiras, que podem ser agrupadas do seguinte modo:

¹⁹ V.d. nota de rodapé 14.

²⁰ ISA 706:6 e 8

²¹ Cada ênfase emitida pode relatar sobre uma ou mais áreas, rubricas ou matérias.

Quadro 30 – Tipologias de matérias ou aspetos concretos divulgados ou apresentados nas DF destacadas nas ênfases

MATÉRIAS OU ASPETOS CONCRETOS DIVULGADOS OU APRESENTADOS NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DESTACADAS POR VIA DAS ÊNFASES	N.º TOTAL DE MATÉRIAS	N.º ENTIDADES ENVOLVIDAS
Vicissitudes e correspondentes impactos nas contas e na atividade da entidade (processos de fusão/integração/liquidação/extinção, reestruturação ou outros)	26	22
Natureza e composição de saldos concretos, variação variações ocorridas e/ou informação adicional sobre a opção de reconhecimento ou não de determinados itens ou transações	24	21
Políticas contabilísticas, estimativas contabilísticas, bases e/ou critérios de reconhecimento ou mensuração adotados	18	16
Circunstância das contas de exercícios anteriores ainda não terem sido aprovadas pela tutela	10	10
Circunstância do património líquido da entidade se apresentar inferior a 50% do património/capital	9	9
Aumentos de capital/cobertura de prejuízos ocorridos	7	7
Natureza, razões e composição de ativos ou passivos contingentes	6	6
Circunstância do património líquido da entidade se apresentar negativo	5	5
Circunstância do resultado líquido do exercício se apresentar negativo	5	5
Especificidades do modelo de financiamento e respetivos impactos nas DF e na atividade da entidade	5	4
Existência e eficácia de procedimentos de controlo interno relevantes para a fiabilidade das contas	5	3
Ocorrência de correções de erros e respetivos movimentos contabilísticos	5	5
Primeiro ano de aplicação do SNC-AP e problemas de comparabilidade da informação por força da não reexpressão	4	4
Não aplicação integral ou parcial de NCP concretas	3	3
Ocorrência de alterações de políticas contabilísticas e/ou de estimativas contabilísticas e respetivos efeitos nas DF	3	3
Problemas de liquidez e pagamentos em atraso	3	3
Circunstância do capital estatutário da entidade não se encontrar total ou parcialmente realizado	2	2
Follow-up de reservas emitidas no ano anterior cuja distorção relatada já se encontra ultrapassada	2	2
Inexistência de seguros relativos a património imobiliário, equipamentos, inventários ou responsabilidade civil	2	2
Outros acontecimentos e/ou circunstâncias com uma ocorrência isolada	14	14
Síntese geral: Nas 71 CLC com pelo menos uma ênfase, num total de 146 ênfases, foram destacadas 158 matérias e ou aspetos concretos divulgados ou apresentados nas demonstrações financeiras	158	71

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades (com referência a 30/07/2024)

Quadro 31 – Distribuição das entidades com pelo menos ênfase por tipologias de matérias ou aspetos concretos divulgados ou apresentados nas DF destacadas nas ênfases

MATÉRIAS OU ASPETOS CONCRETOS DIVULGADOS OU APRESENTADOS NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DESTACADAS POR VIA DAS ÊNFASES	DISTRIBUIÇÃO DO N.º ENTIDADES AFETADAS POR MINISTÉRIO/SUBSETOR																
	Segurança Social	Encargos Gerais do Estado	Presidência do Cons. de Ministros	Negócios Estrangeiros	Defesa Nacional	Justiça	Finanças	Economia e Mar	Cultura	Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	Trabalho, Solidariedade e Seg. Social	Saúde	Ambiente e Ação Climática	Infraestruturas e Habitação	Coesão Territorial	Agricultura e Alimentação	Total de entidades
Vicissitudes e correspondentes impactos nas contas e na atividade da entidade (processos de fusão/integração/liquidação/extinção, reestruturação ou outros)				1			3		1		1	10	4	1	1		22
Natureza e composição de saldos concretos, variações ocorridas e/ou informação adicional sobre a opção de reconhecimento ou não de determinados itens ou transações			2	1			3		1	2		5	5	2			21
Políticas contabilísticas, estimativas contabilísticas, bases e/ou critérios de reconhecimento ou mensuração adotados	1			1			5					8	1				16
Circunstância das contas de exercícios anteriores ainda não terem sido aprovadas pela tutela												10					10
Circunstância do património líquido da entidade se apresentar inferior a 50% do património/capital							2					6				1	9
Aumentos de capital/cobertura de prejuízos ocorridos												4	1	1		1	7
Natureza, razões e composição de ativos ou passivos contingentes						1	1	1				1	2				6
Circunstância do património líquido da entidade se apresentar negativo							1					4					5
Circunstância do resultado líquido do exercício se apresentar negativo				1		1						2	1				5
Especificidades do modelo de financiamento e respetivos impactos nas DF e na atividade da entidade				1			1						1	1			4
Existência e eficácia de procedimentos de controlo interno relevantes para a fiabilidade das contas					1					1						1	3
Ocorrência de correções de erros e respetivos movimentos contabilísticos		1								2			1	1			5
Primeiro ano de aplicação do SNC-AP e problemas de comparabilidade da informação por força da não reexpressão	3	1															4
Não aplicação integral ou parcial de NCP concretas												2		1			3
Ocorrência de alterações de políticas contabilísticas e/ou de estimativas contabilísticas e respetivos efeitos nas DF	1									1		1					3
Problemas de liquidez e pagamentos em atraso						1						2					3

MATÉRIAS OU ASPETOS CONCRETOS DIVULGADOS OU APRESENTADOS NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DESTACADAS POR VIA DAS ÊNFASES	DISTRIBUIÇÃO DO N.º ENTIDADES AFETADAS POR MINISTÉRIO/SUBSETOR																
	Segurança Social	Encargos Gerais do Estado	Presidência do Cons. de Ministros	Negócios Estrangeiros	Defesa Nacional	Justiça	Finanças	Economia e Mar	Cultura	Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	Trabalho, Solid. e Seg. Social	Saúde	Ambiente e Ação Climática	Infraestruturas e Habitação	Coesão Territorial	Agricultura e Alimentação	Total de entidades
Circunstância do capital estatutário da entidade não se encontrar total ou parcialmente realizado											1	1					2
Follow-up de reservas emitidas no ano anterior cuja distorção relatada já se encontra ultrapassada			1										1				2
Inexistência de seguros relativos a património imobiliário, equipamentos, inventários ou responsabilidade civil									1		1						2
Outros acontecimentos e/ou circunstâncias com uma ocorrência isolada			1				3	2		2	2	2	1		1		14
Total de entidades com pelo menos 1 ênfase	4	2	3	1	1	3	9	3	2	8	1	19	8	4	1	2	71

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades (com referência a 30/07/2024)

Da leitura conjugada dos dois quadros anteriores resulta o seguinte:

- Cerca de 55% das ênfases chamam à atenção em especial para matérias e/ou aspetos concretos divulgados ou apresentados nas DF relacionados com o seguinte:
 - Vicissitudes e correspondentes impactos nas contas e na atividade da entidade, como sejam, processos de fusão/integração/liquidação/extinção, reestruturação ou outros;
 - Natureza e composição de saldos concretos, variações ocorridas e/ou informação adicional sobre a opção de reconhecimento ou não de determinados itens ou transações;
 - Políticas contabilísticas, estimativas contabilísticas, bases e/ou critérios de reconhecimento ou mensuração adotados;
 - Circunstância das contas de exercícios anteriores ainda não terem sido aprovadas pela tutela;
 - Circunstância do património líquido da entidade se apresentar inferior a 50% do património/capital.
- Das 71 entidades com pelo menos 1 ênfase, 62% concentram-se nos seguintes 4 ministérios: Saúde; Finanças; Ciência, Tecnologia e Ensino Superior e Ambiente e Ação Climática;
- 10 entidades do ministério da Saúde têm contas de exercícios anteriores ainda não aprovadas pela tutela;
- Foram formuladas 26 ênfases relativas a vicissitudes e correspondentes impactos nas contas e na atividade da entidade, incluindo, entre outros, processos de fusão/integração/liquidação/extinção, reestruturação, que respeitam a 22 entidades, das quais 10 são provenientes do ministério da Saúde;
- Das 9 ênfases emitidas sobre a circunstância do património líquido da entidade se apresentar inferior a 50% do património/capital, 6 respeitam a entidades do ministério da Saúde.

VISTA AO MINISTÉRIO PÚBLICO

Do projeto de Relatório foi dada vista ao Ministério Público, nos termos e para os efeitos do n.º 5 do artigo 29.º da LOPTC.

DECISÃO

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

- a) Aprovar o presente Relatório;
- b) Remeter um exemplar do presente Relatório:
 - ao Ministro das Finanças;
 - ao Ministério Público junto deste Tribunal, nos termos do n.º 4 do artigo 29.º da Lei de organização;
- c) Após o cumprimento das diligências que antecedem, divulgar o Relatório no sítio eletrónico do Tribunal de Contas.

Tribunal de Contas, 31 de outubro de 2024.

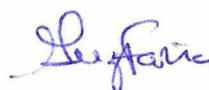
Os Juízes Corelatores,



António Manuel Fonseca da Silva

Ana Furtado

Ana Margarida Leal Furtado



Maria da Luz Carmezim Pedroso de Faria