

EXAME PANORÂMICO

*sobre entidades que integram os subsectores da
Administração Central e da Segurança Social e
resultados da respetiva revisão legal de contas*

Contas 2021



TC
TRIBUNAL DE
CONTAS

ÁREA DE RESPONSABILIDADE II
CERTIFICAÇÃO DA CONTA GERAL DO ESTADO

Juiz Conselheiro Responsável:
António Manuel Fonseca da Silva

Ficha Técnica: _____

Departamento de Auditoria II:

Auditor - Coordenador:

Telmo M. Mendes

Auditora – Chefe:

Vera Figueiredo de Sá

Equipa técnica:

Carim Vali

Daniel Fernandes Francisco

Marisa Pinhel da Cunha



ÍNDICE

CONCLUSÕES	1
INTRODUÇÃO	3
CONSIDERAÇÕES PRÉVIAS E CONDICIONANTES	3
A – ENTIDADES RELEVANTES PARA A CGE	5
B – CONTAS DAS ENTIDADES RELEVANTES PARA A CGE – 2021	7
B.1 – Referenciais de relato financeiro adotados	7
B.2 – Regimes (subsistemas) de relato financeiro adotados	9
B.3 – Relevância financeira	10
B.4 – Transição para o SNC-AP	16
B.5 – Classes de transações ou saldos de contas suscetíveis de serem significativos para efeitos da futura CGE a certificar	17
C – RESULTADOS DA REVISÃO LEGAL DE CONTAS	23
C.1 – Contas certificadas	24
C.2 – Tipos de opinião emitida	27
C.3 – Reservas sobre as contas	28
C.4 – Ênfases sobre as contas	36
C.5 – Montantes financeiros objeto de certificação [2021]	38
C.6 – Contributos para a identificação de riscos e desafios na área dos AFT no domínio da CCGE	40

CONCLUSÕES

Este exame proporciona uma perspetiva panorâmica sobre as entidades que integram, em 2021, os subsectores da Administração Central e da Segurança Social, incluindo as entidades contabilísticas autónomas e respetivas subentidades, respetivas contas e correspondentes resultados da revisão legal de contas.

Com efeito, o presente exame panorâmico incide sobre a informação veiculada nos processos de prestação de contas ao Tribunal, bem como de elementos caracterizadores das entidades relevantes para a CGE de 2021, 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 1589 entidades relevantes, das quais 99,3% integram o subsetor da Administração Central e 0,7% o subsetor da Segurança Social.

Este exame 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, contribui para o processo em curso de identificação preliminar de riscos de distorção que possam afetar materialmente a fiabilidade da CGE.

Assim, e tendo presente o disposto no ponto respeitante às considerações prévias e condicionantes, destacam-se as seguintes conclusões:

1. Em 2021, 72% das entidades prestaram contas em SNC-AP, tendo, neste período, 20 delas aplicado pela primeira vez este referencial. As contas em SNC-AP representam 19,5% do total da expressão financeira¹ do conjunto das entidades consideradas no âmbito do exame panorâmico.
2. O facto de ainda não se dispor de demonstrações financeiras e orçamentais consolidadas do Grupo Público Estado, preparadas de acordo com o SNC-AP, e de nem todos os componentes terem transitado para o SNC-AP, não permite aferir com rigor as classes de transações ou saldos de contas suscetíveis de serem significativos para efeitos da futura CGE a certificar. Todavia, as respetivas demonstrações individuais das entidades que já prestaram contas de acordo com este regime, quando lidas em conjunto, constituem já uma base suficientemente indiciadora das principais classes de transações e saldos de contas que serão significativos na futura CGE.
3. Com efeito, em resultado da mera agregação das principais rúbricas das demonstrações financeiras e orçamentais individuais preparadas em SNC-AP, excluída a Agência para o Desenvolvimento e Coesão², observa-se que as rubricas do ativo e passivo mais significativas em termos financeiros são, respetivamente, os “Ativos fixos tangíveis” e “Financiamentos obtidos”.

¹ Para efeitos do presente exame panorâmico, o indicador “expressão financeira” corresponde ao valor da despesa paga ou do ativo (caso este seja superior ao primeiro).

² A exclusão da agência para efeitos do presente estudo tem por base os fundamentos invocados no ponto B.5 - Classes de transações e saldos de contas suscetíveis de serem significativos para a futura CGE a certificar. Esta agência representa 57,8% do ativo e 65,3% do passivo agregados das contas em SNC-AP, tendo como principal missão a coordenação geral, distribuição e pagamento dos fundos europeus estruturais e de investimento, o que envolve sobretudo montantes significativos de recursos próprios de terceiros que se encontram, pela sua natureza, refletidos contabilisticamente nas rubricas de “Outras contas a receber” e “Outras contas a pagar”.

4. Em 2021, apenas 230 entidades remeteram as suas contas com a respetiva CLC, sendo que destas 88 exprimem pelo menos uma reserva, tendo sido formuladas, no total, 187 reservas, das quais 154 decorrem da falta de prova de auditoria suficiente e adequada, o que indicia a existência de fragilidades no sistema de controlo interno dos componentes.
5. A maioria das reservas têm-se perpetuado no tempo, evidenciando possível inércia ou dificuldade na resolução das situações identificadas pelos Revisores Oficiais de Contas. Cerca de 82% das reservas formuladas em 2021 já tinham sido anteriormente formuladas, pelo menos, desde a última CLC (sobre a conta de 2020).
6. Das 88 certificações legais de contas remetidas ao TdC, com uma opinião modificada, 40 apresentam pelo menos uma reserva relativa a AFT, que decorrem sobretudo do seguinte:
 - Não reconhecimento de AFT ou reconhecimento inadequado ou indevido;
 - Mensuração inicial (incluindo transição para o SNC-AP) e/ou subsequente incorreta;
 - Cadastro inexistente, inconsistente, não reconciliado ou incompleto.
7. A maioria das reservas formuladas relativamente à área de AFT decorre da incapacidade de se obter evidências suficientes e apropriadas, i.e., são reservas por falta de prova, antevendo-se constrangimentos à realização de procedimentos de auditoria sobre áreas significativas das demonstrações financeiras consolidadas.
8. Encontram-se sintetizados no Quadro 51 os principais riscos e distorções ao nível dos AFT, identificados no âmbito da revisão legal de contas dos componentes, que constituem, per si, uma base relevante para a identificação de riscos de distorção material na CGE e antecipação dos desafios para a certificação da CGE, que se colocam em múltiplos domínios.
9. Para além dos riscos e distorções identificados ao nível dos componentes, importa alertar para duas circunstâncias que, pela sua natureza, podem traduzir-se em riscos e desafios muito significativos para a certificação da CGE, a saber:
 - A diferença de entendimento sobre quem controla o AFT, nos termos da Estrutura Concetual e NCP5, pode afetar o balanço consolidado do Grupo Público Estado, nos seguintes termos:
 - Duplo reconhecimento do mesmo item do AFT, quer pela entidade que detém a titularidade quer pela entidade que tem o ativo afeto – consubstanciando-se, assim, num risco de sobrevalorização de AFT;
 - Não reconhecimento do AFT nem pela entidade que detém a titularidade e nem pela entidade que tem o ativo afeto – consubstanciando-se, deste modo, num risco de subavaliação de AFT.
 - Os eventuais impactos do processo de descentralização de competências para as autarquias locais e entidades intermunicipais, no reconhecimento e mensuração dos diferentes AFT incluídos neste processo, bem como das operações e transações subjacentes, com impacto no balanço consolidado do Grupo Público Estado – podendo consubstanciar-se quer em riscos de sobreavaliação ou de subavaliação de AFT, que importará identificar.

INTRODUÇÃO

Este exame proporciona uma perspetiva panorâmica sobre as entidades que integram, em 2021, os subsectores da Administração Central e da Segurança Social, incluindo as entidades contabilísticas autónomas e respetivas subentidades (doravante designadas entidades relevantes para efeitos da CGE)³, respetivas contas e correspondentes resultados da revisão legal de contas.

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, contribui para o processo em curso de identificação preliminar de riscos de distorção que possam afetar materialmente a fiabilidade da CGE.

O SNC-AP é o regime contabilístico de referência para a primeira CGE a certificar, pelo que, no contexto da apreciação que se desenvolve com o presente exame, se procede, sempre que pertinente, a um destaque da sistematização e análise sobre as contas de 2021 prestadas de acordo com este referencial, designadamente quanto à relevância financeira dos componentes, às principais classes de transações e saldos de contas significativos e, ainda, quanto a potenciais riscos de distorção, equacionados com base nos resultados da análise às revisões legais direcionadas à fiabilidade das referidas contas prestadas.

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 ao Tribunal, bem como de elementos caracterizadores das entidades relevantes para a CGE de 2021, residentes nos sistemas de informação do Tribunal e os divulgados pelo Instituto Nacional de Estatística e pela Direcção-Geral do Orçamento.

Os dados foram extraídos dos sistemas de informação do Tribunal à data de 28.07.2022.

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;

³ Para maior detalhe vd. ponto A do presente exame.

- 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.

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.



A – ENTIDADES RELEVANTES PARA A CGE

O primeiro passo no processo de certificação da CGE, enquanto certificação de uma conta de grupo, é conhecer o grupo, mais concretamente a sua composição (Cfr. ISSAI 2600).

OBJETIVO:

- Antecipar, na medida dos elementos disponíveis, a composição do Grupo Público Estado tendo por referência as entidades dos subsectores da Administração Central e da Segurança Social em 2021.

Para efeitos do presente exame panorâmico, consideram-se entidades relevantes todas as incluídas nos subsectores da Administração Central e da Segurança Social, que constam das seguintes listas e fontes de informação, incluindo as entidades contabilísticas autónomas e respetivas subentidades:

- Mapas da DGO – Desenvolvimentos Orçamentais dos serviços integrados - OE 2021;
- Mapas da DGO – Desenvolvimentos Orçamentais dos fundos e serviços autónomos - OE 2021;
- Lista de entidades que integram a administração central em 2021, anexa às Instruções para preparação do Orçamento do Estado para 2021 (Circular Série A n.º 1399 da DGO);
- Ficheiro da DGO com os classificadores e tabelas do Orçamento de Estado para 2021, em particular as seguintes listas:
 - Lista das classificações orgânicas que integram o OE 2021;
 - Lista das entidades que integram o OE 2021.
- Perímetro das entidades da administração central – Quadros constantes do Relatório da Conta Geral do Estado de 2021 (Volume I Tomo I – Quadro A52);
- Listagem dos serviços e organismos que integraram a CGE de 2021, extraído do SIGO, sistema administrado pela DGO;
- Lista de Entidades do Setor Institucional das Administrações Públicas 2021 (SEC 2010) do INE.

Assim, e tendo presente as considerações prévias e condicionantes inicialmente identificadas, o presente exame panorâmico incide sobre a informação disponível relativa a 1589 entidades⁴, das quais 1578 (99,3%) integram o subsetor da Administração Central e 11 (0,7%) o subsetor da Segurança Social.

Quadro 1 – Perímetro da CGE de 2021

SUBSETOR	ENTIDADES		EXPRESSÃO FINANCEIRA	
	N.º	%	M€	%
Administração Central	1578	99,3	548 623	86,4
Segurança Social	11	< 1,0	86 469	13,6
TOTAL	1 589	100	635 092	100

⁴ A título de clarificação, refere-se que este número de entidades (1589) não é coincidente com o número de entidades em referência no Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2021, uma vez que, para efeitos da presente análise, foram incluídas todas as entidades dos subsectores da Administração Central e da Segurança Social sujeitas ao dever de prestação de contas, independentemente de a respetiva execução orçamental se encontrar individualizada na Conta Geral do Estado. Para além do referido, importa notar que não se encontram ainda refletidas nas demonstrações financeiras e orçamentais das entidades consideradas no exame panorâmico um conjunto de operações contabilísticas da responsabilidade do Estado, enquadráveis na futura conta da ECE.

Mais de metade das entidades em referência (52,9%) pertence à área da Educação (841 entidades – das quais 811 são escolas/agrupamentos escolares), contudo, em termos de expressão financeira, estas representam apenas 1,4% do total, sendo as entidades do Ministério das Finanças as que têm uma expressão financeira mais significativa (62,9% do total, apesar de corresponderem a apenas 2,9% das entidades).

Quadro 2 – Distribuição das entidades por Ministério Orçamental⁵

MINISTÉRIOS ORÇAMENTAIS	ENTIDADES	
	N.º	%
Segurança Social	11	< 1,0
Encargos Gerais do Estado	26	1,6
Presidência do Conselho de Ministros	23	1,4
Economia e Transição Digital	37	2,3
Negócios Estrangeiros	180	11,3
Finanças	46	2,9
Defesa Nacional	23	1,4
Administração Interna	18	1,1
Justiça	25	1,6
Modernização do Estado e da Administração Pública	13	< 1,0
Planeamento	6	< 1,0
Cultura	28	1,8
Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	97	6,1
Educação	841	52,9
Trabalho, Solidariedade e Segurança Social	46	2,9
Saúde	70	4,4
Ambiente e da Ação Climática	37	2,3
Infraestruturas e Habitação	21	1,3
Coessão Territorial	9	< 1,0
Agricultura	20	1,3
Mar	12	< 1,0
TOTAL	1 589	100

Cerca de 97% das entidades encontram-se em atividade, existindo registo de 41 entidades extintas ou em situação de liquidação:

Quadro 3 – Estado da atividade dos componentes

ESTADO	ENTIDADES		EXPRESSÃO FINANCEIRA	
	N.º	%	M €	%
Entidades em atividade	1 548	97,4	634 655	99,9
Entidades em liquidação	8	< 1,0	213	< 0,1
Entidades extintas	33	2,1	225	< 0,1
TOTAL	1 589	100	635 092	100

⁵ Apenas para efeitos do presente estudo preliminar e para maior facilidade de apresentação dos quadros, considera-se, doravante, o Subsetor da Segurança Social como um ministério orçamental.

B – CONTAS DAS ENTIDADES RELEVANTES PARA A CGE – 2021

A informação relativa às contas dos componentes, incluindo o respetivo referencial de relato financeiro aplicável, o modelo de prestação de contas e os respetivos sistemas de informação são determinantes para a identificação e avaliação dos riscos de distorção das contas dos componentes a considerar na definição da estratégia global de Certificação da CGE, para efeitos de resposta aos riscos identificados.

O desenvolvimento da expectativa inicial sobre os riscos de distorção material ao nível das classes de transações, saldos de contas e divulgações que se afigurem significativos no âmbito das demonstrações financeiras e orçamentais consolidadas do grupo é condição basilar para o desenho do plano global da certificação da CGE, mais concretamente, para a definição das respostas aos riscos identificados, i.e., os procedimentos de auditoria a adotar em sede da certificação da CGE⁶.

Com efeito, neste capítulo estabelecem-se os seguintes objetivos:

OBJETIVOS:

- Conhecer as contas de 2021 das entidades relevantes, incluindo os respetivos referenciais, subsistemas de relato financeiro aplicáveis, bem como a sua expressão financeira em termos relativos
- Desenvolver uma expectativa inicial sobre classes de transações ou saldos de contas suscetíveis de serem significativos para efeitos da futura CGE a certificar

B.1 – Referenciais de relato financeiro adotados

O SNC-AP corresponde ao sistema contabilístico a adotar na preparação das demonstrações orçamentais e financeiras consolidadas que integram a CGE, bem como das demonstrações orçamentais e financeiras separadas e individuais das entidades dos subsetores da Administração Central e da Segurança Social que integram o perímetro do Orçamento do Estado⁷, incluindo as entidades públicas reclassificadas (EPR)⁸. Todavia, para a prestação de contas de 2021 foi prevista a faculdade de as entidades contabilísticas poderem apresentar as suas contas no mesmo regime contabilístico prestado relativamente ao exercício de 2020⁹, bem como outros regimes de exceção.

Assim, em 2021, o referencial de relato financeiro aplicável é o SNC-AP, contudo ainda coexistem regimes anteriores ou específicos (POCP ou POCP sectoriais, SNC, SNC-ESNL, IFRS, etc.), conforme se sistematiza nos

⁶ Designadamente exames centralizados, descentralizados ou combinados, conforme determinam os parágrafos A86 a A90 da versão em revisão da ISSAI 2600.

⁷ LEO: Artigo 66.º, n.º 1 a 3

⁸ A este respeito, salienta-se que o n.º 3, na redação dada pelo artigo 164.º do DL n.º 33/2018, de 15 de maio, determina que "No que concerne às entidades públicas reclassificadas supervisionadas pela Autoridade de Seguros e Fundos de Pensões, pelo Banco de Portugal e pela Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, o SNC-AP é apenas aplicável quanto ao cumprimento dos requisitos legais relativos à contabilidade orçamental e à utilização do plano de contas multidimensional, para efeitos de integração da informação no Sistema Central de Contabilidade e Contas Públicas".

⁹ Cfr. n.º 2 do art.º 267.º da Lei n.º 12/2022, de 27 de junho (Orçamento do Estado para 2022), e Resolução n.º 2/2021 – 2.ª Secção, de 24 de dezembro.

quadros seguintes:

Quadro 4– Distribuição das entidades pelo referencial contabilístico adotado

REFERENCIAL CONTABILÍSTICO DE RELATO FINANCEIRO	ENTIDADES		EXPRESSÃO FINANCEIRA	
	N.º	%	M €	%
SNC-AP (a)	1 139	71,7	123 641	19,5
POCP ou POC Sectoriais	194	12,2	495 088	78,0
SNC/IFRS	28	1,8	16 318	2,6
SNC-ESNL	3	< 1,0	12	< 1,0
Outros (b)	161	10,1	33	< 1,0
Sem informação (c)	64	4,0	-	-
TOTAL	1 589	100	635 092	100

- (a) Inclui duas entidades que aplicaram um plano de contas próprio baseado nas Normas Internacionais de Relato Financeiro adotadas pela Comissão Europeia. Adicionalmente, submeteram ao TdC as demonstrações orçamentais de acordo com o SNC-AP.
- (b) Entidades que prestaram contas em Contabilidade Orçamental (Serviços Externos do MNE) – Instruções 1/2010 – 2.ª S e QCA, Iniciativas Comunitárias e Fundo de Coesão - Instrução 1/2003 - 2.ª S.
- (c) Entidades que não prestaram contas de 2021 ao Tribunal até 28.7.2022. Destas, 12 prestaram contas até 6.10.2022, não tendo sido consideradas, portanto, para a análise no presente Exame Panorâmico.

Quadro 5 – Distribuição de entidades por referencial de relato financeiro em cada Ministério Orçamental (n.º)

MINISTÉRIOS ORÇAMENTAIS	SNC-AP		POCP OU SECTORIAIS		SNC/IFRS		SNC-ESNL		OUTROS		SEM INF.		TOTAL	
	N.º	%	N.º	%	N.º	%	N.º	%	N.º	%	N.º	%	N.º	%
Segurança Social			11	5,7									11	< 1,0
Encargos Gerais do Estado	22	1,9	3	1,5							1	1,6	26	1,6
Presidência do Conselho de Ministros	5	< 1,0	16	8,2							2	3,1	23	1,4
Economia e Transição Digital	13	1,1	15	7,7	1	3,6					8	12,5	37	2,3
Negócios Estrangeiros	2	< 1,0	17	8,8					159	98,8	2	3,1	180	11,3
Finanças	20	1,8	9	4,6	11	39,3					6	9,4	46	2,9
Defesa Nacional	16	1,4									7	10,9	23	1,4
Administração Interna	3	< 1,0	11	5,7	1	3,6					3	4,7	18	1,1
Justiça	15	1,3	10	5,2									25	1,6
Modernização do Estado e da Administração Pública	5	< 1,0	8	4,1									13	< 1,0
Planeamento	1	< 1,0	4	2,1							1	1,6	6	< 1,0
Cultura	11	1,0	16	8,2	1	3,6							28	1,8
Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	80	7,0	5	2,6	1	3,6	3	100			8	12,5	97	6,1
Educação	817	71,7	13	6,7							11	17,2	841	52,9
Trabalho, Solidariedade e Segurança Social	25	2,2	16	8,2	1	3,6					4	6,3	46	2,9
Saúde	66	5,8	4	2,1									70	4,4
Ambiente e da Ação Climática	11	1,0	12	6,2	6	21,4					8	12,5	37	2,3
Infraestruturas e Habitação	6	< 1,0	8	4,1	5	17,9					2	3,1	21	1,3
Coesão Territorial	5	< 1,0	4	2,1									9	< 1,0
Agricultura	6	< 1,0	10	5,2	1	3,6			2	1,2	1	1,6	20	1,3
Mar	10	< 1,0	2	1,0									12	< 1,0
TOTAL	1139	100	194	100	28	100	3	100	161	100	64	100	1589	100

Ainda que cerca de 72% das entidades tenham adotado o SNC-AP como referencial de relato financeiro, na sua maioria pertencentes aos Ministérios da Educação, Ciência, Tecnologia e Ensino Superior e Saúde, constata-se, contudo, que a correspondente expressão financeira assumida representa, apenas, 19,5% da expressão financeira



total, resultando assim evidente que as entidades com maior relevância financeira e, conseqüentemente, significativas para a conta consolidada, não operaram ainda a transição para o SNC-AP.

Por outro lado, as 194 entidades que prestaram contas de acordo com o POCP ou planos sectoriais (12,2% das entidades) representam 78,0% da expressão financeira total do conjunto das entidades.

Quadro 6 – Distribuição dos referenciais de relato financeiro em cada Ministério Orçamental (%)

MINISTÉRIOS ORÇAMENTAIS	SNC-AP	POCP ou Sectoriais	SNC/IFRS	SNC-ESNL	OUTROS	SEM INF.	TOTAL
Segurança Social		100,0					100
Encargos Gerais do Estado	84,6	11,5				3,8	100
Presidência do Conselho de Ministros	21,7	69,6				8,7	100
Economia e Transição Digital	35,1	40,5	2,7			21,6	100
Negócios Estrangeiros	1,1	9,4			88,3	1,1	100
Finanças	43,5	19,6	23,9			13,0	100
Defesa Nacional	69,6					30,4	100
Administração Interna	16,7	61,1	5,6			16,7	100
Justiça	60,0	40,0					100
Modernização do Estado e da Administração Pública	38,5	61,5					100
Planeamento	16,7	66,7				16,7	100
Cultura	39,3	57,1	3,6				100
Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	82,5	5,2	1,0	3,1		8,2	100
Educação	97,1	1,5				1,3	100
Trabalho, Solidariedade e Segurança Social	54,3	34,8	2,2			8,7	100
Saúde	94,3	5,7					100
Ambiente e da Ação Climática	29,7	32,4	16,2			21,6	100
Infraestruturas e Habitação	28,6	38,1	23,8			9,5	100
Coesão Territorial	55,6	44,4					100
Agricultura	30,0	50,0	5,0		10,0	5,0	100
Mar	83,3	16,7					100
TOTAL	71,7	12,2	1,8	< 1,0	10,1	4,0	100

Os Ministérios com maior percentagem de entidades que já transitaram para o SNC-AP são o da Educação (com 97,1% das entidades), o da Saúde (com 94,3%), os Encargos Gerais do Estado (84,6%), o do Mar (83,3%) e o da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior (82,5%).

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

Das 1139 entidades que prestaram as contas de 2021 em SNC-AP, 79,6% adotaram o regime integral, sendo que os 232 componentes que adotaram os regimes simplificados representam menos de 1% da expressão financeira das entidades que aplicaram naquele período de relato o SNC-AP. Das 194 entidades que aplicaram o POCP ou POC Setoriais, 102 adotaram o regime simplificado. Não se dispõe de informação quantos aos demais regimes de relato financeiro.

Quadro 7 – Distribuição das entidades que aplicaram contas em SNC-AP e POCP por regimes (subsistemas) de relato adotados em 2020

REFERENCIAL DE RELATO FINANCEIRO	SUBSISTEMAS	ENTIDADES		EXPRESSION FINANCEIRA	
		N.º	%	M€	%
SNC-AP	Regime Geral	907	<u>79,6</u>	122 743	<u>99,3</u>
	Regime Simplificado	232	20,4	898	< 1,0
	Subtotal	1 139	100	123 641	100
POCP ou Sectoriais	Regime Geral	92	47,4	494 588	<u>99,9</u>
	Regime Simplificado	102	52,6	499	< 1,0
	Subtotal	194	100	495 088	100

B.3 – Relevância financeira

As entidades apresentam a seguinte expressão financeira¹⁰ e distribuem-se da seguinte forma:

Quadro 8 – Expressão financeira dos componentes por Ministério Orçamental

MINISTÉRIOS ORÇAMENTAIS	ENTIDADES		EXPRESSION FINANCEIRA	
	N.º	%	M €	%
Segurança Social	11	< 1,0	86 469	13,6
Encargos Gerais do Estado	26	1,6	4 256	< 1,0
Presidência do Conselho de Ministros	23	1,4	245	< 1,0
Economia e Transição Digital	37	2,3	6 021	< 1,0
Negócios Estrangeiros	180	11,3	988	< 1,0
Finanças	46	2,9	399 428	<u>62,9</u>
Defesa Nacional	23	1,4	8 675	1,4
Administração Interna	18	1,1	2 349	< 1,0
Justiça	25	1,6	3 056	< 1,0
Modernização do Estado e da Administração Pública	13	< 1,0	1 732	< 1,0
Planeamento	6	< 1,0	58 235	9,2
Cultura	28	1,8	918	< 1,0
Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	97	6,1	5 802	< 1,0
Educação	841	<u>52,9</u>	9 142	1,4
Trabalho, Solidariedade e Segurança Social	46	2,9	11 412	1,8
Saúde	70	4,4	22 838	3,6
Ambiente e da Ação Climática	37	2,3	9 085	1,4
Infraestruturas e Habitação	21	1,3	3 161	< 1,0
Coesão Territorial	9	< 1,0	85	< 1,0
Agricultura	20	1,3	1 006	< 1,0
Mar	12	< 1,0	190	< 1,0
TOTAL	1 589	100	635 092	100

Fonte: Balanços e Demonstrações de Execução Orçamental da Despesa

¹⁰ Para efeitos do presente exame panorâmico, o indicador “expressão financeira” corresponde ao valor da despesa paga ou do ativo (caso este seja superior ao primeiro).

Quadro 9 – Distribuição dos componentes por intervalos de expressão financeira

INTERVALOS DE REFERÊNCIA EXPRESSÃO FINANCEIRA	ENTIDADES		EXPRESSÃO FINANCEIRA	
	N.º	%	M €	%
Inferior a 1 Me	243	15,3	86	< 1,0
]1M – 5M]	386	24,3	1 240	< 1,0
]5M – 20M]	650	40,9	5 864	< 1,0
]20M – 50M]	66	4,2	2 234	< 1,0
]50M – 100M]	48	3,0	3 333	< 1,0
]100M – 200M]	52	3,3	7 216	1,1
]200M – 500M]	31	2,0	9 982	1,6
Superior a 500 Me	47	3,0	605 136	95,3
Sem informação	66	4,2	0	-
TOTAL	1 589	100	635 092	100

Fonte: Balanços e Demonstrações de Execução Orçamental da Despesa

Da análise aos quadros anteriores constata-se que:

- As entidades do subsetor da Segurança Social e dos Ministérios das Finanças e do Planeamento (4,0% do total das entidades) concentram 85,7% da expressão financeira total, destacando-se o Ministério das Finanças que, com 2,9% do total de entidades, representa, *per si*, quase 63% do referido indicador de expressão financeira;
- 52,9% das entidades pertencem ao Ministério da Educação e detêm, apenas, 1,4% do total da expressão financeira;
- 80,5% das entidades têm uma expressão financeira de 20 milhões de euros ou menos;
- 47 entidades (3,0%) têm uma expressão financeira superior a 500 milhões de euros, detendo estas entidades mais de 95% da expressão financeira total.

De modo a obter-se uma primeira expectativa sobre o nível de heterogeneidade das entidades suscetíveis de serem consideradas para a futura CGE a certificar, em termos da relevância financeira individual das contas, não considerando a ECE e o respetivo efeito que a sua concretização representa, procedeu-se à sua distribuição por níveis de materialidade¹¹, utilizando como referência o indicador expressão financeira, conforme se segue:

¹¹ Na seleção dos níveis de materialidade foi tomada em consideração a matriz constante do *Handbook for Central Government Auditing, Ministry of Finance, the Netherlands*, a qual constitui uma referência possível para a avaliação de eventuais distorções que venham a identificar-se e, consequentemente, para o tipo de juízo de auditoria a emitir:

NATUREZA DA DISTORÇÃO	TIPOS DE OPINIÃO			
	OPINIÃO SEM RESERVAS	OPINIÃO COM RESERVAS	ESCUSA DE OPINIÃO	OPINIÃO ADVERSA
Erro (desacordo)	<= 1%	> 1% < 3%	-	>= 3%
Incerteza (falta de prova)	<= 3%	> 3% < 10%	>= 10%	-

Quadro 10 – Distribuição das entidade por níveis de materialidade em função da expressão financeira

MINISTÉRIOS ORÇAMENTAIS	ENTIDADES		SEM INFORMAÇÃO	INTERVALOS DE EXPRESSÃO FINANCEIRA							
	N.º	M €		< 1%		[1% - 3%[[3% - 10%[≥ 10%	
				N.º	M €	N.º	M €	N.º	M €	N.º	M €
Subsetor da Segurança Social	11	86 469		8	1 271			3	85 198		
Finanças	46	399 428	6	38	16 632					2	382 796
Planeamento	6	58 235	1	4	3			1	58 232		
Trabalho, Solidariedade e Segurança Social	46	11 412	4	41	882	1	10 530				
Saúde	70	22 838		69	13 311	1	9 526				
Restantes Ministérios	1410	56 710	55	1 355	56 712						
TOTAL	1 589	635 092	66	1 515	88 811	2	20 056	4	143 430	2	382 796

Fonte: Balanços e Demonstrações de Execução Orçamental da Despesa

O quadro anterior põe em evidência que 6 entidades representam, no seu conjunto, quase 83% da expressão financeira total, sendo que apenas duas delas concentram mais de 60%, situação que, com a concretização da ECE, poderá ser substancialmente alterada.

No quadro seguinte identificam-se as 6 entidades em referência:

Quadro 11 – Entidades com maior relevância em termos da expressão financeira [2021]

MINISTÉRIO	DESIGNAÇÃO ENTIDADE	EXPRESSÃO FINANCEIRA	
		M€	% FACE AO TOTAL DAS ENTIDADES
Finanças	Agência de Gestão da Tesouraria e da Dívida Pública – IGCP, E. P. E - Encargos da Dívida Pública ^(a)	288 255	45,4
Finanças	Direção-Geral do Tesouro e Finanças - Despesas Excepcionais (Capítulo 60.º) ^(a)	94 540	14,9
Planeamento	Agência para o Desenvolvimento e Coesão, I. P.	58 232	9,2
Subsetor da Segurança Social	Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I. P.	33 867	5,3
Subsetor da Segurança Social	Instituto da Segurança Social, I. P.	28 131	4,4
Subsetor da Segurança Social	Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social	23 199	3,7
TOTAL		526 225	82,9

Fonte: Balanços e Demonstrações de Execução Orçamental da Despesa

(a) Os valores indicados reportam-se a contas prestadas adicionalmente à sua conta de gerência, relativas à atividade desenvolvida pelas entidades enquanto “agentes do Estado”, no âmbito da dívida pública e das despesas excepcionais do Ministério das Finanças. Esta atividade terá futuro enquadramento na conta da ECE.

As entidades que prestaram as contas de 2021 de acordo com o SNC-AP distribuem-se da seguinte forma por ministério orçamental e expressão financeira:



Quadro 12 – Expressão financeira das entidades que adotaram o SNC-AP por Ministério Orçamental

MINISTÉRIOS ORÇAMENTAIS	ENTIDADES		EXPRESSÃO FINANCEIRA	
	N.º	%	M €	%
Encargos Gerais do Estado	22	1,9	812	< 1,0
Presidência do Conselho de Ministros	5	< 1,0	124	< 1,0
Economia e Transição Digital	13	1,1	311	< 1,0
Negócios Estrangeiros	2	< 1,0	379	< 1,0
Finanças	20	1,8	7 208	5,8
Defesa Nacional	16	1,4	8 675	7,0
Administração Interna	3	< 1,0	1 835	1,5
Justiça	15	1,3	2 981	2,4
Modernização do Estado e da Administração Pública	5	< 1,0	1 631	1,3
Planeamento	1	< 1,0	58 232	47,1
Cultura	11	1,0	307	< 1,0
Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	80	7,0	5 608	4,5
Educação	817	71,7	8 836	7,1
Trabalho, Solidariedade e Segurança Social	25	2,2	134	< 1,0
Saúde	66	5,8	22 833	18,5
Ambiente e da Ação Climática	11	1,0	2 303	1,9
Infraestruturas e Habitação	6	< 1,0	1 085	< 1,0
Coesão Territorial	5	< 1,0	80	< 1,0
Agricultura	6	< 1,0	78	< 1,0
Mar	10	< 1,0	188	< 1,0
TOTAL	1 139	100	123 641	100

Fonte: Balanços e Demonstrações de Execução Orçamental da Despesa

Quadro 13 – Distribuição das entidades que adotaram o SNC-AP por intervalos de expressão financeira

ESCALÕES DE REFERÊNCIA EXPRESSÃO FINANCEIRA (€)	ENTIDADES		EXPRESSÃO FINANCEIRA	
	N.º	%	M €	%
Inferior a 1 Me	19	1,7	11	< 1,0
[1M–5M]	324	28,4	1 084	< 1,0
]5M–20M]	620	54,4	5 552	4,5
]20M–50M]	51	4,5	1 775	1,4
]50M–100M]	34	3,0	2 282	1,8
]100M–200M]	39	3,4	5 474	4,4
]200M–500M]	24	2,1	7 614	6,2
Superior a 500 Me	28	2,5	99 849	80,8
TOTAL	1 139	100	123 641	100

Fonte: Balanços e Demonstrações de Execução Orçamental da Despesa

Com base nos quadros anteriores conclui-se que:

- As 1139 entidades que prestaram as contas de 2021 em SNC-AP, correspondem apenas a 19,5% da expressão financeira total (635.092M€). Destas, 71,7% pertencem ao Ministério da Educação, mas apenas representam 7,1% do total da expressão financeira das entidades que aplicaram o SNC-AP em 2021;
- O Ministério do Planeamento, com apenas uma entidade, concentra 47,1% do total da expressão financeira das entidades que adotaram o SNC-AP;

- 2,5% das entidades que aplicaram o SNC-AP (28 entidades) concentram em si 80,8% da expressão financeira das entidades que aplicaram este regime, situando-se estas no intervalo superior a 500 milhões de euros;
- 85% das entidades que prestaram contas em SNC-AP representam 5% da expressão financeira das entidades que aplicaram este regime, detendo estas, individualmente, uma expressão de 20 milhões de euros, ou menos.

As entidades que adotaram o SNC-AP apresentam, em termos de balanço, a seguinte distribuição, por intervalos financeiros, dos valores do ativo, passivo e património líquido:

Quadro 14 – Distribuição das entidades que adotaram o SNC-AP por intervalos do valor do Ativo

INTERVALOS DE REFERÊNCIA ATIVO	DISTRIBUIÇÃO DE ENTIDADES		ATIVO	
	N.º	%	M €	%
Inferior a 1 M€	812	71,3	170	< 1,0
[1M – 5M]	83	7,3	228	< 1,0
]5M – 20M]	83	7,3	918	< 1,0
]20M – 50M]	49	4,3	1 732	1,7
]50M – 100M]	48	4,2	3 440	3,4
]100M– 200M]	28	2,5	3 831	3,8
]200M – 500M]	19	1,7	5 954	5,9
Superior a 500 M€	17	1,5	84 529	83,9
TOTAL	1 139	100	100 801	100

Fonte: Balanços das entidades

Quadro 15 – Distribuição das entidades que adotaram o SNC-AP por intervalos do valor do Passivo

INTERVALOS DE REFERÊNCIA ATIVO	DISTRIBUIÇÃO DE ENTIDADES		PASSIVO	
	N.º	%	M €	%
Inferior a 1 M€	921	80,9	42	< 1,0
[1M – 5M]	62	5,4	160	< 1,0
]5M – 20M]	64	5,6	647	< 1,0
]20M – 50M]	22	1,9	714	< 1,0
]50M – 100M]	28	2,5	2 127	2,4
]100M– 200M]	19	1,7	2 658	3,0
]200M – 500M]	11	1,0	2 903	3,3
Superior a 500 M€	12	1,1	79 612	89,6
TOTAL	1 139	100	88 862	100

Fonte: Balanços das entidades

**Quadro 16 – Distribuição das entidades que adotaram o SNC-AP por intervalos do valor do Património Líquido**

INTERVALOS DE REFERÊNCIA ATIVO	DISTRIBUIÇÃO DE ENTIDADES		PATRIMÓNIO LÍQUIDO AGREGADO	
	N.º	%	M €	%
< 0	54	4,7	-12 007	-100,6
[0 – 1 M]	803	70,5	154	1,3
]1M – 5M]	94	8,3	242	2,0
]5M – 20M]	77	6,8	838	7,0
]20M – 50M]	57	5,0	2 012	16,9
]50M – 100M]	20	1,8	1 403	11,8
]100M – 200M]	18	1,6	2 527	21,2
]200M – 500M]	7	< 1,0	2 530	21,2
Superior a 500 M€	9	< 1,0	14 238	119,3
TOTAL	1 139	100	11 939	100

Fonte: Balanços das entidades

Da análise aos quadros anteriores observa-se, relativamente às entidades que prestaram as contas de 2021 em SNC-AP, que:

- 71,3% têm um valor de balanço inferior a um milhão de euros;
- 1,5% concentram quase 84% do total do ativo;
- 80,9% apresentam valores de passivo inferiores a um milhão de euros;
- 12 entidades (correspondente a 1,1% do total) centralizam 89,6% do total do passivo;
- 54 entidades apresentam património líquido negativo, no montante global de 12.007 milhões de euros.

Estas observações corroboram a perspetiva de que a maioria das entidades que concorrem para o perímetro da CGE e que adotaram o SNC-AP como referencial de relato financeiro em 2021 apresenta uma dimensão financeira reduzida: mais de 70% têm um ativo ou património líquido inferior a 1 milhão de euros e mais de 80% apresentam um Passivo inferior àquele montante.

Em termos orçamentais, as entidades que adotaram o SNC-AP apresentam a seguinte distribuição, por intervalos financeiros, dos valores da receita cobrada líquida e da despesa paga líquida:

Quadro 17 – Distribuição das entidades que adotaram o SNC-AP por intervalos da Receita cobrada líquida total

INTERVALOS DE REFERÊNCIA RECEITA	ENTIDADES		RECEITA COBRADA LÍQUIDA	
	N.º	%	M €	%
Inferior a 1 M€	28	2,5	15	< 1,0
]1M – 5M]	351	30,8	1 152	2,5
]5M – 20M]	618	54,3	5 450	12,0
]20M – 50M]	44	3,9	1 444	3,2
]50M – 100M]	20	1,8	1 402	3,1
]100M – 200M]	38	3,3	5 533	12,2
]200M – 500M]	21	1,8	6 918	15,2
Superior a 500 M€	19	1,7	23 452	51,7
TOTAL	1 139	100	45 366	100

Fonte: Demonstrações de Execução Orçamental da Receita

Quadro 18 – Distribuição das entidades que adotaram o SNC-AP por intervalos da Despesa paga líquida total

DESPESA	ENTIDADES		DESPESA PAGA LÍQUIDA TOTAL	
	N.º	%	M €	%
Inferior a 1 M€	21	1,8	12	< 1,0
]1M – 5M]	339	29,8	1 125	2,3
]5M – 20M]	616	54,1	5 541	11,3
]20M – 50M]	54	4,7	1 776	3,6
]50M – 100M]	26	2,3	1 742	3,6
]100M – 200M]	40	3,5	5 836	11,9
]200M – 500M]	24	2,1	7 912	16,1
Superior a 500 M€	19	1,7	25 059	51,1
TOTAL	1 139	100	49 003	100

Fonte: Demonstrações de Execução Orçamental da Despesa

Da análise aos quadros anteriores observa-se, relativamente às entidades que prestaram as contas de 2021 em SNC-AP, que:

- Mais de 85% das entidades têm o valor da receita e/ou despesa líquida igual ou inferior a 20 milhões de euros;
- Cerca de 7% das entidades concentram perto de 80% do total da despesa total paga e da receita cobrada líquidas.

B.4 – Transição para o SNC-AP

Entre as 1139 entidades que adotaram o SNC-AP como referencial de relato financeiro em 2021, 20 transitaram para este regime nesse mesmo ano económico, correspondendo a 1,8% do total e 2,0% da expressão financeira das entidades com contas prestadas em SNC-AP.

Quadro 19 – Ano de transição para SNC-AP (entidades do perímetro CGE 2021)

ANO DE TRANSIÇÃO PARA SNC-AP	ENTIDADES		EXPRESSION FINANCEIRA	
	N.º	%	M €	%
2018	994	87,3	99 193	80,2
2019	96	8,4	19 077	15,4
2020	29	2,5	2 931	2,4
2021	20	1,8	2 440	2,0
TOTAL	1 139	100	123 641	100

Quadro 20 – Distribuição das entidades do perímetro da CGE 2021 que transitaram para o SNC-AP pela primeira vez em 2021, por Ministério Orçamental

SUBSETOR/MINISTÉRIO E ÓRGÃO DE SOBERANIA	ENTIDADES		EXPRESSION FINANCEIRA (%)
	N.º	%	
Encargos Gerais do Estado	7	35,0	2,2
Presidência do Conselho de Ministros	1	5,0	2,7
Finanças	4	20,0	73,3
Justiça	4	20,0	18,2
Saúde	3	15,0	3,0
Agricultura	1	5,0	< 1,0
TOTAL	20	100	100

O Ministério das Finanças concentra apenas 20% (4) das entidades que transitaram para o SNC-AP em 2021. Todavia, estas entidades correspondem a 73% do total da expressão financeira das entidades que transitaram para o SNC-AP em 2021. Segue-se o Ministério da Justiça (4 entidades, 20% do total), com um peso de 18% em termos de expressão financeira.

B.5 – Classes de transações ou saldos de contas suscetíveis de serem significativos para efeitos da futura CGE a certificar

Tendo presente as considerações prévias e condicionantes inicialmente identificadas, apresentam-se, seguidamente, os valores das principais classes de transações ou saldos de contas ao nível do balanço, demonstração de resultados e demonstração do desempenho orçamental, em resultado da mera agregação das principais rubricas das demonstrações financeiras e orçamentais individuais das entidades, preparadas em SNC-AP, enquanto regime contabilístico que irá vigorar aquando da emissão da primeira Conta Geral do Estado a certificar¹².

➔ *Balanço*

A composição do ativo e do passivo agregados das entidades que prestaram as contas referentes a 2021 de acordo com o SNC-AP encontra-se espelhada nos quadros seguintes:

Quadro 21 – Composição do Ativo agregado [Contas em SNC-AP]

RUBRICAS	TOTAL ENTIDADES SNC-AP		SEM AGÊNCIA PARA O DESENVOLVIMENTO E COESÃO	
	M €	%	M €	%
ATIVO NÃO CORRENTE	23 289	23,1	22 420	52,7
Ativos Fixos Tangíveis	15 086	15,0	15 086	35,4
Propriedades de Investimento	2 394	2,4	2 394	5,6
Ativos Intangíveis	1 998	2,0	1 997	4,7
Ativos Biológicos	10	< 1,0	10	< 1,0
Participações Financeiras	179	< 1,0	179	< 1,0
Devedores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis	993	1,0	509	1,2
Clientes, contribuintes e utentes	-7	< 1,0	-7	< 1,0
Acionistas/sócios/associados	0	< 1,0	0	< 1,0
Diferimentos	1	< 1,0	1	< 1,0
Outros ativos financeiros	1 525	1,5	1 142	2,7
Ativos por impostos diferidos	6	< 1,0	6	< 1,0
Outras contas a receber	1 104	1,1	1 104	2,6

¹² Os dados apresentados no presente ponto decorrem da mera agregação das principais classes de transações ou saldos de contas significativos ao nível das contas dos componentes prestadas em SNC-AP e não correspondem a operações de consolidação. Por inexistência de informação, não foram consideradas as transações intragrupo, pelo que os valores aferidos não evidenciam a situação económico-financeira ou a execução orçamental consolidada do grupo de entidades que prestaram contas em SNC-AP. Assim, a situação apresentada poderá diferir substancialmente da que decorreria de um processo de consolidação. É de considerar que, num contexto de consolidação, existam rubricas, como é o caso de "Transferências correntes", que deixem de evidenciar o peso significativo referido no presente ponto, em resultado de operações de anulação de movimentos intragrupo.



RUBRICAS	TOTAL ENTIDADES SNC-AP		SEM AGÊNCIA PARA O DESENVOLVIMENTO E COESÃO	
	M €	%	M €	%
ATIVO CORRENTE	77 512	76,9	20 149	47,3
Inventários	1 484	1,5	1 484	3,5
Ativos biológicos	0	< 1,0	0	< 1,0
Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis	1 025	1,0	1 025	2,4
Devedores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis	60	< 1,0	2	< 1,0
Clientes, contribuintes e utentes	2 047	2,0	2 047	4,8
Estado e Outros Entes Públicos	48	< 1,0	48	< 1,0
Acionistas/sócios/associados	21	< 1,0	21	< 1,0
Outras contas a receber	61 976	61,5	5 975	14,0
Diferimentos	88	< 1,0	88	< 1,0
Ativos financeiros detidos para negociação	547	< 1,0	547	1,3
Outros ativos financeiros	4 905	4,9	4 905	11,5
Ativos não correntes detidos para venda	0	< 1,0	0	< 1,0
Caixa e depósitos	5 312	5,3	4 007	9,4
TOTAL ATIVO	100 801	100	42 569	100

Fonte: Balanços das entidades

Quadro 22 – Composição do Passivo agregado [Contas em SNC-AP]

RUBRICAS	TOTAL ENTIDADES SNC-AP		SEM AGÊNCIA PARA O DESENVOLVIMENTO E COESÃO	
	M €	%	M €	%
PASSIVO NÃO CORRENTE	15 461	17,4	15 461	50,2
Provisões	2 150	2,4	2 150	7,0
Financiamentos obtidos	11 085	12,5	11 085	36,0
Fornecedores de investimentos	5	< 1,0	5	< 1,0
Fornecedores	1	< 1,0	1	< 1,0
Responsabilidades por benefícios pós-emprego	0	-	0	-
Diferimentos	537	< 1,0	537	1,7
Passivos por impostos diferidos	262	< 1,0	262	< 1,0
Outras contas a pagar	1 422	1,6	1 422	4,6
PASSIVO CORRENTE	73 401	82,6	15 342	49,8
Credores por transferências e subsídios não reembolsáveis	55	< 1,0	55	< 1,0
Fornecedores	2 664	3,0	2 664	8,6
Adiantamentos de clientes, contribuintes e utentes	2 094	2,4	2 094	6,8
Estado e outros entes públicos	287	< 1,0	287	< 1,0
Acionistas/sócios/associados	0	-	0	-
Financiamentos obtidos	3 371	3,8	2 871	9,3
Fornecedores de investimentos	84	< 1,0	84	< 1,0
Outras contas a pagar	63 158	71,1	6 141	19,9
Diferimentos	1 688	1,9	1 146	3,7
Passivos financeiros detidos para negociação	0	-	0	-
Outros passivos financeiros	0	-	0	-
TOTAL PASSIVO	88 862	100,0	30 803	100,0

Fonte: Balanços das entidades

Os quadros anteriores evidenciam que as rubricas “Outras contas a receber” e “Outras contas a pagar” (corrente e não corrente) apresentam, respetivamente, o maior peso relativo do total do ativo (62,6%) e do passivo (72,7%) agregados.

Importa, contudo, salientar que mais de 88% do valor da rubrica “Outras contas a receber” (mais precisamente 56.000M€ em 63.080M€) e da rubrica “Outras contas a pagar” (mais precisamente 57.017M€ em 64.580M€) é proveniente de uma única entidade, a Agência para o Desenvolvimento e Coesão. Esta agência representa 57,8% do ativo e 65,3% do passivo agregados das contas em SNC-AP, tendo como principal missão a coordenação geral, distribuição e pagamento dos fundos europeus estruturais e de investimento, o que envolve sobretudo montantes significativos de recursos próprios de terceiros que se encontram, pela sua natureza, refletidos contabilisticamente nas rubricas de “Outras contas a receber” e “Outras contas a pagar”.

Assim, para efeitos do presente estudo, opta-se por isolar o efeito da Agência para o Desenvolvimento e Coesão, retirando-a da análise, com o intuito de se obter uma expectativa sobre as demais classes de transação ou saldos significativos das demonstrações financeiras consolidadas do Grupo Público Estado.

A composição do ativo e passivo agregados das entidades que prestaram contas em SNC-AP, excluída dos respetivos valores da Agência para o Desenvolvimento e Coesão, encontra-se sistematizada nas duas últimas colunas dos quadros anteriores, de onde se conclui que:

- As rubricas do ativo mais significativas em termos financeiros são as seguintes:
 - “Ativos fixos tangíveis” (35,4%);
 - “Outras contas a receber” (16,6%, sendo 2,6% de natureza não corrente e 14,0% de natureza corrente);
 - “Outros ativos financeiros” (14,2%, sendo 2,7% de natureza não corrente e 11,5% de natureza corrente);
 - “Caixa e depósitos” (9,4%).

- As rubricas do passivo mais significativas em termos financeiros são as seguintes:
 - “Financiamentos obtidos” (45,3%, sendo 36,0% de natureza não corrente e 9,3% de natureza corrente);
 - “Outras contas a pagar” (24,5%, sendo 4,6% de natureza não corrente e 19,9% de natureza corrente);
 - “Fornecedores” (8,6% do total do passivo);
 - “Provisões” (7,0% do total do passivo).

Analisando individualmente os balanços das entidades constata-se que as rubricas “Caixa e depósitos”, “Ativos fixos tangíveis” e “Outras contas a receber” são, entre as entidades que prestaram contas em SNC-AP, aquelas que mais frequentemente surgem como as rubricas do ativo com maior peso relativo, conforme se discrimina seguidamente:

Quadro 23 – Rubricas do ativo com maior peso nos balanços, individualmente considerados

RUBRICAS	N.º DE ENTIDADES NA QUAL A RUBRICA APRESENTA O MAIOR PESO RELATIVO
Caixa e depósitos	538
Ativos Fixos Tangíveis	499
Outras contas a receber	27
Outros ativos financeiros	18
Clientes, contribuintes e utentes	11

Fonte: Balanços das entidades

➔ Demonstração de Resultados

A composição dos rendimentos, gastos e resultados das entidades que prestaram contas em SNC-AP encontra-se desagregada no quadro seguinte:

Quadro 24 – Composição da Demonstração dos Resultados por Natureza

RENDIMENTOS E GASTOS	M €
Impostos contribuições e taxas	2 311
Vendas	755
Prestações de serviços e concessões	6 821
Transferências e subsídios correntes obtidos	29 139
Rendimentos/Gastos imputados de entidades controladas associadas e empreendimentos conjuntos	6
Variações nos inventários da produção	1
Trabalhos para a própria entidade	6
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	-2 828
Fornecimentos e serviços externos	-13 208
Gastos com pessoal	-16 823
Transferências e subsídios concedidos	-6 824
Prestações sociais	-92
Imparidade de inventários e ativos biológicos (perdas/reversões)	-3
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)	-22
Provisões (aumentos/reduções)	-1
Imparidade de investimentos não depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)	8
Aumentos/reduções de justo valor	95
Outros rendimentos	1 530
Outros gastos	-432
Gastos/reversões de depreciação e amortização	-1 050
Imparidade de investimentos depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)	40
Juros e rendimentos similares obtidos	40
Juros e gastos similares suportados	-295
Imposto sobre o rendimento	-17
RESULTADO LIQUIDO DO PERÍODO	-843

Fonte: Demonstrações dos Resultados por Natureza das entidades



Da leitura do quadro anterior, ressalta que:

- O resultado líquido agregado do período é negativo;
- Relativamente aos rendimentos destaca-se o valor muito significativo de “Transferências e subsídios correntes obtidos”, o que pela sua natureza corresponde a uma rubrica que será, na sua grande parte, objeto de eliminação intragrupo para efeitos de consolidação;
- No que se refere aos gastos realça-se o peso dos “Gastos com pessoal” e dos “Fornecimentos e serviços externos”.

➔ *Demonstração do Desempenho Orçamental*

Quadro 25 – Demonstração do Desempenho Orçamental agregado [Contas em SNC-AP]

RUBRICAS	M €	%
Despesas com o pessoal	16 467	36,3
Aquisição de bens e serviços correntes	16 086	35,5
Juros e outros encargos	336	< 1,0
Transferências correntes	5 500	12,1
Subsídios	82	< 1,0
Outras despesas correntes	129	< 1,0
Aquisição de bens de capital	1 064	2,3
Transferências de capital	1 161	2,6
Ativos financeiros	2 901	6,4
Passivos financeiros	557	1,2
Outras despesas de capital	112	< 1,0
Operações extraorçamentais	0	-
Sem informação/não aplicável	972	2,1
DESPESA TOTAL	45 366	100,0
Impostos diretos	4	< 1,0
Impostos indiretos	210	< 1,0
Contribuições para Segurança Social, Caixa Geral Aposentações e ADSE	77	< 1,0
Taxas, multas e outras penalidades	1 938	4,0
Rendimentos de propriedade	53	< 1,0
Transferências correntes	23 759	48,5
Venda de bens e serviços correntes	7 071	14,4
Outras receitas correntes	269	< 1,0
Venda de bens de investimento	32	< 1,0
Transferências de capital	1 269	2,6
Ativos financeiros	1 762	3,6
Passivos financeiros	2 048	4,2
Outras receitas de capital	5	< 1,0
Reposições não abatidas nos pagamentos	61	< 1,0
Saldo da gerência anterior	4 332	8,8
Operações extraorçamentais	0	-
Sem informação/não aplicável	6 115	12,5
RECEITA TOTAL	49 003	100,0

Fonte: Demonstrações de Execução Orçamental da Receita e da Despesa das entidades

Da análise ao quadro anterior observa-se que:

- As rubricas da despesa mais significativas em termos financeiros são as seguintes:
 - “Despesas com pessoal” (36,3% da despesa total);
 - “Aquisição de bens e serviços correntes” (35,5% da despesa total);
 - “Transferências correntes” (12,1% da despesa total).

- As rubricas da receita mais significativas em termos financeiros são as seguintes:
 - “Transferências correntes” (48,5% da receita total);
 - “Venda de bens e serviços correntes” (14,4% da receita total).

Importa considerar que, para efeitos da certificação da CGE, a rubrica “Transferências correntes”, quer enquanto receita, quer enquanto despesa, pela sua natureza, será, em grande parte, objeto de eliminação intragrupo para efeitos de consolidação.

C – RESULTADOS DA REVISÃO LEGAL DE CONTAS

A apreciação e sistematização dos resultados da revisão legal de contas de 2021, os 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.

Com efeito, estabelecem-se como objetivos do presente capítulo os seguintes:

OBJETIVOS:

- Identificar, relativamente ao ano de 2021:
 - qual a preponderância das contas certificadas no conjunto das contas das entidades relevantes para efeitos da CGE, mais concretamente, quais as contas que foram ou não objeto de certificação legal;
 - qual a relevância financeira das demonstrações financeiras e orçamentais e respetivas classes de transações e saldos de contas objeto de certificação no cômputo global das entidades;
 - situações de distorção material refletidas nas contas, através da análise das reservas constantes das certificações legais de contas (CLC);
- Aferir se do processo de revisão legal de contas se infere a existência de riscos de distorção que possam afetar materialmente a fiabilidade da CGE ou suscitar desafios ao processo de certificação que importem antecipar.

Diversas entidades do perímetro estão obrigadas¹³ a ter contas certificadas por parte de um Revisor Oficial de Contas (ROC) ou Sociedade de Revisores Oficiais de Contas (SROC), de acordo com os modelos definidos pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC)¹⁴.

Nos termos do SNC-AP as demonstrações financeiras e orçamentais estão sujeitas a certificação legal de contas (CLC), aguardando-se que o Governo proceda à regulamentação da certificação das demonstrações orçamentais¹⁵. No entanto, a OROC divulgou a GAT 18¹⁶ no âmbito da qual se prevê que os ROC emitam uma opinião sobre a fiabilidade das demonstrações financeiras¹⁷ e deem um parecer sobre a conformidade da NCP 26 — Contabilidade e Relato Orçamental.

¹³ Esta obrigatoriedade resulta ou da sua forma jurídica ou do normativo contabilístico que adotam.

¹⁴ GAT1 – Guia de Aplicação Técnica n.º 1, de 02/08/2016, e revista em 01/03/2021 - Modelos de CLC para Entidades que aplicam as IFRS; SNC, normas de contabilidade emitidas pelo Banco de Portugal ou outros princípios contabilísticos estabelecidos pela Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões; GAT6 – Guia de Aplicação Técnica n.º 6, de 22/02/2017, e revista em 01/03/2021 – Modelos de CLC para SNC-SNL - Entidades do Setor Não Lucrativo; GAT7 – Guia de Aplicação Técnica n.º 7, de 22/02/2017 – Modelos de CLC para Entidades que aplicam o POCP ou POC Setoriais; GAT18 – Guia de Aplicação Técnica n.º 18, de 26/03/2019, e revista em 01/03/2021 – Modelos de CLC para Entidades que aplicam o SNC-AP.

¹⁵ Artigo 10.º do Decreto Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.

¹⁶ GAT18 – Guia de Aplicação Técnica n.º 18, de 26/03/2019, e revista em 01/03/2021 – Modelos de CLC para Entidades que aplicam o SNC-AP.

¹⁷ De acordo com a ISA 700 e 705.

C.1 – Contas certificadas

O número de entidades, com prestação de contas ao TdC e que remeteram as certificações legais de contas nos processos de 2020 e 2021, é o que seguidamente se apresenta:

Quadro 26 – Contas com certificação legal de contas [2020/2021]

PRESTAÇÃO DE CONTAS E CLC	2020		2021		Δ20/21 (5) = 3-1
	N.º (1)	% (2)	N.º (3)	% (4)	
Contas com CLC	236	15,4	230	14,5	-6
Contas sem CLC ^{a)}	1 297	84,6	1 359	85,5	62
TOTAL DE CONTAS PRESTADAS	1 533	100,0	1 589	100,0	56

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades

a) Em 2021 foram emitidas 2 declarações de impossibilidade de emissão de opinião e 6 justificações para a não remessa tempestiva da CLC

Face ao observado no quadro anterior conclui-se que, em 2021, apenas cerca de 14,5% das contas foram submetidas com a respetiva CLC, menos 6 CLC quando comparado com o ano anterior.

O número de CLC remetidas nos processos de prestação de contas de 2020 e 2021, por ministério orçamental, é o que seguidamente se apresenta:

Quadro 27 – Contas, por Ministério, com Certificação Legal de Contas [2020/2021]

MINISTÉRIOS ORÇAMENTAIS	N.º ENTIDADES (1)	PROCESSOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS COM CERTIFICAÇÃO LEGAL DE CONTAS				Δ20/21 (6) = 4-2
		2020		2021		
		N.º (2)	% (3) = 2/1	N.º (4)	% (5) = 4/1	
Subsetor da Segurança Social	11	6	60,0	6	54,5	0
Encargos Gerais do Estado	26	11	42,3	11	42,3	0
Presidência do Conselho de Ministros	23	1	4,2	1	4,3	0
Economia e Transição Digital	37	14	40,0	13	35,1	-1
Negócios Estrangeiros	180	2	1,1	2	1,1	0
Finanças	46	15	31,9	15	32,6	0
Defesa Nacional	23	4	16,0	3	13,0	-1
Administração Interna	18	2	11,1	1	5,6	-1
Justiça	25	4	16,0	4	16,0	0
Modernização do Estado e da Administração Pública	13	2	15,4	4	30,8	2
Planeamento	6	2	33,3	1	16,7	-1
Cultura	28	7	25,0	7	25,0	0
Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	97	70	72,2	75	77,3	5
Educação	841	5	< 1,0	5	< 0,1	0
Trabalho, Solidariedade e Segurança Social	46	25	54,3	21	45,7	-4
Saúde	70	37	52,9	33	47,1	-4
Ambiente e da Ação Climática	37	13	36,1	12	32,4	-1
Infraestruturas e Habitação	21	8	38,1	8	38,1	0
Coesão Territorial	9	4	44,4	3	33,3	-1
Agricultura	20	3	15,0	3	15,0	0
Mar	12	1	8,3	2	16,7	1
TOTAL	1589	236	14,9	230	14,5	-6

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades

Face ao observado no quadro anterior conclui-se que:

- O Ministério da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior é aquele que, invariavelmente, detém a maior percentagem de entidades que apresentaram contas com a respetiva CLC (72,2% e 77,3% do total das entidades que integravam o ministério em 2020 e 2021, respetivamente).
- Todos os ministérios têm pelo menos uma conta prestada com a respetiva CLC.
- Os Ministérios da Educação e dos Negócios Estrangeiros são os que apresentam uma menor percentagem de contas certificadas, de respetivamente 0,6% e 1,1%, o que corresponde a 5 entidades das 841 que integram o Ministério da Educação e 2 entidades das 180 que pertencem ao Ministério dos Negócios Estrangeiros.
- Em termos globais e apesar da ligeira diminuição, o número de CLC remetidas e a respetiva distribuição por ministério orçamental não se alterou significativamente entre os anos económicos de 2020 e 2021. Todavia, constata-se não existir uma consistência total entre as entidades que prestaram contas com a respetiva CLC em 2020 e 2021, conforme se demonstra no quadro seguinte:

Quadro 28 – Entidades que submeteram a CLC nos processos de prestação de contas [2020 e 2021]

ENTIDADES QUE SUBMETERAM A CLC		
Cumulativamente nos processos de prestação de contas 2020 e 2021	Apenas no processo de 2020	Apenas no processo de 2021
213	23	17

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades

- 23 entidades apresentaram contas com a CLC de 2020, mas não o fizeram em 2021. Destas, 10 ainda não tinham prestado a respetiva conta de 2021 e 13, apesar de terem prestado a conta, não submeteram a CLC, o que poderá indiciar o não cumprimento legal das disposições aplicáveis nesta matéria ou da Instrução n.º 1/2019.

O quadro seguinte sintetiza a distribuição das certificações legais de contas remetidas nos processos de prestação de contas de 2020 e 2021 por tipo de referencial de relato financeiro:

Quadro 29 – Distribuição das CLC remetidas por referencial de relato financeiro

REFERENCIAIS DE RELATO FINANCEIRO	ENTIDADES/REFERENCIAL DE RELATO FINANCEIRO					CLC REMETIDAS NO PROCESSO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS				
	2020		2021		$\Delta_{20/21}$	2020		2021		$\Delta_{20/21}$
	N.º	%	N.º	%		N.º	%	N.º	%	
SNC-AP (a)	1 125	70,8	1 139	71,7	14	189	80,1	195	84,8	6
POCP ou POC Sectoriais	212	13,4	194	12,2	-18	20	8,5	10	4,3	-10
SNC/IFRS	31	2,0	28	1,8	-3	25	10,6	23	10,0	-2
SNC-ESNL	3	< 1,0	3	<1,0	0	2	< 1,0	2	<1,0	0
Outros	162	10,2	161	10,1	-1					
Contas não prestadas (b)	55	3,5	64	4,0	9					
TOTAL	1 588	100	1 589	100	1	236	100	230	100	-6

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades

- (a) Em 2021, para além das CLC foram emitidas 2 declarações de impossibilidade de CLC.
 (b) Até 28.07 do ano seguinte a que as contas respeitam.

Da análise ao quadro anterior observa-se, em termos globais, que:

- Cerca de 85% das CLC remetidas referentes ao exercício de 2021 respeitam a contas prestadas de acordo com o SNC-AP. Em 2021 verificou-se uma diminuição global das entidades (6) que remeteram as CLC, sendo que -10 são relativas a contas em POCP/POC Sectoriais, -2 são relativas a SNC/IFRS e + 6 relativas a SNC-AP;
- As certificações legais referentes a contas de 2021 prestadas em POCP e SNC/IFRS correspondem, respetivamente, a 4,3% e 10,0% do total das CLC remetidas, sendo que, em 2020, representavam 8,5% e 10,6%.

O número de certificações legais de contas remetidas nos processos de prestação de contas em SNC-AP de 2021, por ministério orçamental, é o que seguidamente se apresenta:

Quadro 30 – Contas em SNC-AP com certificação legal de contas (2021)

Ministérios Orçamentais	Contas em SNC-AP		Contas com CLC em 2021	
	N.º	%	N.º	%
Segurança Social	0	0,0%	0	0,0%
Encargos Gerais do Estado	22	1,9%	11	5,6%
Presidência do Conselho de Ministros	5	<1,0	1	<1,0
Economia e Transição Digital	13	1,1%	11	5,6%
Negócios Estrangeiros	2	<1,0	2	1,0%
Finanças	20	1,8%	7	3,6%
Defesa Nacional	16	1,4%	3	1,5%
Administração Interna	3	<1,0	0	0,0%
Justiça	15	1,3%	4	2,1%
Modernização do Estado e da Administração Pública	5	<1,0	3	1,5%
Planeamento	1	<1,0	1	<1,0
Cultura	11	1,0%	6	3,1%
Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	80	7,0%	72	36,9%
Educação	817	71,7%	5	2,6%
Trabalho, Solidariedade e Segurança Social	25	2,2%	19	9,7%
Saúde	66	5,8%	33	16,9%
Ambiente e da Ação Climática	11	1,0%	7	3,6%
Infraestruturas e Habitação	6	<1,0	4	2,1%
Coesão Territorial	5	<1,0	3	1,5%
Agricultura	6	<1,0	1	<1,0
Mar	10	<1,0	2	1,0%
Total	1 139	100%	195	100%

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades

Das 1139 contas prestadas em SNC-AP, apenas 195 foram instruídas com a CLC. Entre estas destacam-se as entidades que integram os Ministérios da Ciência e Tecnologia e Ensino Superior, da Saúde e do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social, que representam conjuntamente 63,5% do total das certificações remetidas.



C.2 – Tipos de opinião emitida

Em 2021, das 230 CLC emitidas, 142 CLC refletem uma opinião não modificada e 88 uma opinião modificada¹⁸, conforme seguidamente se sistematiza:

Quadro 31 – Tipos de opinião emitida nas certificações legais de contas [2020 e 2021]

TIPO DE OPINIÃO	OPINIÃO EMITIDA	DISTRIBUIÇÃO DO NÚMERO DE CLC POR TIPO DE OPINIÃO				Δ20/21 (5) = 3-1
		2020		2021		
		N.º (1)	% (2)	N.º (3)	% (4)	
Não Modificada	Sem reservas e sem ênfases	58	24,6	78	33,9	20
	Apenas com ênfases	88	37,3	64	27,8	-24
Modificada	Apenas com reservas	23	9,7	33	14,3	10
	Com reservas e com ênfases	67	28,4	55	23,9	-12
TOTAL		236	100	230	100	-6

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades

Quadro 32 – Distribuição das certificações legais de contas remetidas e tipos de opinião por Ministério [2020 e 2021]

MINISTÉRIO ORÇAMENTAL	TIPO DE OPINIÃO														
	N.º ENTIDADES COM CLC			SEM RESERVAS E SEM ÊNFASES			APENAS COM ÊNFASES			APENAS COM RESERVAS			COM RESERVAS E COM ÊNFASES		
	2020	2021	Δ20/21	2020	2021	Δ20/21	2020	2021	Δ20/21	2020	2021	Δ20/21	2020	2021	Δ20/21
Subsetor da Segurança Social	6	6	0	2	2		4	2	-2	2	1	-1	1	1	
Encargos Gerais do Estado	11	11	0	3	9	6	7	1	-6		0		1	1	0
Presidência do Conselho de Ministros	1	1	0	1	1	0	0		0		0				0
Economia e Transição Digital	14	13	-1	6	6	0	6	4	-2		2	2	2	1	-1
Negócios Estrangeiros	2	2	0		0		1	1	0		0		1	1	0
Finanças	15	15	0	5	5	0	9	10	1		0		1		-1
Defesa Nacional	4	3	-1	0	1	1	1	1	0	2	1	-1	1		-1
Administração Interna	2	1	-1		0		1		-1	1	1	0			0
Justiça	4	4	0		0		2	2	0		0		2	2	0
Modernização do Estado e da Administração Pública	2	4	2		0		1	2	1		2	2	1		-1
Planeamento	2	1	-1	1		-1	0		0		0		1	1	0
Cultura	7	7	0	2	3	1	2	1	-1	1	2	1	2	1	-1
Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	70	75	5	18	25	7	26	19	-7	11	18	7	15	13	-2
Educação	5	5	0		2	2	3	1	-2		1	1	2	1	-1
Trabalho, Solidariedade e Segurança Social	25	21	-4	12	13	1	10	6	-4		0		3	2	-1
Saúde	37	33	-4	2	2	0	4	3	-1	2	4	2	29	24	-5
Ambiente e da Ação Climática	13	12	-1	3	5	2	7	5	-2		0		3	2	-1
Infraestruturas e Habitação	8	8	0	2	2	0	3	4	1	2		-2	1	2	1
Coesão Territorial	4	3	-1	3	2	-1	0	1	1	1		-1	0		0
Agricultura	3	3	0		0				0	1	1	0	2	2	0
Mar	1	2	1		0		1	1	0		0		0	1	1

¹⁸ Importa sublinhar que a data de extração dos dados considerados na presente análise é 28.07.2022, conforme referido no ponto *Considerações prévias e condicionantes*, pelo que na presente análise não foram consideradas as certificações legais de contas submetidas posteriormente à extração de dados, como é o caso, a título de exemplo, da conta do Instituto da Segurança Social da Madeira, IP-RAM, a qual foi objeto de uma escusa de opinião.

MINISTÉRIO ORÇAMENTAL	TIPO DE OPINIÃO														
	N.º ENTIDADES COM CLC			SEM RESERVAS E SEM ÊNFASES			APENAS COM ÊNFASES			APENAS COM RESERVAS			COM RESERVAS E COM ÊNFASES		
	2020	2021	Δ20/21	2020	2021	Δ20/21	2020	2021	Δ20/21	2020	2021	Δ20/21	2020	2021	Δ20/21
TOTAL	236	230	-6	58	78	20	88	64	-24	23	33	10	67	55	-12

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades

Centrando a apreciação no tipo de opinião emitida nas 195 CLC respeitantes às contas prestadas em SNC-AP, observam-se os seguintes dados:

Quadro 33 – Tipos de opinião emitida sobre as contas de 2021 prestadas de acordo 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	66	33,8%
Apenas ênfases	49	25,1%
Apenas reservas	30	15,4%
Com reservas e com ênfases	50	25,6%
TOTAL	195	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	139	71,3%
Não conformidade com a NCP 26	2	1,0%
Conformidade com a NCP 26 mas com exceções	41	21,0%
Sem opinião emitida	13	6,7%
TOTAL	195	100

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades

Dos dois quadros anteriores decorre que, em 2021:

- 58,9% das CLC apresentam uma opinião não modificada;
- As CLC com pelo menos uma reserva (opinião modificada) representam 41% do total das CLC emitidas;
- 21,0% das CLC relatam exceções ao cumprimento da NCP26; e
- 1% das CLC relatam não conformidade com a NCP 26.

C.3 – Reservas sobre as contas

De acordo com a 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”)¹⁹.

As CLC com pelo menos uma reserva apresentam a seguinte evolução no biénio 2020/2021:

Quadro 34 - CLC por tipo de opinião [2020/2021]

OPINIÃO EMITIDA	DISTRIBUIÇÃO DO NÚMERO DE CLC		
	2020	2021	Δ20/21
CLC com pelo menos uma reserva	90	88	-2

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades

Das 88 CLC emitidas com pelo menos uma reserva sobre as contas de 2021, foram formuladas 187 reservas.

Quadro 35 – Tipo de reserva [2021]

TIPO DE RESERVA QUE AFETARAM A OPINIÃO MODIFICADA	N.º CLC	
	N.º	%
Desacordo	33	17,6
Falta de prova	154	82,4
TOTAL	187	100

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades

Das 187 reservas formuladas, 154 decorrem de falta de evidências de auditoria, o que geralmente sucede em resultado de fatores internos das entidades, isto é, associados a fragilidades no sistema de controlo interno. 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, de modo a, no futuro, se minimizar as limitações de âmbito em causa, importará reforçar a incidência do controlo nas áreas envolvidas, de modo a 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.

Adicionalmente, constata-se que, das 187 reservas emitidas nas CLC 2021, 153 respeitam a distorções ou limitações de âmbito já identificados nas CLC reportadas a períodos anteriores, conforme quadro seguinte:

Quadro 36 – Comparação das Reservas de 2021/2020

RESERVAS	TOTAL DE RESERVAS	
	N.º	%
Recorrentes	153	81,8
Novas	34*	18,2
Total	187	100

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades

*destas, 17 reservas respeitam a 6 entidades que remeteram pela primeira vez uma CLC.

¹⁹ Anteriormente designada reserva de “limitação de âmbito”, apesar de na sua substância continuar a ser uma limitação.

De seguida apresenta-se a distribuição das reservas de 2021, por tipo, número e por ministério orçamental:

Quadro 37 – Distribuição das reservas por Ministério Orçamental e por tipo de reserva [2021]

MINISTÉRIOS ORÇAMENTAIS	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
Subsetor da Segurança Social	11	< 1,0	6	2		2		6		6
Encargos Gerais do Estado	26	1,6	11	1		1		1		1
Presidência do Conselho de Ministros	23	1,4	1							
Economia e Transição Digital	37	2,3	13	3	1	2		3	1	2
Negócios Estrangeiros	180	11,3	2	1		1		1		1
Finanças	46	2,9	15							
Defesa Nacional	23	1,4	3	1		1		3		3
Administração Interna	18	1,1	1	1			1	2	1	1
Justiça	25	1,6	4	2		2		3		3
Modernização do Estado e da Administração Pública	13	< 1,0	4	2		1	1	5	1	4
Planeamento	6	< 1,0	1	1		1		1		1
Cultura	28	1,8	7	3		3		3		3
Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	97	6,1	75	<u>31</u>	5	<u>24</u>	<u>2</u>	<u>45</u>	8	<u>37</u>
Educação	841	52,9	5	2		2		5		5
Trabalho, Solidariedade e Segurança Social	46	2,9	21	2		2		2		2
Saúde	70	4,4	33	<u>28</u>		<u>16</u>	<u>12</u>	<u>92</u>	16	<u>76</u>
Ambiente e da Ação Climática	37	2,3	12	2		2		5		5
Infraestruturas e Habitação	21	1,3	8	2	2			3	3	
Coesão Territorial	9	< 1,0	3							
Agricultura	20	1,3	3	3	1	2		5	3	2
Mar	12	< 1,0	2	1		1		2		2
TOTAL	1589	100	230	88	9	63	16	187	33	154

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades

Da leitura do quadro anterior, resulta o seguinte:

- Foram formuladas sobre as contas de 2021 um total de 187 reservas.
- As entidades que integram os Ministérios da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior e da Saúde, no seu conjunto, representam apenas 10,5% do total das entidades, mas concentram 67,0% das CLC referentes ao exercício de 2021 com pelo menos uma reserva e 73,3% do total das reservas formuladas.
- As entidades do Ministério da Saúde, que representam apenas 4,4% do total das entidades, são responsáveis pelo segundo maior número de CLC com pelo menos uma reserva (28) e pelo número mais elevado de reservas formuladas (92, cerca de 49,2% do total).



Quadro 38 – Reservas em cada Ministério Orçamental e respetiva variação entre 2020/2021

MINISTÉRIOS ORÇAMENTAIS	2020					2021					Δ20/21		
	CLC REMETIDAS	CLC COM RESERVA(S)		N.º TOTAL DE RESERVAS		N.º DE CLC REMETIDAS	CLC COM RESERVA(S)		N.º TOTAL DE RESERVAS		CLC REMETIDAS	CLC COM RESERVA(S)	N.º TOTAL DE RESERVAS
		N.º	%	N.º	MÉDIA		N.º	%	N.º	MÉDIA			
	(1)	(2)	(3) = 2/1	(4)	(5) = 4/2	(6)	(7)	(8) = 7/6	(9)	(10) = 9/7	(11) = 6-1	(12) = 7-2	(13) = 9-4
Subsetor da Segurança Social	6	2	33,3	6	3	6	2	<1,0	6	3			
Encargos Gerais do Estado	11	1	9,1	1	1	11	1	<1,0	1	1			
Presidência do Conselho de Ministros	1					1							
Economia e Transição Digital	14	2	14,3	3	1,5	13	3	<1,0	3	1	-1	1	
Negócios Estrangeiros	2	1	50	1	1	2	1	<1,0	1	1			
Finanças	15	1	6,7	1	1	15						-1	-1
Defesa Nacional	4	3	<u>75</u>	17	<u>5,7</u>	3	1	<1,0	<u>3</u>	<u>3</u>	-1	-2	-14
Administração Interna	2	1	50	2	2	1	1	1	2	2	-1		
Justiça	4	2	50	3	1,5	4	2	<1,0	3	1,5			
Modernização do Estado e da Administração Pública	2	1	50	3	3	4	2	<1,0	5	2,5	2	1	2
Planeamento	2	1	50	1	1	1	1	1	1	1	-1		
Cultura	7	3	42,9	4	1,3	7	3	<1,0	3	1			-1
Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	70	26	37,1	35	1,3	75	31	<1,0	<u>45</u>	1,5	5	5	<u>10</u>
Educação	5	2	40	6	3	5	2	<1,0	5	2,5			-1
Trabalho, Solidariedade e Segurança Social	25	3	12	3	1	21	2	<1,0	2	1	-4	-1	-1
Saúde	37	31	<u>83,8</u>	95	3,1	33	28	<1,0	<u>92</u>	<u>3,3</u>	<u>-4</u>	<u>-3</u>	<u>-3</u>
Ambiente e da Ação Climática	13	3	23,1	8	2,7	12	2	<1,0	5	2,5	-1	-1	-3
Infraestruturas e Habitação	8	3	37,5	3	1	8	2	<1,0	3	1,5		-1	
Coesão Territorial	4	1	25	2	2	3					-1	-1	-2
Agricultura	3	3	<u>100</u>	3	1	3	3	<u>1</u>	5	<u>1,7</u>			2
Mar	1					2	1	<1,0	2	2	1	1	2
TOTAL	236	90	38,1	197	2,2	230	88	38,3	187	2,1	-6	-2	-10

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades

Conforme se evidencia no quadro anterior:

- 38,1% das CLC relativas ao ano de 2020 têm pelo menos uma reserva. Em 2021, esta percentagem quase se manteve inalterada, 38,3%, ou seja, das 230 CLC remetidas 88 refletem pelo menos uma reserva;
- Nas CLC com reservas referentes aos anos de 2020 e 2021 foram formuladas em média, respetivamente, 2,2 e 2,1 reservas.

Conforme decorre do quadro seguinte, são as contas prestadas em SNC-AP que concentram também o maior número de opiniões com pelo menos uma reserva:

Quadro 39 – Variação das reservas emitidas, por referencial de relato financeiro [2020/2021]

REFERENCIAIS DE RELATO FINANCEIRO	CLC COM RESERVAS					N.º TOTAL DE RESERVAS				
	2020		2021		$\Delta 20/21$	2020		2021		$\Delta 20/21$
	N.º (1)	% (2)	N.º (3)	% (4)		N.º (6)	% (7)	N.º (8)	% (9)	
SNC-AP	79	87,8	80	90,9	1	178	90,4	172	92,0	-6
POCP ou POC Sectoriais	6	6,7	3	3,4	-3	10	5,1	7	3,7	-3
SNC/IFRS	4	4,4	5	5,7	1	8	4,1	8	4,3	0
SNC-ESNL	1	1,1	0	0,0	-1	1	< 1,0	0	0,0	-1
TOTAL	90	100	88	100	-2	197	100	187	100	-10

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades

Nas 80 CLC com reservas às contas elaboradas em SNC-AP, foram apresentadas 172 reservas, das quais 140 são reservas por falta de prova.

Quadro 40 – Distribuição das reservas emitidas por referencial de relato financeiro e por tipo de reserva [2021]

REFERENCIAIS DE RELATO FINANCEIRO	CLC COM RESERVAS		N.º TOTAL DE RESERVAS		RESERVAS POR TIPO DE OPINIÃO	
	N.º	%	N.º	%	DESACORDO	FALTA DE PROVA
					N.º	N.º
SNC-AP	80	90,9	172	92,0	32	140
POCP ou POC Sectoriais	3	3,4	7	3,7	0	7
SNC/IFRS	5	5,7	8	4,3	1	7
SNC-ESNL	0	0,0	0	0,0	0	0
TOTAL	88	100	187	100	33	154

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades

As 187 reservas incidem sobre 27 áreas, rubricas ou matérias distintas²⁰, conforme seguidamente se sumaria:

²⁰ Cada reserva emitida pode relatar sobre uma ou mais áreas, rubricas ou matérias afetadas.



Quadro 41 – Áreas, rubricas e matérias objeto de reserva, por tipo de distorção e tipo de reserva

ÁREAS/RUBRICAS E MATÉRIAS OBJETO DE RESERVA	N.º DISTORÇÕES QUE DECORREM DAS RESERVAS	N.º ENTIDADES COM DF AFETADAS
Ativos fixos tangíveis/ intangíveis	53	40
Reconhecimento e mensuração de contratos programa/protocolos/contratos de concessão ano e anos anteriores	29	26
Clientes, contribuintes, utentes e imparidades	29	26
Contas a receber	26	21
Reconhecimento e mensuração de subsídios ao investimento	9	9
Património/Capital	20	19
Não transição para o SNC-AP	1	1
Investimentos Financeiros/ Participações Financeiras	7	7
Aplicação das NCP relevantes	6	6
Caixa e depósitos	7	7
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas/ Inventários	11	11
Fornecedores	13	11
Outras matérias	5	5
Responsabilidades por benefícios pós-emprego	3	3
Fornecimentos e serviços externos	2	2
Transferências e subsídios correntes obtidos	6	6
Impostos, contribuições e taxas	3	3
Pessoal & Gastos com pessoal	8	8
Vendas, Taxas, Prestações de serviços e concessões	4	4
Acréscimos e Diferimentos	5	4
Provisões/ Processos judiciais/Impugnações/indenizações	8	8
Contas a pagar	12	11
Financiamentos obtidos	1	1
Exercício da função acionista/tutela	1	1
Resultados transitados & correção de erros de exercícios anteriores	18	17
Saldos de abertura & comparativos do ano anterior	4	4
Resultado Líquido do período ²¹	36	29
SÍNTESE: 327 distorções relatadas em 187 reservas (154 - falta de prova e 33 - desacordo), afetando as demonstrações financeiras de 88 entidades		

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades

Da leitura do quadro anterior destacam-se as seguintes áreas, rúbricas ou matérias que foram, direta ou indiretamente, objeto de maior número de reservas:

- Ativos fixos tangíveis;
- Reconhecimento de contratos programa/protocolos/contratos de concessão;
- Clientes, contribuintes, utentes e imparidades;
- Resultado líquido do período²⁸.

²¹ Reflete o impacto nos resultados das distorções identificadas nas demais áreas.

Seguidamente identificam-se, relativamente às 3 primeiras áreas suprarreferidas, a proveniência das respetivas entidades envolvidas por ministério orçamental:

Quadro 42 - Distribuição das reservas, pelas 3 áreas mais significativas, por tipo de reserva e Ministério Orçamental [2021]

MINISTÉRIOS ORÇAMENTAIS	N.º TOTAL CLC	CLC COM RESERVA(S)			ENTIDADES CUJAS DF SE ENCONTRAM AFETADAS PELAS 3 ÁREAS MAIS SIGNIFICATIVAS						
		N.º TOTAL CLC RESERVAS	POR TIPO DE OPINIÃO			ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS		RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DE CONTRATOS		CLIENTES, CONTRIBUINTES, UTENTES E IMPARIDADES	
			DESACORDO	FALTA DE PROVA	DESACORDO E FALTA DE PROVA	DESACORDO	FALTA DE PROVA	DESACORDO	FALTA DE PROVA	DESACORDO	FALTA DE PROVA
Subsetor da Segurança Social	6	2		2							1
Encargos Gerais do Estado	11	1		1							1
Presidência do Conselho de Ministros	1	0									
Economia e Transição Digital	13	3	1	2			1			1	
Negócios Estrangeiros	2	1		1			1				
Finanças	15	0									
Defesa Nacional	3	1		1			1				
Administração Interna	1	1			1						
Justiça	4	2		2							1
Modernização do Estado e da Administração Pública	4	2		1	1						2
Planeamento	1	1		1							
Cultura	7	3		3			1				
Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	75	31	5	24	2	1	16		3	3	
Educação	5	2		2			1				1
Trabalho, Solidariedade e Segurança Social	21	2		2			1				
Saúde	33	28		16	12	3	12		21	2	14
Ambiente e da Ação Climática	12	2		2					2		
Infraestruturas e Habitação	8	2	2			1					
Coesão Territorial	3	0									
Agricultura	3	3	1	2							
Mar	2	1		1			1				
TOTAL	230	88	9	63	16	5	35	0	26	6	20

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades

Para efeitos de análise evolutiva da situação das entidades e tomando em consideração as 213 entidades a que se refere o quadro 28, que cumulativamente apresentaram a CLC nos respetivos processos de prestação de contas de 2020 e de 2021, apresentam-se os seguintes dados:



Quadro 43 – Dados gerais sobre as CLC das 213 entidades que as remeteram cumulativamente em 2020 e 2021, por tipo de referencial contabilístico - reservas

		Referenciais				Total
		SNC-AP	POCP ou POC Sectoriais	SNC/IFRS	SNC-ESNL	
Entidades por referencial de relato financeiro	2020	170	19	22	2	213
	2021	179	10	22	2	213
	$\Delta_{20/21}$	9	-9	0	0	0
CLC com reservas	2020	69	4	5	0	78
	2021	70	4	5	0	79
	$\Delta_{20/21}$	1	0	0	0	1
N.º de reservas	2020	154	9	8	0	171
	2021	148	10	8	0	166
	$\Delta_{20/21}$	-6	1	0	0	-5
N.º médio de reservas (N.º de reservas/N.º CLC com reservas)	2020	2,23	2,25	1,60	0,00	2,19
	2021	2,11	2,50	1,60	0,00	2,10
	$\Delta_{20/21}$	-0,12	0,25	0,00	0,00	-0,09
CLC sem reservas em 2020 e 2021		95	14	17	2	128
CLC com o mesmo n.º de reservas em 2020 e 2021		43	3	3	0	49
CLC com aumento do n.º de reservas de 2020 para 2021		18	1	1	0	20
CLC com diminuição do n.º de reservas de 2020 para 2021		9	0	1	0	10

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades

Com base no quadro anterior destaca-se o seguinte:

- Menos 5 reservas no conjunto das CLC emitidas;
- Em média, no biénio em apreço, foram formuladas cerca de duas reservas por cada CLC com reservas;
- As contas de 20 entidades foram objeto de um incremento do número de reservas entre 2020 e 2021.

C.4 – Ênfases sobre as contas

De acordo com a ISA 706²² deve ser incluída uma ênfase na CLC quando se pretenda chamar à atenção dos utilizadores para uma matéria apresentada ou divulgada nas demonstrações financeiras que seja fundamental para a compreensão das demonstrações financeiras.

Assim, uma ênfase não é uma modificação da opinião e tem os seguintes dois pressupostos subjacentes:

- São matérias que estão divulgadas ou apresentadas nas demonstrações financeiras; e
- São sobre matérias sobre as quais o auditor está de acordo com a entidade.

A evolução do número de ênfases no biénio é a seguinte:

Quadro 44 – Evolução das ênfases formuladas nas CLC [2020/2021]

CLC COM UMA OU MAIS ÊNFASES			N.º TOTAL DE ÊNFASES		
2020	2021	Δ20/21	2020	2021	Δ20/21
156	119	-37	215	216	+1

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades

As CLC relativas às contas de 2021 com pelo menos uma ênfase concentram um total de 216 ênfases que incidem sobre as seguintes áreas, rubricas ou matérias distintas²³, conforme seguidamente se sistematiza:

Quadro 45 – Áreas, rubricas e matérias objeto de divulgação nas DF que foram destacadas via ênfases [2021]

ÁREAS/RUBRICAS E MATERIAS OBJETO DE ÊNFASES	N.º TOTAL DE ÊNFASES	N.º ÁREAS REFERIDAS NAS ÊNFASES	
		N.º ²⁴	%
Impacto do COVID e da Guerra nas contas	55	55	28,4%
Critérios de mensuração	35	26	13,4%
Reconhecimento e mensuração de contratos programa/protocolos/ contratos de concessão ano e anos anteriores	33	24	12,4%
Exercício da função acionista/tutela	26	24	12,4%
Ativos fixos tangíveis	25	24	12,4%
Capitais negativos/aumentos de capital/cobertura de prejuízos	23	23	11,9%
Aplicação das NCP relevantes	11	10	5,2%
Saldos de abertura & Comparativos do ano anterior	4	4	2,1%
Não aplicação do SNC-AP	3	3	1,5%
Outras matérias	1	1	0,5%
TOTAL	216	194	100

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades

²² ISA 706:6 e 8

²³ Cada ênfase emitida pode relatar sobre uma ou mais áreas, rubricas ou matérias.

²⁴ Dado que uma CLC pode ter mais do que uma ênfase relativa a uma mesma área, rúbrica ou matéria e dado que também pode ter ênfases de áreas, rúbricas ou matérias distintas, o número total nesta coluna (194) é necessariamente distinto do total de 119 CLC com pelo menos uma ênfase.



Para efeitos de análise evolutiva da situação das entidades e tomando em consideração as 213 entidades a que se refere o quadro 28, que remeteram uma CLC em ambos os anos, importa destacar os aspetos constantes do quadro seguinte:

Quadro 46 – Dados gerais sobre as CLC das 213 entidades que as remeteram cumulativamente em 2020 e 2021, por tipo de referencial contabilístico - ênfases

		REFERENCIAIS DE RELATO				TOTAL
		SNC-AP	POCP OU POC SECTORIAIS	SNC/IFRS	SNC- ESNL	
Entidades por referencial de relato financeiro	2020	170	19	22	2	213
	2021	179	10	22	2	213
	$\Delta_{20/21}$	+9	-9	0	0	0
CLC com ênfases	2020	110	16	13	1	140
	2021	92	6	13	1	112
	$\Delta_{20/21}$	-18	-10	0	0	-28
N.º ênfases	2020	161	17	14	1	193
	2021	166	10	27	1	204
	$\Delta_{20/21}$	+5	-7	+13	0	+11
N.º médio de ênfases (N.º de ênfases/N.º CLC com ênfases)	2020	1,46	1,06	1,08	1,00	1,38
	2021	1,80	1,67	2,08	1,00	1,82
	$\Delta_{20/21}$	+0,34	+0,61	+1,00	0,00	+0,44
CLC sem ênfases em 2020 e 2021		53	2	7	0	62
CLC com o mesmo n.º de ênfases em 2020 e 2021		53	3	3	0	59
CLC com aumento do n.º de ênfases de 2020 para 2021		19	3	7	0	29
CLC com diminuição do n.º de ênfases de 2020 para 2021		11	1	1	0	13

Fonte: Certificações Legais de Contas das entidades

Com base no quadro anterior destaca-se, relativamente às entidades que remeteram CLC em ambos os anos de 2020 e 2021:

- Uma diminuição de 28 CLC com pelo menos uma ênfase, mas mais 11 ênfases no conjunto das CLC emitidas;
- As contas de 29 entidades foram objeto de um incremento do número de ênfases entre 2020 e 2021.

C.5 – Montantes financeiros objeto de certificação [2021]

O quadro seguinte sintetiza o valor da expressão financeira das contas certificadas no conjunto das entidades consideradas para efeitos do presente exame panorâmico:

Quadro 47 – Expressão financeira das contas objeto de CLC relativas a 2021 por Ministério Orçamental

MINISTÉRIOS ORÇAMENTAIS	CONJUNTO DAS ENTIDADES RELEVANTES				CONTAS COM CLC EM 2021				EXPRESSÃO FINANCEIRA AUDITADA (%) (5) = 4/2
	ENTIDADES		EXPRESSÃO FINANCEIRA		ENTIDADES		EXPRESSÃO FINANCEIRA		
	N.º (1)	%	M € (2)	%	N.º (3)	%	M € (4)	%	
Subsetor da Segurança Social	11	<1,0	86 469	13,6	6	2,6	52 153	34,1	60,3
Encargos Gerais do Estado	26	1,6	4 256	<1,0	11	4,8	110	<1,0	2,6
Presidência do Conselho de Ministros	23	1,4	245	<1,0	1	<1,0	25	<1,0	10,3
Economia e Transição Digital	37	2,3	6 021	<1,0	13	5,7	1 612	1,1	26,8
Negócios Estrangeiros	180	11,3	988	<1,0	2	<1,0	379	<1,0	38,4
Finanças	46	2,9	399 428	62,9	15	6,5	10 537	6,9	2,6
Defesa Nacional	23	1,4	8 675	1,4	3	1,3	2 235	1,5	25,8
Administração Interna	18	1,1	2 349	<1,0	1	<1,0	11	<1,0	<1,0
Justiça	25	1,6	3 056	<1,0	4	1,7	1 714	1,1	56,1
Modernização do Estado e da Administração Pública	13	<1,0	1 732	<1,0	4	1,7	1 707	1,1	98,6
Planeamento	6	<1,0	58 235	9,2	1	<1,0	58 232	38,1	100,0
Cultura	28	1,8	918	<1,0	7	3,0	554	<1,0	60,4
Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	97	6,1	5 802	<1,0	75	32,6	5 394	3,5	93,0
Educação	841	52,9	9 142	1,4	5	2,2	495	<1,0	5,4
Trabalho, Solidariedade e Segurança Social	46	2,9	11 412	1,8	21	9,1	751	<1,0	6,6
Saúde	70	4,4	22 838	3,6	33	14,3	5 360	3,5	23,5
Ambiente e da Ação Climática	37	2,3	9 085	1,4	12	5,2	8 355	5,5	92,0
Infraestruturas e Habitação	21	1,3	3 161	<1,0	8	3,5	2 398	1,6	75,9
Coesão Territorial	9	<1,0	85	<1,0	3	1,3	51	<1,0	60,5
Agricultura	20	1,3	1 006	<1,0	3	1,3	811	<1,0	80,6
Mar	12	<1,0	190	<1,0	2	<1,0	78	<1,0	41,0
TOTAL	1 589	100	635 092	100	230	100	152 965	100	24,1

Fonte: Balanços e Demonstrações de Execução Orçamental da Despesa das entidades com CLC

Da leitura do quadro anterior, constata-se que 24,1% da expressão financeira das contas de 2021 do conjunto das entidades consideradas para efeitos do presente exame panorâmico foi objeto de CLC. Não considerando a Agência para o Desenvolvimento e Coesão, a qual também tem a respetiva conta certificada legalmente, o peso da expressão financeira das contas que foram objeto de CLC cifra-se em apenas 16,4%²⁵.

²⁵ A exclusão da agência para efeitos do presente estudo tem por base os fundamentos invocados no ponto B.5 - Classes de transações e saldos de contas suscetíveis de serem significativos para a futura CGE a certificar. Esta agência representa 57,8% do ativo e 65,3% do passivo agregados das contas em SNC-AP, tendo como principal missão a coordenação geral, distribuição e pagamento dos fundos europeus estruturais e de investimento, o que envolve sobretudo montantes significativos de recursos próprios de terceiros que se encontram, pela sua natureza, refletidos contabilisticamente nas rubricas de "Outras contas a receber" e "Outras contas a pagar".



As contas com pelo menos uma reserva representam 71,7% da expressão financeira total das contas certificadas e 17,3% do total da expressão financeira das entidades, conforme seguidamente se demonstra:

Quadro 48 – Valor da expressão financeira das entidades cujas contas de 2021 foram objeto de uma CLC com pelo menos uma reserva, por Ministério Orçamental

RUBRICAS	N.º ENTIDADES		VALORES AGREGADOS EXPRESSÃO FINANCEIRA			PESO DA EXPRESSÃO FINANCEIRA DAS CONTAS COM PELO MENOS UMA RESERVA NO TOTAL DE CONTAS CERTIFICADAS 4=3/2 ³ 100	PESO DA EXPRESSÃO FINANCEIRA DAS CONTAS COM PELO MENOS UMA RESERVA NO TOTAL DE CONTAS DAS ENTIDADES CONSIDERADAS 5 = 3/1 ⁵ 100
	TOTAL	CONTAS COM CLC COM PELO MENOS UMA RESERVA	TOTAL	CONTAS COM CLC	CONTAS COM CLC COM PELO MENOS UMA RESERVA		
			(M€) 1	(M €) 2	(M €) 3		
Subsetor da Segurança Social	11	6	86 469	52153	28 774	55,2	33,3
Encargos Gerais do Estado	26	11	4 256	110	8	6,8	<1,0
Presidência do Conselho de Ministros	23	1	245	25	0	0,0	0,0
Economia e Transição Digital	37	13	6 021	1612	18	1,1	<1,0
Negócios Estrangeiros	180	2	988	379	112	29,6	11,4
Finanças	46	15	399 428	10537	0	0,0	0,0
Defesa Nacional	23	3	8 675	2235	2 155	96,4	24,8
Administração Interna	18	1	2 349	11	11	100,0	<1,0
Justiça	25	4	3 056	1714	1 674	97,7	54,8
Modernização do Estado e da Administração Pública	13	4	1 732	1707	1 124	65,8	64,9
Planeamento	6	1	58 235	58232	58 232	100,0	100,0
Cultura	28	7	918	554	406	73,2	44,2
Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	97	75	5 802	5394	2 838	52,6	48,9
Educação	841	5	9 142	495	135	27,2	1,5
Trabalho, Solidariedade e Segurança Social	46	21	11 412	751	10	1,3	<1,0
Saúde	70	33	22 838	5360	4 832	90,1	21,2
Ambiente e da Ação Climática	37	12	9 085	8355	7 593	90,9	83,6
Infraestruturas e Habitação	21	8	3 161	2398	868	36,2	27,5
Coesão Territorial	9	3	85	51	0	0,0	0,0
Agricultura	20	3	1 006	811	811	100,0	80,6
Mar	12	2	190	78	61	77,7	31,9
TOTAL	1 589	230	635 092	152 965	109 659	71,7	17,3

Fonte: Balanços e Demonstrações de Execução Orçamental da Despesa

Não considerando a Agência para o Desenvolvimento e Coesão, a qual também tem a respetiva conta certificada legalmente sem qualquer reserva²⁶, observa-se que o peso da expressão financeira das contas com pelo menos uma reserva no total de contas certificadas é de 54,3% e o peso da expressão financeira das contas com pelo menos uma reserva no total das contas das entidades consideradas é de 8,9%.

²⁶ Ibid.

C.6 – Contributos para a identificação de riscos e desafios na área dos AFT no domínio da CCGE

O presente exame panorâmico evidencia, à semelhança do que se verificou nos anteriores exames, que, em resultado da mera agregação²⁷ das principais rubricas das demonstrações financeiras e orçamentais individuais preparadas em SNC-AP, excluída a Agência para o Desenvolvimento e Coesão²⁸, a rubrica do ativo mais significativa em termos financeiros é os “Ativos fixos tangíveis”. Com efeito, antevê-se que os AFT constituirão muito provavelmente uma das rubricas mais significativas do balanço da conta consolidada do grupo público Estado.

Com efeito, a relevância financeira da rubrica de AFT, associada à respetiva extensão e persistência de situações de distorção material sinalizadas por via das certificações legais de contas, constitui um primeiro indício da existência de desafios relevantes para efeitos da Certificação da CGE neste domínio, configurando os AFT como uma das principais áreas de risco para a fiabilidade da CGE.

Assim, tendo em vista a identificação de riscos e desafios para a certificação da CGE associados aos AFT procedeu-se ao levantamento preliminar das principais situações e distorções identificadas no âmbito da revisão legal de contas, através da:

- análise das 45 reservas que incidem sobre a área dos AFT, com o intuito de tipificar as principais distorções materiais identificadas;
- análise de outra informação relevante sobre os trabalhos de revisão legal de contas partilhada pelos revisores oficiais de contas das entidades envolvidas no primeiro ciclo de auditorias financeiras sobre AFT²⁹, com o objetivo de identificar outras situações, que embora não materiais, a existir em outras entidades, podem, quando agregadas, resultar em distorções materiais na CGE.

Das análises realizadas observa-se que:

- Das 88 certificações legais de contas remetida ao TdC, com uma opinião modificada, 40 apresentam pelo menos uma reserva relativa a AFT;
- Foram formuladas ao todo 45 reservas que incidem sobre AFT, que relatam um total de 53 distorções materiais, tipificadas nas seguintes 5 categorias:

²⁷ No âmbito da agregação não foram, por inexistência de informação, consideradas as transações intergrupo, pelo que os valores aferidos não evidenciam a situação económico-financeira consolidada do grupo de entidades que prestaram contas em SNC-AP.

²⁸ A exclusão da agência para efeitos do presente estudo tem por base os fundamentos invocados no ponto B.5 - Classes de transações e saldos de contas suscetíveis de serem significativos para a futura CGE a certificar. Esta agência representa 57,8% do ativo e 65,3% do passivo agregados das contas em SNC-AP, tendo como principal missão a coordenação geral, distribuição e pagamento dos fundos europeus estruturais e de investimento, o que envolve sobretudo montantes significativos de recursos próprios de terceiros que se encontram, pela sua natureza, refletidos contabilisticamente nas rubricas de “Outras contas a receber” e “Outras contas a pagar”.

²⁹ Na sequência de ofício, os revisores oficiais de contas, numa postura colaborativa muito assinalável, prestaram um conjunto significativo de informação sobre riscos identificados, respostas aos riscos e resultados obtidos no âmbito da área dos AFT.



Quadro 49 – N.º de distorções por categoria

CATEGORIA DE DISTORÇÃO	DISTORÇÕES POR CATEGORIA	
	N.º	%
Restrições à verificação física dos AFT	2	4
Cadastro inexistente, inconsistente, não reconciliado ou incompleto	10	19
Não reconhecimento de AFT ou reconhecimento inadequado	26	49
Mensuração inicial (incluindo processo de transição para SNC-AP) e/ou subsequente incorretas	14	26
Comparativos não reexpressos	1	2
Total	53	100

O quadro anterior indicia que os principais riscos de distorção material, suscetíveis de afetar com significado a fiabilidade da rubrica AFT do Grupo Público Estado, decorrem, sobretudo, de três grandes categorias:

- Não reconhecimento de AFT ou reconhecimento inadequado;
 - Mensuração inicial (incluindo transição para SNC-AP) e/ou subsequente incorreta;
 - Cadastro inexistente, inconsistente, não reconciliado ou incompleto.
- Para melhor aferir os desafios que se podem colocar para a certificação da CGE, procedeu-se à análise e avaliação das distorções na ótica das asserções de auditoria^{3º} potencialmente afetadas, cuja síntese consta do quadro seguinte:

^{3º}De acordo com a ISSAI 2315, as asserções usadas pelo auditor, em auditoria financeira, ao considerar os diferentes tipos de possíveis distorções que podem ocorrer enquadram-se nas seguintes categorias:

ASSERÇÃO	DEFINIÇÃO
Existência	Os ativos, passivos e interesses de capital próprio existem
Plenitude	Todos os ativos, passivos e interesses de capital próprio foram registados e feitas todas as divulgações
Direitos e Obrigações	A entidade detém ou controla os direitos aos ativos e os passivos são as obrigações da entidade
Rigor, Valorização, Imputação e Classificação	As quantias são apropriadas e os ajustamentos de valorização ou imputação foram reconhecidos e as divulgações mensuradas e descritas.
Classificação	Foram registados nas contas apropriadas
Apresentação	Foram agregados ou desagregados devidamente com divulgações relevantes e compreensíveis

Vd., em especial, a ISSAI 2315: A129-b), versão traduzida de 2013 e ISSAI 2315R2019: A190-b), versão atualizada de 2019.

Quadro 50 – Decomposição das distorções objeto de reservas relacionadas com AFT e respectivas asserções afetadas

Categorias de Distorções objeto de Reserva aos AFT	N.º Distorções	N.º Total Asserções Afetadas	N.º de Asserções Afetadas por Natureza					
			Existência	Plenitude	Direitos	Valorização	Classificação	Apresentação
Restrições à verificação física dos AFT	2	4	2			2		
Cadastro inexistente, inconsistente, não reconciliado, incompleto	10	29	9	9	1	10		
Não reconhecimento de AFT ou reconhecimento inadequado	26	55	5	15	13	21	1	
Mensuração inicial e/ou subsequente incorreta	14	25	2	5	3	14	1	
Comparativos não reexpressos	1	2				1		1
Total	53	115	18	29	17	48	2	1

O quadro anterior demonstra que as distorções identificadas relacionadas com AFT são suscetíveis de afetarem múltiplas asserções, com particular destaque para as asserções da valorização e da plenitude, sendo esta última a asserção que mais desafios coloca aos auditores e que envolve a realização de procedimentos mais complexos.

As situações identificadas ao nível dos componentes, face à sua frequência e materialidade, traduzir-se-ão, muito provavelmente, em riscos de distorção material na CGE, o que faz antecipar, no que respeita à área de AFT, uma extensão muito significativa de procedimentos de auditoria concebidos especificamente para tratar cada uma das asserções relevantes.

- A maioria das reservas formuladas relativamente à área de AFT decorrem da incapacidade de se obter evidências suficientes e apropriadas, i.e, são reservas por falta de prova³¹. Das 45 reservas formuladas sobre os AFT, 40 são por falta de prova. 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.
- A maioria das reservas têm-se perpetuado no tempo³², evidenciando possível inércia ou dificuldade na resolução das situações identificadas pelos Revisores Oficiais de Contas. Relembra-se que, cerca de 82% das reservas formuladas em 2021 já tinham sido anteriormente formuladas, pelo menos, desde a última CLC (sobre a conta de 2020).

Uma forma eficaz e eficiente de minimizar os riscos e desafios para a certificação da CGE é aumentar o impacto da revisão legal de contas na fiabilidade das contas públicas. Não basta ter contas certificadas,

³¹Vd Quadro 42.

³²Vd Quadro 36.

é fundamental que sempre que a CLC identifique problemas de fiabilidade, pela sua natureza materiais, os mesmos sejam oportuna e adequadamente resolvidos.


Face ao descrito, mostra-se pertinente que, tão breve quanto possível, se iniciem os trabalhos tendentes a aferir os factos e as razões subjacentes que justifiquem as reservas (enquanto distorções materiais identificadas) não serem oportunamente ultrapassadas, desenvolver trabalho para confirmar a distorção e emitir recomendações às entidades envolvidas e aos demais agentes com responsabilidades em ordem a serem supridas as distorções e limitações identificadas.

- Os principais riscos e distorções ao nível dos AFT identificados no âmbito da revisão legal de contas, relatados via reservas (certificações legais de contas) ou apresentados em sede do primeiro ciclo de auditorias financeiras aos AFT pelos revisores legais de contas, que constituem, per si, uma base relevante para a identificação de riscos de distorção material na CGE e antecipação dos desafios para a certificação da CGE, foram os seguintes:


Quadro 51 – Principais riscos e distorções identificados nas componentes na área dos AFT

Riscos e distorções	
Verificação física dos AFT	<ul style="list-style-type: none"> • Impossibilidade ou dificuldades de verificação física de itens, decorrente, por exemplo: <ul style="list-style-type: none"> ○ Dispersão dos itens em múltiplas localizações, alguns dos quais fora de Portugal ○ Questões de confidencialidade e segurança
Cadastro	<ul style="list-style-type: none"> • Inexistência de cadastro • Cadastro incompleto e/ou não reconciliado com a contabilidade: <ul style="list-style-type: none"> ○ Não compreende a plenitude dos AFT ○ Não compreende informação relevante nem fiável sobre os AFT (por exemplo: identificação, ponto de situação, estado do mesmo e a sua afetação), decorrente da inexistência de controlos internos relevantes neste domínio, que permitam conhecer os AFT e a sua situação • Cadastro inclui AFT totalmente amortizados e que: <ul style="list-style-type: none"> ○ Deviam ter sido abatidos, face às suas condições físicas ○ Foram devidamente abatidos, mas sem a correspondente atualização do cadastro ○ Estão em funcionamento, sem que tenha sido efetuada a revisão da vida útil nos termos da FAQ 25, com impactos na mensuração dos referidos itens • Cadastro composto por AFT com valores muito reduzidos, o que pode indiciar a existência de itens que deviam, pela sua natureza, ser considerados gastos do exercício • Inexistência de uma lista de abates, o que não permite validar se ocorreram ou não



 Riscos e distorções	
	<ul style="list-style-type: none">• Inconsistências entre o cadastro e os dados da contabilidade:<ul style="list-style-type: none">○ Valores de aquisição diferentes○ Valores de depreciações acumuladas e do exercício diferentes○ Taxas de amortização e vidas úteis distintas○ AFT identificados no mapa, mas sem classificação contabilística○ AFT com valor líquido inicial inferior ao valor de aquisição○ AFT com valor líquido inicial superior ao valor de aquisição○ AFT inventariados e em funcionamento sem amortizações○ AFT em curso inventariados• Inconsistências entre o cadastro, dados da contabilidade e a informação do património disponível no portal da Autoridade Tributária:<ul style="list-style-type: none">○ Existem imóveis e/ou veículos identificados no portal da AT que não estão identificados no Cadastro (alguns foram abatidos ou estão totalmente amortizados)○ Existem imóveis e/ou veículos identificados no cadastro e na contabilidade que não constam no portal da AT
Reconhecimento de AFT – Titularidade e controlo dos imóveis e terrenos	<ul style="list-style-type: none">• Impossibilidade ou dificuldades em identificar de forma inequívoca o proprietário dos terrenos ou imóveis afetos, decorrente, por exemplo, de:<ul style="list-style-type: none">○ Inconsistências entre os registos prediais dos imóveis e as cadernetas prediais○ Cedências em curso ou muito antigas, sem documentação de suporte○ Registos por fazer○ Acordos com entidades extintas• Incapacidade de recolher evidências suficientes e fiáveis sobre a titularidade e/ou o controlo dos imóveis ocupados/afetos à entidade, são exemplo: situações em que inexistente título de ocupação ou o mesmo não consta dos arquivos, dada a longevidade da ocupação e outras em que a ocupação não subjaz a qualquer onerosidade• Itens classificados como AFT sem que a entidade detenha a respetiva titularidade ou exerça o controlo sobre os mesmos, nos termos da NCP5 e FAQ 37• Itens cuja entidade detém a titularidade ou exerce o controlo sobre os mesmos, nos termos da NCP5 e FAQ 37, mas que não se encontram refletidos nos AFT• Existem doações não refletidas nos AFT• Problemas no reconhecimento dos ativos, decorrentes de processos de sucessão ou de fusão ainda não concluídos, que aguardam clarificações
AFT em curso	<ul style="list-style-type: none">• AFT que já se encontram terminados e em funcionamento (ou em condições de funcionar), sem que estejam a ser objeto de depreciação



 Riscos e distorções	
	<ul style="list-style-type: none">• AFT em curso incorretamente depreciados
Transição para o SNC-AP	<ul style="list-style-type: none">• Imóveis valorizados ao VPT sem que estejam reunidas as condições previstas no SNC-AP e no Manual de implementação do SNC-AP• Imóveis cujos valores de aquisição se desconheciam à data de transição e que não foram reconhecidos pelo VPT• Ajustamentos de transição relativos à área dos AFT que não foram corretamente classificados (designadamente na conta 564 – Ajustamentos de transição para o SNC-AP)• Manutenção de obras, enquanto AFT, sobre imóveis que foram mensurados na transição ao VPT, o que por regra deve já refletir o valor das benfeitorias• O GERFIP tem limitações no processo de transição para o SNC-AP, não está a permitir fazer os ajustamentos nas amortizações acumuladas, nos termos da FAQ 44, decorrentes da redução do valor da vida útil dos AFT
Depreciações e Imparidades	<ul style="list-style-type: none">• Não individualização dos terrenos, com impacto nas depreciações• Ausência da avaliação dos imóveis e terrenos por um perito independente, mantendo os imóveis registados com base em avaliações muito antigas• Imóveis registados inicialmente pelo VPT e que não contemplam alterações posteriores• Inexistência de teste de imparidade• Não reconhecimento de perdas por imparidade de AFT que estão valorizados por um montante superior ao do valor de uso
Obras	<ul style="list-style-type: none">• Obras de remodelação concluídas que não estão a ser sujeitas a amortizações• Políticas de amortização das obras desadequadas face ao previsto no Classificador Complementar (CC) – Cadastro e vidas úteis dos ativos fixos tangíveis – manutenção das vidas úteis anteriores• Manutenção de obras, enquanto AFT, sobre imóveis que foram mensurados na transição ao VPT, o que por regra deve já refletir o valor das benfeitorias• Obras capitalizadas em edifícios alheios, mas sem evidências do título de ocupação ou da duração da mesma, ou cuja intervenção reverte a favor do titular, mesmo que o ocupante mantenha a gestão/utilização do bem subjacente, ou por se tratar de abate na(s) renda(s) ou ainda por se tratar de situações em que o próprio titular é o financiador substancial das mesmas, contrariando o disposto na NCP 5 e FAQ 44• Impossibilidade em confirmar a alocação de obras a imóveis• Obras de adaptação e de beneficiação de imóveis (obras em propriedade alheia) não capitalizadas, quando reúnem os critérios para o seu reconhecimento

Riscos e distorções	
Amortizações	<ul style="list-style-type: none"> • Vidas úteis estimadas e, conseqüentemente, taxas de depreciação utilizadas no cálculo das depreciações inadequadas e inconsistentes com o Classificador Complementar (CC) – Cadastro e vidas úteis dos ativos fixos tangíveis • Bens inventariados em funcionamento sem amortizações
Comparativos não reexpressos	<ul style="list-style-type: none"> • Registo em 2021 de regularização de depreciações de períodos anteriores não refletida nos comparativos
Divulgações	<ul style="list-style-type: none"> • Insuficiência de divulgações, nos termos da NCP1 e da NCP 5. A título exemplificativo, não foram efetuadas divulgações sobre: <ul style="list-style-type: none"> ○ políticas de reconhecimento, mensuração, depreciação de itens ○ quantia escriturada de ativos fixos tangíveis temporariamente sem uso ○ quantia escriturada bruta de qualquer ativo fixo tangível totalmente depreciado que ainda esteja em uso ○ ativos fixos tangíveis retirados de uso e detidos para alienação ○ imóveis ocupados por terceiros ○ AFT por si ocupados a título oneroso ou gratuito ○ restrições de titularidade ○ alterações em estimativas com respeito a (a) Valores residuais; (b) Custos estimados de desmantelamento, remoção ou restauro de ativos fixos tangíveis

Para além dos riscos e distorções identificados ao nível dos componentes, importa alertar para duas circunstâncias que, pela sua natureza, podem traduzir-se em riscos e desafios muito significativos para a certificação da CGE, a saber:

- A diferença de entendimento sobre quem controla o AFT, nos termos da Estrutura Concetual e NCP5, pode afetar o balanço consolidado do Grupo Público Estado, nos seguintes termos:
 - Duplo reconhecimento do mesmo item do AFT, quer pela entidade que detém a titularidade quer pela entidade que tem o ativo afeto – consubstanciando-se, assim, num risco de sobrevalorização de AFT;
 - Não reconhecimento do AFT nem pela entidade que detém a titularidade e nem pela entidade que tem o ativo afeto – consubstanciando-se, deste modo, num risco de subavaliação de AFT.
- Os eventuais impactos do processo de descentralização de competências para as autarquias locais e entidades intermunicipais, no reconhecimento e mensuração dos diferentes AFT incluídos neste processo, bem como das operações e transações subjacentes, com impacto no balanço consolidado do Grupo Público Estado – podendo consubstanciar-se quer em riscos de sobreavaliação ou de subavaliação de AFT, que importará identificar.

Tribunal de Contas, 26 de janeiro de 2023.

O Juiz Conselheiro Relator,



(António Manuel Fonseca da Silva)