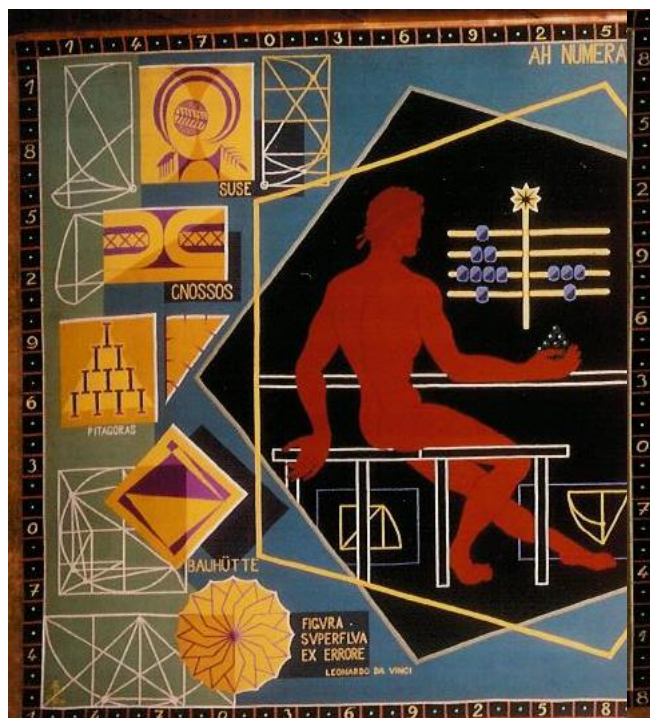




Tribunal de Contas

*Auditoria à Conta Consolidada do
Ministério da Saúde – Exercícios
de 2015 e 2016*



*Promover a verdade, a boa gestão, a
legalidade e a responsabilidade nas
finanças públicas*

*Relatório n.º 27/2017 – 2.ª Secção
Processo n.º 12/2017 – Audit
Volume I*



SINOPSE

O presente Relatório dá conta dos resultados de uma auditoria à Conta Consolidada do Ministério da Saúde de 2015 e de 2016.

O Tribunal concluiu que o processo de elaboração da Conta Consolidada do Ministério da Saúde, que inclui a Conta Consolidada do Serviço Nacional de Saúde, ainda não atingiu um estadió que assegure que as demonstrações financeiras consolidadas expressam, de forma verdadeira e apropriada, a situação económico-financeira do Ministério da Saúde, dado que o equilíbrio das demonstrações financeiras é assegurado através de *plug accounts* que incorporam diferenças de conciliação materialmente relevantes entre entidades do perímetro.

A monitorização e o acompanhamento realizado pelo Tribunal ao processo de elaboração da Conta Consolidada do Ministério da Saúde de 2016 e o trabalho desenvolvido pela Administração Central do Sistema de Saúde, IP ao longo desse ano melhoraram a qualidade da informação financeira consolidada produzida. As *plug accounts* que vinham ganhando expressão e materialidade até 2015 diminuíram em 2016, no Balanço de € 437,9 milhões, correspondentes a 8,4% do Ativo, para € 367,6 milhões (7,2%) e na Demonstração de Resultados de € 62 milhões, correspondentes a 0,7% dos Proveitos, para € 18,4 milhões (0,2%).

No final de 2016 os Fundos Próprios do Ministério da Saúde totalizam € 851,2 milhões, dos quais cerca de metade (51%, € 436,7 milhões) são da ADSE. Face a 2014 (€ 1.340,4 milhões), nota-se uma diminuição dos Fundos Próprios do Ministério da Saúde de € 489,2 milhões (-36,5%), não obstante o impacto positivo da integração da ADSE no perímetro de consolidação de contas do Ministério da Saúde em 2015.

Em sentido contrário, nota-se um aumento do Passivo do Ministério da Saúde, em particular das dívidas a fornecedores e outros credores do Ministério da Saúde (+38,9%), que passaram de € 1.761,5 milhões em 2014 para € 2.446,6 milhões em 2016 (+€ 685,1 milhões).

A situação económico-financeira do Serviço Nacional de Saúde degradou-se de 2014 para 2016, tendo o rácio de endividamento atingido os 95% no final de 2016 refletindo a dependência do Serviço Nacional de Saúde das dívidas a fornecedores.

As recomendações formuladas pelo Tribunal ao Ministro das Finanças e ao Ministro da Saúde no sentido da recapitalização do Serviço Nacional de Saúde, no quadro de uma orçamentação por programas e plurianual, bem como a aprovação das propostas apresentadas pela Administração Central do Sistema de Saúde, IP orientadas para a eliminação das diferenças de conciliação entre entidades do perímetro de consolidação de contas do Ministério da Saúde, mereceram acolhimento.

O Tribunal reconhece o empenhamento do Conselho Diretivo da Administração Central do Sistema de Saúde, IP na execução do Plano de Ação de redução e eliminação das diferenças de conciliação entre as entidades do perímetro de consolidação de contas do Ministério da Saúde aprovado, de modo a que as *plug accounts* existentes nas demonstrações financeiras consolidadas, designadamente no Balanço, passem de € 367,6 milhões para cerca de € 30 milhões em 2018 e que se avizinhem de 0 euros em 2019.



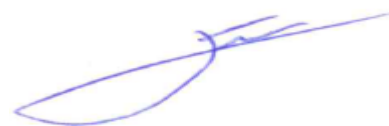
Tribunal de Contas

*Auditoria à Conta Consolidada do Ministério da Saúde
Exercícios de 2015 e 2016*



Índice Geral

I. SUMÁRIO.....	7
1. Conclusões e observações de auditoria	7
2. Recomendações	13
II. INTRODUÇÃO.....	16
3. Fundamento, âmbito e objetivos	16
4. Metodologia	16
5. Condicionantes, limitações e colaboração	23
6. Exercício do contraditório	24
III. DESENVOLVIMENTO DA AUDITORIA	28
7. Ambiente de controlo e desempenho da entidade consolidante	28
8. Exame à Conta Consolidada do Ministério da Saúde de 2015	32
8.1. O normativo e a metodologia adotada na consolidação de contas	32
8.2. O reporte das demonstrações financeiras das entidades consolidadas	38
8.3. As reservas dos ROC às contas das entidades consolidadas	42
8.4. Diferenças de conciliação e <i>plug accounts</i>	44
8.5. Transações e diferendos que geram distorções materialmente relevantes	54
8.5.1. O registo de operações com convenções internacionais	54
8.5.2. Diferendo entre a Unidade Local de Saúde de Matosinhos, EPE e a Administração Regional de Saúde do Norte, IP	56
8.5.3. Ativos e proveitos de entidades do MS em relação à ADSE	57
8.5.4. O registo de acréscimos relacionados com os contratos-programa	59
8.6. Outros riscos de distorção material	61
8.7. Recomendações do ROC – Auditoria à Conta Consolidada de 2015	62
9. Exame à Conta Consolidada do Ministério da Saúde de 2016	64
9.1. O normativo e a metodologia adotada na consolidação de contas	65
9.2. O reporte das demonstrações financeiras das entidades consolidadas	66
9.3. As reservas dos ROC às contas das entidades consolidadas	69
9.4. Diferenças de conciliação e <i>plug accounts</i>	70
9.5. Recomendações do ROC – Auditoria à Conta Consolidada de 2016	75
10. Situação económico-financeira consolidada	78
10.1. Situação económico-financeira do Ministério da Saúde	78
10.2. Situação económico-financeira do Serviço Nacional de Saúde	82
IV. VISTA AO MINISTÉRIO PÚBLICO	88
V. EMOLUMENTOS	88
VI. DECISÃO	88



Índice de Quadros

QUADRO 1 – PROCEDIMENTOS, TESTES E AMOSTRAS NA AUDITORIA À CONTA CONSOLIDADA DO MS PELO ROC.....	19
QUADRO 2 – RESERVAS E ÊNFASES DAS CERTIFICAÇÕES LEGAIS DAS CONTAS DAS COMPONENTES DO GRUPO MS - 2015.....	20
QUADRO 3 – CLASSES DE CONTAS AFETADAS POR RISCOS DE DISTORÇÃO MATERIAL APURADOS PELOS ROC.....	23
QUADRO 4 – DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS - EXERCÍCIO DE 2015.....	38
QUADRO 5 – SUBMATRIZ DE DIFERENÇAS DE CONCILIAÇÃO - BALANÇO.....	51
QUADRO 6 – PRINCIPAIS DIFERENÇAS DE CONCILIAÇÃO - DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS.....	52
QUADRO 7 – EFEITO DOS AJUSTAMENTOS NO PROCESSO DE CONSOLIDAÇÃO - DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS.....	52
QUADRO 8 – CONTABILIZAÇÃO DE ACRÉSCIMOS DE CUSTOS E DE PROVEITOS RELATIVOS A CONVENÇÕES INTERNACIONAIS.....	55
QUADRO 9 – DIFERENÇAS DE CONCILIAÇÃO E <i>PLUG ACCOUNT</i> - ADSE 2015 - BALANÇO.....	59
QUADRO 10 – DIFERENÇAS DE CONCILIAÇÃO E <i>PLUG ACCOUNT</i> - ADSE 2015 - DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS.....	59
QUADRO 11 – SALDOS DE GERÊNCIA DE 2015 TRANSFERIDOS PARA A ACSS.....	72
QUADRO 12 – CUSTOS E PERDAS DO MS NO TRIÊNIO 2014-2016.....	78
QUADRO 13 – PROVEITOS E GANHOS DO MS NO TRIÊNIO 2014-2016.....	79
QUADRO 14 – BALANÇO DO MS NO TRIÊNIO 2014-2016.....	80
QUADRO 15 – DÍVIDAS A TERCEIROS DO MS NO TRIÊNIO 2014-2016.....	81
QUADRO 16 – DÍVIDAS DE TERCEIROS DO MS NO TRIÊNIO 2014-2016.....	81
QUADRO 17 – INDICADORES FINANCEIROS E MEIOS LIBERTOS OPERACIONAIS DO MS NO TRIÊNIO 2014-2016.....	82
QUADRO 18 – ANÁLISE DE LIQUIDEZ DO MS NO TRIÊNIO 2014-2016.....	82
QUADRO 19 – CUSTOS E PERDAS DO SNS NO TRIÊNIO 2014-2016.....	83
QUADRO 20 – PROVEITOS E GANHOS DO SNS NO TRIÊNIO 2014-2016.....	83
QUADRO 21 – EXECUÇÃO ECONÓMICO-FINANCEIRA DO SNS – CONTAS NACIONAIS.....	84
QUADRO 22 – BALANÇO DO SNS NO TRIÊNIO 2014-2016.....	85
QUADRO 23 – DÍVIDAS A TERCEIROS DO SNS NO TRIÊNIO 2014-2016.....	85
QUADRO 24 – DÍVIDAS DE TERCEIROS DO SNS NO TRIÊNIO 2014-2016.....	86
QUADRO 25 – INDICADORES FINANCEIROS E MEIOS LIBERTOS OPERACIONAIS DO SNS NO TRIÊNIO 2014-2016.....	87
QUADRO 26 – ENTIDADES DO SNS COM FUNDOS PRÓPRIOS NEGATIVOS - 2016.....	88

Índice de Figuras

FIGURA 1 – PRINCIPAIS NÚMEROS DA CONTA CONSOLIDADA DO SERVIÇO NACIONAL DE SAÚDE.....	12
FIGURA 2 – PROCESSO DE ELABORAÇÃO DA CONTA CONSOLIDADA.....	45
FIGURA 3 – <i>PLUG ACCOUNT</i> DO BALANÇO - 2015.....	48
FIGURA 4 – <i>PLUG ACCOUNT</i> DA DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS – 2015.....	49
FIGURA 5 – <i>PLUG ACCOUNT</i> E DIFERENÇAS DE CONCILIAÇÃO.....	50
FIGURA 6 – DIFERENÇAS NA INFORMAÇÃO FINANCEIRA RELATIVA À ADSE - 2015.....	58
FIGURA 7 – <i>PLUG ACCOUNT</i> DO BALANÇO - 2016.....	71
FIGURA 8 – <i>PLUG ACCOUNT</i> DA DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS - 2016.....	73



Relação de siglas

Sigla	Designação
ACSS	Administração Central do Sistema de Saúde, IP
ADSE	Proteção Social aos Funcionários e Agentes da Administração Pública, IP
ARS	Administração Regional de Saúde
CD	Conselho Diretivo
CGA	Caixa Geral de Aposentações, IP
CGE	Conta Geral do Estado
CHS	Centro Hospitalar de Setúbal, EPE
CHVNGE	Centro Hospitalar Vila Nova de Gaia/Espinho, EPE
CLC	Certificação Legal das Contas
CMVMC	Custo das Matérias Vendidas e das Matérias Consumidas
CP	Contrato-programa
DLEO	Decreto-Lei de Execução Orçamental
DF	Demonstrações financeiras
DUC	Documento Único de Cobrança
EPE	Entidade Pública Empresarial
ERS	Entidade Reguladora da Saúde
FSE	Fornecimentos e Serviços Externos
IGCP	Agência de Gestão da Tesouraria e da Dívida Pública - IGCP, EPE
INFARMED	Autoridade Nacional do Medicamento e Produtos de Saúde, IP
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
IPOLFG	Instituto Português de Oncologia de Lisboa Francisco Gentil, EPE
IPST	Instituto Português do Sangue e da Transplantação, IP
ISA	Normas Internacionais de Auditoria
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions
LEO	Lei de Enquadramento Orçamental
LOE	Lei do Orçamento do Estado
LOPTC	Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas
MF	Ministério das Finanças
MS	Ministério da Saúde
POCMS	Plano Oficial da Contabilidade do Ministério da Saúde
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública
RCM	Resolução do Conselho de Ministros
ROC	Revisor Oficial de Contas
SEE	Setor Empresarial do Estado
SES	Secretário de Estado da Saúde
SESS	Secretário de Estado da Segurança Social
SGMS	Secretaria -Geral do Ministério da Saúde
SIGIC	Sistema de Integrado de Gestão de Inscritos para Cirurgia
SNC	Sistema de Normalização Contabilístico
SNC-AP	Sistema de Normalização Contabilístico da Administração Pública
SNS	Serviço Nacional de Saúde
SPA	Setor Público Administrativo
SPMS	Serviços Partilhados do Ministério da Saúde, EPE
TC	Tribunal de Contas
ULSM	Unidade Local de Saúde de Matosinhos, EPE
ULSNE	Unidade Local de Saúde do Nordeste, EPE

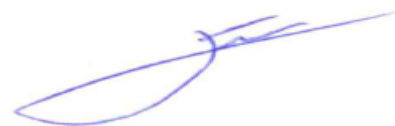


Glossário

Auditor do componente	Auditor que executa trabalho sobre a informação financeira de um componente do grupo.
Componente	Uma entidade cuja informação financeira deve ser incluída nas demonstrações financeiras do grupo.
Componente significativo	Um componente que (i) é de importância financeira individual para o grupo ou que, (ii) devido à sua natureza ou circunstâncias específicas, implica provavelmente riscos significativos de distorção material para as demonstrações financeiras do grupo.
Controlo interno	Processo concebido, implementado e mantido para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos de uma entidade e/ou grupo com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis.
Controlos ao nível do grupo	Controlos concebidos, implementados e mantidos pela entidade consolidante sobre o relato financeiro do grupo.
Distorção	Uma diferença entre a quantia relatada, classificação, apresentação ou divulgação de um item das demonstrações financeiras e a quantia, classificação, apresentação ou divulgação que é exigida para o item ficar de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.
Demonstrações financeiras do grupo	Demonstrações financeiras que incluem a informação financeira dos componentes.
Grupo	Todos os componentes cuja informação financeira é incluída nas demonstrações financeiras do grupo. Um grupo tem sempre mais do que um componente.
Opinião de auditoria do grupo	A opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras do grupo.
Plug Account¹	Ajustamento “ <i>ad hoc</i> ” nas demonstrações financeiras. Estes ajustamentos destinam-se a suprir distorções na estrutura das demonstrações financeiras originadas pela existência de diferenças de conciliação entre as entidades do grupo, nomeadamente a equilibrar o Balanço, a corrigir o resultado líquido consolidado e a conciliar as disponibilidades líquidas iniciais e finais na Demonstração de Fluxos de Caixa.
Risco significativo	Um risco de distorção material identificado e avaliado que exige uma consideração especial no âmbito da auditoria.

Fonte: Adaptado da ISA 600 – Auditoria de demonstrações financeiras de grupos (incluindo o trabalho dos auditores de componente), ISA 450 – Avaliação de distorções identificadas durante a auditoria e ISA 315 – Identificar e avaliar os riscos de distorção material através do conhecimento da entidade e do seu ambiente.

¹ Vide Baker, H. Kent e Riddick, Leigh A. (2013) *Internacional Finance: A survey*. Oxford University.



Ficha técnica

Coordenação e Supervisão

Auditor-Coordenador
José António Carpinteiro

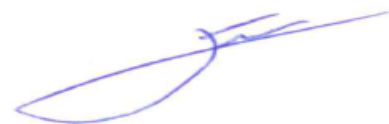
Auditor-Chefe
Jorge Santos Silva

Equipa de Auditoria

Irene Silva Dâmaso
(Técnica Verificadora Superior)

Nuno Campos Costa
(Técnico Verificador Superior)





I. SUMÁRIO

O Tribunal de Contas audita regularmente a Conta Consolidada do Serviço Nacional de Saúde que é elaborada, desde 2008, pela Administração Central do Sistema de Saúde, IP em cumprimento de recomendação do Tribunal de Contas formulada no Relatório n.º 1/2007 - ASEFSNS-06 – 2.ª Secção².

A partir de 2014, a Administração Central do Sistema de Saúde, IP passou também a elaborar a Conta Consolidada do Ministério da Saúde, que inclui a Conta Consolidada do Serviço Nacional de Saúde³, na ótica patrimonial.

Assim, em cumprimento do Programa de Fiscalização da 2.ª Secção do Tribunal de Contas para 2017⁴, realizou-se uma auditoria à Conta Consolidada do Ministério da Saúde de 2015 e de 2016, com o objetivo de emitir uma opinião sobre a sua integralidade, fiabilidade e transparência face às disposições legais, regulamentos, normas e princípios contabilísticos aplicáveis, bem como à metodologia e aos procedimentos de consolidação utilizados.

1. Conclusões e observações de auditoria

OPINIÃO SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS

- 1. A fiabilidade das demonstrações financeiras consolidadas do Ministério da Saúde e do Serviço Nacional de Saúde é prejudicada pelas diferenças de conciliação entre as entidades do perímetro que se foram acumulando e ganhando expressão e materialidade até 2015. As diferenças de conciliação obrigam à utilização de *plug accounts* nas demonstrações financeiras consolidadas que, em 2015, foram de € 437,9 milhões no Balanço (8,4% do Ativo) e € 62 milhões na Demonstração de Resultados (0,7% dos Proveitos), tendo diminuído em 2016 para € 367,6 milhões no Balanço (7,2% do Ativo) e € 18,4 milhões na Demonstração de Resultados (0,2% dos Proveitos).**
- 2. O processo de elaboração da Conta Consolidada do Ministério da Saúde que inclui a Conta Consolidada do Serviço Nacional de Saúde, apesar das melhorias no ano de 2016, ainda não atingiu um estadió que assegure que as demonstrações financeiras expressam, de forma verdadeira e apropriada, a situação económica, financeira e patrimonial do Ministério da Saúde, notando-se que o montante da *plug account* do Balanço é materialmente relevante, representando cerca de 7,2% do Ativo.**

² Relatório de Acompanhamento da Situação Económico-Financeira do Serviço Nacional de Saúde. Esta recomendação também já constava do Relatório n.º 20/2006 - 2.ª Secção e do Relatório n.º 21/2005, 2.ª Secção.

³ A conta consolidada do Ministério da Saúde distingue-se da conta consolidada do Serviço Nacional de Saúde pela inclusão dos Serviços Integrados do Ministério da Saúde, Instituto Nacional de Emergência Médica, IP, SPMS – Serviços Partilhados do Ministério da Saúde, EPE, Serviço de Utilização Comum dos Hospitais (SUCH), Entidade Reguladora da Saúde e do INFARMED – Autoridade Nacional do Medicamento e Produtos de Saúde, IP.

⁴ Aprovado pela Resolução n.º 6/2016 - 2.ª Secção, de 13 de dezembro.



EXAME DA CONTA CONSOLIDADA DE 2015 - 2016

3. Considerando as recomendações formuladas em anteriores relatórios de auditoria à Conta Consolidada do Serviço Nacional de Saúde, o acompanhamento realizado concomitantemente pelo Tribunal ao longo de 2016 e 2017 e a aproximação do prazo para a elaboração do Balanço de abertura no Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas em conformidade com as normas de contabilidade pública e da elaboração da Conta Consolidada do Ministério da Saúde de acordo com este referencial contabilístico [2018], **a Administração Central do Sistema de Saúde, IP tem vindo a introduzir melhorias no processo de consolidação de contas com o objetivo de em 2019 apresentar uma Conta Consolidada do Ministério da Saúde sem *plug accounts***, designadamente:
- Submeter a Conta Consolidada do Ministério da Saúde a uma auditoria anual de um Revisor Oficial de Contas;
 - Reforço dos meios humanos e técnicos;
 - Elaboração de um Plano de Ação para eliminar as diferenças de conciliação entre entidades do perímetro;
 - Desenvolvimentos no âmbito dos sistemas de informação e encontros de contas entre as entidades do perímetro.
4. **Assim, em 2015, pela primeira vez, a Conta Consolidada do Ministério da Saúde foi auditada de acordo com as Normas Técnicas e Diretrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas** por um Revisor Oficial de Contas. Este procedimento também foi aplicado à Conta Consolidada de 2016⁵ tendo contribuído para a **melhoria da qualidade da informação financeira produzida**, não obstante se manterem algumas das falhas já identificadas pelo Tribunal em auditorias anteriores à Conta Consolidada do Serviço Nacional de Saúde, designadamente as diferenças de conciliação e consequente recurso a *plug accounts* de montante significativo.
5. **O processo de consolidação de contas utilizado** não origina distorções *per se*, mas **não se revela suficiente para suprir as deficiências existentes nas demonstrações financeiras das entidades que compõem o grupo**⁶ e na informação reportada pelas entidades consolidadas relativamente às operações intragrupo.
6. Foi atribuída à **Administração Central do Sistema de Saúde, IP a qualidade de entidade consolidante do Ministério da Saúde**, sem que lhe tivessem sido atribuídos os poderes necessários para exercer eficazmente o papel de entidade consolidante, designadamente de influenciar e uniformizar⁷ o comportamento e a atividade das entidades consolidadas.
7. As entidades do perímetro de consolidação adotaram **diferentes políticas contabilísticas e/ou critérios valorimétricos**, designadamente quanto às **estimativas de proveitos dos contratos-programa, amortizações, valorização do ativo imobilizado e provisões para cobrança duvidosa**.

⁵ Na opinião do Revisor Oficial de Contas, o Balanço consolidado do Ministério da Saúde de 2016 "(...) incorpora uma distorção material cuja extensão material é de difícil determinação, mas com um valor mínimo correspondente à rubrica sob o título de "Diferenças de conciliação", que apresenta a quantia de 367.628.688 euros respeitante aos saldos não conciliados das contas de terceiros e de acréscimos e diferimentos entre as entidades englobadas no perímetro e que não foi possível conciliar de forma apropriada."

⁶ Reservas e ênfases materialmente relevantes nas contas das entidades do perímetro de consolidação que foram objeto de Certificação Legal das Contas.

⁷ Não se encontram implementados mecanismos de controlo que garantam a efetiva uniformização e homogeneidade da aplicação dos princípios e das regras dos referenciais contabilísticos utilizados.



8. **A faturação, o encontro de contas e o encerramento dos contratos-programa das unidades de saúde continua a ser efetuado com atrasos consideráveis**, o que aumenta o risco de distorções nas demonstrações financeiras individuais e consolidadas ao originar incerteza sobre o valor efetivo dos proveitos, ao obrigar ao registo contabilístico de estimativas de montantes muito elevados e ao originar regularizações de valores elevados em exercícios económicos subsequentes.
9. **Existem ainda constrangimentos significativos no que diz respeito à validação dos saldos de terceiros, especialmente clientes, que geram diferenças de conciliação**, tendo-se constatado a existência de falta de colaboração entre as entidades do perímetro, no que diz respeito à confirmação de saldos.
10. **As *plug accounts* constantes das demonstrações financeiras consolidadas do Ministério da Saúde não refletem a dimensão real das diferenças de conciliação entre as entidades do perímetro**, na medida em que os montantes das *plug accounts* correspondem ao diferencial total entre anulações ativas e passivas (Balanço) e de proveitos e custos (Demonstração de Resultados).

11. **As principais causas das diferenças de conciliação são:**

- i.* **A faturação dos contratos-programa** das unidades de saúde do setor empresarial do Estado que se estima representar cerca de **82% do total das diferenças de conciliação**⁸;
- ii.* **A faturação de cuidados de saúde prestados no âmbito de convenções internacionais que se estima** representar cerca de **5% do total das diferenças de conciliação**;

As Administrações Regionais de Saúde não registam contabilisticamente as dívidas da Administração Central do Sistema de Saúde, IP, o que gerou uma diferença de conciliação de cerca de **€ 205 milhões** entre estas entidades⁹.

- iii.* **Os diferendos entre entidades do perímetro**;

Nas contas da Administração Regional de Saúde do Norte, IP está registada uma dívida de cerca de **€ 46,2 milhões** relativamente à Unidade Local de Saúde de Matosinhos, EPE, por faturação anterior a 2007, que foi anulada por esta entidade na sua contabilidade por alegada impossibilidade de conferência dos montantes faturados. Um outro exemplo é o diferendo existente entre o Centro Hospitalar Universitário do Algarve, EPE e o Instituto Português do Sangue e da Transplantação, IP relativo a faturação emitida por este instituto e que o centro hospitalar não reconhece e que gera uma diferença de conciliação de cerca de **€ 5,9 milhões**.

⁸ Estimativa realizada tendo por referência as diferenças de conciliação de saldos ativos e passivos entre a ACSS e as unidades de saúde do setor empresarial do Estado.

⁹ Montante determinado pela ACSS tendo por referência o ano de 2016. O atual circuito de faturação das convenções internacionais gera ainda diferenças de conciliação entre as unidades de saúde do setor empresarial do Estado e as ARS por as unidades de saúde, à semelhança da Administração Central do Sistema de Saúde, IP, também registarem a faturação dos serviços prestados às Administrações Regionais de Saúde. Não obstante, as Administrações Regionais de Saúde serem meras intermediárias entre as unidades de saúde que prestam os cuidados de saúde e a Administração Central do Sistema de Saúde, IP que os financia, o cumprimento do atual circuito administrativo, fixado no Despacho n.º 315/97, de 28 de agosto, do Secretário de Estado da Saúde e do Secretário de Estado da Segurança Social, obriga à contabilização desses serviços pelas Administrações Regionais de Saúde. Estimativa realizada tendo por referência as diferenças de conciliação de saldos ativos e passivos entre a ACSS e as ARS. *Vide*, ainda, o Relatório n.º 7/2015 – 2.ª Secção, do Tribunal de Contas.



iv. Os ativos de entidades do Serviço Nacional de Saúde sobre a ADSE;

As entidades do Serviço Nacional de Saúde reclamam dívidas de cerca de € 34 milhões da ADSE respeitantes, na maioria, a faturação de cuidados de saúde prestados, até 31 de dezembro de 2009, a quotizados do subsistema público de saúde que não são reconhecidos pela ADSE¹⁰.

12. As distorções materiais detetadas na Conta Consolidada do Ministério da Saúde resultam, em parte, de um défice de controlo e acompanhamento da gestão e do reporte contabilístico e financeiro das entidades consolidadas pelos membros do Governo responsáveis pela área da saúde e das finanças, destacando-se:

- a falta de nomeação de órgãos de fiscalização;
- a não apreciação e aprovação tempestiva dos documentos de prestação de contas das entidades consolidadas;
- a ausência de resoluções quanto aos diferendos entre entidades do perímetro que justificam parte das diferenças de conciliação;
- as situações por resolver que justificaram a emissão de opinião com reservas em anos anteriores e que se mantêm nas Certificações Legais das Contas das entidades consolidadas.

Em sede de contraditório, a Administração Central do Sistema de Saúde, IP reforçou a imprescindibilidade da intervenção dos membros do Governo responsáveis pela área da saúde e das finanças na resolução das deficiências que afetam a fiabilidade das demonstrações financeiras consolidadas.

13. Foi identificado um ativo de € 104,1 milhões registado nas contas da Caixa Geral de Aposentações, IP, sobre a Secretaria-Geral do Ministério da Saúde que não tem relevação contabilística nas contas desta entidade.

14. Em 2015, apenas 2 (4%) das 52 entidades do perímetro de consolidação do Ministério da Saúde que foram objeto de revisão legal das contas, apresentaram Certificações Legais de Contas sem reservas e/ou ênfases.

Nesse ano, as Certificações Legais das Contas das entidades do perímetro apresentam 121 reservas, das quais 85% (103) eram reservas de limitação de âmbito, ou seja, reservas originadas por insuficiências na informação, na documentação ou nos registos contabilísticos que impedem o auditor de obter prova suficiente e apropriada para emitir opinião.

15. Em 2016, apenas 42 entidades do perímetro foram objeto de Certificação Legal das Contas tempestivamente, o que, só por si constitui um indicador de risco acrescido da existência de distorções nas demonstrações financeiras consolidadas. Destas, 5 apresentaram Certificações Legais de Contas sem reservas e/ou ênfases e 37 apresentaram um total de 94 reservas e 91 ênfases.

Das 94 reservas emitidas em 2016, 58 (61,7%) eram reservas que já constavam das Certificações Legais das Contas produzidas em 2015, o que evidencia a **falta de implementação de medidas corretivas** pelos órgãos de administração das entidades do perímetro.

¹⁰ Montante apurado tendo por referência os balancetes analíticos de 2015. Considerando a informação reportada no âmbito do processo de consolidação desse ano, o total dos ativos reclamados por entidades do SNS era de € 19,5 milhões e os passivos de € 1,1 milhões, o que gerou diferenças de conciliação de cerca de € 20,6 milhões. Sobre esta matéria *vide*, ainda, o Relatório n.º 12/2015 – 2.ª Secção do Tribunal de Contas.



SITUAÇÃO ECONÓMICO-FINANCEIRA DO MINISTÉRIO DA SAÚDE E DO SERVIÇO NACIONAL DE SAÚDE: CONTAS CONSOLIDADAS DE 2015 E DE 2016

▪ GRUPO MINISTÉRIO DA SAÚDE

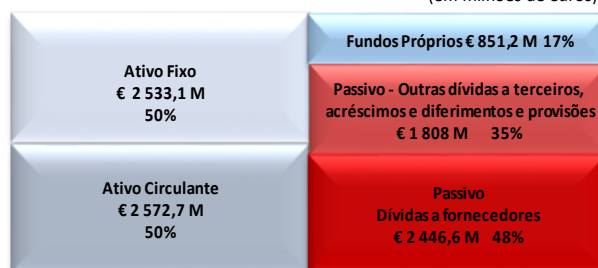
16. Em 2016, o resultado líquido consolidado do Ministério da Saúde deteriorou-se, passando de -€ 256,7 milhões, em 2015, para -€ 308,6 milhões, em 2016, o que representa um agravamento de cerca de 20,4% (-€ 51,9 milhões).

17. Os resultados económicos de 2015 e de 2016 incorporam a integração, em 2015, da ADSE no perímetro de consolidação de contas do Ministério da Saúde o que, dado o seu volume financeiro, prejudica a comparabilidade com os exercícios anteriores.

18. Excluindo a ADSE, cujos Fundos Próprios, destinados à satisfação de cuidados de saúde prestados a trabalhadores e aposentados da Administração Pública em contrapartida das suas quotizações, em 2016, totalizavam € 436,7 milhões, o resultado do exercício do “grupo Ministério da Saúde” passaria de -€ 308,6 milhões para -€ 395,9 milhões e os Fundos Próprios do Ministério da Saúde de € 851,2 milhões para € 414,5 milhões.

Estrutura do Balanço consolidado do “Ministério da Saúde” a 31 de dezembro de 2016

(em milhões de euros)



Resultados económicos consolidados do Ministério da Saúde – excluindo a ADSE

Resultados	Ministério da Saúde - excluindo ADSE			Variação 2014/2016	
	2014	2015	2016	Valor	%
Operacionais	-392 860 772,79 €	-478 237 647,39 €	-514 041 558,76 €	-121 180 785,97 €	-31%
Financeiros	32 617 461,26 €	4 302 516,05 €	-683 983,04 €	-33 301 444,30 €	-102%
Extraordinários	121 338 255,75 €	53 517 761,81 €	103 800 187,32 €	-17 538 068,43 €	-14%
Imp. s/rendimento	5 979 730,56 €	3 980 839,81 €	3 438 055,69 €	-2 541 674,87 €	-43%
Líquidos	-244 884 786,34 €	-423 846 267,17 €	-395 920 197,46 €	-151 035 411,12 €	-62%

Fonte: Elaboração própria c/ base nas demonstrações financeiras consolidadas do Ministério da Saúde e as demonstrações financeiras individuais da ADSE.

19. No final de 2016 o endividamento do “grupo Ministério da Saúde”, excluindo a ADSE, é de 91% e a liquidez geral de 0,50, quando em 2014 era de 73% e 0,66, respetivamente, sendo que 19 das 44 unidades de saúde do Serviço Nacional de Saúde têm Fundos Próprios negativos.

Indicadores financeiros da Conta Consolidada do “grupo Ministério da Saúde” – excluindo a ADSE

Rácios	Ministério da Saúde - excluindo ADSE		
	2014	2015	2016
Endividamento	73%	84%	91%
Solvabilidade	37%	19%	10%
Liquidez Geral	66%	56%	50%
Liquidez imediata	25%	17%	11%

Fonte: Elaboração própria c/ base nas demonstrações financeiras consolidadas do Ministério da Saúde.



20. No final de 2016 as dívidas do Ministério da Saúde a fornecedores¹¹ e outros credores ascendiam a € 2.446,6 milhões, registando um agravamento de cerca de 38,9% (€ 685,1 milhões) face a 2014 (€ 1.761,5 milhões) e de 12% (€ 264,9 milhões) face a 2015 (€ 2.181,7 milhões).

▪ **GRUPO SERVIÇO NACIONAL DE SAÚDE**

21. A situação económico-financeira do Serviço Nacional de Saúde é extraordinariamente débil (endividamento de 95% e liquidez geral de 0,46), havendo hospitais que, dependendo fortemente de dívidas a fornecedores, acumularam novos pagamentos em atraso (em 2015, € 451 milhões e, em 2016, € 544 milhões¹²).

Figura 1 – Principais números da Conta Consolidada do Serviço Nacional de Saúde

Fundos Próprios	Diminuíram significativamente (-79%, € 865,5 milhões) de 2014 para 2016, tendo atingido nesse ano o seu valor mais baixo desde que é produzida a Conta Consolidada do Serviço Nacional de Saúde [2008], apenas € 231 milhões.
Dívidas a fornecedores conta corrente	No final de 2016 totalizam € 1.688,2 milhões, o que consubstancia um agravamento de cerca de 40% face a 2014 (€ 1.208,2 milhões).
Resultados	O resultado líquido do exercício foi sempre negativo no triénio 2014-2016. De -€ 267 milhões em 2014, o resultado líquido registou um agravamento (53%) em 2015 (-€ 407,8 milhões) e uma ligeira melhoria (4%) em 2016 (-€ 391,3 milhões).

Fonte: Elaboração própria com base nas contas consolidadas do Serviço Nacional de Saúde elaboradas pela Administração Central do Sistema de Saúde, IP.

22. A recapitalização do Serviço Nacional de Saúde não tem sido suficiente e devidamente suportada num plano que garantisse a sustentabilidade da prestação de cuidados de saúde à população no médio e longo prazo, tal como recomendado anteriormente pelo Tribunal de Contas.

¹¹ Fornecedores conta corrente, fornecedores - faturas em receção e conferência e fornecedores de imobilizado.

¹² Fonte: DGO. Relatório de execução orçamental de janeiro de 2017 (referência: hospitais EPE).



2. Recomendações

Ao Ministro das Finanças e ao Ministro da Saúde

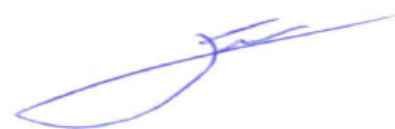
- I. Apreciação e aprovação tempestiva das propostas da Administração Central do Sistema de Saúde, IP, orientadas para a eliminação das diferenças de conciliação entre entidades do perímetro de consolidação de contas do Ministério da Saúde, designadamente no que se refere:
 - a. à conciliação dos registos contabilísticos dos hospitais do setor empresarial do Estado com a informação contabilística da Administração Central do Sistema de Saúde, IP, relativa à execução financeira dos contratos-programa;
 - b. à eliminação da intermediação das Administrações Regionais de Saúde do circuito administrativo/faturação de cuidados de saúde prestados a cidadãos estrangeiros por entidades do Serviço Nacional de Saúde;
 - c. à correção dos registos contabilísticos dos hospitais do setor empresarial do Estado relativos a dívidas dos subsistemas públicos de saúde, por cuidados de saúde prestados até 31.12.2009 a seus quotizados.
- II. Proceder ao efetivo acompanhamento e controlo da legalidade da gestão financeira e patrimonial das entidades do Ministério da Saúde, assegurando que todas as entidades do Ministério da Saúde sem exceção são objeto de revisão legal das contas e que a mesma é concluída dentro do prazo legal para a prestação de contas.
- III. Tomar medidas conducentes à recapitalização do Serviço Nacional de Saúde, sustentadas em planos de saneamento financeiro de médio e longo prazo e de acordo com uma orçamentação por programas e plurianual.
- IV. Proceder à nomeação tempestiva dos órgãos de fiscalização (conselho fiscal e revisor oficial de contas ou fiscal único, consoante o modelo de fiscalização adotado) das entidades do Ministério da Saúde.

Ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social e ao Ministro da Saúde

- I. Promover diligências e/ou decisões que permitam resolver o diferendo e conciliar as relevações contabilísticas relativas ao pagamento de pensões nos anos de 2011 e 2012, no montante de € 104,1 milhões, entre a Caixa Geral de Aposentações, IP e a Secretaria-Geral do Ministério da Saúde (anulando o ativo na conta da Caixa Geral de Aposentações, IP ou inscrevendo a dívida nas contas do Ministério da Saúde).

Ao Ministro da Saúde

- I. Determinar que a Administração Central do Sistema de Saúde, IP elabore um manual que defina regras que conduzam à eliminação das diferenças de conciliação contabilizadas em *plug accounts*, de modo a não comprometer a fiabilidade e integralidade da Conta Consolidada do Ministério da Saúde.
- II. Adotar medidas que assegurem a eliminação das diferenças de conciliação, designadamente as resultantes de diferendos entre entidades do Ministério da Saúde e de diferentes estimativas de proveitos e custos relativos à execução dos contratos-programa, por forma a que em 2019 as *plug accounts* se avizinhem de 0 (euros).



- III. Rever o Despacho conjunto n.º 315/97, de 28 de agosto, do Secretário de Estado da Saúde e do Secretário de Estado da Segurança Social, designadamente no que concerne aos circuitos administrativos instituídos para os cuidados de saúde prestados a cidadãos estrangeiros pelas entidades do Serviço Nacional de Saúde, de modo a centralizar todo o processo na Administração Central do Sistema de Saúde, IP.
- IV. Determinar que sejam corrigidos os registos contabilísticos relativos a dívidas dos subsistemas públicos de saúde, designadamente da Proteção Social aos Funcionários e Agentes da Administração Pública, IP por cuidados de saúde prestados, até 31 de dezembro de 2009, a quotizados dos subsistemas públicos de saúde, considerando que é atualmente a Administração Central do Sistema de Saúde, IP, a entidade responsável pelo seu pagamento.

[Esta recomendação reitera uma recomendação já formulada no Relatório n.º 12/2015 – 2.ª Secção]

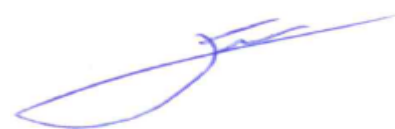
Ao Conselho Diretivo da Administração Central do Sistema de Saúde, IP

- I. Execução do Plano de Ação para eliminação das diferenças de conciliação na Conta Consolidada do Ministério da Saúde aprovado¹³ e a elaboração das propostas necessárias a submeter à aprovação da Tutela para a resolução de todos os diferendos, atividades, procedimentos que originem saldos não conciliados na Conta Consolidada do Ministério da Saúde.
- II. Elaborar e fazer executar um manual, até 31 de março de 2018, que contenha regras que assegurem a redução das *plug accounts* existentes nas demonstrações financeiras consolidadas do Ministério da Saúde (no Balanço de € 368 milhões para cerca de € 30 milhões), estabelecendo-se a meta para que em 2019 as *plug accounts* se avizinhem a 0 (euros).
- III. Instituir nos sistemas informáticos uma regra de forma a que um registo contabilístico de uma qualquer entidade do perímetro contra outra entidade do perímetro implique um registo contabilístico de igual montante nessa entidade (contraparte).
- IV. Assegurar que as entidades do “grupo Ministério da Saúde” prestam a informação necessária à análise e circularização de saldos entre entidades do perímetro e que a mesma é disponibilizada aos órgãos de fiscalização das entidades consolidadas.
- V. Instituir procedimentos de controlo e de avaliação sistemáticos da qualidade da informação financeira reportada no âmbito da consolidação de contas do Ministério da Saúde que permitam, em tempo oportuno (antes do fecho do exercício), identificar e corrigir erros e falhas na informação financeira e na aplicação de princípios contabilísticos nas entidades consolidadas.
- VI. Providenciar pela conclusão e apresentação do relatório do exame de revisão da Conta Consolidada do Ministério da Saúde até 31 de julho.
- VII. Incluir no Relatório e Contas do Ministério da Saúde informação quanto à qualidade das contas das entidades do perímetro de consolidação, designadamente quanto às medidas adotadas tendentes a eliminar as reservas constantes nas Certificações Legais das Contas.

¹³ Consolidação de Contas do Ministério da Saúde – Memorando/Plano de Ação, de 20 de junho de 2017, da ACSS, IP.



- VIII. Publicar em anexo próprio à Conta Consolidada do Ministério da Saúde uma lista referente às entidades do grupo, incluindo a menção aos responsáveis pelo pelouro financeiro dos órgãos de gestão dessas entidades, que registem atrasos no reporte da informação necessária à elaboração da Conta Consolidada do Ministério da Saúde ou no esclarecimento às questões colocadas quer pela entidade consolidante, quer pelas restantes entidades do grupo, com especial ênfase no esclarecimento de divergências no registo de operações com outras entidades do perímetro de consolidação.
- IX. Diligenciar no sentido de não permitir que o fecho dos contratos-programa para cada ano exceda mais de um ano após o final do exercício económico a que cada um diz respeito e que os casos em que esse limite seja excedido sejam objeto de divulgação pública, incluindo uma justificação detalhada dos motivos e da responsabilidade quanto ao atraso no encerramento.
- X. Promover a alteração dos circuitos administrativos instituídos para os cuidados de saúde prestados a cidadãos estrangeiros pelas entidades do Serviço Nacional de Saúde, considerando os regulamentos comunitários em vigor e, de modo a centralizar todo o processo na Administração Central do Sistema de Saúde, IP, sem intermediação das Administrações Regionais de Saúde.
- XI. Diligenciar pela identificação das situações em que os bens do imobilizado corpóreo utilizados pelas entidades do perímetro de consolidação não se encontram devidamente registados ou valorizados e promover a correção dessas situações antes da entrada em vigor do normativo contabilístico - Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.



II. INTRODUÇÃO

3. Fundamento, âmbito e objetivos

Nos termos do n.º 6 do artigo 66.º, da Lei de Enquadramento Orçamental¹⁴ (LEO), incumbe ao Tribunal de Contas (TC) certificar a Conta Geral do Estado (CGE) a partir do exercício económico de 2019.

Em paralelo a esta alteração nas competências do TC encontra-se prevista a alteração estrutural do relato financeiro por parte das entidades públicas. A introdução de um novo sistema contabilístico (o Sistema de Normalização Contabilístico para a Administração Pública - SNC-AP), a aplicar por todos os serviços e entidades incluídas no Setor Institucional das Administrações Públicas¹⁵), no qual a consolidação de contas de todo o setor público assume uma importância acrescida, traduz-se igualmente na necessidade de adaptação de metodologias, procedimentos e formas de organização a esta nova realidade.

Assim, em cumprimento do Programa de Fiscalização da 2.ª Secção do TC para 2017 realizou-se uma auditoria à Conta Consolidada do MS de 2015 e de 2016, que inclui a conta do Serviço Nacional de Saúde (SNS) por forma a avaliar a sua correção e detetar antecipadamente as insuficiências mais significativas ao nível da sua conceção e elaboração, de modo a que estas possam ser corrigidas no âmbito das alterações estruturais em curso.¹⁶

A ação teve por objetivo habilitar o Tribunal a pronunciar-se sobre a integralidade, fiabilidade e transparência das contas consolidadas do MS - exercícios de 2015 e de 2016 - face às disposições legais, regulamentos, normas e princípios contabilísticos aplicáveis, bem como à metodologia e aos procedimentos de consolidação utilizados.

O período de incidência da auditoria corresponde aos anos de 2015 e de 2016, sem prejuízo do alargamento do horizonte temporal a anos anteriores nas situações em que se mostrou pertinente, designadamente para efeitos de análise da evolução da situação económico-financeira do MS e do SNS.

4. Metodologia

A auditoria à Conta Consolidada do MS do exercício de 2015 e de 2016 foi realizada de acordo com as normas e procedimentos acolhidos no “Manual de Auditoria e de Procedimentos” do TC e constantes do Plano/Programa de auditoria aprovado. O principal referencial metodológico seguido foi a **International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) 1600** - Considerações especiais – Auditorias de demonstrações financeiras de grupo (incluindo o trabalho dos auditores de componentes¹⁷).

¹⁴ Lei nº 151/2015, de 11 de setembro.

¹⁵ Excecionam-se da aplicação integral do SNC-AP as empresas públicas reclassificadas com valores admitidos à negociação em mercado regulamentado. A estas entidades apenas serão aplicáveis os requisitos legais relativos à contabilidade orçamental.

¹⁶ Aprovado pela Resolução n.º 6/2016 - 2.ª Secção, de 13 de dezembro.

¹⁷ Considerando que a maioria das entidades do MS já têm as suas contas auditadas foi dada especial atenção ao trabalho realizado pelos ROC que desempenham as funções de fiscais únicos nessas entidades. A utilização do trabalho dos auditores foi suportada numa adaptação da ISSAI 1600, tendo sido analisadas as certificações legais de contas emitidas, com especial atenção para com as reservas constantes dessas certificações.



A. Fase de Planeamento: Estratégia e planeamento da auditoria

Na fase de planeamento procedeu-se à análise dos: **1)** procedimentos realizados por outras Instituições Superiores de Controlo¹⁸ com vista ao aproveitamento do trabalho dos auditores externos¹⁹, no âmbito de certificação e acompanhamento de contas públicas; **2)** diplomas legais aplicáveis às entidades do MS, incluindo o Manual de Consolidação de Contas do MS e as circulares da ACSS sobre consolidação e prestação de contas; **3)** Relatórios e Contas, Relatórios e Pareceres dos fiscais únicos e Certificações Legais das Contas (CLC) disponíveis das entidades que integram o perímetro de consolidação do grupo MS de 2015 e de 2016; **4)** Relatórios de auditoria financeira e de verificações externas de contas do TC a entidades do perímetro; **5)** Relatórios de auditorias do TC à consolidação de contas e análise da situação económico-financeira do SNS.

Experiência de controlo do Tribunal de Contas

Desde 2007 [*Relatório n.º 1/2007 - ASEFSNS-06 – 2.ª Secção - Auditoria ao acompanhamento da situação económico-financeira do Serviço Nacional de Saúde – 2006*] que o TC tem realizado, de forma sistemática, auditorias de acompanhamento da situação económico-financeira consolidada do SNS, não obstante, ao tempo, não existirem: *i)* normas de consolidação de contas do setor da saúde; *ii)* contas consolidadas do SNS.

Então, o Tribunal recomendou ao Governo que aprovasse “(...) *normas de consolidação de contas do sector da saúde, o que se considera como urgente e importante fator de transparência e rigor no reporte da situação económico-financeira e patrimonial dos serviços e organismos do SNS, incluindo os hospitais do SEE.*”.

Em cumprimento da recomendação formulada pelo Tribunal²⁰, a ACSS, em 2008, elaborou um “Guia de Orientações do Processo de Consolidação de Contas do SNS” que serviu de referência à elaboração da primeira Conta Consolidada do SNS. No entanto, o Tribunal concluiu [*Relatório n.º 54/2009 – 2.ª Secção - Auditoria orientada à situação económico-financeira do Serviço Nacional de Saúde – 2008*] que as contas consolidadas apresentadas não refletiam “(...) *de forma verdadeira e apropriada a posição financeira e os resultados das operações de todo o universo de entidades que integram o SNS e, conseqüentemente, o valor das necessidades de financiamento que as mesmas refletem.*”. Assim, o Tribunal reiterou a recomendação de que fossem aprovadas normas de consolidação de contas do SNS e recomendou que o Relatório e Contas do SNS do ano “n” fosse elaborado e divulgado até 30 de junho do ano “n + 1”.

Em 2011, no âmbito da auditoria orientada à consolidação de contas e análise à situação económico-financeira do SNS 2008-2009 [*Relatório n.º 16/2011 – 2.ª Secção*], o Tribunal quantificou as operações de consolidação que não conciliavam (€ 288,1 milhões, na Demonstração de Resultados e € 750,1 milhões, no Balanço), tendo recomendado à ACSS “*Cumprir os princípios contabilísticos previstos no POCMS (...) em particular o respeito pelo princípio do acréscimo, o que se afigura como requisito essencial para que possam ser eliminadas as diferenças de conciliação (plug accounts) (...)*”.

¹⁸ Designadamente o *National Audit Office*- N.A.O (UK) e a *Cour des Comptes* (França).

¹⁹ Constatou-se, no caso específico do *Cour des Comptes*, que é efetuado um acompanhamento específico das entidades públicas sujeitas a certificação de contas para aferir da qualidade da prestação de contas destas entidades. Constatou-se, também, que o *National Audit Office*, no âmbito do seu processo de certificação das contas públicas recolhe e utiliza informação dos auditores das entidades sujeitas a certificação de contas.

²⁰ Recomendação que, posteriormente, também foi formulada no âmbito da auditoria de acompanhamento da situação económico-financeira do SNS – 2007 [*Relatório n.º 1/2008 - ASEFSNS-07 – 2.ª Secção*].



Posteriormente, no âmbito da auditoria orientada à consolidação de contas e análise à situação económico-financeira do SNS - 2011 [**Relatório n.º 16/2013 – 2.ª Secção**], o Tribunal concluiu que “(...) a ACSS, no final daquele exercício [2011], reconheceu contabilisticamente as dívidas aos hospitais do setor empresarial do Estado na conta de acréscimos de custos.”, o que contribuiu para a diminuição das diferenças de conciliação. No entanto, tal não foi suficiente para eliminar todas as diferenças de conciliação na Conta Consolidada do SNS que, nesse ano, ascenderam a € 377 milhões.

No âmbito do acompanhamento das recomendações formuladas no último relatório [**Relatório n.º 8/2015 – 2.ª Secção**], o Tribunal veio a concluir que: i) não foi respeitado o prazo recomendado para elaboração e divulgação pública do Relatório e Contas do SNS [30 de junho do ano n+1]; ii) mantinham-se diferenças de conciliação na conta consolidada; iii) os “(...) *Relatórios e Contas do Serviço Nacional de Saúde de 2012 e 2013, apresentados pela ACSS não explicitam, com o detalhe apropriado, os ajustamentos e anulações realizados no processo de consolidação de contas.*”.

Na sequência deste último Relatório [**Relatório n.º 8/2015 – 2.ª Secção**], considerando que o “(...) *acompanhamento por parte do TdC a este processo tem suscitado a intervenção da ACSS no sentido da sua melhoria contínua (...)*” e que “*Relativamente às recomendações emanadas pelo TdC, a ACSS tem feito um esforço no sentido de as incorporar e acolher em cada novo processo (...)*”²¹, a ACSS decidiu submeter a Conta Consolidada do MS de 2015, que incorpora a Conta Consolidada do SNS, a um processo de auditoria externa por um Revisor Oficial de Contas (ROC).

Auditoria à Conta Consolidada do Ministério da Saúde por um Revisor Oficial de Contas

Em 2015, pela primeira vez, a **Conta Consolidada do MS foi auditada por um ROC**. A auditoria realizada, efetuada de acordo com as Normas Técnicas e Diretrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos ROC, incluiu a:

- *“Análise da documentação normativa sobre o processo de consolidação, confirmação do perímetro de consolidação identificado na documentação normativa e as entidades que integraram esse perímetro em termos de consolidação;*
- *Avaliação da identidade entre as demonstrações financeiras emitidas pelas entidades do perímetro e os saldos das contas utilizados para a consolidação;*
- *Análise da adequabilidade do desdobramento das contas das entidades do MS, quer de balanço, quer de resultados, para efeitos de controlo dos saldos e das operações entre as entidades do conjunto consolidado;*
- *Validação de convergência entre as quantias relatadas pelas entidades ao nível das contas de balanço e as constantes nos balancetes analíticos, respeitantes a saldos intra-grupo;*
- *Validação do saldo de contas de resultados;*
- *Validação das variações nos itens de capitais estatutários nos EPE;*
- *Apuramento das diferenças de conciliação entre os custos e proveitos recíprocos intra-grupo relativos a: (i) sub-consolidação do SNS; (ii) sub-consolidação de entidades não SNS; e, (iii) consolidação MS.”.*

Incluiu, ainda, as seguintes **validações das operações de consolidação**:

²¹ Fonte: ACSS. Memorando/Plano de Ação – Consolidação de Contas do Ministério da Saúde.



Quadro 1 – Procedimentos, testes e amostras na auditoria à Conta Consolidada do MS pelo ROC

Procedimentos/testes	Amostras
Verificar se as quantias expressas nos elementos contábilísticos com natureza analítica eram convergentes com as expressas nas demonstrações financeiras aprovadas e publicadas pelas entidades do perímetro.	* 43 entidades, correspondendo a 79% das entidades do perímetro de consolidação.
Análise dos procedimentos de ajustamento das demonstrações financeiras das entidades que relataram em SNC.	* 2 entidades, dado que a quase totalidade das entidades relatam em Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS).
Agregação das contas analíticas de todas as entidades do perímetro, por forma a ser obtido um balancete analítico do seu conjunto, como um todo. Foram realizados testes de coerência dos valores agregados na consolidação, de forma a ter segurança de que não houve omissões, nem duplicações de montantes.	
Verificação dos procedimentos de anulação de saldos das contas ativas e passivas entre entidades do perímetro (saldos intragrupo) tendo como base a estrutura de contas do balancete analítico e a recolha de informação detalhada de saldos a receber e a pagar por entidade do perímetro obtida junto de cada uma das entidades do perímetro.	* Ativo: contas 215; 268311 e 271 – que representam 83% do total das anulações do ativo; * Passivo: contas 219, 26881 e 273, que representam 71% das anulações do passivo.
Verificação dos procedimentos de anulação de saldos das operações de proveitos e custos entre as entidades do perímetro (saldos intragrupo), tendo por base a análise da estrutura de contas do balancete analítico e a decomposição dos proveitos e custos por entidade do perímetro através de recolha de informação intragrupo obtida junto de cada uma das entidades do grupo.	* Proveitos: contas 7121 e 742, que representam 90,6% do total das anulações dos proveitos; * Custos: contas 621, 622 e 69, que representam 94% das anulações dos custos.
Elaboração de um balancete analítico consolidado.	

Fonte: Elaboração própria c/ base no documento “Síntese dos procedimentos de Auditoria” do ROC da conta consolidada do MS.

Neste ponto, regista-se que o ROC deu acesso à documentação produzida e aos seus documentos de trabalho, para além de ter prestado todos os esclarecimentos solicitados, permitindo a análise e o aproveitamento do trabalho realizado. Com efeito, o conhecimento adicional proporcionado pelo acesso a esta informação permitiu uma compreensão mais profunda do trabalho desenvolvido pelo ROC e contribuiu para uma melhor avaliação sobre a suficiência e adequação da prova de auditoria produzida.

A Revisão Legal das Contas das componentes do Ministério da Saúde

Considerando que a maioria das entidades do MS (77% - 49 do universo de 64 entidades) são objeto de revisão legal das contas, a análise das demonstrações financeiras individuais dos componentes apoiou-se também na opinião dos respetivos auditores, com referência à ISSAI 1600 - Considerações Especiais - Auditorias de demonstrações financeiras de grupos, incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes, nas partes aplicáveis²² à metodologia prosseguida nesta auditoria.

²² As secções da ISSAI 1600 que se referem à definição da estratégia global de auditoria, à definição procedimentos de auditoria, como por exemplo, a definição da materialidade ao nível das componentes, e ao envolvimento do auditor do grupo no trabalho dos auditores dos componentes não se aplicam. As partes da ISSAI 1600 que foram tomadas como referencial respeitam ao conhecimento do trabalho dos auditores das componentes, à definição das componentes consideradas significativas para o grupo e ao conhecimento dos trabalhos realizados através de questionários que lhes foram dirigidos.



Quadro 2 – Reservas e ênfases das Certificações Legais das Contas das componentes do grupo MS - 2015

Entidades	Reservas	Ênfases
Administração Central do Sistema de Saúde, IP	1	4
Unidades de Saúde - EPE	88	114
Administrações Regionais de Saúde	22	7
Outras	10	17
Total	121	142

Fonte: Certificação Legal das Contas relativas ao exercício de 2015 das componentes do MS

▪ **Questionário aos Revisores Oficiais de Contas das entidades consolidadas**

Em colaboração com a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) foi elaborado um questionário dirigido a todos os Revisores Oficiais de Contas das entidades do perímetro de consolidação do Ministério da Saúde. O questionário foi remetido pela OROC aos ROC das entidades do grupo objeto de revisão legal das contas, solicitando o cumprimento do prazo indicado e o preenchimento de um questionário por cada ano (2015 e 2016) e por cada entidade auditada, tendo-se obtido a boa colaboração dos ROC, traduzida na remessa tempestiva das respostas. Neste âmbito, também se solicitaram cópias dos relatórios de fiscalização anual que foram analisados.

B. Fase de Execução

Os procedimentos de auditoria incidiram sobre o processo de consolidação, bem como sobre a informação financeira de amostras de entidades que integram o grupo, considerando que as demonstrações financeiras consolidadas podiam apresentar distorções decorrentes quer do processo de consolidação, quer das demonstrações financeiras dos componentes.

Assim, a estratégia de desenvolvimento da auditoria centrou-se na análise dos procedimentos de consolidação adotados e na determinação da extensão das diferenças de conciliação.

Durante o ano de 2016 e de 2017, procedeu-se à realização de entrevistas e reuniões de trabalho com responsáveis da entidade consolidante e com o ROC da conta consolidada, à revisão analítica da informação financeira prestada pelas entidades consolidadas, no âmbito do processo de elaboração da Conta Consolidada do MS, bem como no âmbito da prestação de contas ao Tribunal e a indagações junto de responsáveis de entidades consolidadas por forma a apurar as razões para as diferenças de conciliação detetadas. Foram, ainda, realizados procedimentos analíticos e procedimentos substantivos sobre os dados (ficheiros informáticos) da Conta Consolidada do MS, com o objetivo de determinar a extensão das diferenças de conciliação existentes no Balanço e na Demonstração de Resultados.

Os procedimentos de auditoria incluíram:

- i.* A verificação das peças contabilísticas que integram a Conta Consolidada do MS;
- ii.* A análise da composição do perímetro de consolidação; confirmação das entidades que integram os sub-perímetros do MS e do SNS (entidades do setor público administrativo e do setor empresarial do Estado);
- iii.* A validação de que todos os componentes foram incluídos nas demonstrações financeiras do grupo;
- iv.* A verificação de que a informação financeira constante das demonstrações financeiras das componentes é a informação incorporada nas demonstrações financeiras do grupo;
- v.* A avaliação da adequação, plenitude e rigor dos ajustamentos e reclassificações de consolidação;



- vi. A avaliação sobre a realização de todos os ajustamentos necessários para efeitos da preparação e apresentação das demonstrações financeiras do grupo;
- vii. O apuramento das diferenças de conciliação de operações ativas e passivas e de custos e proveitos, entidade a entidade.
 - **Determinação das diferenças de conciliação ativas e passivas e de custos e proveitos, entidade a entidade, para 100% das entidades do perímetro**

Para cada um dos anos auditados foi elaborada uma matriz para suportar o cruzamento de informação de operações ativas e passivas e de custos e proveitos, abrangendo o universo das 64 entidades do perímetro do MS, tendo por objetivo conhecer:

- i) as diferenças de conciliação de cada uma das entidades em relação às restantes;
- ii) o montante global das diferenças de conciliação.

- **Amostra de operações intragrupo**

Foram ainda realizados procedimentos substantivos com o objetivo de identificar a natureza das diferenças de conciliação apuradas nas demonstrações financeiras consolidadas, designadamente testando as hipóteses de as mesmas se deverem a deficiências no reporte de informação ou à existência efetiva de divergências nos registos contabilísticos das componentes do grupo baseadas nas relações subjacentes intragrupo.

Tendo em vista o objetivo supra referido foram constituídas amostras para cada um dos exercícios (2015 e 2016) incidindo sobre a informação das contas de proveitos e ganhos, por um lado, e de custos e perdas, por outro.

Esta opção justificou-se por os custos e os proveitos poderem proporcionar informação sobre práticas contabilísticas e de reporte da informação mais recentes (do próprio exercício), contribuindo assim para a identificação de processos passíveis não só de justificar as divergências atuais como de originar novas divergências ou de ampliar as já existentes.

Cruzou-se a informação constante nos registos contabilísticos de uma amostra de entidades do MS, selecionada através de um método não estatístico, e a informação que foi comunicada à ACSS no ficheiro auxiliar de consolidação. A amostra de entidades do MS sujeita a esta análise foi selecionada de forma dirigida²³, de modo a proporcionar uma imagem representativa dos diversos tipos de entidades que integram o grupo do MS e das relações económicas entre estas entidades.

Relativamente ao exercício de 2015 foi selecionada para a amostra a ACSS, enquanto entidade central na gestão do sistema e entidade consolidante do grupo, duas ARS, cinco unidades de saúde do setor empresarial do Estado (SEE) e um instituto público. Em 2016, a amostra recaiu sobre a ACSS, uma ARS diferente das selecionadas para 2015, cinco unidades de saúde EPE e dois institutos públicos.

²³ Dado que o universo em estudo (o grupo MS) não é uniforme e que a probabilidade de existirem relações económicas e financeiras significativas entre entidades, quer seja entre prestadores de cuidados de saúde, quer seja entre estes e as Administrações Regionais de Saúde é fortemente condicionada pela proximidade geográfica. Da mesma forma, a posição da ACSS, enquanto financiadora dos prestadores de saúde, justifica a sua inclusão na amostra.



As entidades incluídas na amostra representavam 49% e 51% do total de custos operacionais do agregado das Demonstrações de Resultados das entidades do grupo económico²⁴ em 2015 e 2016, respetivamente.

▪ *Ficha técnica resumo da amostra – 2015*

Composição da amostra selecionada (Universo=64)	Critérios de seleção	% correspondente à amostra selecionada
* Administração Central do Sistema de Saúde (1)	* Enquanto entidade central na gestão do sistema e entidade consolidante do grupo.	* 49% (€ 7.185.543.509,45) dos custos operacionais agregados das DR (€ 14.594.352.497,96).
* Administrações Regionais de Saúde (2)	* Região de saúde com o maior número de unidades de saúde e região de saúde com relação unívoca com as unidades de saúde.	* 62% (€ 354.233.255,05) do total das diferenças de conciliação na DR (€ 571.705.863,82).
* Unidades de saúde do setor empresarial do Estado (5)	* Unidades de saúde da área geográfica das regiões de saúde selecionadas, de forma a maximizar a probabilidade de existirem relações económicas significativas; * Seleção aleatória.	
* Outras entidades do MS (1)	* Seleção aleatória.	

Fonte: Ficha técnica da amostra de 2015

▪ *Ficha técnica resumo da amostra – 2016*

Composição da amostra selecionada (Universo=64)	Critérios de seleção	% correspondente à amostra selecionada
* Administração Central do Sistema de Saúde	* Enquanto entidade central na gestão do sistema e entidade consolidante do grupo.	* 51% (€ 8.254.633.379,24) dos custos operacionais agregados das DR.
* Administrações Regionais de Saúde (1)	* Entidades não incluídas na amostra de 2015. * Região de saúde com o maior volume financeiro.	
* Unidades de saúde do setor empresarial do Estado (5)	* Entidades não incluídas na amostra de 2015. * Unidades de saúde da área geográfica da região de saúde selecionada, de forma a maximizar a probabilidade de existirem relações económicas significativas; * Seleção aleatória.	* 26% (€ 97.266.048,45) do total das diferenças de conciliação na DR (€ 368.972.223,10).
* Outras entidades do MS (2)	* Entidades não incluídas na amostra de 2015. * Seleção aleatória.	

Fonte: Ficha técnica da amostra de 2015

Os testes realizados, em conjunto com o conhecimento relativamente às principais transações entre entidades do grupo, permitiram identificar vários tipos de situações que estão na origem das diferenças de conciliação mais relevantes nas demonstrações financeiras do grupo, designadamente: a especialização de custos e proveitos relativos aos contratos-programa e os procedimentos contabilísticos relativos a convenções internacionais.

▪ *Tratamento dos questionários aos ROC das componentes*

A informação constante dos questionários aos ROC foi utilizada para análise da avaliação do risco efetuada por estes profissionais e para identificar em que medida esses riscos se poderiam constituir em riscos significativos de distorção material das demonstrações financeiras consolidadas. Foi ainda possível obter informação sobre quais as classes de contas em relação às

²⁴ Os custos operacionais agregados da amostra totalizam € 7.185.543.509,45.



quais os Revisores Oficiais de Contas consideraram existir maiores riscos de distorção material nas demonstrações financeiras das componentes.

As classes de contas mais sujeitas a riscos de distorção material são a classe 2- Terceiros, a classe 7 – Proveitos e ganhos; a classe 6 – Custos e perdas e a classe 4 – Imobilizações.

Quadro 3 - Classes de contas afetadas por riscos de distorção material apurados pelos ROC

Classes de Contas	Exercício de 2015		Exercício de 2016	
	N.º entidades	% do Total	N.º entidades	% do Total
Classe 1 - Disponibilidades	7	15%	9	21%
Classe 2 - Terceiros	44	96%	39	93%
Classe 3 - Existências	19	41%	21	50%
Classe 4 - Imobilizações	28	61%	25	60%
Classe 5 - Fundo Patrimonial	9	20%	9	21%
Classe 6 - Custos e Perdas	34	74%	32	76%
Classe 7 - Proveitos e Ganhos	37	80%	33	79%

Fonte: Questionários aos Revisores Oficiais de Contas das componentes.

5. Condicionantes, limitações e colaboração

Apesar da disponibilidade e colaboração dos responsáveis dos órgãos de administração, de fiscalização, bem como dos colaboradores das entidades contactados assinalam-se as seguintes condicionantes ao desenvolvimento dos trabalhos de auditoria:

1. A falta de fiabilidade da informação de suporte à anulação de saldos e de operações intragrupo; foram detetadas divergências entre os montantes das operações internas constantes dos ficheiros auxiliares de consolidação remetidos pelas entidades do perímetro e os saldos relevados na contabilidade de cada entidade;
2. A existência, em diversas entidades, de registos contabilísticos em que não é identificada adequadamente a entidade contraparte da operação, nomeadamente através da utilização de registos em que a entidade contraparte é identificada como “Diversos”. Este procedimento não permite identificar corretamente todos os movimentos entre entidades do grupo para o processo de consolidação;
3. A apresentação intempestiva dos documentos de prestação de contas ao TC;

Na sequência do não cumprimento do prazo legal de apresentação dos documentos de prestação de contas, do ano de 2015, ao TC, por seis entidades (unidades de saúde do SEE) do MS, foi realizada uma auditoria à prestação de contas por entidades do MS (Relatório n.º 1/2017 - 2.ª Secção), com o objetivo de identificar as causas do incumprimento.

Identificadas as causas e analisadas as justificações apresentadas pelos responsáveis pelo incumprimento da prestação tempestiva das contas, o Tribunal decidiu abrir processos



autónomos de multa, nos termos do disposto nos artigos 58.º, n.º 4, e 78.º, n.º 4, alínea e), ambos da Lei n.º 98/97, de 29 de agosto, alterada e republicada pela Lei n.º 20/2015, de 9 de março, relativamente aos responsáveis indiciados, por as fundamentações apresentadas não justificarem a remessa intempestiva das contas.

4. A emissão dos relatórios e pareceres dos órgãos de fiscalização e das CLC das entidades consolidadas após a prestação de contas ao Tribunal e a elaboração da Conta Consolidada do MS.

6. Exercício do contraditório

No exercício do princípio do contraditório, ao abrigo e para os efeitos previstos no artigo 13.º e no n.º 3 do artigo 87.º da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto²⁵, Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC), o relato de auditoria foi enviado às seguintes entidades:

- Ministério das Finanças;
- Ministério da Saúde;
- Ministério do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social (em extrato, ponto 8.6);
- Administração Central do Sistema de Saúde, IP.

Considerando a colaboração prestada pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) na elaboração e remessa de questionários aos Revisores Oficiais de Contas das entidades do Ministério da Saúde, o Relato foi ainda remetido ao Bastonário da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas para se poder pronunciar.

Todos os responsáveis das entidades notificadas se pronunciaram sobre o conteúdo do relato de auditoria, sendo a resposta do Ministério do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social apresentada pela Secretária de Estado da Segurança Social.

As alegações apresentadas que constam, na íntegra, do Volume II, foram analisadas, ponderadas e tidas em consideração na redação final do presente Relatório e, ainda, reproduzidas nas partes tidas como relevantes nos pontos a que respeitam.

Apresenta-se de seguida, uma síntese, dos comentários apresentados no contraditório:

- Alegações apresentadas pelo Ministro das Finanças

Das alegações apresentadas pelo Ministro das Finanças destaca-se a referência de que “Para o final de 2017, está prevista a realização de aumentos de capital num conjunto alargado de EPE do sector da saúde de modo a dotar estas entidades com meios financeiros necessários para, no início de 2018, se proceder à regularização de um valor significativo de pagamentos em atraso a fornecedores.”.

Refere-se, ainda, que “Em conformidade com o anunciado no Relatório do OE2018, está previsto para 2018 um esforço substancial de diminuição da dívida das entidades do SNS (...)” e que “(...) para o efeito será realizada uma injeção de capital a par de um esforço significativo dos mecanismos de monitorização e acompanhamento da execução orçamental, mediante a criação de

²⁵ Republicada pela Lei n.º 20/2015, de 9 de março, e alterada pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro.



uma unidade de Análise Orçamental desenhada para o efeito, numa iniciativa conjunta entre os Ministérios da Saúde e das Finanças.”.

A propósito da projetada recomendação para proceder ao efetivo acompanhamento e controlo da legalidade da gestão financeira e patrimonial das entidades do Ministério da Saúde, o Ministro das Finanças refere que *“No âmbito do controlo e execução orçamental das entidades do Ministério da Saúde, a DGO (...) quando identifica anomalias, alerta as entidades para as devidas correções (...)”* e que *“(...) em sede de prestação de contas alerta para os prazos a observar e (...) para a correção de situações anómalas (...)”*. Refere, também, que a Direção-Geral do Tesouro e das Finanças transmite *“(...) anualmente instruções sobre o processo de prestação de contas (...)”*, nas quais se inclui a necessidade de apresentação tempestiva do relatório de gestão, do relatório e parecer do órgão de fiscalização e da certificação legal de contas.

Quanto à projetada recomendação relativa à nomeação tempestiva dos respetivos órgãos de fiscalização, o Ministro das Finanças informa que *“Com a entrada em vigor do Decreto-Lei nº 18/2017, de 10 de fevereiro, foram aprovados novos Estatutos aplicáveis às unidades de saúde do Serviço Nacional de Saúde com a natureza de Entidades Públicas empresariais, bem como as integradas no Sector Público Administrativo (...) que definiram uma nova estrutura do órgão de fiscalização para as unidades de saúde que sejam qualificadas como entidades de interesse público (...) encontrando-se em fase de implementação a designação dos novos órgãos de fiscalização, prevendo-se o seu término até ao final do presente ano.”*.

▪ Alegações apresentadas pelo Ministro da Saúde

O Ministro da Saúde, nas suas alegações, não se pronunciou sobre a situação económico-financeira do Serviço Nacional de Saúde ou do Ministério da Saúde, tendo unicamente informado que as *“(...) recomendações formuladas pelo Tribunal de Contas (...) merecem o nosso acolhimento (...)”*.

O Tribunal regista positivamente o acolhimento das recomendações, sem prejuízo de notar que a implementação das recomendações e a sua efetiva produção de efeitos será verificada *a posteriori* em auditoria de *follow-up*, com particular incidência:

- ❖ na aprovação oportuna das propostas apresentadas pela Administração Central do Sistema de Saúde, IP tendentes à:
 - conciliação dos registos contabilísticos dos hospitais do SEE com a informação contabilística da ACSS relativa à execução financeira dos contratos-programa;
 - eliminação da intermediação das Administrações Regionais de Saúde do circuito administrativo/faturação de cuidados de saúde prestados a cidadãos estrangeiros por entidades do SNS;
 - correção dos registos contabilísticos dos hospitais EPE relativos a dívidas dos subsistemas públicos de saúde, por cuidados de saúde prestados até 31.12.2009 aos seus quotizados.
- ❖ na resolução dos diferendos entre entidades do Ministério da Saúde que geram diferenças de conciliação na conta consolidada do grupo;
- ❖ no reforço da supervisão da gestão financeira das entidades e na valorização da qualidade e fiabilidade da informação financeira e do cumprimento dos prazos para a elaboração, revisão e apresentação de contas das entidades do perímetro na nomeação e recondução dos respetivos membros dos órgãos de administração e de fiscalização;
- ❖ na análise da situação económico-financeira do Serviço Nacional de Saúde.



▪ Alegações apresentadas pela Secretária de Estado da Segurança Social

A Secretária de Estado da Segurança Social, nas suas alegações, relativas ao ativo registado nas contas da Caixa Geral de Aposentações, IP, sobre a Secretaria-geral do Ministério da Saúde (SGMS), no total de € 104,1 milhões, que não está revelado contabilisticamente nas contas da SGMS, refere que esta dívida está titulada através de Documento Único de Cobrança (DUC) disponíveis na CGA Direta, encontrando-se a lista nominal dos respetivos encargos também disponível nesta plataforma e que é seu entendimento, *“(...) salvo melhor opinião, (...) que a dívida em causa deve estar reconhecida pelas entidades envolvidas, ou seja, pela CGA que procedeu ao pagamento das pensões (...) e pela SGMS enquanto entidade responsável pelo reembolso à CGA (...)”*.

Refere, ainda, que considera que *“(...) atendendo à antiguidade da dívida, e ao facto de a solução legislativa prevista para operacionalizar os necessários pagamentos – afetação do produto de alienação de imóveis – se revelar, até ao momento, ineficaz (...) deverá ser avaliada uma solução alternativa envolvendo não só o Ministério do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social e o Ministério da Saúde (...) mas também o Ministério das Finanças, porquanto a existência de dívidas aumenta a necessidade de recurso, por parte da CGA, a verbas do Orçamento do Estado.”*. Termina afirmando que *“Do resultado das diligências que iremos encetar nesse sentido, daremos a devida e oportuna nota a esse Tribunal.”*.

▪ Alegações apresentadas pela Presidente do Conselho Diretivo da ACSS, IP

Em contraditório, a Presidente do Conselho Diretivo da ACSS pronunciou-se essencialmente sobre o projeto de recomendações do Relato de auditoria, designadamente no sentido de:

- ❖ elaboração de um manual que contenha regras que assegurem a redução das *plug accounts* existentes. Refere, a este propósito, que a ACSS *“(...) prevê elaborar, à luz do novo referencial contabilístico, um documento que venha substituir as circulares que foram sendo divulgadas, nomeadamente sobre a contabilização de contratos programa, incentivos institucionais, programas específicos e de programas verticais, tendo em vista a normalização e a adequação dos factos patrimoniais à natureza das contas. Neste documento a ACSS perspetiva igualmente incorporar e reforçar algumas indicações/boas práticas tendentes a reduzir e ou evitar a criação de novas “plug accounts”.* Refere, ainda, que *“(...) é nossa convicção que a estrutura conceptual do SNC-AP (...) tenderá a mitigar a possibilidade de se gerarem saldos divergentes (...)”*.
- ❖ definição de uma regra de forma a que um registo contabilístico de uma qualquer entidade do perímetro contra outra entidade do perímetro implique um registo contabilístico de igual montante nessa entidade (contraparte). A Presidente do CD da ACSS informa que, no âmbito do projeto denominado “Câmara de Compensação” *“(...) é objetivo da ACSS implementar uma funcionalidade que vise acautelar o prévio reconhecimento formal da despesa pela contraparte, antes da emissão da fatura de modo a evitar as situações de “movimentos divergentes” que se têm acumulado entre as entidades”*.
- ❖ incluir no Relatório e Contas do Ministério da Saúde informação quanto à qualidade das contas das entidades do perímetro de consolidação, designadamente no que respeita às medidas adotadas para suprir as reservas constantes das Certificações Legais das Contas. Neste ponto, a Presidente do CD da ACSS refere que *“(...) irá promover uma nova análise das certificações legais das contas relativas a 2016 (...) e questionar as entidades sobre as medidas adotadas relativamente às reservas enunciadas pelos fiscais únicos, promovendo o acompanhamento até ao encerramento de contas do próximo ano, por forma a incluir esta informação no Relatório e Contas do Ministério da Saúde, a elaborar em 2018.”*.



❖ elaborar e submeter a aprovação da Tutela uma proposta que resolva todos os diferendos pendentes que originam saldos não conciliados na conta consolidada do Ministério da Saúde. A Presidente do CD da ACSS *informa que “(...) de acordo com a estratégia que a ACSS delineou e tem vindo a implementar, promoveram-se ações muito objetivas e direcionadas a três áreas que têm sido identificadas como principais geradoras das plug accounts, nomeadamente:*

1. *Contratos-programa (CP)*

A ACSS irá propor ao Senhor Secretário de Estado da Saúde a emissão de Despacho que determine aos hospitais EPE a obrigação de ajustar os registos contabilísticos em conformidade com a informação contabilística registada na ACSS relativa aos contratos-programa até 2016. Neste período, incluem-se CP encerrados e CP ainda por encerrar.”

Prazo previsto: meados do mês de novembro.

2. *Subsistemas Públicos de Saúde/ADSE*

Elaborou-se proposta a submeter à Tutela para resolver a questão dos saldos em aberto no que respeita à ADSE, mas também aos restantes subsistemas públicos (...).”

Prazo previsto: 1.ª semana de novembro.

3. *Convenções internacionais*

“(...) a ACSS elaborou uma proposta a submeter ao Gabinete do Secretário de Estado da Saúde, reiterando a necessidade de aprovação de Despacho que promova a revisão do Despacho n.º 315/97, de 28 de agosto e implementação do novo circuito de faturação das convenções internacionais. O referido Despacho visa eliminar a intermediação das ARS no processo, prevendo que o processamento de faturação seja efetuado diretamente pelas Unidades de Saúde prestadoras dos cuidados à ACSS. Por outro lado, a proposta a submeter ao Gabinete, contempla igualmente uma estratégia para a resolução dos saldos não conciliados existentes à data de entrada em vigor do novo circuito.”. Prazo previsto: 1.ª semana de novembro.”

A Presidente do CD da ACSS salienta, porém, que *“Para a concretização destas alterações, é, contudo, imprescindível a aprovação pela Tutela (...)”*. O Tribunal sublinha a observação já efetuada de que a sequência dada às recomendações formuladas será ulteriormente verificada em auditoria de *follow-up*.

▪ Pronúncia apresentada pelo Conselho Diretivo da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, na sua pronúncia, refere que *“(...) cumpre congratular-se com o trabalho desenvolvido e com o contributo e empenho no sentido da melhoria da qualidade da informação no setor da saúde. Também os trabalhos de auditoria beneficiarão dessa melhoria e trarão mais utilidade às entidades para quem a informação é relevante.”*

No seguimento, refere, ainda, que mantém *“(...) o seu interesse em colaborar (...) com vista a que o papel dos Revisores Oficiais de Contas possa ser um fator o mais relevante possível no processo de melhoria pretendido.”*



III. DESENVOLVIMENTO DA AUDITORIA

7. Ambiente de controlo e desempenho da entidade consolidante

Desde 2008 que a ACSS elabora, “(...) em cumprimento das determinações constantes do POCMS (...) bem como de indicações que vinham sendo emitidas pelo Tribunal de Contas (...)”, na ótica patrimonial, a conta consolidada do SNS.

Nessa senda, a Portaria n.º 474/2010, de 1 de julho, que aprovou a Orientação n.º 1/2010, atribuiu à ACSS a qualidade de entidade consolidante do MS. Assim, a partir de 2011, a ACSS realizou, para além da consolidação de contas do SNS, a consolidação de contas do MS. “No entanto, como três entidades do Ministério da Saúde não dispunham de contabilidade patrimonial, apenas foi elaborado o mapa de fluxos de caixa consolidado de operações orçamentais.”.

A partir de 2014, a ACSS passou também a produzir a Conta Consolidada do MS na ótica patrimonial.

Apesar da referida Portaria atribuir à ACSS a qualidade de entidade consolidante, não lhe foram conferidos os poderes necessários para desempenhar funções de controlo interno do grupo, designadamente para influenciar o comportamento e a atividade das entidades consolidadas e, deste modo, exercer cabalmente o papel de entidade consolidante²⁶. Tal como a própria ACSS reconhece, esta entidade “(...) apenas possui competência/tutela técnica sobre as entidades compreendidas no perímetro de consolidação, circunstância que fragiliza a sua capacidade para obrigar as entidades do SNS a cumprir com os seus normativos e circulares.”²⁷. Com efeito, confirmou-se que várias entidades do perímetro não forneceram toda a informação solicitada ou não responderam a questões colocadas pela ACSS.

Acresce que, não obstante anteriores recomendações do TC, existe ainda uma carga de trabalho manual significativa relacionada com a realização de validações e cruzamento de informação financeira e as operações de consolidação apenas se realizam no final do exercício quando as contas das entidades já se encontram encerradas.

De facto, os controlos ao nível do grupo, ou seja, os controlos concebidos, implementados e mantidos pela ACSS sobre o relato financeiro do grupo são praticamente inexistentes até ao encerramento das respetivas contas.

Também não se encontram implementados mecanismos de controlo que garantam a efetiva uniformização e homogeneidade da aplicação dos princípios e das regras dos referenciais contabilísticos utilizados²⁸, nem são efetuados, por parte da entidade consolidante, quaisquer ajustamentos que garantam a sua uniformização e homogeneidade no momento da elaboração da conta consolidada.

²⁶ Sem prejuízo, note-se que os decretos-lei de execução orçamental têm previsto a possibilidade da ACSS aplicar penalizações pelo incumprimento na prestação de informação, designadamente retenções nos adiantamentos mensais. No entanto, não obstante os atrasos registados no reporte da informação, não foram aplicadas penalizações. Sobre esta matéria vide ponto 8.1 e, ainda, os Relatórios anteriores do TC à consolidação de contas e análise da situação económico-financeira do SNS (Relatórios n.º 16/2011, 38/2012, 16/2013 e 30/2013 – 2.ª Secção).

²⁷ Fonte: ACSS, “Memorando/Plano de Ação – Consolidação de Contas do Ministério da Saúde”.

²⁸ As entidades do perímetro de consolidação adotaram diferentes políticas contabilísticas e/ou critérios valorimétricos, designadamente quanto às estimativas de proveitos dos contratos-programa, amortizações (utilização de taxas mínimas/máximas), valorização do ativo imobilizado e provisões para cobrança duvidosa.



Note-se que, no âmbito do processo de consolidação compete a cada entidade realizar a homogeneização dos critérios contabilísticos com o referencial contabilístico da consolidação, o POCMS, tendo-se identificado situações em que essa harmonização não foi efetuada.

Referem-se, a título de exemplo, as seguintes situações.

O POCMS, no ponto 2.7.1 – Provisões, estabelece que *“Para efeitos de constituição da provisão para cobranças duvidosas, consideram-se as dívidas de terceiros que estejam em mora há mais de um ano e cujo risco de incobrabilidade seja devidamente justificado, excetuando as dívidas sobre entidades públicas (administração central, regional e local).”*. Trata-se de uma regra que é aplicada na maioria das entidades do MS²⁹, no entanto, detetou-se que o Instituto Português do Sangue e da Transplantação, IP (IPST), em 2015 e em 2016, constituiu provisões para cobranças duvidosas no Balanço que incidem *“(…) maioritariamente sobre entidades do SNS (...) face à mora apresentada na dívida em atraso.”*³⁰.

Também o Instituto Português de Oncologia de Lisboa Francisco Gentil, EPE (IPOLFG) realizou provisões relativas a dívidas de entidades públicas. A realização dessas provisões é objeto de uma ênfase na certificação de contas do ano de 2015 a qual indica que as provisões para cobrança de saldos de entidades públicas correspondem a € 22,4 milhões, dos quais € 1,2 milhões correspondem a reforços do ano de 2015. A maior parte dessas dívidas é relativa à Região Autónoma dos Açores, a qual não assumia responsabilidade pela faturação emitida pelo IPOLFG, por considerar que o seu pagamento é da responsabilidade das entidades nacionais competentes. Atendendo a esta situação, o ROC entendeu que a constituição dessas provisões, embora contrária ao disposto no normativo contabilístico, se justificava ao abrigo do princípio da prudência³¹.

Por outro lado, as medidas adotadas pelo MS, tendentes ao reforço e melhoria do ambiente de controlo do grupo e das componentes, designadamente por via legislativa, tal como a criação de serviços de auditoria interna, bem como as iniciativas entretanto adotadas pela ACSS em cumprimento de recomendações formuladas pelo TC em auditorias anteriores orientadas à análise da situação económico-financeira e à consolidação de contas do SNS, ainda não produziram os efeitos positivos desejáveis no relato contabilístico e financeiro do grupo e das componentes³².

Sem prejuízo do referido, regista-se o trabalho desenvolvido pela ACSS³³, em particular em 2016, na sequência de reuniões de trabalho no âmbito da presente auditoria, de reforço dos meios humanos e técnicos afetos à consolidação de contas do MS e da implementação de um Plano de Ação para eliminar as *“(…) diferenças de conciliação que afetam a conta consolidada (...)”*, destacando-se:

A revisão das contas consolidadas do MS;

Em 2015, pela primeira vez, a Conta Consolidada do MS foi auditada *“(…) de acordo com as Normas Técnicas e Diretrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de*

²⁹Vide Relatório n.º 10/2017 – 2.ª Secção – Auditoria financeira ao Centro Hospitalar Lisboa Norte, EPE; Relatório n.º 8/2009 – 2.ª Secção – Auditoria financeira ao Hospital de Curry Cabral e Relatório n.º 27/2008 – 2.ª Secção – Auditoria financeira ao Centro Hospitalar de Setúbal, EPE. Vide, em sentido contrário, Relatório n.º 5/2010 – 2.ª Secção - Auditoria de resultados ao Centro Hospitalar do Médio Tejo, EPE.

³⁰ Fonte: Relatório de Gestão de 2015 do Instituto Português do Sangue e da Transplantação, IP.

³¹ No ano de 2016 deixaram de se efetuar reforços de provisões para cobranças duvidosas relativas à Região Autónoma dos Açores, *“(…) pelo facto de os utentes pertencentes àquela Região Autónoma terem sido transferidos desde abril de 2016 para o SNS, não agravando, desde essa data, a dívida daquela Região Autónoma.”* No entanto, subsistem provisões de cobrança duvidosa relativas a entidades públicas no valor de 22.713 milhares de euros referentes a dívidas de antiguidade mais elevada, contrariamente ao disposto no normativo contabilístico utilizado pelo IPO de Lisboa.

³² Vide, a este propósito, a título de exemplo, a opinião (desfavorável) emitida pelo TC às contas do Centro Hospitalar de Lisboa Norte, EPE (Relatório n.º 10/2017 – 2.ª Secção- exercício de 2014), Direção-Geral de Saúde (Verificação Externa da Conta n.º 4/2015 – 2.ª Secção exercício de 2014) e Entidade Reguladora da Saúde (Verificação Externa da Conta n.º 5/2016 – 2.ª Secção - exercício de 2015).

³³ A ACSS tem também colaborado ativamente no processo de implementação do SNC-AP, integrada no subgabinete específico criado junto da UniLEO para o acompanhamento da implementação da reforma da contabilidade pública. Para efeitos da elaboração da Conta Consolidada do MS em SNC-AP, a ACSS tem vindo a desenvolver trabalhos de desagregação do Plano de Contas Multidimensional com algumas contas específicas por forma a ajustá-lo às necessidades do setor da Saúde.



Contas (...) por um ROC, procedimento que também foi adotado relativamente à conta consolidada de 2016.

- ✚ **O reforço de meios humanos** através da contratação de uma empresa de consultoria externa, com impacto:

Na *“(...) validação exaustiva de informação e a minimização de erros e apuramento de saldos não conciliados (...) na perspetiva de redução das plug accounts (...)”*, da conta consolidada de 2016.

Em 2017, com a elaboração *“(...) de uma “consolidação intermédia” por referência ao primeiro semestre do corrente ano, com identificação e intervenção sobre as principais incidências que ressaltem deste processo, por forma a mitigar, até final do ano e antes do encerramento de contas respetivo, todas as situações que possam afetar negativamente a consolidação a realizar em 2018.”*.

- ✚ **A implementação da “Câmara de Compensação”;**

A implementar até ao final do corrente ano, este projeto visa *“(...) permitir o registo, regularização e monitorização de faturas e posterior compensação financeira das mesmas relativamente a todas as entidades do SNS/MS (...)”*. Este projeto deverá assegurar a redução *“(...) de forma substancial, ou mesmo eliminar, os movimentos divergentes entre entidades, salvaguardando-se também o processo de consolidação de contas das designadas “plug accounts.”*

Em contraditório, a Presidente do CD da ACSS refere, ainda, que *“(...) é objetivo da ACSS implementar uma funcionalidade que vise acautelar o prévio reconhecimento formal da despesa pela contraparte, antes da emissão da fatura de modo a evitar as situações de “movimentos divergentes” que se têm acumulado entre as entidades.”*

É ainda necessário proceder ao encerramento tempestivo dos contratos-programa e conformar o nível de financiamento anual disponibilizado pelo Orçamento do Estado para a aquisição/contratualização de serviços de saúde com as unidades de saúde do SEE com o montante efetivamente contratualizado. Note-se que, os atrasos no fecho e acerto dos contratos-programa aumentam o risco de distorções nas demonstrações financeiras individuais e consolidadas ao originar incerteza sobre o valor efetivo dos proveitos, ao obrigar ao registo contabilístico de estimativas de montantes muito elevados e ao originar regularizações de valores elevados em exercícios económicos subsequentes.

Em contraditório, a Presidente do CD da ACSS refere que *“A ACSS tem diligenciado no sentido de não permitir que o fecho dos contratos-programa para cada ano exceda mais de um ano após o final do exercício económico a que respeita (...)”* e que, relativamente ao contrato-programa de 2017, *“(...) já se encontra em fase de carregamento nos Sistemas de Informação de produção (SONHO) e conferência de faturas e ficheiros de produção (SCDGF), ficando disponível a partir da primeira semana de novembro do corrente ano.”*

Refere, ainda, que *“(...) a partir de 2014, o processo de faturação foi agilizado, passando a existir uma fatura anual referente à produção mensal, que considera o valor acumulado constante no relatório de estimativa de proveitos referente ao mês de dezembro. Pode-se, portanto, afirmar que tem sido feito um grande esforço de validação dos ficheiros de produção enviados pelas Instituições*



sendo que, no entanto, basta a existência de um único ficheiro de produção em falta, para impossibilitar o apuramento do acerto de contas do contrato-programa do ano (...)”.

O Tribunal salienta que sendo a falta de ficheiros de produção imputável às unidades de saúde, tal justificação não deve ser impeditiva do encerramento do contrato-programa, devendo o facto ser comunicado à Tutela por forma a poder ser considerada no âmbito da renovação do mandato dos membros do conselho de administração.

Por fim, a Presidente do CD da ACSS salienta que *“(...) uma das medidas adotadas pela ACSS para conseguir maior agilidade neste processo, maior capacidade de resposta e ganhos em eficiência com a utilização da estrutura existente (...), respeita à passagem do processo de validação para o Centro de Controlo e Monitorização do SNS (...)*”.

Cumpra ainda salientar que existe um défice de acompanhamento da gestão e do reporte contabilístico e financeiro das entidades do grupo pela Tutela da Saúde e das Finanças, destacando-se:

✚ A débil situação económico-financeira do SNS;

O rácio de autonomia financeira do SNS em 2016 é de apenas 5% e existem vários hospitais com Fundos Próprios negativos.

✚ O incumprimento generalizado da nomeação dos mandatos dos órgãos de fiscalização;

✚ As situações de diferendos entre as entidades do perímetro em que não existiu uma intervenção tempestiva da Tutela que resolvesse essas divergências;

✚ Os atrasos significativos na apreciação e aprovação de contas;

Por exemplo, o caso da Serviços Partilhados do Ministério da Saúde, EPE, (SPMS), criada em 2010, e cujos documentos de prestação de contas desse ano e dos anos seguintes ainda não foram aprovados³⁴.

✚ A falta de revisão/alteração do Despacho n.º 315/97, de 28 de agosto.

O circuito de faturação das convenções internacionais previsto no referido despacho ainda não foi revisto³⁵, não obstante as recomendações do TC³⁶ nesse sentido e das insistências da ACSS junto do Gabinete do Secretário de Estado da Saúde (SES).

³⁴ Cfr. Relatório n.º 18/2017 – 2.ª Secção, de 12 de outubro – Auditoria orientada à situação financeira da SPMS – Serviços Partilhados do Ministério da Saúde, EPE.

³⁵ Através do ofício n.º 7.148, de 26 de setembro de 2017 – Comunicação da sequência dada às recomendações formuladas no Relatório n.º 10/2017 – 2.ª Secção, o MS informou que *“Está estabelecido como objetivo alterar este circuito em 2018.”*.

³⁶ Vide Relatório n.º 7/2015 – 2.ª Secção.



8. Exame à Conta Consolidada do Ministério da Saúde de 2015

O Relatório e Contas consolidado do MS foi publicado em 7 de julho de 2016. Do corpo principal do Relatório e Contas constam o Balanço, a Demonstração de Resultados e o Mapa de Fluxos de Caixa do SNS. Em anexo ao Relatório e Contas é apresentado o Relatório do processo de consolidação de contas do qual constam, além das demonstrações financeiras do SNS, também as demonstrações financeiras consolidadas do MS.

8.1. O normativo e a metodologia adotada na consolidação de contas

A Orientação nº 1/2010 - *Orientação genérica relativa à consolidação de contas no âmbito do setor público administrativo*, aprovada pela Portaria nº 474/2010 do Ministério das Finanças e da Administração Pública, de 1 de julho de 2010, constitui o referencial geral para os processos de consolidação de contas das entidades, incluindo as do setor da saúde, que integram o setor público administrativo (SPA). A Orientação estabelece o conjunto de princípios enquadradores pelo qual se devem pautar os processos de consolidação, por forma a que as demonstrações financeiras consolidadas possam proporcionar uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, dos resultados e da execução orçamental do conjunto das entidades compreendidas no perímetro de consolidação.

Define, ainda, no seu ponto 5.2, o que se entende como demonstrações financeiras consolidadas. Segundo a Orientação, as demonstrações financeiras consolidadas constituem “(...) *um todo (...)*” e compreendem os seguintes documentos:

- a) Balanço consolidado;
- b) Demonstração consolidada dos resultados por natureza;
- c) Mapa de fluxos de caixa consolidado de operações orçamentais;
- d) Anexo às demonstrações financeiras consolidadas, com a divulgação das notas específicas relativas à consolidação de contas;
- e) O relatório de gestão consolidado.

A estrutura e requisitos mínimos de conteúdo destas demonstrações financeiras devem respeitar o estabelecido nas normas nacionais e internacionais aplicáveis, nomeadamente as *Internacional Public Sector Accounting Standards*, Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público emitidas pelo *Internacional Public Sector Accounting Standards Board*.

Segundo a Orientação nº 1/2010 devem ser elaborados como documentos e elementos de apoio à consolidação de contas, o manual de consolidação³⁷ e o *dossier* de consolidação³⁸.

Para que as demonstrações financeiras consolidadas venham a evidenciar, como se pretende, uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, dos resultados e da execução orçamental, a Orientação nº 1/2010 enumera ainda, sem prejuízo dos princípios contabilísticos legalmente

³⁷ O manual de consolidação deve integrar: o plano de contas; o calendário das operações; as regras relativas à definição do perímetro de consolidação; o organigrama do grupo; os métodos de consolidação aplicáveis; os procedimentos de homogeneização e agregação dos saldos e de eliminação de operações internas, bem como as instruções para a elaboração do dossier de consolidação.

³⁸ Relativamente ao *dossier* de consolidação este será composto pelas demonstrações financeiras e anexos, assim como pelos elementos sobre as operações Intragrupo e outras informações que se revelem pertinentes. O Manual de Consolidação indica ainda que, para efeitos da elaboração do dossier de consolidação as entidades do grupo Ministério da Saúde devem disponibilizar à entidade consolidante (ACSS) os seguintes elementos: I. Balancetes de fim de exercício; II. Balancete Intragrupo; III. Demonstrações financeiras, nomeadamente Balanço, Demonstração dos Resultados por natureza e Demonstração de Fluxos de Caixa, pelo método direto; IV. Anexo às demonstrações financeiras; V. Relatório de gestão e contas; VI. Certificação Legal das Contas; VII. Relatório e Parecer do fiscal único.



estabelecidos no Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e nos planos setoriais (incluindo o POCMS), o conjunto de princípios pelos quais se deve pautar a preparação e apresentação das demonstrações financeiras consolidadas das administrações públicas.

Em termos de regras gerais de consolidação, a Orientação nº1/2010 indica que deve ser utilizada a base de acréscimo na elaboração das demonstrações financeiras consolidadas e que essas demonstrações devem ser “(...) *preparadas combinando as demonstrações financeiras da entidade mãe e das entidades controladas, numa base linha a linha, adicionando rubricas idênticas de ativos, passivos, fundos próprios/capital próprio, custos, proveitos, pagamentos e recebimentos.*”.

As contas das entidades devem, no entanto, ser objeto de uma homogeneização prévia. Devem fazer-se os ajustamentos necessários para que as contas das diversas entidades do perímetro de consolidação se reportem ao mesmo período temporal (*homogeneização temporal*); a homogeneização dos critérios valorativos do grupo; a homogeneização de operações internas; e ainda a adaptação da estrutura das demonstrações financeiras anuais das entidades a consolidar, sempre que a mesma não coincida com a das demonstrações financeiras consolidadas, através das necessárias reclassificações às contas anuais individuais (*homogeneização para realizar a agregação*).

Após realizadas estas operações de homogeneização, a preparação das demonstrações financeiras consolidadas realizar-se-á, segundo a mesma Orientação, pela agregação dos diferentes elementos, segundo a sua natureza, das demonstrações financeiras individuais homogeneizadas, procedendo-se posteriormente à eliminação de operações internas³⁹. Em termos de métodos de consolidação, apontam-se três métodos distintos: o método da simples agregação; o método da consolidação integral e método da equivalência patrimonial.

Em 8 de abril de 2016, a ACSS disponibilizou o Manual de Consolidação de Contas 2015, através do qual estabeleceu as orientações, procedimentos e regras relativamente ao processo de consolidação de contas do MS para o exercício de 2015. O Manual de Consolidação indica que o método de consolidação é o método da simples agregação dado que a natureza do controlo do “grupo Ministério da Saúde” não se encontra consubstanciada na detenção de participações sociais⁴⁰.

Refere, também, como operações subjacentes a este processo de consolidação:

- Agregação dos valores constantes dos documentos financeiros de cada entidade;
- Anulação das dívidas ativas e passivas entre as entidades que fazem parte do perímetro de consolidação;
- Anulação de ativos que resultem de transações realizadas entre entidades incluídas na consolidação;
- Anulação das provisões para créditos vencidos e outros riscos relativos a entidades incluídas na consolidação;

³⁹ “Deve-se notar que a consolidação de contas é um processo que implica algumas simplificações; assim, a eliminação de saldos e transações poderá não ser efetuada se envolver valores imateriais.”. Fonte: Rodrigues, J. (2015) «Participações financeiras e consolidação de contas» - Porto Editora.

⁴⁰ Esclarece-se, ainda, que o método em causa “(...) consiste na integração nas demonstrações financeiras da entidade consolidante dos elementos respetivos das demonstrações financeiras das entidades incluídas na consolidação, com a eliminação dos saldos, das transações, das transferências e subsídios e dos resultados incorporados em ativos relativos a operações efetuadas entre as entidades do grupo público (...)”.



- Anulação de custos e proveitos resultantes de transações efetuadas entre entidades incluídas na consolidação;
- Anulação de recebimentos e pagamentos resultantes de transações efetuadas entre entidades incluídas na consolidação.

e indica quais as anulações que serão efetuadas no âmbito do processo de consolidação para o Balanço, para a Demonstração de Resultados e para a Demonstração de Fluxos de Caixa.

Para o Balanço refere-se a necessidade de proceder a correções relacionadas com operações de alienação de imobilizado, com saldos de existências em armazém que resultem de cedências de existências entre instituições do perímetro de consolidação e o respetivo consumo resultantes de margens internas e indica-se, ainda, que *“Deverão ser anuladas as dívidas ativas e passivas resultantes de operações entre entidades que integram o perímetro de consolidação.”*

No que diz respeito à Demonstração de Resultados o processo implica a anulação dos *“(…) saldos das contas de custos e proveitos resultantes das operações realizadas entre as entidades do perímetro de consolidação, nomeadamente: Vendas; Prestações de serviços; Transferências correntes, etc.”*.

Por fim, no que diz respeito à Demonstração dos Fluxos de Caixa indica-se que *“Os fluxos monetários associados às operações entre entidades do perímetro serão, também, objeto de anulação.”*

No Manual de Consolidação foram definidos os perímetros de consolidação dos grupos “SNS” e “MS”, com as seguintes alterações face ao exercício económico anterior:

Extinção do Hospital de José Luciano de Castro - Anadia e fusão na Administração Regional de Saúde do Centro, IP	<i>Decreto-Lei n.º 50/2015, de 10 de abril</i>
Devolução do Hospital de Fafe à Santa Casa da Misericórdia de Fafe e alteração da denominação do Centro Hospitalar do Alto Ave, EPE para Hospital da Senhora da Oliveira, Guimarães, EPE	<i>Decreto-Lei n.º 177/2015, de 25 agosto</i>
Integração da ADSE no Programa da Saúde	<i>Decreto-Lei n.º 152/2015, de 7 de agosto</i>

Destas alterações assume particular relevância a inclusão da ADSE no perímetro de consolidação do MS, dado que esta entidade se constitui, pela dimensão do seu Balanço (cerca de € 466,1 milhões de Ativo), do seu resultado líquido (positivo, no valor de € 167,1 milhões) e dos seus Fundos Próprios (€ 349,4 milhões) como uma componente significativa do “grupo MS”.

Acresce, ainda, que as operações internas entre esta entidade e as restantes entidades do grupo são de reduzido valor, o que leva a que a inclusão desta entidade se traduza em aumentos significativos nos Fundos Próprios e nos resultados do “grupo MS”, o que prejudica a comparabilidade com os exercícios económicos anteriores.

O Manual de Consolidação estabelece, ainda, que o normativo contabilístico a adotar no âmbito do processo de consolidação é o POCMS e determina que cabe às entidades que não adotem o POCMS a realização dos ajustamentos necessários de modo a que a informação fique homogeneizada nesse sistema. Esta instrução é relevante na medida em que existem três planos de contabilidade distintos no âmbito do perímetro de consolidação do MS: POCP, POCMS e SNC.



A maioria das entidades elabora as suas contas através do referencial do POCMS. Um pequeno número de entidades⁴¹ elabora as suas contas em POCP. No entanto, esta situação não coloca dificuldades ao processo de consolidação, uma vez que o POCMS e o POCP partilham a mesma génese e apresentam estruturas semelhantes, não sendo complexa a harmonização dos documentos de prestação de contas elaborados em POCP para POCMS.

Existe, porém, um outro grupo de entidades que elabora as suas demonstrações financeiras no referencial do SNC⁴².

Note-se que, o Despacho da Secretária de Estado do Tesouro e do Secretário de Estado da Saúde nº 1507/2014, de 16 de janeiro, determina a utilização do SNC na elaboração das contas do exercício de 2014 para todas as entidades públicas empresariais (EPE) da área da saúde, incluindo os hospitais, os centros hospitalares e as unidades locais de saúde.

Esse prazo foi, no entanto, derogado, através do Despacho n.º 3016-A/2015, de 23 de março, para o exercício económico seguinte, dado que, por um lado, estas entidades tinham sido reclassificadas para o interior do perímetro das Administrações Públicas, o que compelia a obrigações adicionais de prestação de contas e dado que, por outro lado, se estavam a verificar dificuldades operacionais na transição para o novo normativo contabilístico. Posteriormente, quando a maioria das entidades já tinha encerrado a sua prestação de contas do exercício de 2015, é publicado o Despacho n.º 7368-A/2016, de 2 de junho, desta feita do Secretário de Estado Adjunto, do Tesouro e das Finanças e do Secretário de Estado da Saúde, onde se estabelece que para “(...) *Os hospitais, centros hospitalares e unidades locais de saúde do Serviço Nacional de Saúde, com natureza de entidade pública empresarial (...)*” a prestação de contas respeitante aos exercícios de 2015 e 2016 deve manter o “(...) *referencial contabilístico atualmente utilizado (...)*”.

Este conjunto de alterações levou a que as entidades mantivessem o referencial contabilístico utilizado em 2015 (SNC ou POCMS) até à entrada em vigor do SNC-AP.

A harmonização da prestação de contas em SNC para POCMS envolve um conjunto mais significativo de alterações do que a harmonização de POCP para POCMS. Essas alterações decorrem do facto de as regras de reconhecimento no âmbito do SNC poderem implicar o reconhecimento de elementos das demonstrações financeiras, não relevados em POCMS e também, o seu inverso, elementos reconhecidos no POCMS e que carecem de desreconhecimento ao nível do SNC. Decorrem também do facto de as bases de mensuração do SNC (nomeadamente, no que diz respeito ao justo valor) serem distintas das previstas no POCMS e por fim, embora com menor relevância ao nível da necessidade de harmonização das demonstrações financeiras, do facto de as divulgações no âmbito do SNC serem mais exigentes do que as prescritas no âmbito do POCMS.

Relativamente ao processo de consolidação de contas o Manual de Consolidação distingue entre a consolidação orçamental, a qual é efetuada com a informação recolhida através do Sistema de Informação de Gestão Orçamental, e a consolidação patrimonial, a que corresponde o foco principal desta auditoria. O mesmo manual indica que a consolidação patrimonial ocorre em três fases distintas: a fase do recebimento e tratamento inicial da informação; a fase das operações de consolidação e a fase da elaboração das demonstrações financeiras consolidadas.

⁴¹ A Inspeção-Geral das Atividades de Saúde; a Secretaria-Geral do MS; a Direção-Geral de Saúde; o SICAD - Serviço de Intervenção nos Comportamentos Aditivos e das Dependências e a ADSE - Direção-Geral de Proteção Social aos Trabalhadores da Administração Pública.

⁴² Hospital Distrital da Figueira da Foz, EPE; Hospital do Espírito Santo, EPE (Évora); Unidade Local de Saúde do Baixo Alentejo, EPE; Centro Hospitalar do Barreiro-Montijo, EPE e o Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra, EPE.



A primeira fase iniciou-se com a emissão, em 24 de março de 2016, pela ACSS, da Circular Normativa nº 7/2016/DFI/UOC/ACSS, de 24 de março relativa ao processo de consolidação do MS. Esta circular adianta algumas informações do Manual de Consolidação, nomeadamente quanto ao conjunto de entidades que integram, para o exercício económico de 2015, o perímetro de consolidação do MS e do SNS, quanto ao normativo contabilístico e quanto à responsabilidade pela realização dos ajustamentos necessários para harmonização contabilística. A circular define, ainda, a informação que cada entidade do perímetro de consolidação do MS deve enviar à ACSS para a elaboração das contas consolidadas e fixa o prazo⁴³ do seu envio.

A informação solicitada⁴⁴ foi diferenciada para as entidades que integram o SNS e para as entidades que, embora estando incluídas no perímetro de consolidação do MS, não integram o SNS.

A ACSS faz notar que *“Para efeito da consolidação de contas, no Balancete Intragrupo devem constar todos registos das operações internas com as entidades constantes do anexo 1 da presente circular, incluindo a identificação e registo de todas as operações que resultem de lançamentos contabilísticos de acréscimos e diferimentos (conta 27).”*.

Para todas as entidades do perímetro de consolidação do MS (incluindo as integradas no SNS) é solicitado que enviem à entidade consolidante um ficheiro auxiliar de consolidação em formato *Excel*, com o detalhe das operações internas realizadas com as entidades do perímetro de consolidação, com os dados do Balanço sintético, da Demonstração dos Resultados e da Demonstração dos Fluxos de Caixa⁴⁵.

Para a consolidação do exercício de 2015 assume particular importância a informação constante dos balancetes intragrupo e do ficheiro anexo ao processo de consolidação. É nestes ficheiros que são reportados, por cada entidade, os saldos com as restantes entidades do grupo económico, ou seja, os saldos que serão anulados por resultarem de operações internas.

Relativamente a sanções pelo incumprimento no envio da informação solicitada refere-se que *“As entidades do SNS estão sujeitas a penalizações por incumprimento da prestação de informação de acordo com o Decreto-Lei nº 36/2015, de 9 de março – Decreto-Lei de Execução Orçamental, da Lei de Enquadramento Orçamental e da Lei do Tribunal de Contas”*⁴⁶.

No entanto, não obstante os atrasos registados no reporte da informação [vide ponto 8.2], não foram aplicadas penalizações.

Em contraditório, a Presidente do Conselho Diretivo da ACSS refere que *“A ACSS equacionou esta possibilidade ainda este ano para as entidades que não remeteram o Relatório e Contas e ou a CLC. Contudo, considerou-se que a norma constante da DLEO para 2017, que habilitava a ACSS a fazê-lo, prevendo uma retenção de 25% no adiantamento mensal das entidades incumpridoras, seria*

⁴³ Para o exercício de 2015 a data limite fixada correspondeu ao dia 22 de abril de 2016.

⁴⁴ Para as entidades do SNS foi solicitado que o envio da seguinte documentação: Balancete antes de regularizações, correspondente ao mês 13; Balancete após regularizações e antes de apuramento de resultados, correspondente ao mês 14 e a Demonstração dos Resultados; Balancete após apuramento de resultados, correspondente ao mês 15 e o Balanço; Balancetes Intragrupo, correspondentes ao mês 14; Proposta de aplicação de resultados; Demonstrações Financeiras; Notas ao Balanço e à Demonstração dos Resultados; CLC e Relatório e Parecer do Fiscal Único.

⁴⁵ Em anexo a este ficheiro são ainda solicitados elementos relativos a movimentos no ativo imobilizado; a amortizações e provisões, a reavaliações, aos bens em regime de locação financeira, às provisões acumuladas e ainda à variação nas contas da classe 5 (capitais próprios ou fundos próprios).

⁴⁶ Esta referência à “Lei do Tribunal de Contas” parece injustificada neste contexto, dado que as referências constantes da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas se referem à prestação de contas a este Tribunal.



penalizadora do normal funcionamento das mesmas, podendo criar constrangimentos adicionais a algumas entidades já de si com evidência de problemas de tesouraria, situação a ser evitada por se tratar da prestação de serviços de cuidados de saúde.”.

Refere, ainda, que “(...) irá propor a alteração da redação desta norma aquando da preparação do diploma a vigorar em 2018 (...) para que no próximo ano (...) se permita a aplicação de penalizações menores do que a mencionada (...)”.

O Tribunal salienta que a eficácia das penalizações beneficiaria se as mesmas fossem imputadas aos responsáveis das entidades, designadamente aos membros do órgão de administração e não às próprias entidades, uma vez que, desta forma, os prejudicados são os utentes.

A fase das operações de consolidação propriamente dita inicia-se após a receção da informação e consiste na execução de validações à informação financeira recebida e na execução das operações de anulação necessárias.

Com base nos balancetes analíticos antes do apuramento dos resultados e a discriminação dos fluxos de caixa de todas as entidades compreendidas no perímetro de consolidação a equipa afeta aos trabalhos de consolidação da ACSS procede às seguintes verificações e operações de consolidação:

- Validação das quantias expressas nos referidos elementos contabilísticos com natureza analítica com as expressas nas demonstrações financeiras de cada uma das entidades do perímetro. Desta forma é garantida uma identidade total entre as demonstrações financeiras individuais e as demonstrações financeiras agregadas dessas entidades;
- Agregação das contas analíticas de todas as entidades do perímetro, por forma a ser obtido um balancete analítico global;
- Realização de testes de coerência dos valores agregados de forma a ter segurança de que não há omissões nem duplicações de qualquer valor;
- Anulação de saldos das contas ativas e passivas entre as entidades do perímetro (saldos intragrupo);
- Havendo diferentes procedimentos de registo entre as entidades do perímetro, os saldos não estarão totalmente conciliados, pelo que se procede ao respetivo ajustamento em contas de terceiros;
- Anulação de saldos das operações de proveitos e custos entre as entidades do perímetro (saldos intragrupo). Havendo diferentes procedimentos de registo entre as entidades do perímetro, os saldos não estarão totalmente conciliados, pelo que se procede ao respetivo ajustamento em contas de resultados;
- Eliminação dos recebimentos e pagamentos entre as entidades do perímetro para efeito de elaboração da demonstração dos fluxos de caixa consolidados (informação obtida a partir das demonstrações dos fluxos de caixa individuais).

Nestas operações de consolidação devem salientar-se duas situações em particular:

- Estão previstas explicitamente as rúbricas nas quais se incluirão as diferenças de conciliação que ocorram no Balanço e na Demonstração de Resultados. No Balanço, essas diferenças (plug accounts) são registadas em contas de terceiros e, na Demonstração de Resultados, são registadas em contas de resultados.
- As operações de consolidação entre entidades do grupo são efetuadas ao nível dos saldos das contas e não ao nível das operações entre as entidades do perímetro de consolidação. Caso não existissem erros, omissões e procedimentos de registo diferentes para as operações internas ao



grupo, esta situação não seria relevante, dado que cada saldo seria resultado do mesmo conjunto de operações internas. No entanto, não estando o processo de consolidação isento destes problemas (como as próprias instruções assumem ao preverem rúbricas para a realização dos ajustamentos necessários) esta opção, mesmo sendo mais expedita, pode implicar que os saldos anulados não correspondam ao mesmo conjunto de operações, não assegurando assim uma completa eliminação de todas as operações internas ocorridas no exercício económico, como seria desejável. Pode também originar uma subestimação da efetiva dimensão das diferenças de conciliação, dado que diferenças de sinal contrário entre as diversas entidades do grupo tenderão a anular-se.

A consolidação por identificação e eliminação de operações internas é um processo bastante mais moroso e dispendioso no que diz respeito aos recursos a afetar e informação a processar. No entanto apresenta também vantagens, nomeadamente no que diz respeito à identificação tempestiva das situações que contribuem para que os saldos entre as entidades do grupo não se anulem perfeitamente.

Após a realização das operações de consolidação são elaboradas as demonstrações financeiras consolidadas, encontrando-se previstas para o ano de 2015 as seguintes demonstrações financeiras:

Quadro 4 – Demonstrações financeiras consolidadas - exercício de 2015

Manual de Consolidação do Ministério da Saúde - 2015	
Perímetros de Consolidação	Demonstrações Financeiras Consolidadas
Consolidação Orçamental do Ministério da Saúde	<ul style="list-style-type: none">• Mapa de Fluxos de Caixa de Operações Orçamentais• Despesa por Classificação Económica (mapa consolidado do Programa – BIORC)
Consolidação Patrimonial do Ministério da Saúde	<ul style="list-style-type: none">• Balanço• Demonstração dos Resultados por natureza• Demonstração de Fluxos de Caixa (método direto)• Anexos às Demonstrações Financeiras
Consolidação Patrimonial do Serviço Nacional de Saúde	<ul style="list-style-type: none">• Balanço• Demonstração dos Resultados por natureza• Demonstração de Fluxos de Caixa (método direto)• Anexos às Demonstrações Financeiras

Fonte: Manual de consolidação de contas do MS - 2015.

8.2. O reporte das demonstrações financeiras das entidades consolidadas

Tal como referido no ponto anterior, para efeitos da consolidação do MS do exercício de 2015, as entidades pertencentes ao grupo encontravam-se obrigadas a remeter à ACSS a informação necessária até ao dia 22 de abril de 2016⁴⁷.

Porém, de um universo de 64 entidades incluídas no perímetro de consolidação do MS, apenas 44% (28) das entidades cumpriu o prazo definido para envio da informação. O atraso no envio da informação por parte das instituições pertencentes ao grupo foi, portanto, generalizado.

⁴⁷ Prazo fixado através da Circular Normativa n.º 7/2016/DFI/UOC/ACSS, de 24 de março.



De facto, das 53 entidades pertencentes ao SNS 51% (27) não cumpriu com o prazo estabelecido pela entidade consolidante. Acresce que uma dessas entidades não chegou a reportar a totalidade da informação solicitada, dado que não remeteu o balancete de operações intragrupo.

No que diz respeito às entidades do perímetro de consolidação do MS não pertencentes ao SNS a situação de remessa da informação fora do prazo foi ainda mais acentuada. De um total de 11 entidades, apenas 2 cumpriram o prazo definido para envio da informação, o que representa uma taxa de incumprimento de 82%.

A elaboração e aprovação dos documentos de prestação de contas

O incumprimento dos prazos para elaboração e remessa da informação financeira não se verificou apenas no que diz respeito à produção da informação necessária para a consolidação de contas. Com efeito, os atrasos das entidades consolidadas na elaboração dos documentos de prestação de contas, incluindo o relatório de atividades/relatório e contas, a CLC e o relatório e parecer do fiscal único, são também recorrentes.

Note-se que, verificado o não cumprimento do prazo legal de apresentação dos documentos de prestação de contas do ano de 2015 ao TC⁴⁸ por seis entidades do MS, realizou-se uma auditoria à prestação de contas por entidades do MS, tendo o Tribunal decidido *“Abrir processos autónomos de multa, nos termos do disposto nos artigos 58º, n.º 4, e 78º, n.º 4, alínea e), ambos da Lei n.º 98/97, de 29 de agosto, alterada e republicada pela Lei n.º 20/2015, de 9 de março, relativamente aos responsáveis indiciados.”*⁴⁹.

O Tribunal recomendou ainda aos conselhos de administração das entidades auditadas que implementassem procedimentos de controlo que garantam a preparação oportuna dos documentos de prestação de contas para não comprometer a fiabilidade das contas consolidadas do MS e do SNS, bem como a sua aprovação e apresentação ao TC.

Já no âmbito dos trabalhos da presente auditoria, identificaram-se falhas na instrução completa da prestação de contas ao TC, com especial relevância para as CLC. Das entidades do grupo obrigadas a CLC com fiscal único nomeado (52)⁵⁰, 27 (51%) tiveram a CLC emitida até ao final do prazo [30 de abril de 2016]. Das entidades que apresentaram CLC com atraso, seis registaram atrasos superiores a seis meses na emissão da CLC, sendo que uma dessas entidades apenas concluiu o relatório e contas de 2015 em janeiro de 2017.

No que diz, ainda, respeito à prestação de contas das entidades do perímetro de consolidação deve salientar-se a existência de atrasos substanciais por parte da Tutela na aprovação de contas de entidades do perímetro de consolidação do MS. Refira-se, a título de exemplo, o caso da SPMS cujos documentos de prestação de contas, não foram aprovados pelos referidos membros do Governo desde a criação da empresa, em 2010.

Este atraso na aprovação das contas pela Tutela não pode deixar de levar à conclusão que não está a ser efetuado um acompanhamento adequado da gestão destas entidades.

⁴⁸ A remessa intempestiva e injustificada das contas ao Tribunal constitui uma infração financeira, imputável aos membros dos conselhos de administração, punível com multa a fixar entre o limite mínimo de € 510,00 (5 Unidades de Conta - UC) e o limite máximo de € 4.080,00 (40 UC).

⁴⁹ Relatório n.º 1/2017 – 2.ª Secção.

⁵⁰ Duas entidades do grupo não tinham fiscal único nomeado para o exercício de 2015.



A não aprovação tempestiva das contas pela Tutela tem ainda duas consequências. Por um lado, leva à existência de ênfases e reservas nas CLC relativas ao facto dos relatórios e contas dos anos anteriores não estarem aprovados, o que significa que são ainda passíveis de ser alterados. Por outro lado, implica que algumas entidades do SNS apenas estejam a publicitar no seu sítio na *internet* os relatórios aprovados pela Tutela, o que prejudica a transparência na medida em que não está a ser divulgada de forma tempestiva essa informação.

Neste âmbito, o MS informou que *“Em 2014 a Administração Central do Sistema de Saúde, IP (ACSS) enfrentava uma falta significativa de recursos humanos, que não permitia fazer atempadamente a análise da prestação de contas das entidades do SNS.*

Neste enquadramento, realizou-se a 11 de abril de 2014 uma reunião entre os dirigentes máximos da ACSS e da Direção-Geral do Tesouro e Finanças (DGTF), na qual foi acordado que a análise dos documentos de prestação de contas das entidades da saúde seria efetuada por esta última entidade, atendendo não apenas à sua experiência nestes temas, mas também à dificuldade de realizar este trabalho na ACSS devido à falta de recursos humanos.

(...)

Assim, desde o exercício de 2013 que a prestação de contas das entidades públicas empresariais da saúde é apresentada à ACSS e à DGTF, sendo esta última entidade a que realiza a análise e a submete a despacho do membro de Governo responsável pela área correspondente.

Após despacho de conformidade do Secretário de Estado com a tutela das entidades públicas empresariais o processo é enviado ao Ministério da Saúde. Após concordância do Secretário de Estado da Saúde, o processo é devolvido ao Ministério das Finanças. O despacho de aprovação final é efetuado apenas pelo Secretário de Estado do Tesouro.”.

O MS não adianta, no entanto, porque razão, encontrando-se a análise dos documentos de prestação de contas entregue à Direção-Geral do Tesouro e Finanças (DGTF) desde o exercício de 2013, o que permite obviar à falta de recursos humanos por parte da ACSS, não está a ser assegurada a aprovação tempestiva dos relatórios e contas das entidades do MS.

Testes à fiabilidade da informação financeira remetida pelas entidades do perímetro para o processo de consolidação de contas do MS

Com o objetivo de aferir se as diferenças de conciliação observadas na Conta Consolidada do MS decorrem de erros no reporte da informação para o processo de consolidação, procedeu-se a uma análise à informação financeira reportada pelas entidades que integram o perímetro MS para o processo de consolidação.

Os primeiros testes realizados correspondem a testes em que se comparou a informação constante dos ficheiros de custos, proveitos e de acréscimos e diferimentos com a informação financeira constante dos documentos de prestação de contas das entidades. Nestes testes não se apuraram diferenças significativas.

Já os testes realizados envolvendo a comparação entre a informação reportada no âmbito do processo de consolidação de contas e a constante dos registos contabilísticos remetidos ao TC revelaram a existência de divergências significativas.



Refira-se, a título de exemplo, o caso do Instituto Português de Sangue e Transplantação, IP (IPST) que, na contabilidade, por comparação com o reportado à ACSS, apresentava registos divergentes nas contas 712 e 612.

Confrontado o IPST sobre a referida divergência, o mesmo informou que *“No preenchimento do ficheiro da consolidação enviado à ACSS, inicialmente foi utilizado a versão do ficheiro Dfs.2014, que, entretanto, verificou-se estar desatualizado. (...). Ao fazer copiar/colar os valores para o ficheiro Dfs_2015 por lapso não se teve em conta que a localização da entidade 1044 – C.H. Alto Ave, EPE havia sido alterada para o final da linha/coluna o que provocou inadvertidamente o carregamento dos valores nas colunas erradas, bem como a omissão do valor referente ao Hospital de Guimarães – € 145.226,88, resultado da fusão com o C.H. Alto Ave, EPE. Também por lapso o valor da entidade Centro Hospitalar Cova da Beira, EPE – € 439.925,48 foi carregado como pertencente a uma entidade fora do perímetro.”*

Também o saldo da rubrica “271914 – Outros acréscimos de proveitos - ARS” não era coincidente, tendo o IPST informado que *“A diferença entre o valor do extrato da conta 271914 – ARS e o valor reportado na 271 (ARSLVT e ARSN) reside no facto de quando efetuada a especialização foram lançados € 6.366,07 que na realidade deveriam estar na conta 271913. Esta situação quando foi detetada o ano já estava encerrado.”*

De acordo com informação do IPST, a informação remetida à ACSS, no âmbito da consolidação de contas de 2015, foi efetuada em termos globais e não parciais, não tendo sido solicitado pela ACSS qualquer correção aos dados reportados, apenas a substituição do ficheiro de 2014 pelo ficheiro de 2015.

Também no Centro Hospitalar de Vila Nova de Gaia/Espinho, EPE (CHVNGE) foram identificadas divergências, designadamente nas contas de acréscimos e diferimentos.

De facto, o CHVNGE não reportou na informação remetida à ACSS, no âmbito da consolidação de contas, o saldo da conta “271914 – Outros acréscimos de proveitos - ARS”, no total de € 119.312,96, bem como o saldo da conta “271911 – Outros acréscimos de proveitos - ACSS”, no total de € 88.466.495,85. Questionado no âmbito da presente auditoria sobre as falhas detetadas, o CHVNGE informou não ser *“(…) norma do CHVNGE fazer especialização por entidade. Por esse motivo não foi considerada no ficheiro de consolidação.”* Ou seja, como os registos/lançamentos contabilísticos não tinham uma “entidade” associada (foram utilizados códigos residuais – 9999992 - Especializações e 9999998 – Regularizações) a informação não foi extraída e reportada no ficheiro das relações intragrupo.

Note-se que, esta situação foi detetada e corrigida pela ACSS por confronto da informação remetida pelo CHVNGE com o balancete do centro hospitalar, o que só foi possível pelo desdobramento nas contas financeiras atualmente vigente no POCMS. Porém, salienta-se que as rubricas do Plano de Contas devem refletir a natureza das contas e não as entidades a que respeitam.

Finalmente, refira-se que esta situação (registos contabilísticos sem entidade associada) foi identificada em outras entidades analisadas, pelo que se justifica a emissão de normas e/ou introdução de mecanismos/parametrizações que impeçam registos contabilísticos sem entidade associada, designadamente através de gestão centralizada dos dados mestres das entidades e uma associação/validação com o número de identificação fiscal.



Em contraditório, a Presidente do Conselho Diretivo da ACSS refere que “(...) prevê dar continuidade ao trabalho que foi realizado e que ainda se encontra em curso junto das entidades do perímetro de consolidação, por forma a mitigar erros e falhas na informação financeira (...)”.

8.3. As reservas dos ROC às contas das entidades consolidadas

Em 2015, das 64 entidades do perímetro de consolidação de contas do MS, 54 estavam sujeitas a revisão legal das contas. No entanto, por falta de nomeação do fiscal único, não foram sujeitas a exame as contas do Centro Hospitalar Psiquiátrico de Lisboa e do Centro Hospitalar do Oeste.

De entre as entidades que, nesse ano, não estavam sujeitas a revisão legal das contas, a única que foi considerada como componente significativo foi a ADSE, cujo valor agregado no Balanço do MS representa cerca de 5,3% do total⁵¹.

Em 2015, das 52 entidades do perímetro que foram objeto de revisão legal das contas, 50 apresentaram reservas e/ou ênfases nas CLC (5 entidades (SPMS – Serviços Partilhados do Ministério da Saúde, EPE; Centro Hospitalar do Médio Tejo, EPE; Hospital do Espírito Santo - Évora, EPE; Centro Hospitalar do Barreiro-Montijo, EPE e Hospital de Guimarães, EPE) apresentaram CLC sem reservas, mas com ênfases e 45 (87%) apresentaram CLC com opinião qualificada, ou seja, em que um ou mais *itens* das demonstrações financeiras foram objeto de reserva, o que é evidência da existência de riscos consideráveis de distorção material nas demonstrações financeiras consolidadas). Com efeito, apenas 2 entidades (Entidade Reguladora da Saúde⁵² e Autoridade Nacional do Medicamento e Produtos de Saúde, IP - INFARMED) apresentaram CLC “limpas”, ou seja, sem reservas ou ênfases.

Como termo de comparação veja-se, por exemplo, o Relatório de Auditoria do TC ao controlo do SEE efetuado pelo MF – Relatório nº 16/2016 – 2ª Secção – em que num conjunto de 100 empresas públicas⁵³, em 2013, e 119 empresas, em 2014, se apurou que “(...) 30% das empresas em 2013 e 20% das empresas em 2014 apresentavam reservas nas respetivas certificações legais de contas.”.

No exercício de 2015 as CLC das entidades do perímetro de consolidação do MS continham um total de 121 reservas e de 142 ênfases, o que representa uma média de 2,3 reservas e de 2,7 ênfases, por entidade.

Note-se que, a maioria das reservas emitidas corresponde a reservas de limitação de âmbito, ou seja, reservas originadas ou pelo facto de o ROC se ver impedido ou inibido de aplicar procedimentos de auditoria que considere indispensáveis e não possam ser substituídos por procedimentos alternativos, ou em que, no seu entendimento, a informação, documentação e os registos contabilísticos se revelam inadequados e o sistema de controlo interno se revela ineficaz, estando por isso o ROC limitado na sua capacidade de obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas para formar a sua opinião.

⁵¹ O peso de cada entidade é obtido pelo rácio do ativo líquido de cada entidade face ao valor agregado dos Balanços das entidades do grupo antes das anulações de operações internas.

⁵² Note-se, porém, que o TC emitiu um juízo desfavorável sobre a fiabilidade das demonstrações financeiras da Entidade Reguladora da Saúde do exercício de 2015, considerando que os documentos de prestação de contas não refletem de forma verdadeira e apropriada a situação económica, financeira e patrimonial da ERS. Vide Verificação externa da conta de 2015 da ERS. Relatório VEC n.º 5/2016 – 2.ª Secção.

⁵³ Excluindo as empresas dos setores da saúde, da defesa, da cultura e da educação e incluindo empresas em liquidação.



A existência destas reservas não pode deixar de ser interpretada como evidência da existência de fragilidades nos sistemas de controlo interno, nos registos e nos procedimentos contabilísticos das entidades do grupo.

As reservas mais relevantes em termos quantitativos são as que respeitam a questões relacionadas com problemas de certificação de saldos de terceiros, envolvendo problemas com as respostas à circularização, confirmação e reconhecimento de saldos, tendo-se identificado 35 reservas relacionadas com esta temática. A estas reservas juntam-se mais 6 ênfases sobre o mesmo assunto. Esta situação também é conhecida da entidade consolidante que, a este propósito, referiu que *“(…) na grande maioria dos casos, as demonstrações financeiras têm vindo a ser acompanhadas de CLC que contêm uma reserva relacionada com a impossibilidade de se aferir da razoabilidade dos montantes registados pelas entidades, nomeadamente quanto aos saldos devedores de fornecedores ou contas a receber, por dificuldade de confirmação dos saldos de clientes e outros devedores.”*.

Em termos quantitativos também se notam as reservas relacionadas com o registo, a propriedade, a valorização, a contabilização, e a salvaguarda de bens do imobilizado corpóreo, nomeadamente dos edifícios onde as entidades exercem a sua atividade e dos terrenos nos quais se encontram implantados. Existem 30 reservas deste tipo, nas quais se incluem as que referem a ausência de seguros sobre esses bens e a insuficiência de informação sobre subsídios ao investimento recebidos, com influência na correta contabilização da especialização de proveitos e nas amortizações. A estas 30 reservas há que adicionar 18 ênfases relacionadas com o mesmo assunto.

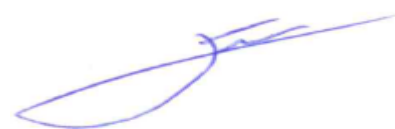
Sobre esta matéria, a Presidente do CD da ACSS, em contraditório, refere que *“(…) este assunto tem merecido atenção e diligência junto das entidades e ou da Secretaria-Geral do Ministério da Saúde, no sentido de se regularizar todas as situações identificadas, algumas das quais envolvendo complexas tramitações administrativas, não dependentes da atuação da ACSS.”*.

Refere, ainda, que *“Dado que as competências relacionadas com a gestão do património do MS e das entidades por ele tituladas, bem como a articulação com os serviços responsáveis pelo património do Estado estão cometidas à Secretaria Geral do Ministério da Saúde, a ACSS tem procedido ao encaminhamento deste tipo de assunto, solicitando àquela entidade o desenvolvimento dos procedimentos aplicáveis. Sem prejuízo deste encaminhamento, a ACSS tem acompanhado a evolução da situação através da informação recebida, relatada nomeadamente no âmbito dos relatórios de execução trimestrais resultantes da concretização do Despacho n.º 7709-B/2016 do Secretario de Estado da Saúde, fazendo insistência sempre que possível.”*.

A incerteza introduzida nos registos contabilísticos e nas demonstrações financeiras relacionadas com a formalização, faturação e encerramento dos contratos-programa nos hospitais do SEE também assume alguma relevância, tendo sido identificadas 9 reservas e 21 ênfases relacionadas com esta matéria.

Destaca-se, ainda, a existência de 5 reservas de limitação de âmbito relacionadas com a certificação dos saldos de existências ou com o apuramento do custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas e 9 reservas e 3 ênfases relacionadas com as provisões para riscos e encargos e para cobranças duvidosas.

No que diz respeito às ênfases, identificou-se um grande número de ênfases relacionadas com políticas contabilísticas, existência de regularizações relevantes face a anos anteriores e quanto ao normativo contabilístico aplicável às entidades.



Finalmente, destacam-se as ênfases que respeitam à situação financeira das entidades do grupo. Identificaram-se 21 ênfases referentes à existência de Fundos Próprios negativos nas entidades e 6 ênfases que indicavam que metade do capital social se encontrava perdido. Como é referido pelos ROC, estas situações, dada a natureza pública das instituições do MS, não colocam em causa a continuidade das operações destas instituições. No entanto, a deterioração da situação financeira das entidades constitui um risco acrescido quanto à necessidade de reforço de capital através de fundos públicos.

8.4. Diferenças de conciliação e *plug accounts*

O Relatório de Consolidação de 2015 é um documento sobretudo descritivo que, no essencial, reproduz informação que consta do Manual de Consolidação (nomeadamente quanto ao enquadramento legal, ao perímetro e ao método) e que assinala que se efetuaram as operações previstas nesse manual.

No entanto, o Relatório não detalha especificamente quais as validações e quais os ajustamentos e correções efetuadas. Note-se que, essa informação assume particular relevância na auditabilidade da Conta Consolidada do MS, na medida em que a própria necessidade de efetuar ajustamentos e correções é o reflexo ou de insuficiências na prestação de informação à entidade consolidante ou de erros ou omissões nos registos contabilísticos das entidades do grupo.

A informação essencial para o processo de consolidação é reportada pelas entidades do grupo através do denominado “ficheiro auxiliar de consolidação”. Trata-se de um ficheiro em formato *xlsx*⁵⁴, preenchido manualmente, que contém informação referente às demonstrações financeiras a consolidar (Balanço, Demonstração de Resultados e Mapa de Fluxos de Caixa) e às operações internas e saldos com cada entidade do grupo. Regra geral, a informação solicitada reporta-se a contas com um máximo de desagregação de três dígitos.

Para as entidades do SNS é solicitada informação adicional ao nível dos balancetes analíticos (informação que não é solicitada às entidades do grupo MS não pertencentes ao SNS). Essa informação assume um papel fulcral no processo de consolidação dado que a sua natureza desagregada⁵⁵ permite aproveitar o facto do POCMS incluir na sua estrutura contas específicas para saldos e operações com entidades do perímetro de consolidação, o que permite confirmar, e se necessário corrigir, divergências entre a informação reportada no ficheiro auxiliar de consolidação e os registos contabilísticos de cada uma das entidades do grupo MS.

⁵⁴ Ficheiro do *Microsoft Excel* ©.

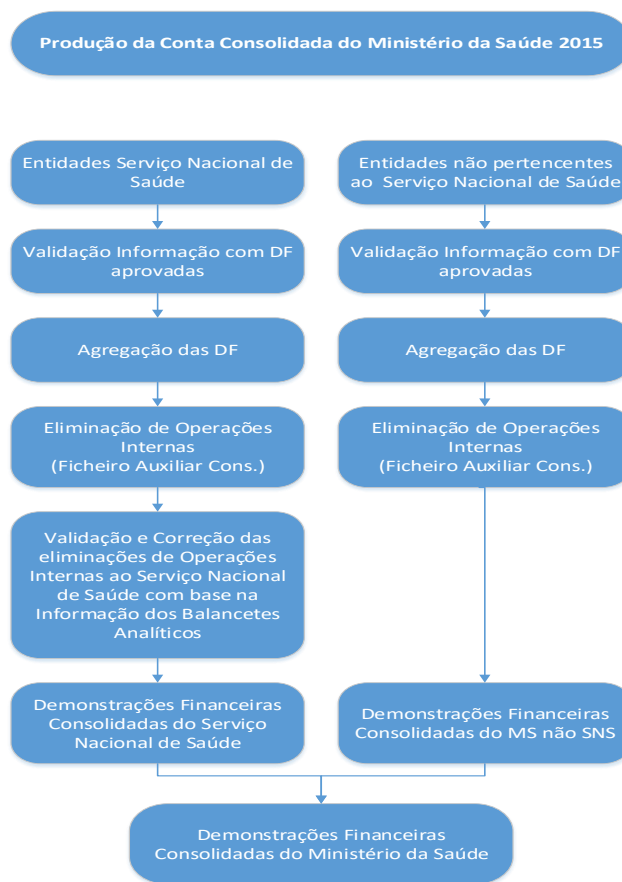
⁵⁵ Os balancetes analíticos incluem todas as contas e subcontas do POCMS que, no início de cada ano são publicadas pela ACSS.



As demonstrações financeiras consolidadas do MS resultam da junção de duas operações que decorrem em paralelo (elaboração de demonstrações financeiras consolidadas do SNS e elaboração das demonstrações financeiras consolidadas das entidades do MS não pertencentes ao SNS). Essas duas operações seguem esquematicamente o processo descrito na figura.

Os procedimentos de auditoria executados nesta fase permitiram confirmar que, no âmbito do processo de consolidação, todos os componentes do grupo foram incluídos nas demonstrações financeiras do grupo e validar que as demonstrações financeiras dos componentes incluídas no processo de consolidação para efeitos da agregação correspondem às demonstrações financeiras aprovadas e apresentadas ao TC⁵⁶, não tendo sido identificadas diferenças relevantes para o processo de consolidação.

Figura 2 – Processo de elaboração da Conta Consolidada



Fonte: Elaboração própria.

No que diz respeito à adequação dos ajustamentos efetuados para efeitos da preparação e apresentação das demonstrações financeiras deve destacar-se a necessidade de introduzir nas demonstrações financeiras ajustamentos “*ad hoc*”. Esses ajustamentos designados como *plug accounts*⁵⁷ destinam-se a suprir distorções na estrutura das demonstrações financeiras originadas pela existência de diferenças de conciliação entre as entidades do grupo, nomeadamente a equilibrar o Balanço, a corrigir o resultado líquido consolidado e a conciliar as disponibilidades líquidas iniciais e finais na Demonstração de Fluxos de Caixa.

Dada a natureza das operações internas entre as entidades do perímetro de consolidação do MS, em que a cada Custo, Passivo e Pagamento a eliminar deveria corresponder, na entidade parceira, respetivamente, um Proveito, um Ativo e um Recebimento de valor idêntico, os valores agregados das eliminações em cada uma das demonstrações financeiras deveriam anular-se, não devendo ser necessária a utilização de *plug accounts*.

No entanto, não é isso que se verifica nas demonstrações financeiras consolidadas do MS e do SNS. De facto, não só se constata a utilização de *plug accounts* nas demonstrações financeiras, como se verifica que as mesmas assumem valores significativos.

⁵⁶ Esta verificação apenas foi efetuada em relação ao Balanço e à Demonstração de Resultados.

⁵⁷ Vide Baker, H. Kent e Riddick, Leigh A. (2013) *Internacional Finance: A survey*. Oxford University.



Antes da introdução de quaisquer validações e correções pela ACSS, os ativos de operações internas reportados pelas entidades consolidadas totalizavam € 4.992.183.612,84, enquanto que os passivos reportados para anulação correspondiam a apenas € 2.769.487.314,08. Assim, existia no Balanço uma diferença entre ativos e passivos a anular no valor de € 2.222.696.298,76.

Essa diferença substancial tinha, em grande medida, origem na existência de diversos erros no reporte da informação por parte das entidades do grupo, alguns dos quais erros evidentes.

A título de exemplo, nota-se que 10 instituições reportaram ativos a eliminar em contas de depósitos em instituições financeiras e caixa, no valor de € 1.031.200.465,72, ou seja, saldos que pela sua natureza e pela natureza das instituições envolvidas (entidades financeiras e IGCP) não devem ser anulados no âmbito da consolidação de contas. Uma outra entidade reportou para anulação uma provisão para riscos e encargos para com entidades do perímetro de consolidação. Subtraindo este valor aos ativos reportados obtém-se um valor para os ativos de € 3.960.983.147,12.

Deve salientar-se, também, que mais de uma dezena de entidades (12) cometeu um outro erro evidente, ao reportar operações internas relativas quer a contas de resultados transitados, quer a contas de resultados líquidos do exercício, o que demonstra que não terão compreendido ou ficado totalmente esclarecidas com as instruções de preenchimento do ficheiro auxiliar de consolidação. Estas 12 entidades reportaram, por erro, no ficheiro auxiliar de consolidação, operações internas nas contas de resultados transitados no valor de € 1.640.636.409,85.

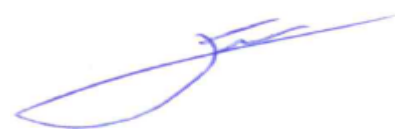
No que diz respeito à Demonstração de Resultados as diferenças agregadas no reporte de informação eram menores. Globalmente, foram reportados à entidade consolidante custos internos no valor de € 4.989.148.211,89 e proveitos no valor de € 5.097.941.293,84, o que representa uma diferença de € 108.793.081,95.

Na Demonstração de Resultados também se verificou pelo menos um erro de reporte evidente. O Centro Hospitalar do Médio Ave, EPE, não reportou qualquer proveito interno (pese embora seja financiado através de contrato-programa). Caso tivesse reportado corretamente esses proveitos alargar-se-ia a diferença global entre os proveitos totais e os custos totais.

Com base na informação recebida das entidades, a ACSS, por forma a reduzir as discrepâncias entre a informação reportada e as contas aprovadas pelas entidades do grupo, utiliza a informação dos balancetes analíticos para introduzir alguns ajustamentos. Esses ajustamentos são possíveis devido à estrutura do POCMS⁵⁸, que inclui diversas contas que se destinam especificamente ao registo de operações com entidades do perímetro de consolidação do MS.

⁵⁸ Por exemplo, os saldos da conta 2151 deveriam ser anulados no âmbito do processo de consolidação, dado que, por definição, teriam correspondência em passivos de entidades do perímetro. A conta 2151 – Instituições do Ministério da Saúde, encontra-se subdividida da seguinte forma:

215 – Instituições do Estado
2151 – Instituições do Ministério da Saúde
 21511 – ACSS, IP
 21512 – Instituições do SPA/SNS
 21513 – Instituições do SEE
 21514 – ARS, IP
 21519 – Outras Instituições do Ministério da Saúde.



No entanto, como apenas são solicitados os balancetes analíticos às entidades do SNS, e nem todas as entidades do SNS os disponibilizaram⁵⁹, o âmbito das correções foi limitado.

Os ajustamentos introduzidos no exercício de 2015 no Balanço foram particularmente expressivos nos passivos reportados, tendo aumentado mais de € 732 milhões devido, essencialmente, a ajustamentos na conta 2195 – Adiantamentos do contrato-programa – ACSS. No que diz respeito aos ativos o valor global destes ajustamentos foi menor (aumento de cerca de € 38 milhões), embora este valor resulte essencialmente de duas operações de sinal contrário: foi efetuado um ajustamento positivo na conta 27911 – Outros acréscimos de proveitos – Instituições do MS, de aproximadamente € 363 milhões e, em sentido inverso, foi efetuado um ajustamento negativo de aproximadamente € 333 milhões na conta 2151 – Clientes, Utentes e Instituições do Estado – Instituições do MS.

Efetuados estes ajustamentos, são subtraídos os valores das operações intragrupo aos valores agregados do Balanço de todas as entidades do perímetro de consolidação. De modo a que a informação do Balanço consolidado seja coincidente com a da Demonstração de Resultados consolidada é também subtraído o resultado líquido do exercício das operações de anulação de custos e de proveitos na Demonstração de Resultados⁶⁰.

No âmbito do processo de auditoria confirmou-se o resultado da agregação dos Balanços dos componentes do grupo, assim como a correção das operações aritméticas de anulação das operações internas.

No processo de consolidação foram anulados ativos no valor de € 3.999.269.600,76, enquanto que os passivos e os capitais próprios anulados se ficaram pelos € 3.561.353.833,75. Foi, assim, necessário proceder a um ajustamento no Balanço de modo a que o mesmo estivesse equilibrado. Este tipo de ajustamento, em que são inscritos valores nas demonstrações financeiras com o único propósito de equilibrá-las e corrigir inexatidões, é designado por *plug account*.

De acordo com a Manual de Consolidação esse ajustamento é efetuado numa rubrica das contas de terceiros. Dado que o Balanço se encontrava desequilibrado do lado do ativo foi efetuado no ativo um ajustamento de € 437.915.767,01 (8,4% do Ativo).

⁵⁹ O Centro Hospitalar do Barreiro-Montijo, EPE, não disponibilizou esta informação no âmbito do processo de consolidação de 2015.

⁶⁰ Ou seja, é eliminada a *plug account* da Demonstração de Resultados à soma dos resultados líquidos do exercício de todas as entidades do grupo MS.



Figura 3 – Plug account do Balanço - 2015



Fonte: Elaboração própria.

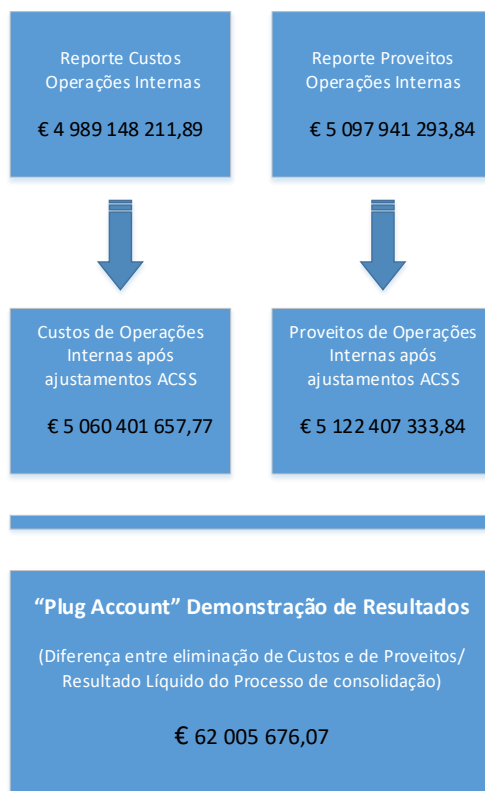
Na Demonstração de Resultados consolidada do ano de 2015 o procedimento de elaboração foi semelhante ao descrito para o Balanço. Com base no reporte de informação por parte das entidades do grupo MS através do ficheiro auxiliar de consolidação e com recurso aos balancetes analíticos são efetuados ajustamentos aos valores dos proveitos e dos custos reportados com o objetivo de suprir erros e inconsistências no reporte de informação. Após essas correções, a Demonstração de Resultados consolidada é obtida por anulação desses proveitos e desses custos ao valor agregado das Demonstrações de Resultados de todas as entidades do perímetro de consolidação do grupo MS.

No caso da Demonstração de Resultados foram efetuados ajustamentos positivos nos custos de aproximadamente € 71 milhões e nos proveitos no valor aproximado de € 24 milhões.

À semelhança do efetuado para o Balanço, no âmbito do processo de auditoria confirmou-se o resultado da agregação das Demonstrações de Resultados das componentes do grupo, assim como a correção das operações aritméticas de anulação das operações internas.



Figura 4 – Plug account da Demonstração de Resultados – 2015



Fonte: Elaboração própria.

A anulação dos custos e dos proveitos após correções, deu origem a uma *plug account* no valor de € 62.005.676,07 decorrente de uma anulação de proveitos superior à anulação de custos.

Na Demonstração dos Fluxos de Caixa também se revelou a existência de uma *plug account* expressiva. Neste caso, a informação reportada pelas entidades integradas no perímetro de consolidação sobrestimou os valores em caixa em cerca de € 230 milhões, face aos valores revelados nos seus registos contabilísticos.

A ACSS, enquanto entidade consolidante, na apresentação das demonstrações financeiras consolidadas identifica as *plug accounts* como diferenças de conciliação. Ora, esta equivalência entre os dois termos não é adequada dado que pode levar a uma perceção incorreta sobre a dimensão dos saldos e montantes não conciliados no processo de consolidação de contas. A dimensão efetiva das diferenças de conciliação é subestimada, dado que no processo de agregação as diferenças de sinal contrário tendem a compensar-se.

As diferenças de conciliação não são passíveis de compensação entre si. Uma diferença de conciliação de um saldo por excesso entre duas entidades não pode ser compensada por uma diferença de conciliação por defeito, no mesmo valor, entre essas mesmas entidades e levar à conclusão que estas diferenças não existem ou não representam distorções nas demonstrações financeiras consolidadas.

As distorções nas demonstrações financeiras não são apenas referentes ao valor do ativo, do passivo ou dos Fundos Próprios no Balanço e ao resultado líquido do exercício na Demonstração de Resultados. Segundo a ISSAI 1450 – avaliação de distorções verificadas durante a auditoria - uma distorção é entendida como uma diferença entre a quantia, classificação, apresentação ou

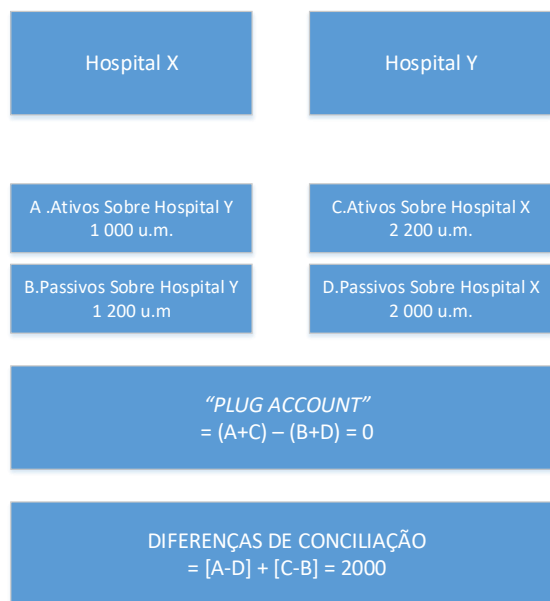


divulgação de um *item* relatado nas demonstrações financeiras e a quantia, classificação, apresentação ou divulgação que é exigida para o *item* estar de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável. Nesse sentido, cada diferença de conciliação entre duas entidades corresponde a pelo menos uma distorção não sendo razoável que distorções de sinal contrário possam compensar-se.⁶¹

A diferença entre os dois conceitos é ilustrada na figura seguinte em que, por simplificação se considera a consolidação de apenas duas instituições – o Hospital X e o Hospital Y -. Neste exemplo, apesar de não ser necessária *plug account*⁶², dado que os montantes de ativos e de passivos a anular no âmbito do processo de consolidação são idênticos, é possível constatar que em nenhum dos casos estão conciliados os ativos e passivos recíprocos.

Nas contas consolidadas do MS do exercício de 2015 também se verifica que as diferenças de conciliação apuradas são bastante superiores aos montantes inscritos nas *plug accounts*.

Figura 5 – *Plug account* e diferenças de conciliação



Fonte: Elaboração própria.

Para apurar a dimensão dessas diferenças de conciliação foram elaboradas duas matrizes, uma para o Balanço e outra para a Demonstração de Resultados nas quais se comparam, instituição a instituição, os montantes reportados como ativos e passivos, por um lado, e como custos e proveitos, por outro.

A matriz do Balanço⁶³, utilizando a definição de diferenças de conciliação acima ilustrada, revelou a existência de diferenças de conciliação no valor de € 3.982.882.900,71 no grupo, das quais cerca de 82% são entre a ACSS e as unidades de saúde do SEE e cerca de 5% entre a ACSS e as ARS.

Dado o papel central desempenhado pela ACSS, no âmbito do processo de financiamento do SNS, não é surpreendente constatar que a maioria das diferenças de conciliação ocorra entre a ACSS e os restantes elementos do grupo.

Segundo a análise realizada, cerca de 87%⁶⁴ das diferenças de conciliação envolvem a ACSS. Excluindo as diferenças de conciliação que envolvem a ACSS, o montante global dessas diferenças reduz-se para € 511.234.699,83.

⁶¹ As diferenças de conciliação podem ter diversas causas e impactos diferenciados na qualidade das contas consolidadas os quais não são, necessariamente, proporcionais ao seu valor.

⁶² Vide Maher, Michael W., Stickney, Clyde P. e Weil, Roman L. (2011). *Managerial Accounting – An Introduction to Concepts, Methods, and Uses*. South-Western Cengage Learning.

⁶³ Nesta análise já se eliminaram do Balanço os ativos reportados erradamente nas rubricas de caixa e de depósitos em instituições financeiras. Caso não se tivesse efetuado essa correção de um erro evidente, o montante das diferenças de conciliação atingiria os € 4.715.836.656,21.

⁶⁴ € 3.471.648.200,89.



Foi possível constatar também uma elevada assimetria na origem das maiores diferenças de conciliação. De um universo de 64 entidades as relações entre apenas 7 são responsáveis por cerca de 65% das diferenças de conciliação.

Apresenta-se, de seguida, uma submatriz^{65,66} da matriz principal de diferenças de conciliação, contendo apenas as diferenças de conciliação apuradas entre essas 7 entidades.

Quadro 5 – Submatriz de diferenças de conciliação - Balanço

	ACSS	ARS Norte	ARS Centro	Hosp Garcia de Orta	CH Lisboa Ocidental	CH Lisboa Norte	CH Universitário Coimbra	CH Algarve
ACSS	75 193 306,32 €	256 227,08 €	207 785,50 €	260 844 466,73 €	276 760 191,69 €	290 757 965,84 €	62 578 598,30 €	40 313 837,68 €
ARS Norte	64 369 215,85 €	-	40 919,59 €	- €	-	6 410,44 €	1 638,58 €	- €
ARS Centro	57 100 879,88 €	269 981,32 €	-	2 039,23 €	3 095,05 €	98 919,42 €	19 461 370,06 €	- €
Hosp Garcia de Orta	263 239 448,21 €	- €	175,06 €	- €	5 255,40 €	- €	- €	9 162,48 €
CH Lisboa Ocidental	302 058 394,54 €	53 390,43 €	116 157,95 €	67 952,45 €	- €	227 672,78 €	18 398,03 €	83 712,29 €
CH Lisboa Norte	337 341 602,90 €	483 078,23 €	169 844,17 €	172,30 €	111 525,08 €	- €	1 917,63 €	2 995,80 €
CH Universitário Coimbra	297 966 568,79 €	100 499,11 €	20 393 143,56 €	93,00 €	5 340,78 €	258,20 €	- €	124,00 €
CH do Algarve	219 387 471,84 €	311,38 €	- €	- €	192,70 €	261,67 €	- €	- €

Fonte: Elaboração própria com base nos ficheiros auxiliares de consolidação enviados pelas entidades à ACSS em 2015.

As diferenças de conciliação na Demonstração de Resultados totalizam € 571.705.863,82, dos quais € 102.440.040,00 correspondem à entrega do saldo de gerência de 2014 do INFARMED à ACSS. Dos restantes € 469.265.823,82 de diferenças de conciliação, a maioria também envolve as operações com a ACSS. O valor agregado das diferenças de conciliação excluindo a ACSS, ou seja, as diferenças de conciliação entre as restantes entidades do grupo, são de € 135.626.456,46, ou seja, menos de 30% do total. Se adicionalmente excluirmos as diferenças de conciliação envolvendo as ARS, o valor por conciliar reduz-se para € 64.547.876,15, *i.e.*, cerca de 11% do total.

As 10 diferenças de conciliação mais elevadas, representam € 200.166.326,37. Se a estas diferenças acrescentarmos a referente ao saldo de gerência do INFARMED e a referente aos lançamentos da ACSS, relacionados com as convenções internacionais que, por falta de informação, não conseguiu especializar por entidade, verificamos que estas 12 operações correspondem a € 365.086.184,83,

⁶⁵ Em cada célula da matriz encontra-se o valor absoluto da diferença entre o ativo reportado pela entidade indicada em cada linha e o passivo de cada uma das entidades indicada nas colunas. Por exemplo, entre a ACSS e a ARS do Norte existem duas diferenças de conciliação, a diferença de conciliação entre o ativo da ACSS e o passivo recíproco da ARS do Norte e a diferença de conciliação entre o ativo da ARS do Norte e o passivo recíproco da ACSS. A sua forma de calculo é a seguinte:

(+)Ativo que a ACSS reconheceu sobre a ARSN	260 765,06 €
(-)Passivo que a ARSN reconheceu sobre a ACSS	4 537,98 €
Diferença de conciliação ACSS/ARSN (1)	256 227,08 €

(+)Ativo que a ARSN reconheceu sobre a ACSS	295 653,75 €
(-)Passivo que a ACSS reconheceu sobre a ARSN	64 664 869,60 €
Diferença de conciliação ARSN/ACSS (2)	64 369 215,85 €

⁶⁶ A matriz inclui uma diferença de conciliação reportada pela ACSS sobre si própria. Esse valor corresponde a um montante em relação ao qual a ACSS informou que não dispunha de informação para discriminar o valor por cada entidade do perímetro.



ou seja, quase dois terços do total das diferenças de conciliação. Essas principais diferenças encontram-se identificadas no quadro seguinte:

Quadro 6 – Principais diferenças de conciliação - Demonstração de Resultados

Entidades	Proveitos Entidades vs ACSS	Custos ACSS vs Entidades	Diferença Conciliação
SPMS	35 602 061,65 €	43 790 453,62 €	8 188 391,97 €
CH Médio Tejo, EPE	57 387 233,71 €	67 470 706,45 €	10 083 472,74 €
CH Lisboa Central, EPE	369 496 870,68 €	351 915 368,66 €	17 581 502,02 €
CH Trás-os-Montes e Alto Douro, EPE	84 300 230,00 €	101 248 070,25 €	16 947 840,25 €
CH do Médio Ave, EPE	- €	39 065 282,18 €	39 065 282,18 €
CH Vila Nova de Gaia / Espinho, EPE	213 725 310,78 €	146 815 457,80 €	66 909 852,98 €
CH do Porto, EPE	258 853 911,43 €	243 550 864,64 €	15 303 046,79 €
CH São João, EPE	301 124 781,68 €	313 440 392,73 €	12 315 611,05 €
CH Universitário de Coimbra, EPE	378 138 552,33 €	370 669 237,00 €	7 469 315,33 €
	Proveitos vs ARSLVT	Custo ARSLVT vs CH Lisboa Norte	Diferença Conciliação
CH Lisboa Norte, EPE	6 525 846,29 €	223 835,23 €	6 302 011,06 €
	Proveitos ACSS vs ACSS	Custos ACSS vs ACSS	Diferença Conciliação
Lançamentos ACSS não especializados	60 637 583,16 €	123 117 401,62 €	62 479 818,46 €
Saldo de Gerência - INFARMED			102 440 040,00 €
		TOTAL	365 086 184,83 €

Fonte: Ficheiros auxiliares de consolidação e cálculos próprios.

Note-se que, à semelhança do realizado no Balanço, algumas dessas diferenças foram corrigidas pela ACSS através de ajustamentos efetuados com recurso a informação dos balancetes analíticos. Com base apenas nos ajustamentos efetuados nas operações que envolvem a ACSS podemos verificar que esses ajustamentos contribuíram para diminuir significativamente as diferenças de conciliação.

Quadro 7 – Efeito dos ajustamentos no processo de consolidação - Demonstração de Resultados

Entidades	Diferença Conciliação Inicial	Ajustamento Proveitos	Ajustamento Custos	Diferença de Conciliação Final
SPMS	8 188 391,97 €	- €	- €	8 188 391,97 €
CH Médio Tejo, EPE	10 083 472,74 €	11 372 781,02 €	- €	1 289 308,28 €
CH Lisboa Central, EPE	17 581 502,02 €	- €	- €	17 581 502,02 €
CH Trás-os-Montes e Alto Douro, EPE	16 947 840,25 €	14 739 936,42 €	- €	2 207 903,83 €
CH do Médio Ave, EPE	39 065 282,18 €	39 280 663,93 €	24 736,36 €	190 645,39 €
CH Vila Nova de Gaia / Espinho, EPE	66 909 852,98 €	67 958 332,12 €	- €	1 048 479,14 €
CH do Porto, EPE	15 303 046,79 €	11 156 435,17 €	- €	4 146 611,62 €
CH São João, EPE	12 315 611,05 €	18 121 536,42 €	- €	5 805 925,37 €
CH Universitário de Coimbra, EPE	7 469 315,33 €	- €	5 023 067,23 €	2 446 248,10 €
Total	193 864 315,31 €	4 400 150,50 €	5 047 803,59 €	42 905 015,72 €

Fonte: Ficheiros auxiliares de consolidação e cálculos próprios.

Com base na informação do quadro anterior é possível constatar que os ajustamentos efetuados contribuem de forma significativa para diminuir as diferenças de conciliação. Neste caso específico, as diferenças de conciliação iniciais no valor de € 193.864.315,31 diminuíram para € 42.905.015,72, ou seja, uma redução de 78% no valor dessas diferenças de conciliação.

Se a estes ajustamentos adicionarmos o ajustamento efetuado a propósito da transferência do saldo de gerência do INFARMED para a ACSS, no valor de € 102.440.040,00, verificamos que dos € 365.086.184,03 referentes às maiores diferenças de conciliação, os ajustamentos efetuados envolvendo apenas a ACSS permitiram diminuir essas diferenças em € 253.399.339,59, ou seja, esses ajustamentos contribuíram para reduzir essas diferenças em 69%.

No entanto, verifica-se também que, por um lado, não foi feito nenhum ajustamento à diferença entre a SPMS e a ACSS, dado que a SPMS, por não constituir uma entidade do SNS, não entrega balancetes analíticos para o processo de consolidação, e que, no caso do Centro Hospitalar de



Lisboa Central, EPE, não existia nenhuma divergência entre os registos contabilísticos e a informação remetida à ACSS, pese embora exista uma diferença de conciliação significativa, pelo que não foi efetuado nenhum ajustamento.

Através destes exemplos, podemos concluir que o processo de ajustamentos com base na estrutura do POCMS e com recurso aos balancetes analíticos melhora a fiabilidade das contas consolidadas, permitindo eliminar diferenças de conciliação que têm origem em informação introduzida no ficheiro auxiliar de consolidação que está desconforme com os registos contabilísticos das entidades. No entanto, estes ajustamentos não poderão resolver todas as diferenças de conciliação, nomeadamente as que envolvem entidades que não pertencem ao SNS e as que não têm origem em erros na introdução de informação no ficheiro auxiliar de consolidação.

Testes às diferenças de conciliação

Com o objetivo de avaliar até que ponto as diferenças de conciliação existentes nas contas consolidadas do SNS e do MS decorrem não só de problemas na comunicação da informação à entidade consolidante, mas de efetivas diferenças nos registos contabilísticos das entidades, efetuou-se uma comparação entre os custos e os proveitos resultantes de operações internas de cada uma dessas entidades e entre os proveitos e os custos registados pela entidade parceira.

Estes testes revelaram que várias operações internas não são objeto de registos simétricos entre as entidades intervenientes, pelo que a sua anulação, mesmo quando corretamente identificadas e reportadas no âmbito do processo de consolidação, dão origem a diferenças de conciliação. Estas diferenças apresentam uma dimensão e um carácter sistémico (ocorrência) o que indica que não resultam exclusivamente de erros de registo, os quais por definição seriam esporádicos e aleatórios.

De um total de 72 observações⁶⁷ correspondentes a uma amostra de 9 entidades, para as quais apuramos um total de operações internas no valor de € 1.724.651.466,45, as diferenças de conciliação totalizam € 119.256.098,75, ou seja, 6,9% desse valor.

A existência de valores não conciliados é generalizada. Das 46 observações, em que se registaram operações entre as entidades, ou seja, em que pelo menos uma das duas entidades envolvidas registou ou custos ou proveitos sobre outra entidade, apenas em 17% se verificou uma correspondência entre os custos e os proveitos internos nos registos das duas entidades.

Refira-se, a título de exemplo, as divergências detetadas entre o IPST e os hospitais, em particular o Centro Hospitalar Universitário do Algarve, EPE. Na sequência de pedido de esclarecimentos sobre as divergências identificadas o IPST informou que *“As faturas foram devolvidas pelo CHA ao IPST (...)”*. Sobre esta situação, em novembro de 2015, o IPST oficiou o SES dando conta de que o CHA recusava *“(…) reconhecer a dívida relativa aos serviços prestados pelo IPST desde outubro de 2013 (...)”, solicitando “(…) a intervenção (...) no sentido de ser encontrada a solução que, de acordo com o entendimento da Tutela, melhor resolva o diferendo em causa.”*. Note-se, porém, que não houve intervenção tempestiva da Tutela que permitisse resolver o diferendo, que gerou diferenças de conciliação de cerca de € 4,6 milhões.

⁶⁷ Cada observação corresponde à diferença entre os custos que uma entidade tem registado como incorridos com uma das restantes unidades da amostra e os proveitos que esta última tem registados com a primeira entidade. Na ausência de diferenças de conciliação os dois valores deverão igualar-se.



A análise efetuada apurou também uma maior tendência para incluir nos registos contabilísticos mais proveitos do que os custos reconhecidos pela contraparte. Em 48% dos casos, em que se reconheceram na contabilidade operações entre as entidades da amostra, os proveitos reportados eram superiores aos custos registados na contraparte. Em 35% dos casos os custos incluídos nos registos contabilísticos eram superiores aos proveitos constantes dos registos contabilístico da contraparte.

Deve salientar-se que, a realização desta análise foi dificultada pelo facto de algumas entidades na identificação da contraparte das operações utilizarem critérios distintos. Em alguns casos, verificou-se que a mesma entidade pode apresentar mais do que um identificador. Existem também situações em que é utilizado um identificador de entidade genérico, normalmente “Diversos”, o que impede a correta identificação das entidades e pode originar problemas de conciliação.

8.5. Transações e diferendos que geram distorções materialmente relevantes

Neste ponto, identificam-se algumas das operações e/ou diferendos da qual resultam diferenças de conciliação que produzem distorções materialmente relevantes na Conta Consolidada do MS.

8.5.1. O registo de operações com convenções internacionais

De acordo com o disposto no Despacho conjunto n.º 315/97, de 28 de agosto, do Secretário de Estado da Saúde (SES) e do Secretário de Estado da Segurança Social (SESS), as instituições e serviços integrados no SNS sempre que prestem cuidados de saúde a pessoas abrangidas, quer por regulamentos comunitários quer por outros instrumentos comunitários internacionais, devem debitar o valor dos referidos cuidados de saúde às ARS e emitir as correspondentes faturas relativas aos montantes correspondentes aos cuidados de saúde prestados. Por sua vez, cabe às ARS proceder à conferência das referidas faturas e elaborar listagens das despesas, por instituição ou serviços prestadores de cuidados de saúde, devendo ainda executar as operações necessárias à emissão das faturas, ou das relações individuais de despesas efetivas, enviando à ACSS, um resumo das mesmas.

Tal como descrito no Relatório n.º 7/2015 – 2.ª Secção – Auditoria orientada aos impactos da Lei dos Compromissos e dos Pagamentos em Atraso nas ARS, os procedimentos contabilísticos adotados pelas entidades intervenientes no processo de emissão, validação da documentação e controlo dos pagamentos efetuados determinam diferenças de conciliação na Conta Consolidada do MS, na medida em que as ARS só reconhecem a obrigação perante os hospitais, centros hospitalares e unidades locais de saúde, quando recebem a transferência da ACSS (ótica de caixa), a título de subsídio à exploração.

Assim, o registo contabilístico da ACSS realizado em 2015 relativamente às convenções internacionais para as ARS gerou uma diferença de conciliação na Demonstração de Resultados consolidada de € 66.658.807,56, tal como evidenciado no quadro infra.

Note-se que, em sede de contraditório à referida auditoria, o MS informou que *“Tendo como objetivo a apresentação da faturação diretamente pelas unidades de saúde à ACSS, encontra-se em preparação um novo despacho que irá substituir o Despacho conjunto n.º 315/97, de 28 de agosto, que regula esta matéria.”*

Contudo, e apesar da ACSS ter submetido a decisão tutelar uma proposta de alteração do referido despacho, tendo em vista que o processamento de faturação fosse efetuado diretamente pelas



unidades de saúde prestadoras dos cuidados de saúde à ACSS, o referido despacho ainda se encontra em vigor.

Em consequência, tal como refere a ACSS, "(...) o processo de consolidação de contas (...) evidenciou no balanço do SNS uma divergência entre a ACSS e as ARS no montante de 205 M€, que resulta, quase na totalidade, de passivos reconhecidos pela ACSS no âmbito do Despacho 315/97 sem registo na contraparte. Por sua vez, entre as EPE e as ARS, a diferença de conciliação é de 305 M€ o que poderá, em parte, também ser explicado pelo Despacho 315/97, uma vez que as ARS, neste âmbito assumindo o papel de intermediários financeiros, adotaram como prática os registos contra as EPE apenas e após o respetivo financiamento da ACSS."⁶⁸.

Quadro 8 – Contabilização de acréscimos de custos e de proveitos relativos a convenções internacionais

Contabilização	Conta	2015	2016
Acréscimo de proveitos relativos ao estrangeiro	Débito - 2119	€ 182.534.563,41	-
	Crédito - 2719901		
	Débito - 2119	€ 28.069.427,67	€ 40.423.887,04
	Crédito - 712291		
	Débito - 2719901	-	€ 763.284,87
	Crédito - 712291		
Acréscimo de custos relativos ao estrangeiro	Débito - 273902	€ 146.804.175,55	€ 5.315.702,88
	Crédito - 22102		
	Débito - 62191	€ 8.717.626,93	€ 54.605.751,47
	Crédito - 22102		
Acréscimo de custos relativos a Cabo Verde	Débito - 273902	-	-
	Crédito - 22102		
	Débito - 62191	-	€ 5.156.889,85
	Crédito - 273902		
Acréscimo de custos relativos à ARS ((Desp. 315/97)	Débito - 273902	€ 50.029.666,43	-
	Crédito - 2688901		
	Débito - 631359999		€ 1.470.314,63
	Crédito - 273902		
	Débito - 631359999	€ 66.658.807,56	€ 31.905.700,53
	Crédito - 2688901		

Fonte: Elaboração própria a partir das Informações n.º 2269/2016 de 27.04.2016 e n.º 2770/2017, de 28.04.2017 da ACSS

Como referido anteriormente, em contraditório, a Presidente do CD da ACSS informa que "(...) elaborou uma proposta a submeter ao Gabinete do Secretário de Estado da Saúde, reiterando a necessidade de aprovação de Despacho que promova a revisão do Despacho-Conjunto n.º 315/97, de 28 de agosto e implementação do novo circuito de faturação das convenções internacionais. O referido Despacho visa eliminar a intermediação das ARS no processo (...)" contemplando "(...) igualmente uma estratégia para a resolução dos saldos não conciliados existentes à data de entrada em vigor do novo circuito."

⁶⁸ Fonte: Ofício n.º 7434/2017/DFI/UGR Coord/ACSS, de 26 de julho de 2017. A informação prestada reporta-se já à Conta Consolidada do MS de 2016.



8.5.2. Diferendo entre a Unidade Local de Saúde de Matosinhos, EPE e a Administração Regional de Saúde do Norte, IP

Nas contas de 2015 da ARS do Norte está registada uma dívida da Unidade Local de Saúde de Matosinhos, EPE, (ULSM) relativa a faturação anterior a 2007, no montante de € 46,2 milhões⁶⁹, sendo € 32,8 milhões relativos a encargos com meios complementares de diagnóstico e terapêutica requisitados pelos cuidados de saúde primários no período de 2000 a 2007, e o remanescente (€ 13,4 milhões) respeitante a faturação de medicamentos prescritos pelos centros de saúde que integram a ULSM⁷⁰.

Em 2007, relativamente à dívida dos meios complementares de diagnóstico e terapêutica, o Conselho de Administração da ULSM considerou que existiam *“(...) impedimentos legais ao pagamento desse saldo, dada a impossibilidade de conferência desses encargos (...)”*, uma vez que a ARS do Norte havia procedido à eliminação da documentação que suportava a faturação emitida. Por essa razão, em 2007, a ULSM procedeu *“(...) à anulação dos valores passivos dessa natureza, com antiguidade superior a 5 anos, o que se traduziu num impacto de aproximadamente de 3.700.000 €, em 2008, num impacto de aproximadamente de 6.904.805 €, em 2009 cerca de 3.700.000 €, em 2010 cerca de 1.422.375 € em proveitos extraordinários e, em 2012 e 2013, num impacto de cerca de 5.474.494 € e 7.961.079 €, respetivamente, em resultados transitados.”*⁷¹.

Quanto aos medicamentos faturados pela ARS do Norte à ULSM em 2007 (€ 13,4 milhões), a ULSM não reconhece a dívida por entender que o Despacho n.º 13.542/2007, de 8 de junho, que previa que os medicamentos prescritos pelos hospitais e fornecidos pelas farmácias não eram faturados pelas ARS aos hospitais, também lhe era aplicável (equiparando a ULSM aos hospitais).

Ou seja, desde pelo menos 2007 que existem diferenças de conciliação materialmente relevantes entre estas duas entidades. Sobre esta matéria, a ULSM refere que *“(...) reiteradamente (...) tentou junto dos vários Conselhos Diretivos da ARS do Norte e da ACSS a resolução desta situação (...)”*, sem sucesso.

De igual modo, a ARS do Norte, em 2015, informou o SES⁷² de que *“(...) perante uma situação que afeta, de forma materialmente relevante, as contas da ARS Norte, IP. É (...) de grande relevância, encontrar uma solução que regularize a rubrica do Ativo “Outros devedores”, por forma a espelhar a “imagem verdadeira e apropriada” das demonstrações financeiras e, conseqüentemente, das respetivas entidades envolvidas. É neste contexto que reiteramos o pedido de orientações sobre o procedimento a adotar para a resolução do assunto em apreço.”*. No entanto, a situação não foi resolvida.

Só em 2017, por iniciativa da ACSS junto do SES, alegando *“(...) que esta situação confere plug accounts dentro de todo o processo de consolidação de contas do Ministério da Saúde, e que a mesma foi já objeto de pedido de esclarecimento por parte do Tribunal de Contas (...)”*, a situação foi decidida, através de despacho do SES, de 20 de junho de 2017. Nesse despacho, o SES

⁶⁹ Na CLC de 2015 da ARS do Norte refere-se que *“A rubrica do ativo Outros Devedores inclui uma dívida a receber da Unidade Local de Saúde de Matosinhos, EPE (ULSM), no valor de 46.255.138 euros, que se afigura de difícil recuperação. A ULSM solicitou à ARS Norte a anulação do saldo devedor em dívida até 31 de dezembro de 2007, no valor global de 46.192.514 euros, facto que a ARS Norte não aceita. A ARS Norte requereu junto da Tutela orientações sobre os procedimentos a adotar para a resolução deste diferendo não tendo até à data obtido qualquer resposta. Não nos é possível avaliar o efeito nas demonstrações financeiras da ARS Norte desta divergência de entendimento entre as duas entidades.”*

⁷⁰ Fonte: Ofício n.º 130, de 30 de janeiro de 2017, da ULSM.

⁷¹ Fonte: Relatório e Contas da ULSM de 2015.

⁷² Ofício n.º 20.128, de 11 de novembro de 2015.



determinou à ARS do Norte a eliminação dos € 46,2 milhões registados no Ativo, o que cumprido em setembro de 2017.

8.5.3. Ativos e proveitos de entidades do MS em relação à ADSE

Uma outra situação que origina distorções nas demonstrações financeiras consolidadas quer do SNS, quer do MS, diz respeito à relação entre as entidades do grupo e a ADSE.

A relação entre as entidades prestadoras de cuidados de saúde integradas no SNS e a ADSE sofreu alterações profundas desde 2010. Nesse ano, o SNS passou a suportar a totalidade dos custos com a prestação de cuidados de saúde aos quotizados da ADSE, revertendo a transferência desses custos para a ADSE. Nesse mesmo ano, a ADSE deixou de ter responsabilidade pelo pagamento da comparticipação do Estado no preço dos medicamentos prescritos em entidades do SNS e dispensados em farmácias situadas em Portugal continental. Posteriormente, a partir de 2015, a ADSE também deixou de suportar os custos com os medicamentos dispensados aos seus quotizados quando prescritos por entidades não integradas no SNS. Também a partir de 2015 foi revogada a contribuição da entidade empregadora para a ADSE.

Desta forma, as relações económicas entre a ADSE e as entidades do MS reduziram-se substancialmente, dado que por um lado as entidades do SNS deixaram de faturar cuidados de saúde e medicamentos à ADSE e, por outro, deixaram de suportar os custos relacionados com a contribuição da entidade empregadora para aquela entidade, o que constituía a esmagadora maioria das relações económicas entre estas entidades.

Relativamente a passivos da ADSE perante as entidades do SNS, o TC (Relatório nº 12/2015 - 2ª Secção) recomendou ao Ministro da Saúde que emitisse orientações às unidades prestadoras de cuidados de saúde do SNS, no sentido de:

- ✚ *“Clarificar que a entidade responsável pelas dívidas relativas a faturação de cuidados prestados, até 31 de dezembro de 2009, a quotizados dos subsistemas públicos de saúde, é atualmente a Administração Central do Sistema de Saúde, IP, determinando as necessárias correções contabilísticas;*
- ✚ *Clarificar que o financiamento da prestação de cuidados, a partir de 1 de janeiro de 2010, a quotizados da ADSE, passou a estar integrado nos instrumentos de financiamento das entidades do Serviço Nacional de Saúde (v.g., contratos-programa e orçamentos das Administrações Regionais de Saúde), determinando a anulação da faturação emitida à ADSE-DG por atos prestados após essa data (...);*
- ✚ *“Clarificar que os quotizados da ADSE e de outros subsistemas públicos de saúde são utentes do Serviço Nacional de Saúde não devendo ser objeto de qualquer discriminação relativamente aos restantes utentes, quer quanto ao acesso quer quanto ao financiamento dos cuidados de saúde prestados, direta ou indiretamente, pelo SNS”.*

Pese embora estas recomendações, constatou-se que subsistiam, em 2015, ativos de montante significativo reclamados por entidades do SNS em relação à ADSE. Segundo os balancetes analíticos das entidades do SNS, para o exercício económico de 2015, estes ativos totalizariam pelo menos

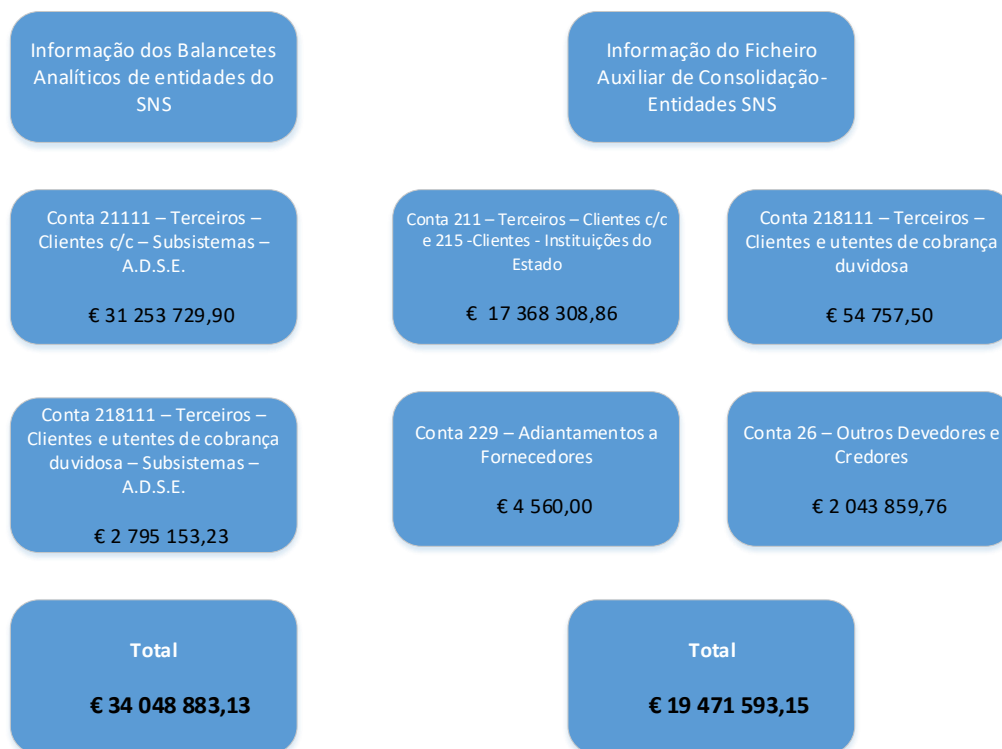


€ 34.048.883,13⁷³, sendo que a ADSE não reporta, no seu ficheiro auxiliar de consolidação, qualquer passivo com entidades do perímetro de consolidação do MS.

Por outro lado, relativamente ao processo de consolidação verifica-se, mais uma vez, a reduzida fiabilidade da informação remetida pelas entidades consolidadas à ACSS. A informação constante dos balancetes analíticos das entidades do SNS e a informação constante do ficheiro auxiliar de consolidação não são congruentes. Se, por um lado, com base nos balancetes analíticos – contas 21111 e 218111 – se chega a um valor de ativos sobre a ADSE de, pelo menos, € 34.048.883,13, por outro lado, constata-se que o total de ativos de operações internas com a ADSE reportado para o processo de consolidação fica bastante abaixo desse montante, totalizando apenas € 19.471.593,15, pese embora possa incluir além das contas 21111 e 218111, valores contabilizados noutras contas.

As diferenças entre a informação apurada com recurso aos balancetes analíticos e a informação reportada para o processo de consolidação encontram-se ilustradas na seguinte.

Figura 6 – Diferenças na informação financeira relativa à ADSE - 2015



Fonte: Elaboração própria.

Além destes valores, verifica-se ainda que as entidades do SNS reportaram à ACSS igualmente passivos resultantes de operações internas com a ADSE, no valor de € 1.144.483,24. Ora, a análise à informação reportada pela ADSE revela que esta apenas reconhece ativos de operações internas no valor de € 105,80.

⁷³ Os balancetes analíticos das entidades do SNS apresentam um saldo de agregado de € 31.253.729,90, na conta 21111 (Clientes c/c – Subsistemas – ADSE) e de € 2.795.153,23, na conta 21811 (Clientes e utentes de cobrança duvidosa – Subsistemas – ADSE), contas que apenas podem apresentar valores ativos cuja contraparte seja a ADSE.



Este exemplo da ADSE ilustra de forma clara como a utilização da *plug account* subestima as diferenças de conciliação existentes. Como se pode constatar no quadro seguinte, as diferenças entre os ativos e os passivos a anular no processo de consolidação (*plug account*) totalizam € 18.327.215,31. No entanto, as diferenças de conciliação, ou seja, a soma do valor dos ativos não conciliados que não correspondem a passivos reconhecidos pela outra parte é bastante superior, totalizando € 20.615.970,59.

Quadro 9 – Diferenças de conciliação e *plug account* - ADSE 2015 - Balanço

Informação entidades SNS		Informação ADSE	
Ativos (A)	Passivos (B)	Ativos (C)	Passivos (D)
19 471 593,15 €	1 144 483,24 €	105,80 €	- €
Plug Account (A+C-B-D)		18 327 215,71 €	
Diferenças Conciliação (A-D)+(B-C)		20 615 970,59 €	

Fonte: Cálculos próprios e ficheiros auxiliares de Consolidação – ano de 2015

Em contraditório, tal como já referido, a Presidente do CD da ACSS informa que já foi elaborada proposta “(...) a submeter à Tutela para resolver a questão dos saldos em aberto (...)”.

Aplicando o mesmo raciocínio à Demonstração de Resultados e desta feita, apenas com base na informação constante dos ficheiros auxiliares de consolidação, também foram detetadas diferenças significativas entre os montantes resultantes de operações internas reportados pelas entidades do perímetro de consolidação referentes à ADSE e os montantes reportados pela ADSE referentes às restantes entidades do perímetro de consolidação do Ministério da Saúde.

Quadro 10 – Diferenças de conciliação e *plug account* - ADSE 2015 - Demonstração de Resultados

Informação entidades MS		Informação ADSE	
Custos (A)	Proveitos (B)	Custos (C)	Proveitos (D)
216 933,98 €	100 713,22 €	55 817,34 €	- €
Plug Account (A+C-B-D)		172 038,10 €	
Diferenças Conciliação (A-D)+(B-C)		261 829,86 €	

Fonte: Cálculos próprios e ficheiros auxiliares de consolidação – ano de 2015

Na Demonstração de Resultados é ainda mais visível que as diferenças de conciliação assumem um montante e uma importância bastante superior à que é veiculada pela *plug account*, não podendo inferir-se que a *plug account* seja um indicador fiável quanto à materialidade das diferenças de conciliação existentes entre as entidades do perímetro. Neste caso específico, as diferenças de conciliação são superiores em mais de 50% ao valor da *plug account*.

Verificou-se ainda que, algumas entidades do SNS continuam a apresentar valores faturados de prestações de serviços à ADSE e a reportar custos com a ADSE na conta de encargos com remunerações. A regularidade desses registos deve ser analisada dado que, por um lado, os encargos com a prestação de cuidados de saúde e com a dispensa de medicamentos aos quotizados da ADSE são financiados no âmbito dos contratos-programa e, por outro lado, em 2015 já não era devida participação da entidade patronal pelos beneficiários da ADSE.

8.5.4. O registo de acréscimos relacionados com os contratos-programa

Os contratos-programa através dos quais a ACSS financia as EPE prestadoras de cuidados de saúde não são, regra geral, encerrados até ao momento da prestação de contas destas entidades. O



encerramento dos contratos-programa encontra-se dependente da validação dos ficheiros de faturação de cada uma das entidades pela ACSS, sendo que o seu processo de validação tem-se revelado complexo e moroso, envolvendo o recurso a diversas fontes de informação e múltiplos intervenientes, contribuindo para a existência de atrasos substanciais no seu encerramento⁷⁴.

Dado que, após a validação dos ficheiros da faturação, existem acertos a efetuar entre a ACSS e essas entidades, decorrentes da diferença entre a faturação validada e os adiantamentos recebidos e dado que, adicionalmente, ainda se emite uma fatura anual referente ao valor dos incentivos institucionais associados ao cumprimento de objetivos de acesso, desempenho assistencial e desempenho económico-financeiro, torna-se necessário às entidades EPE registar proveitos diferidos nas suas contas e, inversamente à ACSS registar custos diferidos nas suas. Dada a incerteza na validação de toda a produção faturada e quanto ao cumprimento dos objetivos, esses proveitos são estimados.

Além disso constata-se que, não é raro existirem alterações (adendas) aos contratos-programa, as quais, frequentemente, só são formalizadas já após o fim do exercício a que respeitam, o que contribui para o acréscimo de incerteza quanto às estimativas de proveitos⁷⁵, e constitui um risco acrescido para o processo de consolidação, dada a sua capacidade para originar registos assimétricos entre as EPE e a ACSS.

Para avaliar em que medida este risco contribui para originar diferenças de conciliação, entre a ACSS e as EPE prestadoras de cuidados de saúde, efetuaram-se comparações entre os montantes registados na conta 2739 da ACSS – Outros acréscimos de custos – referentes a contratos-programa e os montantes registados na contabilidade das EPE prestadoras de cuidados de saúde.

Essa comparação baseou-se em informação detalhada fornecida pela ACSS quanto aos montantes especializados na conta 2739, em que se encontram os montantes especializados por entidade e por contrato-programa/ano, e nos montantes contabilizados na conta 271911 de cada uma das EPE. Esta última rubrica (Outros acréscimos de proveitos – Instituições do MS – ACSS) é a conta na qual devem ser registados os acréscimos de proveitos que não constituam juros e em que a contraparte seja a ACSS sendo, portanto, a conta onde devem ser registados os acréscimos de proveitos relacionados com os contratos-programa.

A informação quanto aos montantes contabilizados na conta 271911 foi recolhida através dos balancetes analíticos das EPE, com exceção do Centro Hospitalar do Barreiro-Montijo, EPE, que não forneceu o seu balancete analítico para o processo de consolidação em 2015. Nesse caso específico, à falta de informação mais fidedigna, utilizou-se a informação constante do ficheiro auxiliar de consolidação.

Essa análise permitiu apurar que a ACSS, no final do exercício económico de 2015, tinha registado como acréscimos de custos relacionados com contratos-programa cerca de € 725,2 milhões. Em contrapartida, as EPE tinham registado nas suas contas 271911 o montante de € 1.401,6 milhões, ou seja, os acréscimos de custos da ACSS apenas correspondiam a 52% dos acréscimos de proveitos registados pelas EPE relativos aos contratos-programa.

⁷⁴ Vide Relatório n.º 30/2013 – 2.ª Secção - Auditoria financeira à ACSS – exercício de 2011.

⁷⁵ Vide conclusões do Relatório n.º 10/2017 – 2.ª Secção – Auditoria financeira ao Centro Hospitalar de Lisboa Norte, EPE. “O exame (...) mostra que foram registados, de forma inapropriada, como proveitos do exercício (...) € 12,6 milhões a título de estimativa de produção e incentivos do contrato-programa (...) distorcendo e transmitindo uma imagem menos negativa dos resultados desse ano (...)”.



Note-se, ainda, que a maioria das instituições apresenta valores dos seus acréscimos de proveitos superiores aos acréscimos de custos da ACSS, existe o risco das demonstrações financeiras individuais das entidades consolidadas estarem sobreavaliadas e que duas entidades, o Hospital Nossa Senhora da Oliveira - Guimarães, EPE, e o Hospital Garcia de Orta, EPE apresentam saldo nulo na conta 27911 o que, atendendo aos valores fornecidos pela ACSS e à natureza da conta, poderá ser um indicador da existência de registos e políticas contabilísticas desconformes.

8.6. Outros riscos de distorção material

✚ Dívida da Secretaria-Geral do Ministério da Saúde à Caixa Geral de Aposentações, IP

Nas contas da CGA encontra-se registada uma dívida de € 104,1 milhões da Secretaria-Geral do Ministério da Saúde, que se reporta aos exercícios de 2011 e 2012, “(...) *relativa a encargos com pensões, previstos no Decreto – Lei n.º 141/79, de 22 de maio, de acordo com o disposto no artigo 159.º, da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, no artigo 191.º,⁷⁶ da Lei n.º 64-A/2011, de 30 de dezembro, alterado pela Lei n.º 20/2012, de 14 de maio⁷⁷.*”⁷⁸ e que não está registada nas contas da SGMS⁷⁹.

Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 159.º, da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2011) e do n.º 1 do artigo 191.º, da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2012), as responsabilidades com o pagamento de pensões relativas a aposentados que tenham passado a subscritores nos termos do Decreto-Lei n.º 301/79, de 18 de agosto, são suportadas pelas verbas da alienação dos imóveis do Estado afetos ao MS e das entidades integradas no SNS. Nos termos do n.º 3 dos referidos artigos, competiria à SGMS proceder aos pagamentos à CGA, que fossem devidos na medida das receitas obtidas pela venda de imóveis. Posteriormente, o n.º 3 do artigo 191.º, da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, foi revogado pela Lei n.º 20/2012, de 14 de maio, sem que tivessem sido alienados imóveis do MS, nos anos de 2011 e 2012.

A SGMS justifica a não inscrição da dívida no seu Balanço “(...) *uma vez que é um Serviço Integrado, com contabilidade de caixa e sem receita própria, bem como atendendo ao “modus” de cobrança da receita para efetuar o pagamento da dívida (...)*”, bem como por a CGA não ter prestado “(...) *informação, de forma discriminada e por organismo, sobre os valores que dizem respeito às situações previstas no Decreto-Lei n.º 301/79, de 18 de agosto (...)*”.

Em contraditório, a Secretária de Estado da Segurança Social refere que “(...) *a dívida está titulada através de DUC disponíveis na CGA Direta. Acresce que a listagem nominal dos respetivos encargos encontra-se, também, disponível na referida plataforma.*”.

⁷⁶ O artigo 191.º, da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, previa que as responsabilidades com o pagamento de pensões relativas aos aposentados que tenham passado a subscritores nos termos do Decreto-Lei n.º 301/79, de 18 de agosto, do Decreto-Lei n.º 124/79, de 10 de maio, alterado pelos Decretos-Leis n.ºs 210/79, de 12 de julho, e 121/2008, de 11 de julho, e do Decreto-Lei n.º 295/90, de 21 de setembro, são suportadas pelas verbas da alienação dos imóveis do Estado afetos ao MS e das entidades integradas no SNS.

⁷⁷ Introduziu uma nova redação ao n.º 1 do artigo 191.º, da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro e revogou o n.º 3 do mesmo artigo.

⁷⁸ Fonte: Relatório e Contas da CGA de 2015.

⁷⁹ Designadamente nos Balanços da SGMS integrados no processo de consolidação de contas do MS de 2015 e de 2016.



Note-se que, o Tribunal tem identificado outras situações similares e recomendado, no âmbito do Parecer sobre a Conta Geral do Estado⁸⁰, a análise e resolução destes diferendos, designadamente entre o MS e o MTSSS que, não obstante, continuam sem resolução.

Ora, estes diferendos prejudicam não só a confiança nas demonstrações financeiras das entidades envolvidas, mas também a elaboração de uma Conta Consolidada do Estado.

Em contraditório, a Secretária de Estado da Segurança Social reconhece que *“(...) atendendo à antiguidade da dívida, e ao facto da solução prevista para operacionalizar os necessários pagamentos (...) se revelar até ao momento, ineficaz (...) deverá ser avaliada uma solução alternativa (...)”*. Do resultado das diligências que iremos encetar nesse sentido, daremos a devida e oportuna nota a esse Tribunal.”.

O Tribunal regista positivamente a decisão de adotar medidas tendentes a eliminar a situação identificada, sem prejuízo da sua efetiva implementação e produção de efeitos (compatibilização dos registos contabilísticos) ser ulteriormente verificada.

8.7. Recomendações do ROC – Auditoria à Conta Consolidada de 2015

A Conta Consolidada do MS foi, pela primeira vez, auditada⁸¹ no exercício de 2015 por um ROC.

O ROC, no seu relatório de auditoria, emitiu uma opinião com reservas em como *“(...) exceto quanto aos efeitos dos ajustamentos que poderiam revelar-se necessários caso não existissem as limitações descritas nos parágrafos nº 6 e 7 anteriores [as reservas], as referidas demonstrações financeiras consolidadas apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materialmente relevantes, a posição financeira consolidada das Entidades do Ministério da Saúde, em 31 de Dezembro de 2015, o resultado consolidado das suas operações e os fluxos de caixa consolidados no período findo naquela data, em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites em Portugal para o setor público da saúde.”*.

As reservas constantes do relatório de auditoria dizem respeito às *plug accounts* constantes do Balanço consolidado e da Demonstração de Resultados consolidada e são as seguintes:

“6. Está reconhecida no ativo, numa rubrica criada para o efeito sob o título de "Diferenças de conciliação", a quantia de € 437.915.767,01 respeitante aos saldos não conciliados das contas de terceiros e de acréscimos e diferimentos entre as entidades englobadas no perímetro de consolidação. Não foi possível conciliar de forma apropriada os saldos relevados na contabilidade de cada entidade com o seu desdobramento por entidade do perímetro efetuada por cada uma das próprias entidades, rem as contrapartidas de saldos devedores vs credores entre as entidades do perímetro.

7. Está refletida no resultado líquido um ajustamento de consolidação no montante de € 62.005.676,07 quando, na realidade, não tendo ocorrido entre as entidades de perímetro operações não recíprocas (resultados não realizados) relevantes, tal ajustamento não deveria

⁸⁰ “Reitera-se aos Ministros do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social e da Saúde que providenciem pela resolução dos diferendos existentes entre os dois ministérios relativamente às dívidas relevadas no balanço da segurança social relativas às Misericórdias e à Caixa de Previdência do Pessoal dos TLP.”. Fonte: Parecer sobre a CGE de 2015 - Recomendação n.º 83/PCGE-2015.

⁸¹ O exame “(...) foi efetuado de acordo com as Normas Técnicas e Diretrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, as quais exigem que o mesmo seja planeado com o objetivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorções materialmente relevantes.”.



existir. Este facto resulta de não ter sido possível conciliar de forma apropriada as transações relevadas na contabilidade de cada entidade com o seu desdobramento por entidade do perímetro efetuada por cada uma das próprias entidades, nem as contrapartidas de proveitos vs custos (recíprocos) entre as entidades do perímetro.”.

Muito embora exista igualmente uma *plug account* na Demonstração dos Fluxos de Caixa, no valor de € 230.136.883,23 essa diferença não é objeto de reserva por parte do ROC.

Com base no documento *“Síntese e conclusões das verificações de auditoria”*, elaborado pelo ROC, verificou-se que os trabalhos de auditoria executados se concentraram sobre o processo de consolidação. De facto, não foram realizados trabalhos de auditoria sobre as contas das entidades consolidadas, exceto a verificação de que a informação constante dos balancetes analíticos antes de apuramento de resultados era convergente com a informação constante das demonstrações financeiras aprovadas e publicadas por cada uma das entidades do perímetro de consolidação, e a análise dos procedimentos de ajustamento das demonstrações financeiras das entidades que prestaram contas com base em SNC. No documento *“Síntese e conclusões das verificações de auditoria”* também não se encontram evidências em como o trabalho de auditoria tenha ponderado as reservas e ênfases constantes dos documentos de CLC das entidades consolidadas.

Pela sua relevância, destacam-se de seguida as principais conclusões do processo de auditoria do ROC:

- ✚ O procedimento de anulação de saldos ativos e passivos *“(…) incorpora fortes riscos de distorção nas demonstrações financeiras consolidadas, quer do SNS, quer do MS”*. Essas distorções são sobretudo provocadas por:

“Falta de coerência entre os saldos relevados na contabilidade de cada entidade com o seu desdobramento por entidade do perímetro (...) A título de exemplo, apenas na conta 215 - Clientes do Ministério da Saúde, a diferença entre as quantias expressas nos balancetes das entidades do perímetro SNS e o seu desdobramento individual por entidade ultrapassa os 330 milhões de euros.

Falta de convergência entre as quantias contabilizadas como saldos ativos e as contabilizadas como saldos passivos. Também a título de exemplo, as entidades do SEE, englobadas no perímetro SNS, reconhecem como acréscimos de proveitos (conta 271 - Acréscimos de proveitos) o valor próximo dos 1,2 mil milhões de euros e a ACSS como acréscimos de custos (conta 273 - Acréscimo de custos) o valor de 845 milhões, revelando um saldo demasiado elevado para eventuais diferenças entre estas contas.”.

- ✚ O procedimento de anulação das operações de proveitos e custos é *“(…) uma área com fortes riscos de distorção nas demonstrações financeiras consolidadas, quer do SNS, quer do MS”*. Considera-se que essas distorções são sobretudo provocadas por:

“Falta de coerência entre os proveitos e os custos relevados na contabilidade de cada entidade com o seu desdobramento por entidade do perímetro efetuada por cada uma das próprias entidades (...). A título de exemplo, e utilizando a conta de proveitos relativa a prestação de serviços com base nos contratos programa (7121) a diferença entre as quantias expressas nos balancetes das entidades EPE e o seu desdobramento individual por entidade ascende a cerca de 87,7 milhões de euros.



Falta de convergência entre as quantias contabilizadas como proveitos e as contabilizadas como custos, o que originou um ajustamento no resultado líquido consolidado em cerca de 62 milhões de euros o que, não tendo ocorrido qualquer transação que se tenha configurado como "resultado não realizado, não deveria ter ocorrido qualquer impacto no resultado líquido."

Com base nestas conclusões e nos trabalhos de auditoria realizados, o ROC formulou ainda um conjunto de recomendações. Refere o ROC que "(...) aproximando-se a adoção por todas as entidades do recém-aprovado SNC-AP, recomenda-se a organização de um projeto contabilístico para todas as entidades do Ministério da Saúde que:

- i). Adote uma classificação e nomenclatura comum para a classificação das Entidades com quem existem relações contabilísticas, aproveitando a estrutura base e genérica definida no PCM - Planos de Contas Multidimensional do SNC-AP (...);*
- ii). Elimine o desdobramento nas contas financeiras, tal como o atualmente vigente no POCMS, para que este reflita a natureza das contas e das operações e não as entidades a que dizem respeito;*
- iii). Estructure um plano de contas da contabilidade financeira que reflita de forma adequada a natureza das contas e das operações pretendidas para um bom relato do Ministério da Saúde;*
- iv). Identifique quais as contas do plano de contas referido na alínea anterior que devam ser obrigatoriamente integradas com o classificador das entidades, para que se garanta uma coerência total entre os seus saldos e o desdobramento por entidade;*
- v). Se implemente um processo de monitorização da coerência da informação contabilístico financeira relatada pelas entidades do Ministério da Saúde.*

Recomendamos ainda que se proceda à criação de uma ação de formação que contemple os pontos anteriormente referidos para todas as entidades do MS, a ser ministrada de forma articulada em todo o espaço nacional, clarificando estruturas de informação, procedimentos de registo, reporte, monitorização e controlo."

Não obstante a pertinência e adequação das recomendações formuladas, com as quais se concorda, nota-se que, as mesmas diferem para 2018 (implementação do SNC-AP) a resolução das deficiências detetadas no processo de consolidação de contas do MS. Porém, as falhas detetadas, bem como a importância de dispor de informação financeira consolidada fidedigna justificavam a adoção tempestiva de outras medidas corretivas que permitissem a melhoria da qualidade da informação financeira consolidada de 2016 e 2017.

9. Exame à Conta Consolidada do Ministério da Saúde de 2016

Na elaboração da Conta Consolidada do MS, relativa ao ano de 2016, a ACSS assumiu uma estratégia mais interventiva no processo, o que teve efeitos positivos na qualidade da informação financeira produzida e que poderá levar ainda a uma melhoria na qualidade de contas consolidadas futuras.

Neste âmbito, destacam-se os serviços contratados externamente visando, por um lado, dar apoio aos trabalhos da consolidação de contas do MS e do SNS dos anos de 2016 e de 2017 e, por outro lado, elencar os casos de diferenças de conciliação detetadas que "(...) *careçam de ponderação e decisão superior quanto ao seu futuro tratamento em sede de SNC-AP.*"

Numa primeira fase, os serviços contratados incidiram na prestação de contas de 2016, envolvendo a análise e validação das demonstrações financeiras individuais, a identificação das diferentes faturações intragrupo, o cruzamento da informação financeira entre entidades do SNS e do MS e a



deteção de movimentos divergentes com vista à “(...) *resolução do máximo de erros e ou de divergências detetadas entre entidades*”. Esta fase concluiu-se com a elaboração do Relatório e Contas do MS e teve como objetivo reduzir as diferenças de conciliação no exercício de 2016, o que foi alcançado⁸².

O Relatório e Contas consolidado do MS de 2016 foi aprovado e divulgado publicamente em 28 de junho de 2017, tendo sido cumprido o prazo recomendado pelo TC [30 de junho do ano n+1]. No entanto, os resultados do exame de revisão só foram remetidos ao Tribunal em 31 de agosto (em 13 de setembro, relativamente à Conta Consolidada de 2015).

Sobre a recomendação proposta no Relato de auditoria para conclusão e divulgação em simultâneo do Relatório e Contas do MS e do respetivo relatório de auditoria, em contraditório, a Presidente do CD da ACSS refere que não é possível “(...) *antecipar o exame de revisão da conta consolidada e o respetivo relatório para a data de fecho do Relatório e Contas [30 de junho] (...) já que este exame só pode ser realizado após o termo do processo de consolidação.*”.

O Tribunal salienta que o Relatório e Contas e o exame de revisão das contas são fundamentais para a boa compreensão e apreciação da Conta Consolidada do MS, complementando-se, pelo que deverá prosseguir-se o esforço de redução do prazo de conclusão do relatório de auditoria.

9.1. O normativo e a metodologia adotada na consolidação de contas

À semelhança do ocorrido para o exercício económico anterior, a Orientação nº 1/2010 - *Orientação genérica relativa à consolidação de contas no âmbito do setor público administrativo*, aprovada pela Portaria nº 474/2010, do Ministério das Finanças e da Administração Pública, de 1 de julho, constituiu o referencial base para a elaboração da Conta Consolidada do MS.

Continuou, portanto, a aplicar-se o conjunto de princípios enquadradores subjacentes aos processos de consolidação já descritos anteriormente. Da mesma forma, continuou em vigor a obrigatoriedade de aplicação da base de acréscimo na elaboração das demonstrações financeiras consolidadas e a necessidade de homogeneização prévia (compatibilização) das demonstrações financeiras individuais.

Manteve-se, ainda, inalterado o conjunto de operações internas que são objeto de eliminação no âmbito do processo de consolidação, assim como o método de consolidação⁸³.

A ACSS, através da Circular Normativa nº 7/2017/DFI/UOC/ACSS, de 4 de abril de 2017, disponibilizou o Manual de Consolidação de Contas de 2016, através do qual estabeleceu as orientações, procedimentos e regras relativamente ao processo de consolidação de contas do MS.

O processo de consolidação prescrito no Manual de Consolidação para 2016 não difere substancialmente do constante do Manual de Consolidação para 2015, descrito no ponto 8 do

⁸² No seguimento deste trabalho a ACSS pretende realizar uma consolidação intermédia referente ao primeiro semestre do ano de 2017 que permita uma nova análise à conciliação de saldos e que permita, ainda antes da introdução do SNC-AP, “(...) *mitigar todas as situações relacionadas com registos contabilísticos incorretos ou outras divergências, promovendo-se a sua regularização nos casos em que se mostre possível e exequível.*”. Esta fase culminará na elaboração e envio de um relatório detalhado de todas as situações que vierem a ser detetadas, com propostas de resolução para o gabinete do SES.

⁸³ No Manual de Consolidação de 2016 indica-se que o método de consolidação continua a ser o método da simples agregação e apontam-se também, à semelhança do exercício anterior, as operações subjacentes ao processo de consolidação.



presente Relatório. De igual modo, os perímetros de consolidação do MS e do SNS não sofreram alterações face ao exercício anterior.

A consolidação patrimonial continuou a ser efetuada em três fases distintas: a fase do recebimento e tratamento inicial da informação⁸⁴, a fase das operações de consolidação⁸⁵ e a fase da elaboração das demonstrações financeiras consolidadas.

9.2. O reporte das demonstrações financeiras das entidades consolidadas

Para o processo de consolidação do MS do ano de 2016, as entidades pertencentes ao SNS (53), encontravam-se obrigadas a remeter, através dos *Serviços Online* da Unidade de Gestão Financeira da ACSS, a informação contabilística do encerramento de contas⁸⁶ do exercício de 2016⁸⁷, de acordo com o referencial contabilístico da entidade consolidante (POCMS) até 31 de março de 2017. Todas as entidades do perímetro de consolidação estavam ainda obrigadas a enviar, à ACSS, informação complementar relativa ao exercício de 2016 (ficheiro auxiliar)⁸⁸ com o detalhe das operações internas realizadas com todas as entidades do MS, até 21 de abril de 2017.

Em 2017, das 53 entidades do SNS obrigadas a reportar informação à ACSS, observou-se que 1 entidade, tal como em 2016, não remeteu o balancete analítico. Das restantes 52 entidades que apresentaram a informação à ACSS 54% (28) não cumpriram o prazo estabelecido na referida circular. Não obstante, não foram aplicadas penalizações pelo incumprimento.

Além dos atrasos na remessa do ficheiro auxiliar de consolidação, verificou-se, ainda, que diversas entidades do perímetro de consolidação não remeteram a totalidade dos elementos solicitados (6 entidades não remeteram os balancetes de operações intragrupo, 2 não remeteram o Relatório e Contas e 19 não entregaram tempestivamente a CLC). Note-se que, o ROC da Conta Consolidada do MS de 2016 considerou que a mesma apresenta riscos de distorção em resultado de não terem sido disponibilizadas as demonstrações financeiras de todas as entidades do perímetro e algumas delas estarem incompletas e, ainda, por várias entidades do perímetro não apresentarem a CLC.

Adicionalmente, verificou-se que nem todas as entidades responderam às questões colocadas pela ACSS, no âmbito das validações da informação e da elaboração da Conta Consolidada do MS.

Após a receção da informação das entidades consolidadas a ACSS procedeu à comparação entre a informação constante do ficheiro auxiliar de consolidação, do qual consta a informação que será

⁸⁴ A primeira fase iniciou-se com a emissão, como se referiu anteriormente, em 4 de abril de 2017, da Circular Normativa 7/2017 – Encerramento de contas do exercício de 2016 – Informação Complementar para a consolidação de contas do MS – em anexo à qual se publicou o Manual de Consolidação. Nessa circular define-se como prazo para envio da informação o dia 21 de abril de 2017. No entanto, já anteriormente, em 13 de fevereiro de 2017, a ACSS, da Circular Normativa nº 4/2017 relativa ao processo de encerramento de contas do exercício de 2016 das entidades do SNS emitiu orientações relevantes para o processo de consolidação. Esta circular inclui referências à necessidade de normalização contabilística, destacando-se a necessidade de todas as entidades do SNS procederem ao encerramento de contas de acordo com os princípios, regras, procedimentos e critérios contabilísticos do POCMS e de acordo com a Orientação 01/2010.

⁸⁵ A segunda fase do processo de consolidação, tal como se encontra prescrita no Manual de Consolidação de 2016, é em tudo idêntica à constante do manual do ano anterior, o mesmo acontecendo com as demonstrações financeiras a elaborar.

⁸⁶ Balancete antes de regularizações, correspondente ao mês 13, Balancete após regularizações e antes de apuramento de resultados, correspondente ao mês 14 e a Demonstração de Resultados, Balancete após apuramento de resultados, correspondente ao mês 15 e o Balanço e os Balancetes Intragrupo, correspondente aos meses 13 e 14.

⁸⁷ Conforme o determinado na Circular n.º 4/2017, de 13 de fevereiro.

⁸⁸ Balanço sintético, Demonstração de Resultados, Demonstração de Fluxos de Caixa (método direto) e anexos às demonstrações financeiras (Demonstração do Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas, Movimento do ativo imobilizado, Amortizações e provisões, Reavaliações, Bens em regime de locação financeira, provisões acumuladas e variação nas contas da classe 5).



posteriormente agregada, com a informação constante dos relatórios e contas das entidades do perímetro de consolidação.

Dessa comparação apuraram-se diferenças entre a informação constante dos relatórios e contas e a informação constante do ficheiro auxiliar de consolidação de 5 entidades. Em 2 desses casos (Hospital Arcebispo João Crisóstomo - Cantanhede e a ULSM) as diferenças eram imateriais e originaram correções no ficheiro auxiliar de consolidação. Em outros 2 casos (Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra, EPE e Hospital do Espírito Santo - Évora, EPE) as diferenças assumiam carácter material, mas apurou-se que se deviam a diferenças decorrentes dos ajustamentos necessários para converter as contas de SNC (referencial contabilístico adotado por estas duas entidades) para POCMS (o referencial de consolidação).

O passo seguinte das operações de validação diz respeito à validação da agregação de todas as contas. A ACSS, com base nos balancetes analíticos individuais, procedeu à construção de um balancete analítico⁸⁹ agregado, que foi então comparado com a informação constante dos ficheiros auxiliares de consolidação.

Para o Balanço apuraram-se, no âmbito dessa comparação, algumas diferenças⁹⁰ entre a agregação da informação constante do balancete analítico e a informação constante dos ficheiros auxiliares de consolidação, a qual era concordante com os dados dos relatórios e contas. Essas diferenças foram identificadas nas contas de terceiros do ativo e do passivo e na conta de acréscimos de proveitos do ativo e assumem uma natureza imaterial (inferior a 0,05% do ativo), sem afetar a posição financeira agregada do grupo.

A mesma comparação, na Demonstração de Resultados, apurou apenas uma pequena diferença, no que diz respeito à classificação de proveitos, com um valor registado em outras transferências correntes a ser compensado na rubrica de subsídios correntes. Trata-se também de um valor imaterial, sem influência no resultado líquido.

O terceiro passo do processo diz respeito à validação da informação mencionada das divulgações constantes dos anexos ao Balanço e à Demonstração de Resultados dos relatórios e contas e a informação reportada no ficheiro auxiliar de consolidação. Essa validação permitiu identificar também situações em que a informação constante destas duas fontes não se revelou consistente.

O quarto e último passo das operações de validação das demonstrações financeiras individuais envolveu uma análise às CLC das entidades do grupo, com o objetivo de determinar se alguma das reservas ou ênfases constantes desses documentos seria passível de levar a algum ajustamento nas contas individuais, tendo a equipa que desenvolveu o processo de consolidação chegado à conclusão que *“Após a análise da Certificação Legal de Contas disponíveis, verificou-se a inexistência de reservas com impacto material (quantificável) nas contas individuais, embora seja relevada informação sobre o excesso de estimativas (como se evidencia abaixo, no excertos da CLC da Unidade Local de Saúde do Nordeste – entidade 1068), de falta de confirmação de circulação de saldos (entidade 1001 e 1048 – Centro Hospitalar Cova da Beira e Centro Hospitalar Tâmega e Sousa, respetivamente) e de valores divergentes em contabilidade da entidade da entidade 1048 - Centro Hospitalar Tâmega e Sousa (1º parágrafo).”*.

⁸⁹ Os balancetes analíticos apenas são solicitados às entidades do SNS, pelo que esta comparação apenas pode ser efetuada para o SNS.

⁹⁰ Essas diferenças terão origem essencialmente no processo de construção do balancete analítico agregado, por parte da ACSS, não se evidenciando essas diferenças no que diz respeito à agregação dos dados do ficheiro auxiliar de consolidação, a qual é efetuada a um nível mais alto (contas com um nível máximo de desagregação a três dígitos).



Assim, não foi efetuado qualquer ajustamento às demonstrações financeiras individuais com base na informação das CLC.

Testes à fiabilidade da informação financeira remetida pelas entidades do perímetro para o processo de consolidação de contas do MS

À semelhança do realizado no que diz respeito à auditoria às contas consolidadas do MS de 2015, procedeu-se à análise da informação financeira reportada pelas entidades que integram o perímetro do MS para o processo de consolidação de 2016, com o objetivo de aferir se as diferenças de conciliação observadas na Conta Consolidada do MS se devem em parte substancial a deficiências no reporte de informação.

Assim, realizaram-se testes de consistência sobre uma amostra⁹¹ comparando a informação registada na contabilidade das entidades do MS e a informação comunicada pelas mesmas à ACSS, através do ficheiro auxiliar de consolidação.

De acordo com a metodologia⁹² aplicada ao ano de 2015, os testes realizados incidiram sobre a informação das contas de proveitos e ganhos por um lado e de custos e perdas por outro e sobre a informação relativa aos acréscimos e diferimentos.

Em resultado da análise, concluiu-se que, a informação reportada à ACSS revelou ser mais consistente do que no ano transato, uma vez que foram detetados menos erros de registo. Esta melhoria resultou, de certo modo, do trabalho mais pormenorizado efetuado pela ACSS na análise da informação recebida e na obtenção de esclarecimentos adicionais.

Sem prejuízo do referido, detetou-se que o Centro Hospitalar de Setúbal, EPE (CHS), em julho de 2017, após o envio da informação para a consolidação de contas e a elaboração, aprovação e divulgação do Relatório e Contas de 2016 do MS [30 de junho], efetuou as seguintes alterações às demonstrações financeiras anteriormente aprovadas e que suportaram a informação remetida no âmbito do processo de consolidação de contas do MS de 2016:

- Redução da previsão de cobrança de taxas moderadoras, em € 899.789,91;
- Redução de previsão de cobrança SIGIC, em € 757.114,76;
- Aumento da provisão para clientes de cobrança duvidosa, em € 73.800,00;
- Correção de movimentos em aberto na reconciliação bancária, em € 3.760,74.

Note-se que, com essas alterações, o resultado líquido do exercício do CHS sofreu um agravamento em € 1.735.943,93.

⁹¹ A amostra de entidades do MS sujeita a esta análise foi escolhida de forma dirigida, de forma a proporcionar uma imagem representativa dos diversos tipos de entidades que integram o grupo económico do Ministério da Saúde e das relações económicas entre estas entidades. Assim escolheu-se para esta amostra a ACCS, enquanto entidade central na gestão do sistema e entidade consolidante do grupo; 1 Administração Regional de Saúde, 5 unidades de saúde do setor empresarial do Estado e 2 Institutos Públicos. A amostra procurou recair sobre entidades de áreas geográficas semelhantes, de forma a maximizar a probabilidade de existirem relações económicas de significativas entre as entidades da amostra. Nos registos contabilísticos das entidades da amostra apuraram-se lançamentos correspondentes a operações internas (custos e proveitos internos) no valor de € 2.073.765.233,81, ou seja, correspondentes a 16,3% das operações internas consideradas para elaboração da Demonstração de Resultados consolidada do MS.

⁹² Para a realização dos testes solicitou-se às entidades incluídas na amostra que remetessem ao TC os extratos contabilísticos das contas de proveitos e de custos. Esta informação foi comparada com a informação incluída pelas mesmas entidades nos ficheiros auxiliares de consolidação.



Estas alterações às contas do CHS, foram justificadas pelo CA do centro hospitalar pela necessidade de dar cumprimento a recomendações da auditoria às contas realizada pelo órgão de fiscalização. Não sendo materialmente relevantes no conjunto consolidado, tais alterações prejudicam a qualidade da informação financeira e evidenciam a premência dos trabalhos de revisão das contas dos componentes serem concluídos tempestivamente.

9.3. As reservas dos ROC às contas das entidades consolidadas

Neste ponto, nota-se que a análise realizada às CLC do exercício de 2016 foi prejudicada pelo facto de não estarem disponíveis todas as CLC de entidades do grupo do MS sujeitas a revisão legal das contas.

Com efeito, 9 entidades do grupo não disponibilizaram as suas CLC tempestivamente. Dessas, destacam-se, pelo seu volume financeiro, o Centro Hospitalar de Lisboa Central, EPE e o Centro Hospitalar Lisboa Norte, EPE, cujo fiscal único efetivo nomeado cessou funções e o fiscal único suplente não aceitou o cargo.

Nota-se, ainda, que 4 unidades de saúde, sujeitas ao regime jurídico do Decreto-Lei n.º 188/2003, de 20 de agosto, também não têm fiscal único nomeado, pelo que não foram objeto de revisão legal das contas.

A análise efetuada às CLC não é passível de comparação direta com a realizada em 2015, dado que, em 2016, o referencial de certificação adotado pelos ROC foi, pela primeira vez, as normas internacionais de auditoria. Desta forma, a estrutura, conteúdo e composição dos documentos de CLC é diferente da adotada no ano anterior, não permitindo uma comparação direta.

Do total de 42 entidades que apresentaram CLC, 5 não tinham qualquer reservas às contas (ERS, INFARMED, SPMS, Centro Hospitalar do Médio Tejo, EPE e Hospital do Espírito Santo, EPE – Évora). As restantes 37 entidades apresentaram um total de 94 reservas e 91 ênfases nas CLC.

Das 94 reservas, 58 (61,7%) eram reservas que já constavam da CLC do ano anterior, constituindo as restantes 36 novas reservas às contas das entidades consolidadas. Cerca de 90% das reservas das CLC eram reservas de limitação de âmbito, ou seja, reservas originadas ou, pelo facto de o ROC se ver impedido ou inibido de aplicar procedimentos de auditoria que considere indispensáveis e não possam ser substituídos por procedimentos alternativos, ou em que, no seu entendimento, a informação, documentação e os registos contabilísticos se revelam inadequados e o sistema de controlo interno se revela ineficaz, estando por isso o ROC limitado na sua capacidade de obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas para formar a sua opinião.

Em contraditório, a Presidente do CD da ACSS refere que *“(...) irá promover uma nova análise das certificações legais de contas relativas a 2016 que foram remetidas no âmbito do processo de consolidação de contas e questionar as entidades sobre as medidas adotadas relativamente às reservas enunciadas pelos fiscais únicos, promovendo o acompanhamento até ao encerramento de contas do próximo ano, por forma a incluir esta informação no Relatório e Contas do Ministério da Saúde, a elaborar em 2018.”*.

As situações mais comuns relativamente às reservas respeitam às dificuldades em certificar saldos de terceiros, em muitos casos devido à insuficiência de respostas no âmbito do processo de circularização e à incerteza introduzida nas demonstrações financeiras, devido às estimativas que



lhe estão subjacentes. Também se identificaram, à semelhança de 2015, reservas relativas ao registo, valorização e propriedade de imobilizados.

No que diz respeito às ênfases identificaram-se 91 nas CLC, das quais 9 salientam que as entidades auditadas estão numa situação de insolvência, apresentando capitais próprios negativos, e outras 6 que as entidades já perderam mais de metade do seu capital social.

As situações relacionadas com o registo, valorização e propriedade de imobilizados e as situações relativas a incidências relacionadas com a formalização, execução e validação dos contratos-programa também assumem destaque, com 11 e 13 ênfases, respetivamente.

9.4. Diferenças de conciliação e *plug accounts*

O reforço de meios e a estratégia mais interventiva da ACSS no processo de consolidação de contas do MS de 2016 traduziram-se, desde logo, na identificação das principais diferenças de conciliação entre entidades. Esta estratégia contrasta com a do exercício anterior, no qual a ACSS apenas excecionalmente questionou as entidades relativamente às diferenças de conciliação.

A estratégia seguida, em 2016, permitiu simultaneamente diminuir as diferenças de conciliação devidas a erros e lapsos de preenchimento e identificar muitas das causas mais relevantes dessas diferenças.

Terminada a fase relacionada com as demonstrações financeiras individuais a agregar, no âmbito do processo de consolidação, a fase seguinte no processo de elaboração da Conta Consolidada do MS envolveu a validação da informação relativa às operações intragrupo a anular, no âmbito deste processo.

Neste campo, a abordagem foi completamente distinta face ao ano anterior. Enquanto que no processo de consolidação de 2015 se fizeram ajustamentos aos valores a anular com base na informação dos balancetes analíticos, no processo de 2016, a opção foi questionar as entidades sobre essas diferenças.

As questões colocadas às entidades permitiram, por um lado, esclarecer devidamente com as entidades do grupo as situações relacionadas com lapsos e erros de preenchimento e, por outro, efetuar um levantamento das razões das diferenças de conciliação identificadas.

Este processo envolveu, desde logo, o reconhecimento por parte das entidades de diversos erros no reporte da informação, tendo, em muitos casos, procedido ao reenvio dos ficheiros auxiliares de consolidação. Permitiu, também, elencar diversas situações passíveis de causar diferenças de conciliação, das quais é possível destacar as seguintes:

- Incorreções na aplicação do POCMS, com a inclusão indevida em contas específicas para entidades do SNS ou do MS de entidades que não lhes pertencem;
- Incorreções na aplicação do POCMS relacionadas com a realização de lançamentos envolvendo entidades do SNS ou do MS em contas que não as definidas no plano;
- Incorreções na aplicação do POCMS relacionadas com a constituição de provisões para cobrança duvidosa relativas a dívidas de entidades públicas;
- Realização de lançamentos sem a especificação necessária, com valores agregados de várias entidades em que a contraparte é identificada como “Diversos”;
- Lançamentos contabilísticos de operações internas com base em estimativas definidas individualmente;



- Formas diferenciadas de proceder aos lançamentos relacionados com a execução dos contratos-programa, nomeadamente envolvendo a faturação, a regularização dos adiantamentos, a elaboração de estimativas e a especialização de proveitos;
- Decisões unilaterais tomadas por parte de entidades do perímetro, nomeadamente relacionadas com a realização de encontros de contas ou com o não reconhecimento de faturação alheia;
- Situações relacionadas com o não reconhecimento de créditos, com especial relevo para os referentes às convenções internacionais, no âmbito do Despacho conjunto n.º 315/97.

A informação recolhida e as correções à informação prestada pelas entidades permitiram dispensar a realização de ajustamentos aos valores a anular.

As operações de anulação, no Balanço, envolveram a anulação de € 4.505.564.370,08, no Ativo e de € 4.137.935.681,64, no Passivo, o que deu origem a uma *plug account* no valor de € 367.628.688,44 (7,2% do Ativo).

Em relação a esta *plug account* deve, desde logo, fazer notar-se que a sua fórmula de cálculo é diferente da adotada no ano anterior. No exercício de 2015, o resultado líquido do exercício das operações de anulação na Demonstração de Resultados foi considerado para o cálculo da *plug account*. Em 2016, os ajustamentos efetuados no Balanço relacionados com os Fundos Próprios respeitam à transição dos saldos de gerência de 2015, das entidades do MS para a ACSS.

Figura 7 – Plug account do Balanço - 2016



Fonte: Elaboração própria.

Esses ajustamentos decorrem do facto de a própria *plug account* da Demonstração de Resultados ser calculada de forma diferente à do ano anterior. Note-se que, no exercício de 2015 a *plug account* da Demonstração de Resultados correspondia ao valor do excesso de anulações de



proveitos sobre as anulações de custos, ou seja, ao resultado líquido do exercício do processo de consolidação.

Em 2016, o resultado líquido do exercício das operações de consolidação corresponde ao valor dos saldos de gerência do ano de 2015 transferidos para a ACSS.

Quadro 11 – Saldos de gerência de 2015 transferidos para a ACSS

Unidade: euros

Entidades	Saldos de Gerência de 2015
INEM	10 000 000,00
INFARMED	21 820 900,00
SPMS	2 637 888,00
Entidades SNS	17 198 377,00
Saldo Gerência de entidades MS entregue ACSS	51 657 165,00

Fonte: Elaboração própria.

Por forma a anular as diferenças de conciliação, com origem nos saldos de gerência do ano anterior, a ACSS procedeu a um ajustamento no resultado líquido agregado, no montante de € 51,7 milhões.

Por construção, o resultado líquido do exercício do processo de anulação foi fixado no valor dessa transição de saldos, ou seja, € 51.657.165,00. Para conciliar o valor do resultado líquido do exercício entre as duas demonstrações financeiras esse valor foi compensado no Balanço por uma variação negativa nos resultados transitados de igual valor. Desta forma, no exercício de 2016, a *plug account* do Balanço corresponde aritmeticamente à diferença entre o total da anulação de ativos e o total da anulação de passivos, dado que o resultado líquido do exercício e o ajustamento efetuado nos resultados transitados se anulam. Obtém-se assim uma *plug account* no Balanço no valor de € 367.628.688,44, a qual em virtude da alteração no seu método de cálculo, não é diretamente comparável com a do ano anterior.

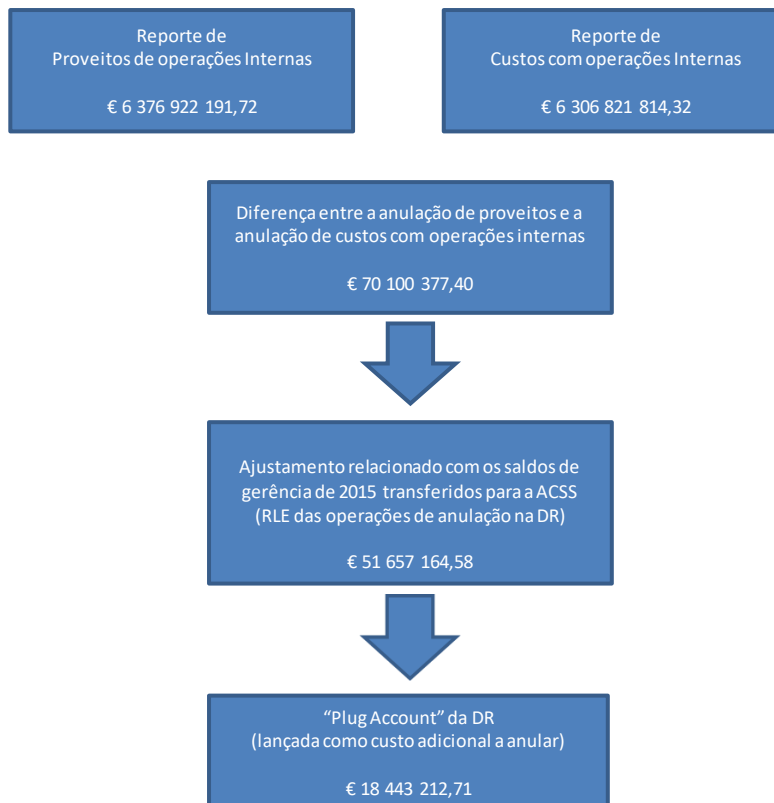
Na Demonstração de Resultados também se coloca o mesmo problema, dado que, ao passo que no exercício de 2015, a *plug account*, de acordo com o Manual de Consolidação, correspondia ao resultado líquido do exercício das operações de anulação, ou seja, à diferença aritmética entre o valor dos proveitos e dos custos anulados, em 2016, o resultado líquido do exercício correspondeu, por construção, ao valor dos saldos de gerência de 2015 de entidades do MS transferidos em 2016 para a ACSS.

A *plug account* da Demonstração de Resultados obteve-se pela subtração à diferença entre os proveitos e custos anulados (€ 70.100.377,39) do valor dos saldos de gerência transitados de 2015 (€ 51.657.165,00), obtendo-se uma *plug account* no valor de € 18.443.212,39. Esta diferença foi lançada como um custo adicional na Demonstração de Resultados, por forma a assegurar que a diferença entre os custos e os proveitos anulados correspondia ao valor dos saldos de gerência transitados. Esta forma de calcular a *plug account* da Demonstração de Resultados não encontra respaldo nem no Manual de Consolidação, nem no Relatório de Consolidação, os quais indicam que, nas operações de anulação de proveitos e de custos, "*Havendo diferentes procedimentos de registo entre as entidades do perímetro, os saldos não estarão totalmente conciliados, pelo que se procede ao respetivo ajustamento em contas de resultados.*". Neste caso o ajustamento foi efetuado nos custos e não nas contas de resultados.

Em contraditório, a Presidente do CD da ACSS refere que "(...) a alteração de procedimento/metodologia visou ultrapassar o teor da reserva n.º 7 que havia sido emitida no relatório do exame de revisão das contas consolidadas do ano de 2015, elaborado pela (...) SROC."



Figura 8 – Plug account da Demonstração de Resultados - 2016



Fonte: Elaboração própria.

Não obstante o trabalho realizado em 2016, a ACSS concluiu que se mantiveram as principais causas das diferenças de conciliação já identificadas em 2015 e em anos anteriores, designadamente:

- O acumular de divergências no reconhecimento de ativos/passivos;
- A adoção de critérios contabilísticos divergentes entre entidades, como por exemplo, os relacionados com os contratos-programa, entre a ACSS e as EPE;
- Os desequilíbrios provocados pelo já referido Despacho conjunto n.º 315/97 (convenções internacionais) que originam divergências entre as EPE e as ARS.

Permaneceu, também, a ausência de procedimentos regulares de circularização de saldos que contribuiu para a acumulação de divergências de conciliação entre entidades. Assim, a ACSS concluiu que *“Em síntese, o processo de consolidação de contas do MS tem sido afetado, em primeiro lugar, pela falta de circularização de saldos entre as entidades do perímetro, que deveria constituir uma preocupação de controlo interno e do órgão de fiscalização, pelo encerramento tardio das contas, em muito casos após o prazo legal, pelo atraso e até em alguns casos ausência de certificação legal de contas, e ainda, por um processo de aprovação individual de contas subsequente ao próprio processo de consolidação. A conjugação destes fatores constitui um risco significativo de se produzirem distorções materiais nas demonstrações financeiras decorrentes de transações não conciliadas”*.

Em contraditório, a Presidente do CD da ACSS refere que *“(…) quanto à circularização de saldos (…) é fundamental a intervenção, quer dos responsáveis da entidade nas matérias financeiras, quer do respetivo órgão de fiscalização (…)*. Não obstante (...) a ACSS tem realizado um esforço por



assegurar esta circularização de saldos e encontro de contas mediante a implementação de mecanismos/projetos como sejam a “Clearing-house” e a futura “Câmara de Compensação” (...).”

A análise efetuada, no âmbito da presente auditoria, não revelou uma diferença assinalável na diminuição do valor acumulado das diferenças de conciliação no Balanço entre o exercício de 2015 e o exercício de 2016. O valor apurado através de uma matriz de ativos e de passivos para as diferenças de conciliação acumuladas no Balanço é de € 3.865.231.581,49, o que representa uma diminuição de 3% face ao ano anterior, quando essas diferenças totalizaram € 3.982.882.900,71. Não obstante, verificou-se que as melhorias introduzidas no processo de consolidação permitiram reduzir o valor da *plug account* do Balanço, em cerca de 16% (€ 70,3 milhões).

Já no que diz respeito à Demonstração de Resultados a mesma análise, com base em matrizes de custos e de proveitos, revela uma diminuição mais substancial do valor agregado das diferenças de conciliação, as quais passaram de € 571.705.863,82 para € 368.972.223,10, o que representa uma redução de 35% face ao ano anterior.

Esta redução mais acentuada nas diferenças de conciliação da Demonstração de Resultados reflete a melhoria na transmissão da informação potenciada pelos pedidos de esclarecimento efetuados pela ACSS, a qual é mais eficaz na correção de situações ocorridas no próprio exercício de consolidação. Pelo contrário, no Balanço, os saldos refletem situações que se acumularam ao longo dos anos, como por exemplo, o não reconhecimento de créditos, que não correspondendo a erros no reporte de informação, necessitam de intervenção/resolução da Tutela.

Em contraditório, a Presidente do CD da ACSS informa que “(...) prevê elaborar, à luz do novo referencial contabilístico, um documento que venha substituir as circulares existentes que foram divulgadas, nomeadamente sobre a contabilização de contrato programa, incentivos institucionais, programas específicos e de programas verticais, tendo em vista a normalização e a adequação dos factos patrimoniais à natureza das contas.”

Informa, ainda, que “(...) a ACSS perspetiva igualmente incorporar e reforçar algumas indicações/boas práticas tendentes a reduzir e ou evitar a criação de novas “plug accounts”, que se registam sobretudo nas classes 2, 6 ou 7.”

Testes às diferenças de conciliação de contas no exercício de 2016

Com o objetivo de avaliar até que ponto as diferenças de conciliação existentes na Conta Consolidada do SNS e do MS decorrem não só de problemas na comunicação da informação à entidade consolidante, mas de efetivas diferenças nos registos contabilísticos das entidades, utilizou-se a mesma amostra de entidades selecionadas nos testes à fiabilidade da informação financeira remetida pelas entidades do perímetro para o processo de consolidação de contas do MS e efetuou-se uma comparação entre os custos e os proveitos resultantes de operações internas de cada uma dessas entidades e os proveitos e custos registados pela entidade parceira.

Estes testes revelaram que, nem todas as operações internas são objeto de registos simétricos entre as entidades intervenientes, pelo que a sua anulação, mesmo quando corretamente identificadas e reportadas no âmbito do processo de consolidação, dão origem a diferenças de conciliação. Estas diferenças apresentam uma dimensão e um carácter sistémico (ocorrência) que indicam que não se devem exclusivamente a erros de registo, os quais por definição seriam esporádicos e aleatórios.



De um total de 72 observações⁹³ correspondentes a uma amostra de 9 entidades, para as quais apuramos um total de operações internas no valor de € 2.073.765.233,81, as diferenças de conciliação totalizam € 76.265.002,89, ou seja, 3,7% desse valor. A existência de valores não conciliados é generalizada. Das 59 observações em que se registaram operações entre as entidades, apenas em 7% se verificou uma correspondência entre os custos e os proveitos internos nos registos das duas entidades.

A análise efetuada apurou ainda uma ligeira tendência para incluir nos registos contabilísticos mais proveitos do que os custos reconhecidos pela contraparte. Em 49% dos casos, em que se reconheceram na contabilidade operações entre as entidades da amostra, os proveitos reportados eram superiores aos custos registados na contraparte. Em 44% dos casos os custos incluídos nos registos contabilísticos eram superiores aos proveitos constantes dos registos contabilístico da contraparte.

Deve salientar-se que, a realização desta análise foi dificultada pelo facto de algumas entidades, na identificação da contraparte das operações, utilizarem critérios distintos. Em alguns casos, verificou-se que a mesma entidade apresentava mais do que um identificador. Existem também situações em que foi utilizado um identificador de entidade genérico, normalmente “Diversos”, o que impede a correta identificação das entidades e pode originar problemas de conciliação.

No que diz respeito às relações entre as entidades do perímetro de consolidação e a ADSE verificou-se, no que diz respeito à Demonstração de Resultados, uma redução substancial, face ao ano anterior, dos montantes por conciliar. O total de montantes por conciliar entre as entidades do perímetro de consolidação do MS e a ADSE foi de € 28.287,28, quando no ano anterior, segundo a análise realizada, atingiu os € 261.829,86.

9.5. Recomendações do ROC – Auditoria à Conta Consolidada de 2016

Pelo segundo ano consecutivo a Conta Consolidada do MS foi auditada por um ROC. Essa auditoria, que teve como objetivo a “(...) *validação das demonstrações financeiras consolidadas do Ministério da Saúde e do respetivo processo de consolidação.*”, foi executada de acordo com a Norma Internacional sobre Serviços Relacionados [(ISRS) 4400, “*Trabalhos para Executar Procedimentos Acordados com Respeito a Informação Financeira*”], e foi concluída em agosto de 2017. Os procedimentos de auditoria foram executados para auxiliar a avaliação e a validação das demonstrações financeiras consolidadas do MS, elaboradas a partir das demonstrações financeiras individuais e ajustadas pelas operações de consolidação decorrentes das informações adicionais constantes no dossier de consolidação entregue por cada entidade.

Os procedimentos de auditoria envolveram a análise das instruções emitidas pela entidade consolidante, incluindo o Manual de Consolidação. Na sequência, o ROC formulou algumas sugestões de melhoria do referido manual, das quais se destaca a introdução de “(...) *um subcapítulo sobre 'Ajustamentos prévios' que, como o próprio título assim o indicia, deveria divulgar os procedimentos de ajustamentos prévios, designadamente nos domínios da harmonização de princípios contabilísticos, de critérios de reconhecimento e das diferentes bases de preparação das demonstrações financeiras das entidades do perímetro e a sua conversão no normativo contabilístico em que são elaboradas as demonstrações financeiras consolidadas;*”.

⁹³ Cada observação corresponde à diferença entre os custos que uma entidade tem registado como incorridos com uma das restantes unidades da amostra e os proveitos que esta última tem registados com a primeira entidade. Na ausência de diferenças de conciliação os dois valores deverão igualar-se.



Os procedimentos de auditoria envolveram também uma análise aos documentos de prestação de contas das entidades do perímetro de consolidação, e em especial, aos documentos de CLC, tendo o ROC concluído que *“(...) a totalidade das entidades do perímetro sujeitas a revisão de contas, apresenta contas certificadas com reservas ou ênfases, ou ambas.”*⁹⁴.

Perante a existência generalizada de reservas nas CLC das entidades do perímetro de consolidação, o auditor concluiu que, esse facto *“(...) constitui um fator que condiciona de forma material a imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados revelados nas demonstrações financeiras consolidadas do Ministério da Saúde”*.

No âmbito dos procedimentos de auditoria relacionados com a coerência entre a informação constante das demonstrações financeiras aprovadas pelas entidades do perímetro de consolidação, foram identificadas divergências, concluindo o ROC que *“(...) é significativo o número de entidades que não asseguram total coerência entre a informação remetida em momentos diferentes e em formatos possivelmente diferentes, mas respeitantes à mesma realidade”* e que esta é uma deficiência de várias entidades *“(...) com impactos na imagem verdadeira e apropriada das quantias expressas nas demonstrações financeiras consolidadas (...)”*.

Com base na evidência de auditoria recolhida, o ROC concluiu que:

1. A Contas Consolidada do MS apresenta riscos de distorção em resultado de:
 - Não lhe terem sido disponibilizadas as demonstrações financeiras de todas as entidades do perímetro e algumas delas estarem incompletas;
 - Várias entidades do perímetro não dispõem de fiscal único e outras não apresentarem a respetiva CLC;
 - A totalidade das entidades do perímetro de consolidação que apresentam contas certificadas, têm CLC com reservas e/ou ênfases;
2. Não se *“(...) encontra garantida uma identidade total entre as demonstrações financeiras individuais e as demonstrações financeiras que foram agregadas dessas entidades para efeitos de consolidação.”*;
3. No que respeita aos ajustamentos relacionados com as entidades que preparam contas em SNC apurou-se que nem todos os ajustamentos necessários foram efetuados, muito embora esses ajustamentos não apresentem materialidade suficiente que possa pôr em causa a imagem verdadeira e apropriada das demonstrações financeiras consolidadas;
4. Na realização dos testes de coerência da agregação dos valores expressos nos balancetes analíticos e transpostos para as demonstrações financeiras consolidadas, verificámos não terem ocorrido nem omissões nem duplicações de qualquer quantia;

⁹⁴ O ROC refere ainda que, as reservas constantes das demonstrações financeiras das entidades que compõem o perímetro podem ser agrupadas em 4 grandes tipos:

- *“Reservas por limitação de âmbito aos saldos das contas de terceiros por dificuldades de validação dos mesmos em resultado de muito baixo nível de resposta à circularização de saldos das entidades rúbricas e dificuldades em adotar procedimentos alternativos”;*
- *Reservas por limitação de âmbito às contas de acréscimos e diferimentos pelos motivos anteriores e também pelos atrasos verificados no fecho dos contratos programa de anos anteriores;*
- *Reservas por limitação ou desacordo na área das existências, devidas às dificuldades tecnológicas em proceder à imputação dos descontos comerciais em compras ao custo dos produtos em armazém;*
- *Reservas nas contas de imobilizados, quer pela ausência de adequado sistema de gestão de imobilizados, quer pela falta de formalidades legais de bens sujeitos a registo (imóveis).”*

As conclusões foram suportadas pela informação disponível à data da elaboração do exame realizado. Note-se, porém, que após aquela data ainda foram emitidas outras CLC relativas a 2016, de algumas entidades consolidadas.



5. A agregação das demonstrações financeiras individuais foi efetuada de forma apropriada, sem que tenham ocorrido omissões ou duplicações, pelo que essa agregação expressa de forma apropriada os valores acumulados das respetivas contas;
6. A anulação de saldos das contas ativas e passivas e das operações de proveitos e custos entre as entidades do perímetro (saldos intragrupo) é uma área que incorpora fortes riscos de distorção⁹⁵ nas demonstrações financeiras consolidadas.

Com base nas suas conclusões, o ROC formulou a seguinte opinião sobre as demonstrações financeiras consolidadas de 2016:

“O balanço consolidado incorpora uma distorção material cuja extensão global é de difícil determinação, mas com um valor mínimo correspondente à rubrica sob o título de “Diferenças de conciliação”, que apresenta a quantia de 367.628.688 euros respeitante aos saldos não conciliados das contas de terceiros e de acréscimos e diferimentos entre as entidades englobadas no perímetro e que não foi possível conciliar de forma apropriada.

A demonstração de resultados consolidados poderá não refletir de forma totalmente apropriada os resultados consolidados por incorporar no resultado líquido ajustamentos de consolidação no montante de 18.443.213 euros em consequência de não ter sido possível conciliar de forma apropriada os proveitos e os custos recíprocos entre as entidades do perímetro. Por sua vez, estão apropriadamente refletidos os resultados não realizados no montante de 51.657.165 euros, correspondente à utilização dos saldos de gerência do ano de 2015.

Os procedimentos de consolidação de contas adotados pela ACSS, atentas as dificuldades de fiabilidade dos relatos recebidos das entidades do perímetro sobretudo ao nível das operações e dos saldos intra-grupo, merecem a nossa concordância por se revelarem adequados às suas finalidades.”.

Por fim, o ROC efetua uma série de recomendações de melhoria dos procedimentos de consolidação de contas de exercícios futuros. Recomendações essas que, na sua maioria, já haviam sido formuladas no ano anterior e que estão diretamente relacionadas com a implementação do SNC-AP. Recomenda, ainda, que a ACSS designe *“(…) um responsável pela monitorização da informação contabilístico-financeira relatada periodicamente pelas entidades do Ministério da Saúde.”*, recomendação que vai ao encontro de anteriores recomendações do TC, no sentido de que, as entidades públicas designem, para os processos e/ou contratos mais relevantes/críticos, um *“gestor/responsável do contrato/processo”*, figura responsável pelo controlo da sua execução.

⁹⁵ Estas distorções na anulação de saldos das contas ativas e passivas são sobretudo provocadas por: i) falta de coerência entre os saldos reconhecidos como dívidas a receber, por cada entidade, das restantes entidades do perímetro, com as dívidas a pagar também reconhecidas, por cada entidade, às restantes entidades do perímetro; ii) falta de convergência entre as quantias contabilizadas como outros saldos ativos e as contabilizadas como outros saldos passivos.



10. Situação económico-financeira consolidada

Para efeitos da análise a seguir apresentada consideraram-se as demonstrações financeiras produzidas pela ACSS que incluem diferenças de conciliação respeitante a saldos não conciliados entre entidades do perímetro.

10.1. Situação económico-financeira do Ministério da Saúde

Considerando que as alterações ao perímetro de consolidação de contas do MS, designadamente a integração da ADSE em 2015, pelo seu volume financeiro, afeta a comparabilidade da informação financeira consolidada face a 2014 e que essa integração altera a perceção pública da situação económico-financeira do grupo MS, na medida em que os ativos da ADSE são privados e não públicos, destinados, apenas, à satisfação de cuidados de saúde prestados a trabalhadores e aposentados da Administração Pública em contrapartida das suas quotizações, optou-se por relevar, em coluna própria de cada quadro, o impacto da ADSE na situação financeira e no desempenho económico do MS.

Desempenho económico do Ministério da Saúde

Relativamente ao desempenho económico do MS, expurgado do impacto da ADSE, salienta-se que os custos e perdas totalizaram € 9,2 mil milhões em 2015, tendo registado um aumento de 1% (€ 73 milhões) face a 2014. Este aumento dos custos decorreu, sobretudo, do aumento do custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas (+10%, cerca de € 146,7 milhões) resultante da introdução de novos medicamentos para o tratamento da Hepatite C.

Em 2016, destaca-se o crescimento dos custos com pessoal (cerca de 5,3%, +€ 190,7 milhões, face a 2015) resultante, em parte, da extinção da redução remuneratória prevista na Lei n.º 75/2014, de 12 de setembro.

Considerando o impacto da ADSE nas contas do MS, salienta-se ainda o crescimento de cerca de 5,5% (€ 221,3 milhões) dos custos com fornecimentos e serviços externos em 2016.

Quadro 12 – Custos e perdas do MS no triénio 2014-2016

Custos e perdas	Consolidado do Ministério da Saúde							Variação / excluindo a ADSE	
	2014	2015			2016			2014/2015	2015/2016
		Entidades MS (1)	ADSE (2)	3 = (1) - (2)	Entidades MS (4)	ADSE (5)	6 = (4) - (5)		
CMVMC	1 467 291 586,96 €	1 614 056 843,88 €	51 739,21 €	1 614 005 104,67 €	1 682 518 342,13 €	65 378,67 €	1 682 452 963,46 €	10%	4%
FSE	3 685 854 652,20 €	4 056 952 924,92 €	453 573 771,99 €	3 603 379 152,93 €	4 278 228 776,27 €	541 944 505,47 €	3 736 284 270,80 €	-2%	4%
Custos c/pessoal	3 527 711 016,75 €	3 577 073 140,34 €	4 442 283,86 €	3 572 630 856,48 €	3 768 387 116,11 €	5 101 534,11 €	3 763 285 582,00 €	1%	5%
Transf. Correntes	45 129 647,54 €	50 234 345,94 €	0,00 €	50 234 345,94 €	52 862 344,92 €	41 640,93 €	52 820 703,99 €	11%	5%
Amortizações	196 105 045,85 €	189 750 185,06 €	356 049,15 €	189 394 135,91 €	185 963 566,54 €	329 287,51 €	185 634 279,03 €	-3%	-2%
Provisões	59 224 507,87 €	90 844 645,71 €	108 642,52 €	90 736 003,19 €	40 037 511,51 €	62 740,01 €	39 974 771,50 €	53%	-56%
Outros Custos	7 025 313,77 €	3 818 497,77 €	9 577,73 €	3 808 920,04 €	7 497 994,29 €	1 858,84 €	7 496 135,45 €	-46%	97%
Custos Financeiros	5 008 852,48 €	7 287 845,05 €	74 487,89 €	7 213 357,16 €	9 988 955,68 €	68 636,76 €	9 920 318,92 €	44%	38%
Custos extraordinários	140 911 570,43 €	77 922 528,49 €	89 277,09 €	77 833 251,40 €	74 643 514,28 €	102 435,70 €	74 541 078,58 €	-45%	-4%
Plug account					-18 443 212,71 €		-18 443 212,71 €		
Impostos s/rendimentos	5 979 730,56 €	3 980 839,81 €	0,00 €	3 980 839,81 €	3 438 055,69 €	0,00 €	3 438 055,69 €	-33%	-14%
Total	9 140 241 924,41 €	9 671 921 796,97 €	458 705 829,44 €	9 213 215 967,53 €	10 085 122 964,71 €	547 718 018,00 €	9 537 404 946,71 €	1%	4%
Resultado Operacional	-392 860 772,79 €	-310 629 549,82 €	167 608 097,57 €	-478 237 647,39 €	-427 021 701,41 €	87 019 857,35 €	-514 041 558,76 €	22%	7%
RLE	-244 884 786,33 €	-256 677 905,74 €	167 168 361,43 €	-423 846 267,17 €	-308 631 194,03 €	87 289 003,43 €	-395 920 197,46 €	73%	-7%

Fonte: Elaboração própria c/ base nas DF consolidadas e nas DF individuais da ADSE.

Nota: Em 2015 a *plug account* está refletida no resultado líquido do exercício.

Em 2015, os proventos e ganhos do MS atingiram o montante global de € 9.415,2 milhões, traduzindo-se numa variação de 5,8% (+€ 519,9 milhões) em relação ao ano de 2014. No entanto,



expurgados os proveitos da ADSE, verifica-se que, em 2015, os proveitos e ganhos do MS diminuíram cerca de € 106 milhões (-1,2%) face a 2014.

Em 2016, os proveitos e ganhos totais do MS, expurgados dos proveitos e ganhos da ADSE, registaram um crescimento de € 352,1 milhões (+4%), justificado, em parte, pelo acréscimo de € 323,5 milhões (+4%) das transferências e subsídios correntes.

Quadro 13 – Proveitos e ganhos do MS no triénio 2014-2016

Proveitos e Ganhos	Consolidado do Ministério da Saúde							Variação / excluindo a ADSE	
	2014	2015			2016			2014/2015	2015/2016
		Entidades MS (1)	ADSE (2)	3 = (1) - (2)	Entidades MS (4)	ADSE (5)	6 = (4) - (5)		
Vendas e prest. Serviços	415 943 818,20 €	927 551 073,94 €	587 041 708,46 €	340 509 365,48 €	930 649 227,78 €	594 924 273,90 €	335 724 953,88 €	-18%	-1%
Impostos e taxas	137 648 568,60 €	209 185 058,50 €	39 095 213,69 €	170 089 844,81 €	204 768 406,51 €	39 587 329,60 €	165 181 076,91 €	24%	-3%
Trabalhos p/própria institui	1 747 297,57 €	1 892 782,31 €	0,00 €	1 892 782,31 €	1 762 642,84 €	0,00 €	1 762 642,84 €	8%	-7%
Proveitos suplementares	17 452 694,36 €	18 978 272,43 €	0,00 €	18 978 272,43 €	18 125 248,81 €	45 628,32 €	18 079 620,49 €	9%	-5%
Transferências e subsídios	7 951 003 386,76 €	8 045 747 475,69 €	0,00 €	8 045 747 475,69 €	8 369 277 314,77 €	0,00 €	8 369 277 314,77 €	1%	4%
Outros proveitos/ganhos	71 685 232,66 €	68 746 370,93 €	13 239,88 €	68 733 131,05 €	63 891 109,65 €	9 571,07 €	63 881 538,58 €	-4%	-7%
Proveitos financeiros	37 626 313,74 €	11 515 873,06 €	0,00 €	11 515 873,06 €	9 236 335,88 €	0,00 €	9 236 335,88 €	-69%	-20%
Proveitos extraordinários	262 249 826,19 €	131 626 984,37 €	-275 971,16 €	131 351 013,21 €	178 781 484,44 €	440 218,54 €	178 341 265,90 €	-50%	36%
Total	8 895 357 138,08 €	9 415 243 891,23 €	625 874 190,87 €	8 789 369 700,36 €	9 776 491 770,68 €	635 007 021,43 €	9 141 484 749,25 €	-1%	4%

Fonte: Elaboração própria c/ base nas DF consolidadas e nas DF individuais da ADSE.

Os resultados líquidos do MS nos exercícios de 2014 a 2016 foram sempre negativos, não obstante o impacto positivo (em 2015, € 167,2 milhões e, em 2016, € 87,3 milhões) da entrada da ADSE no perímetro de consolidação de contas do MS de 2015 e de 2016.

De facto, se a ADSE não tivesse integrado o perímetro de consolidação de contas do MS, o resultado líquido do exercício do MS atingiria -€ 423,8 milhões, em 2015, e -€ 395,9 milhões, em 2016.

▪ **Situação financeira do Ministério da Saúde**

O Balanço do MS, a 31 de dezembro de 2014, evidencia um ativo líquido de cerca de € 4.932,1 milhões. Em 2015, o ativo líquido registou um acréscimo de cerca de 5% (+€ 250,4 milhões), essencialmente, pela conjugação da integração da ADSE no perímetro de consolidação de contas do MS (+€ 466,1 milhões) e pela diminuição das disponibilidades (-€246,3 milhões).

O ativo fixo constitui o agregado com maior peso do total do Ativo, representando 53% (€ 2.621 milhões), em 2014, e 56% (€ 2.620,7 milhões), em 2015. Em 2016, o valor líquido do ativo evidenciado no Balanço ascendia a € 5.105,8 milhões, dos quais cerca de € 2.533,1 milhões (49,6%) respeitam a ativos fixos e € 2.572,7 milhões (50,4%) a ativos circulantes.

No entanto, o valor do ativo fixo evidenciado no Balanço pode não refletir de forma verdadeira e apropriada a situação patrimonial do MS considerando as reservas inscritas nas CLC das entidades



consolidadas, designadamente no que concerne ao registo legal dos imóveis e às divergências detetadas entre os cadastros dos bens e os respetivos registos contabilísticos⁹⁶.

Quadro 14 – Balanço do MS no triénio 2014-2016

Ativo	Consolidado do Ministério da Saúde							Variação/ excluindo a ADSE	
	2014	2015			2016			2014/2015	2015/2016
		Entidades MS (1)	ADSE (2)	3=(1)-(2)	Entidades MS (4)	ADSE (5)	6=(4)-(5)		
Imobilizado	2 620 985 245,16 €	2 620 674 910,83 €	741 553,01 €	2 619 933 357,82 €	2 533 123 529,14 €	749 978,54 €	2 532 373 550,60 €	0%	-3%
Bens domínio público	126 910 301,77 €	123 477 769,43 €	0,00 €	123 477 769,43 €	83 964 924,47 €	0,00 €	83 964 924,47 €	-3%	-32%
Imobilizações Incorpóreas	3 846 901,37 €	4 100 492,89 €	0,00 €	4 100 492,89 €	7 876 774,55 €	0,00 €	7 876 774,55 €	7%	92%
Imobilizações corpóreas	2 461 778 034,21 €	2 446 134 386,47 €	741 553,01 €	2 445 392 833,46 €	2 418 858 176,82 €	749 978,54 €	2 418 108 198,28 €	-1%	-1%
Investimentos Financeiros	28 450 007,81 €	46 962 262,04 €	0,00 €	46 962 262,04 €	22 423 653,30 €	0,00 €	22 423 653,30 €	65%	-52%
Circulante	2 311 109 490,77 €	2 561 834 062,96 €	465 394 361,29 €	2 096 439 701,67 €	2 572 719 917,71 €	615 990 291,07 €	1 956 729 626,64 €	-9%	-7%
Existências	214 869 763,85 €	279 185 449,30 €	121 720,31 €	279 063 728,99 €	263 370 739,01 €	125 799,61 €	263 244 939,40 €	30%	-6%
Dívidas de Terceiros	408 218 087,87 €	996 549 158,01 €	465 255 408,12 €	531 293 749,89 €	1 252 610 014,92 €	615 849 826,79 €	636 760 188,13 €	30%	20%
Plug account	423 658 117,56 €	437 915 767,01 €		437 915 767,01 €	367 628 688,44 €		367 628 688,44 €	3%	-16%
Títulos negociáveis	66 583 270,14 €	81 758 342,43 €	0,00 €	81 758 342,43 €	68 470 762,00 €	0,00 €	68 470 762,00 €	23%	-16%
Depósitos e caixa	812 669 718,72 €	566 414 312,93 €	3 949,11 €	566 410 363,82 €	348 030 739,30 €	1 249,11 €	348 029 490,19 €	-30%	-39%
Acréscimos e diferimentos	385 110 532,63 €	200 011 033,28 €	13 283,75 €	199 997 749,53 €	272 608 974,04 €	13 415,56 €	272 595 558,48 €	-48%	36%
Total do ativo	4 932 094 735,93 €	5 182 508 973,79 €	466 135 914,30 €	4 716 373 059,49 €	5 105 843 446,85 €	616 740 269,61 €	4 489 103 177,24 €	-4%	-5%
Fundos Próprios	1 340 428 897,82 €	1 090 470 313,89 €	349 388 733,56 €	741 081 580,33 €	851 190 069,25 €	436 677 736,99 €	414 512 332,26 €	-45%	-44%
Património	3 706 300 955,02 €	3 811 940 758,59 €	44 855 877,58 €	3 767 084 881,01 €	3 825 971 702,86 €	44 855 877,58 €	3 781 115 825,28 €	2%	0%
Reservas	1 427 066 169,81 €	1 432 587 749,28 €	4 758 318,00 €	1 427 829 431,28 €	1 473 175 307,01 €	4 758 318,00 €	1 468 416 989,01 €	0%	3%
Resultados Transitados	-3 548 053 440,68 €	-3 897 380 288,24 €	132 606 176,55 €	-4 029 986 464,79 €	-4 139 325 746,59 €	299 774 537,98 €	-4 439 100 284,57 €	10%	
Resultado Líquido Exercício	-244 884 786,33 €	-256 677 905,74 €	167 168 361,43 €	-423 846 267,17 €	-308 631 194,03 €	87 289 003,43 €	-395 920 197,46 €	73%	-7%
Passivo	3 591 665 838,11 €	4 092 038 659,90 €	116 747 180,74 €	3 975 291 479,16 €	4 254 653 377,60 €	180 062 532,62 €	4 074 590 844,98 €	11%	2%
Provisões	130 435 404,51 €	160 075 912,94 €	0,00 €	160 075 912,94 €	146 933 519,89 €	0,00 €	146 933 519,89 €	23%	-8%
Dívida a Terceiros	1 940 614 810,99 €	2 440 190 615,12 €	116 161 863,87 €	2 324 028 751,25 €	2 595 319 395,66 €	179 300 381,91 €	2 416 019 013,75 €	20%	4%
Acréscimos e diferimentos	1 520 615 622,61 €	1 491 772 131,84 €	585 316,87 €	1 491 186 814,97 €	1 512 400 462,05 €	762 150,71 €	1 511 638 311,34 €	-2%	1%
Total Fundos Próprios e Passivo	4 932 094 735,93 €	5 182 508 973,79 €	466 135 914,30 €	4 716 373 059,49 €	5 105 843 446,85 €	616 740 269,61 €	4 489 103 177,24 €	-4%	-5%

Fonte: Elaboração própria c/ base nas DF consolidadas e nas DF individuais da ADSE.

A 31 de dezembro de 2016, os Fundos Próprios da ADSE já representavam mais de metade (51,3%, correspondentes a € 436,7 milhões) dos Fundos Próprios do MS que ascendiam a cerca € 851,2 milhões.

Não obstante o contributo positivo da integração da ADSE, os Fundos Próprios do MS têm registado uma degradação, sempre crescente, derivada, sobretudo, dos prejuízos anuais das unidades de saúde do setor empresarial do Estado.

No Balanço do MS o montante da dívida consolidada a terceiros, a 31 de dezembro de 2016, ascendia a € 2.595,3 milhões, tendo registado um aumento de cerca de 6,4% (€ 155,1 milhões) face ao ano anterior. Note-se que, 99,8% (€ 2.590,3 milhões) das dívidas a terceiros são de curto prazo.

⁹⁶ A título exemplificativo transcreve-se a reserva da CLC do Centro Hospitalar do Tâmega e Sousa, EPE: “Encontra-se ainda em curso o processo de inventariação física dos ativos que constituem as imobilizações corpóreas detidas pelo Centro Hospitalar. Verificamos que os valores constantes do cadastro divergem dos inscritos nos respetivos registos contabilísticos. Nestas condições, não nos foi possível concluir quanto à razoabilidade dos montantes evidenciados nas rubricas de imobilizações corpóreas, amortizações acumuladas e amortizações do exercício.”.



Quadro 15 – Dívidas a terceiros do MS no triénio 2014-2016

Dívidas a terceiros (curto, médio e longo prazo)	Consolidado do Ministério da Saúde							Variação / excluindo a ADSE	
	2014	2015			2016			2014/2015	2015/2016
		Entidades MS (1)	ADSE (2)	3=(1)-(2)	Entidades MS (4)	ADSE (5)	6=(4)-(5)		
Adiantamentos de clientes, utentes e Estado	62 532 994,97 €	72 442 963,37 €	0,00 €	72 442 963,37 €	13 523 413,74 €	0,00 €	13 523 413,74 €	16%	-81%
Fornecedores c/c	1 212 998 988,29 €	1 431 536 386,75 €	4 311,04 €	1 431 532 075,71 €	1 696 683 525,74 €	0,00 €	1 696 683 525,74 €	18%	19%
Fornec. Fatura em receção e conferência	42 925 953,89 €	170 365 281,35 €	116 156 303,72 €	54 208 977,63 €	238 926 876,15 €	179 284 008,29 €	59 642 867,86 €	26%	10%
Empréstimos obtidos	222 268,87 €	64 678 055,32 €	0,00 €	64 678 055,32 €	11 957 215,09 €	0,00 €	11 957 215,09 €	28999%	-82%
Estado e outros entes públicos	115 817 475,31 €	121 386 670,74 €	0,00 €	121 386 670,74 €	123 164 887,47 €	15 124,51 €	123 149 762,96 €	5%	1%
Credores pela execução do orçamento	549 958,54 €	17 800,37 €	0,00 €	17 800,37 €	75 151,98 €	0,00 €	75 151,98 €	-97%	322%
Fornecedores de imobilizado	46 019 542,77 €	37 564 906,02 €	0,00 €	37 564 906,02 €	34 508 266,04 €	0,00 €	34 508 266,04 €	-18%	-8%
Outros credores	459 547 628,35 €	542 198 551,20 €	1 249,11 €	542 197 302,09 €	476 480 059,45 €	1 449,11 €	476 478 610,34 €	18%	-12%
Total	1 940 614 810,99 €	2 440 190 615,12 €	116 161 863,87 €	2 324 028 751,25 €	2 595 319 395,66 €	179 300 581,91 €	2 416 018 813,75 €	20%	4%

Fonte: Elaboração própria c/ base nas DF consolidadas do MS e nas DF individuais da ADSE.

Face ao exposto, no quadro supra, constata-se que o endividamento a fornecedores conta corrente cresceu aproximadamente 39,9% (€ 483,7 milhões), no triénio 2014-2016.

O quadro seguinte reflete a evolução das dívidas de terceiros do MS no triénio em análise. Note-se, porém, que as dívidas de terceiros incluem os montantes de € 423,7 milhões, € 437,9 milhões e € 367,6 milhões, em 2014, 2015 e 2016, respetivamente, respeitantes à *plug account* do Balanço.

Quadro 16 – Dívidas de terceiros do MS no triénio 2014-2016

Dívidas de terceiros (curto, médio e longo prazo)	Consolidado do Ministério da Saúde							Variação / excluindo a ADSE	
	2014	2015			2016			2014/2015	2015/2016
		Entidades MS (1)	ADSE (2)	3=(1)-(2)	Entidades MS (4)	ADSE (5)	6=(4)-(5)		
Empréstimos concedidos	0,00 €	60 036,41 €	0,00 €	60 036,41 €	15 000,00 €	0,00 €	15 000,00 €	-	-75%
Clientes c/c	148 728 179,05 €	466 366 093,39 €	151 454 579,26 €	314 911 514,13 €	551 446 094,37 €	182 016 852,89 €	369 429 241,48 €	112%	17%
Utentes c/c	16 971 432,94 €	31 988 583,93 €	0,00 €	31 988 583,93 €	21 797 454,62 €	0,00 €	21 797 454,62 €	88%	-32%
Instituições do Estado	83 696 880,27 €	40 810 937,21 €	0,00 €	40 810 937,21 €	93 689 728,85 €	0,00 €	93 689 728,85 €	-51%	130%
Clientes e utentes de cobrança duvidosa	8 356 719,65 €	4 482 942,75 €	0,00 €	4 482 942,75 €	7 887 058,96 €	0,00 €	7 887 058,96 €	-46%	76%
Devedores pela execução do orçamento	0,00 €	374 686,68 €	0,00 €	374 686,68 €	55 545,31 €	0,00 €	55 545,31 €	-	-85%
Adiantamentos a fornecedores	9 020 051,89 €	4 808 095,49 €	0,00 €	4 808 095,49 €	7 161 081,53 €	0,00 €	7 161 081,53 €	-47%	49%
Adiantamentos a fornec. Imobilizado	3 434 899,69 €	1 528 887,97 €	0,00 €	1 528 887,97 €	1 187 223,10 €	0,00 €	1 187 223,10 €	-55%	-22%
Estado e outros entes públicos	24 015 053,10 €	26 156 247,04 €	0,00 €	26 156 247,04 €	25 186 727,26 €	0,00 €	25 186 727,26 €	9%	-4%
Outros devedores	113 994 871,28 €	419 972 647,14 €	313 800 828,86 €	106 171 818,28 €	544 184 100,92 €	433 832 973,90 €	110 351 127,02 €	-7%	4%
Plug account	423 658 117,56 €	437 915 767,01 €	0,00 €	437 915 767,01 €	367 628 688,44 €	0,00 €	367 628 688,44 €	3%	-16%
Total	831 876 205,43 €	1 434 464 925,02 €	465 255 408,12 €	969 209 516,90 €	1 620 238 703,36 €	615 849 826,79 €	1 004 388 876,57 €	17%	4%

Fonte: Elaboração própria c/ base nas DF consolidadas do MS e nas DF individuais da ADSE.

Em 2015, as dívidas de terceiros do MS, excluindo a ADSE, atingiram o montante global de € 1.434,5 milhões, traduzindo-se numa variação de cerca de 16,5% (€ 137,3 milhões) face a 2014, tendo sido a rubrica de clientes conta corrente a que mais contribuiu para o aumento.

No que respeita a 2016, destaca-se o aumento de cerca de 130% (€ 52,9 milhões) das dívidas de instituições do Estado. Destaca-se, ainda, que, nesse ano, as dívidas de terceiros à ADSE representam cerca de 38% (€ 65,8 milhões) do total de ativos sobre terceiros do MS (excluindo o valor da *plug account* o peso da ADSE corresponde a cerca de metade (49,2%).



A caracterização da situação económico-financeira do grupo Ministério da Saúde com recurso a rácios económicos e financeiros é a que seguidamente se apresenta:

Quadro 17 – Indicadores financeiros e meios libertos operacionais do MS no triénio 2014-2016

Indicadores de equilíbrio financeiro	Consolidado MS - excluindo a ADSE		
	2014	2015	2016
Autonomia financeira	27%	16%	9%
Solvabilidade	37%	19%	10%
Endividamento	73%	84%	91%
EBITDA*	-137 531 219,07 €	-198 107 508,29 €	-288 432 508,23 €

Fonte: Elaboração própria c/ base nas DF consolidadas e nas DF individuais da ADSE.

A autonomia financeira do MS em 2016, considerando a ADSE seria de 17% e o rácio de endividamento de 83%.

Quadro 18 – Análise de liquidez do MS no triénio 2014-2016

Indicadores de equilíbrio financeiro	Consolidado MS - excluindo a ADSE		
	2014	2015	2016
Liquidez geral	0,66	0,56	0,50
Liquidez reduzida	0,60	0,48	0,43
Liquidez imediata	0,25	0,17	0,11

Fonte: Elaboração própria c/ base nas DF consolidadas da ACSS e nas DF individuais da ADSE

A análise da liquidez também evidencia as dificuldades do Ministério da Saúde para, no curto prazo, dispor de fundos suficientes para honrar os compromissos de igual maturidade. Considerando a ADSE, o rácio de liquidez geral de 2016 seria de 0,63, o de liquidez reduzida 0,56 e o de liquidez imediata 0,10.

10.2. Situação económico-financeira do Serviço Nacional de Saúde

▪ Desempenho económico do Serviço Nacional de Saúde

Relativamente ao desempenho económico do SNS salienta-se a deterioração dos resultados do exercício, o qual variou ente -€ 267 milhões, em 2014 e -€ 407,8 milhões, em 2015.

Em termos globais, o quadro seguinte evidencia que os custos com fornecimentos e serviços externos e os custos com pessoal⁹⁷ são os mais representativos na estrutura de custos do SNS (40% e 39%, respetivamente).

⁹⁷ Em 2011, o peso dos custos com pessoal na estrutura de custos do SNS era de cerca de 36%.



Quadro 19 – Custos e perdas do SNS no triénio 2014-2016

Custos e perdas	Consolidado SNS						Variação	
	2014	%	2015	%	2016	%	2014/2015	2015/2016
CMVMC	1 466 136 747,74 €	16%	1 598 024 205,20 €	18%	1 667 422 912,14 €	18%	9%	4%
FSE	3 666 693 559,84 €	41%	3 649 874 040,13 €	40%	3 722 778 908,97 €	40%	0%	2%
Custos c/peçoal	3 465 066 407,22 €	38%	3 467 481 432,61 €	38%	3 654 698 669,37 €	39%	0%	5%
Transf. Correntes	33 256 838,91 €	0%	41 512 168,38 €	0%	67 973 178,41 €	1%	25%	64%
Amortizações	188 083 163,75 €	2%	178 309 343,84 €	2%	175 127 647,93 €	2%	-5%	-2%
Provisões	53 171 605,19 €	1%	86 603 391,46 €	1%	35 301 251,03 €	0%	63%	-59%
Outros Custos e perdas operaci	6 923 783,38 €	0%	5 151 754,29 €	0%	4 783 421,74 €	0%	-26%	-7%
Custos Financeiros	4 968 708,19 €	0%	4 667 291,06 €	0%	6 803 541,63 €	0%	-6%	46%
Custos extraordinários	138 201 419,62 €	2%	71 861 212,52 €	1%	80 245 122,86 €	1%	-48%	12%
Plug account	0,00 €	0%	0,00 €	0%	-17 947 320,35 €	0%	-	-
Impostos s/rendimentos	3 741 962,58 €	0%	2 512 709,89 €	0%	3 179 558,73 €	0%	-33%	27%
Total	9 026 244 196,42 €	100%	9 105 997 549,38 €	100%	9 400 366 892,46 €	100%	1%	3%
Resultado Operacional	-409 357 944,95 €		-467 317 843,36 €		-504 487 096,95 €		14%	8%
RLE	-267 011 552,44 €		-407 840 564,75 €		-391 326 363,50 €		53%	-4%

Fonte: Relatórios e Contas do SNS de 2014, 2015 e 2016.

Nota: Em 2015, a *plug account* está refletida no resultado líquido do exercício. De igual modo, o manual de consolidação de contas de 2014 refere que o ajustamento relativo aos saldos não conciliados está refletido em resultados.

Note-se, porém, que a conta de fornecimentos e serviços externos inclui o registo contabilístico dos custos com a contratualização anual com os hospitais do SEE. Excluindo o efeito da anulação dos saldos e transações intragrupo, designadamente dos proveitos das unidades de saúde do SEE com os contratos-programa e os correspondentes custos da ACSS, os custos com o pessoal e os custos das mercadorias vendidas e das matérias consumidas, designadamente medicamentos, são os mais representativos na estrutura de custos do SNS.

Os custos das mercadorias vendidas e das matérias consumidas registaram um aumento de cerca de 9% (€ 131,9 milhões) de 2014 para 2015, justificado, em parte, pela introdução dos novos medicamentos para o tratamento da Hepatite C e cerca de 4% (€ 69,4 milhões) de 2015 para 2016.

Em 2016, o acréscimo de 5% nos custos com o pessoal (€ 187,2 milhões) resultou da extinção, pela Lei n.º 159-A/2015, de 30 de dezembro, da redução remuneratória na Administração Pública, prevista na Lei n.º 75/2014, de 12 de setembro.

Por outro lado, os proveitos registam uma evolução positiva ao longo do triénio, tal como se evidencia no quadro infra.

Quadro 20 – Proveitos e ganhos do SNS no triénio 2014-2016

Proveitos e Ganhos	Consolidado SNS						Variação	
	2014	%	2015	%	2016	%	2014/2015	2015/2016
Vendas e prest. Serviços	415 660 614,14 €	5%	326 483 606,14 €	4%	323 882 042,09 €	4%	-21%	-1%
Impostos e taxas	2 352 992,99 €	0%	12 943 057,92 €	0%	2 122 835,43 €	0%	450%	-84%
Trabalhos p/própria instituição	1 747 297,57 €	0%	1 892 782,31 €	0%	1 762 642,84 €	0%	8%	-7%
Proveitos suplementares	16 765 172,10 €	0%	19 191 541,56 €	0%	18 640 688,21 €	0%	14%	-3%
Transferências e subsídios	7 960 565 180,13 €	91%	8 128 598 402,74 €	93%	8 410 790 809,02 €	93%	2%	3%
Outros proveitos/ganhos	72 882 904,15 €	1%	70 529 101,88 €	1%	66 399 875,05 €	1%	-3%	-6%
Proveitos financeiros	37 183 559,16 €	0%	11 311 361,25 €	0%	8 294 163,47 €	0%	-70%	-27%
Proveitos extraordinários	252 074 923,74 €	3%	127 207 130,83 €	1%	177 147 472,85 €	2%	-50%	39%
Total	8 759 232 643,98 €	100%	8 698 156 984,63 €	100%	9 009 040 528,96 €	100%	-1%	4%

Fonte: Relatórios e Contas do SNS de 2014, 2015 e 2016.



Após a diminuição de cerca de 1% (€ 61,1 milhões) de 2014 para 2015, os ganhos e proveitos do SNS registaram um aumento de cerca de 4% (€ 310,9 milhões) em 2016, destacando-se o aumento de cerca de 3% (€ 282,2 milhões) na conta de transferências e subsídios⁹⁸. Nota-se, ainda, o aumento de 39% (€ 49,9 milhões) de 2015 para 2016 dos proveitos extraordinários “(...) *resultante do apuramento adicional do acordo com a APIFARMA do ano de 2015 (...)*”⁹⁹.

Quadro 21 – Execução económico-financeira do SNS – contas nacionais

Unidade: milhões de euros

Para efeitos de apuramento do desempenho económico-financeiro do SNS em contabilidade nacional, a ACSS prepara as contas numa base de acréscimo modificada tendo, para o efeito, procedido a alguns ajustamentos na Demonstração de Resultados consolidada, designadamente a substituição do custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas pelas compras (aquisições do ano) e as amortizações pelos investimentos do ano. Foi ainda acrescentado à receita de capital os subsídios de investimento e as doações em numerário.

Execução Económico-financeira do SNS Lógica das Contas Nacionais	2015	2016
Receita corrente		
<i>Impostos Indiretos (inclui Jogos Sociais)</i>	107,6	108,4
<i>Taxas, multas e outras penalidades</i>	191,7	174,5
<i>Rendimentos da propriedade</i>	11,3	8,3
<i>Transferências Correntes</i>	8023,8	8287,1
<i>Vendas de bens e serviços correntes</i>	137	151,5
<i>Outras receitas correntes</i>	146	185,4
Receitas de capital	36,1	27,4
Total da Receita do Exercício	8 653,5	8 942,6
Despesa corrente		
<i>Despesa com pessoal</i>	3467,5	3654,7
<i>Compras e Inventários</i>	1672,4	1650,8
<i>Fornecimentos e serviços externos</i>	3649,9	3722,8
<i>Juros e outros encargos</i>	4,7	6,8
<i>Transferências correntes concedidas</i>	41,5	67,9
<i>Outras despesas correntes</i>	40	34,4
Despesas de capital	149,3	106,3
Total da Despesa do Exercício	9 025,3	9 243,7
Saldo do Exercício	-371,8	-301,1

Fonte: ACSS.

Da observação do quadro supra verifica-se que não obstante a negatividade do saldo do exercício (-€ 301 milhões), o saldo evoluiu positivamente tendo registado uma redução de 19% (-€70,7 milhões) face a 2015.

▪ **Situação financeira do Serviço Nacional de Saúde**

A situação financeira do SNS a 31 de dezembro de 2016, bem como a sua evolução desde 2014, é a que se detalha no quadro seguinte.

⁹⁸ Tendo em vista a “(...) a compensação dos custos com a reposição salarial e regularização de dívidas.”. Fonte: Relatório e Contas do MS de 2016.

⁹⁹ Fonte: Relatório e Contas do MS de 2016.



Quadro 22 – Balanço do SNS no triênio 2014-2016

Ativo	Consolidado SNS			Variação	
	2014	2015	2016	2014/2015	2015/2016
Imobilizado	2 558 543 220,56	2 516 190 833,17	2 456 602 605,13	-2%	-2%
Bens domínio público	126 910 301,77 €	123 477 769,43 €	83 964 924,47 €	-3%	-32%
Imobilizações Incorpóreas	3 653 886,24 €	3 536 413,87 €	6 633 154,76 €	-3%	88%
Imobilizações corpóreas	2 423 562 730,58 €	2 386 012 146,80 €	2 361 709 181,69 €	-2%	-1%
Investimentos Financeiros	4 416 301,97 €	3 164 503,07 €	4 295 344,21 €	-28%	36%
Circulante	2 094 878 110,53 €	2 037 030 016,42 €	1 778 174 527,95 €	-3%	-13%
Existências	213 288 112,43 €	277 113 828,41 €	261 454 667,72 €	30%	-6%
Dívidas de Terceiros	400 475 106,13 €	536 474 679,95 €	627 412 961,64 €	34%	17%
Plug account	404 463 258,14 €	473 994 526,22 €	331 772 650,74 €	17%	-30%
Titulos negociáveis	26 283 270,14 €	37 987 580,43 €	24 700 000,00 €	45%	-35%
Depósitos e caixa	669 675 352,66 €	514 238 550,90 €	275 951 619,75 €	-23%	-46%
Acréscimos e diferimentos	380 693 011,03 €	197 220 850,51 €	256 882 628,10 €	-48%	30%
Total do ativo	4 653 421 331,09 €	4 553 220 849,59 €	4 234 777 133,08 €	-2%	-7%
Fundos Próprios	1 096 545 403,47 €	675 780 438,16 €	231 031 251,01 €	-38%	-66%
Patrimônio	3 691 604 922,17 €	3 729 854 922,16 €	3 741 442 652,43 €	1%	0%
Reservas	1 427 340 137,97 €	1 427 262 528,27 €	1 445 523 389,45 €	0%	1%
Resultados Transitados	-3 755 388 104,23 €	-4 073 496 447,52 €	-4 564 608 427,37 €	8%	12%
Resultado Líquido Exercício	-267 011 552,44 €	-407 840 564,75 €	-391 326 363,50 €	53%	-4%
Passivo	3 556 875 927,62 €	3 877 440 411,43 €	4 003 745 882,07 €	9%	3%
Provisões	115 291 299,89 €	144 886 305,11 €	130 694 591,98 €	26%	-10%
Dívida a Terceiros	1 929 924 743,23 €	2 258 421 247,72 €	2 381 861 382,93 €	17%	5%
Acréscimos e diferimentos	1 511 659 884,50 €	1 474 132 858,60 €	1 491 189 907,16 €	-2%	1%
Total Fundos Próprios e Passivo	4 653 421 331,09 €	4 553 220 849,59 €	4 234 777 133,08 €	-2%	-7%

Fonte: Relatórios e Contas do SNS de 2014, 2015 e 2016.

Entre 2014 e 2016 os Fundos Próprios do SNS diminuíram cerca de 78,9% (€ 865,5 milhões), em resultado dos prejuízos anuais registados.

A diminuição do valor do ativo resultou, sobretudo, da diminuição, na ordem dos 58,8% (€ 393,7 milhões), das disponibilidades, que eram de € 669,7 milhões, em 2014, e de € 276 milhões, em 2016. Note-se, a este propósito, que a liquidez imediata do SNS passou de 0,15 em 2015 para 0,08 em 2016. Já a liquidez geral registou uma diminuição de 0,54 em 2015 para 0,46 em 2016.

Nota-se, ainda, a tendência de aumento das dívidas a terceiros. Com efeito, no triênio em análise, as dívidas a terceiros totalizaram, em 2016, € 2.381,9 milhões, quando, em 2014, eram de € 1.929,9 milhões, conforme se detalha no quadro seguinte.

Quadro 23 – Dívidas a terceiros do SNS no triênio 2014-2016

Dívidas a terceiros (curto, médio e longo prazo)	Consolidado SNS				
	2014	2015	2016	2014/2015	2015/2016
Adiantamentos de clientes, utentes e Estado	62 530 642,57 €	72 261 142,04 €	13 527 449,51 €	16%	-81%
Fornecedores c/c	1 208 214 228,12 €	1 440 611 992,76 €	1 688 213 153,49 €	19%	17%
Fornec. fatura em receção e conferência	40 288 349,09 €	51 667 565,63 €	56 220 902,12 €	28%	9%
Empréstimos obtidos	222 268,89 €	174 520,65 €	77 979,09 €	-21%	-55%
Estado e outros entes públicos	114 125 031,70 €	116 398 195,14 €	117 696 119,43 €	2%	1%
Credores pela execução do orçamento	0,00 €	17 800,37 €	75 151,98 €	-	322%
Fornecedores de imobilizado	45 812 265,87 €	37 347 060,35 €	34 196 373,02 €	-18%	-8%
Outros credores	458 731 957,08 €	539 942 970,78 €	471 854 254,29 €	18%	-13%
Total	1 929 924 743,32 €	2 258 421 247,72 €	2 381 861 382,93 €	17%	5%

Fonte: Elaboração própria c/ base nos Relatórios e Contas do SNS de 2014, 2015 e 2016.



O endividamento do SNS agravou-se em cerca de 17% (€ 328,5 milhões), em 2015, e de 5% (€ 123,4 milhões), em 2016. Nesse ano, o aumento das dívidas a terceiros resultou do efeito conjugado do acréscimo de 17% (€ 247,6 milhões) das dívidas a fornecedores conta corrente e da redução de cerca de 81,3% (€ 58,7 milhões) de adiantamentos de clientes, face a 2015.

No que respeita à receita por cobrar nas entidades que integravam o SNS (quadro infra), em 2016 verifica-se uma redução de cerca de 5,1% (€ 51,9 milhões) face a 2015.

Quadro 24 – Dívidas de terceiros do SNS no triénio 2014-2016

Dívidas de terceiros (curto, médio e longo prazo)	Consolidado SNS			Variação	
	2014	2015	2016	2014/2015	2015/2016
Empréstimos concedidos	0,00 €	60 036,41 €	15 000,00 €	-	-75%
Clientes c/c	144 601 248,34 €	327 084 905,76 €	374 451 215,90 €	126%	14%
Utentes c/c	16 971 432,94 €	31 988 583,93 €	21 797 454,62 €	88%	-32%
Instituições do Estado	84 094 878,26 €	38 102 235,72 €	94 883 360,92 €	-55%	149%
Clientes e utentes de cobrança duvidosa	8 032 840,84 €	4 098 436,65 €	7 893 733,58 €	-49%	93%
Devedores pela execução do orçamento	0,00 €	374 686,68 €	55 545,31 €	-	-85%
Adiantamentos a fornecedores	9 020 051,89 €	10 358 225,45 €	7 152 483,83 €	15%	-31%
Adiantamentos a fornec. Imobilizado	3 434 899,69 €	1 528 887,97 €	1 187 223,10 €	-55%	-22%
Estado e outros entes públicos	24 014 500,32 €	26 155 623,71 €	24 135 903,25 €	9%	-8%
Outros devedores	110 305 253,85 €	96 723 057,67 €	95 841 041,13 €	-12%	-1%
Diferença de conciliação	404 463 258,14 €	473 994 526,22 €	331 772 650,74 €	17%	-30%
Total	804 938 364,27 €	1 010 469 206,17 €	959 185 612,38 €	26%	-5%

Fonte: Elaboração própria c/ base nos Relatórios e Contas do SNS de 2014, 2015 e 2016.

O quadro supra evidencia ainda em 2015 cerca de € 60 mil em empréstimos concedidos (€ 15.000,00, em 2016). A análise das contas individuais das entidades consolidadas, bem como das respetivas CLC, permitiu identificar que o montante respeita a duas situações distintas:

1. um empréstimo concedido pela Unidade Local de Saúde do Nordeste, EPE (em 2015, € 30.000,00);

Esta situação também foi identificada pelo fiscal único da unidade de saúde, tendo o mesmo expressado uma ênfase na CLC de 2015. Na opinião do fiscal único *“A ULSNE estabeleceu um contrato de mútuo com garantia bancária com um seu funcionário que foi condenado pelo Tribunal para pagamento de uma indemnização a um utente. Tal facto pode constituir uma situação irregular, já que as entidades do setor público (...) não podem, nestas circunstâncias, proceder à concessão de empréstimos a funcionários, mesmo que sob garantia fiduciária.”*.

Note-se que, para além de não se conhecerem medidas adotadas pela Tutela no sentido de averiguar esta situação, patente na conta individual da unidade de saúde e na Conta Consolidada do MS, a ULSNE não teve fiscal único no exercício de 2016, não obstante o CA ter comunicado à Tutela, em janeiro de 2016, que o então fiscal único não renovaria o mandato para o triénio 2015/2017. Assim, as contas de 2016 desta unidade de saúde foram



apresentadas ao Tribunal e à Tutela “(...) *sem estarem devidamente acompanhadas dos documentos de certificação, relatório e parecer do fiscal único.*”¹⁰⁰.

2. um erro no reporte da informação que suportou a agregação de contas do MS relativamente à Unidade Local de Saúde do Norte Alentejano, EPE (em 2015, € 30.036,41);

Na verdade, o montante em causa respeita ao saldo de clientes conta corrente (conta 211) da unidade de saúde e não a empréstimos concedidos (conta 28). De facto, detetaram-se falhas no preenchimento do ficheiro da consolidação de contas do MS desta entidade que originaram distorções nos saldos das contas de dívidas de terceiros, não obstante o total agregado das dívidas de terceiros da entidade estar correto (€ 23,1 milhões).

A caracterização da situação económico-financeira do SNS, com recurso a rácios económicos e financeiros é a que seguidamente se apresenta:

Quadro 25 – Indicadores financeiros e meios libertos operacionais do SNS no triénio 2014-2016

Indicadores de equilíbrio financeiro	Consolidado SNS		
	2014	2015	2016
Autonomia financeira	24%	15%	5%
Solvabilidade	31%	17%	6%
Endividamento	76%	85%	95%
EBITDA	-168 103 176,01 €	-202 405 108,06 €	-294 058 197,99 €

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

Face ao que precede, nota-se que o SNS evidencia uma debilidade financeira acentuada. De facto, o rácio de autonomia financeira, que mede a capacidade de financiamento do seu Ativo através de Fundos Próprios sem ter que recorrer a capitais alheios, evidencia uma evolução desfavorável do SNS ao longo do triénio, ao passar de 0,24 para 0,05.

Salienta-se, ainda, o impacto negativo dos resultados nos Fundos Próprios e no aumento do Passivo, traduzido pelo agravamento do grau de solvabilidade, que diminuiu de 0,31 em 2014 para 0,06 em 2016. No que concerne à liquidez verifica-se que os respetivos indicadores (geral, reduzida e imediata) também revelam uma deterioração, em 2015, 0,55, 0,47 e 0,15 e, em 2016, 0,46, 0,39 e 0,08, respetivamente.

Tal como já foi referido, os indicadores financeiros fazem transparecer o elevado grau de descapitalização¹⁰¹ do SNS no final de 2016, destacando-se, de entre as entidades do SEE, as seguintes unidades de saúde: Centro Hospitalar Lisboa Norte, EPE (-€ 65,4 milhões), Centro Hospitalar de Setúbal, EPE (-€ 61,9 milhões) e Centro Hospitalar de Lisboa Central, EPE (-€ 42 milhões)¹⁰².

¹⁰⁰ Fonte: Documento de 29 de março de 2017, subscrito pelo CA da ULSNE e anexado aos documentos de prestação de contas apresentados ao Tribunal de Contas.

¹⁰¹ Com impacto direto na acumulação de pagamentos em atraso. De acordo com os Relatórios da execução orçamental de janeiro de 2016 e janeiro de 2017 os pagamentos em atraso dos hospitais EPE ascendiam a € 451 milhões no final de 2015 e a € 544 milhões no final de 2016.

¹⁰² As 18 entidades do SEE com Fundos Próprios negativos são unidades de saúde (centros hospitalares, hospitais e unidades locais de saúde). No final de 2016, o SNS tinha 44 unidades de saúde (5 do SPA e 39 do SEE).



Quadro 26 – Entidades do SNS com Fundos Próprios negativos - 2016

Entidades c/Fundos Próprios negativos	N.º entidades	Valor Fundos Próprios	Resultado líquido do exercício - 2016
EPE	18	-367 901 757,08 €	-116 591 426,46 €
SPA	4	-486 366 820,22 €	-165 093 590,00 €
TOTAL SNS	22	-854 268 577,30 €	-272 230 049,41 €

Fonte: Elaboração própria c/ base nas demonstrações financeiras individuais das entidades do perímetro.

Já no que respeita às entidades MS do setor público administrativo, salienta-se a situação financeira da entidade consolidante (ACSS) com Fundos Próprios negativos de -€ 238,6 milhões e da ARS do Norte, com Fundos Próprios negativos de -€ 147,7 milhões.

IV. VISTA AO MINISTÉRIO PÚBLICO

Foi dada vista do projeto de relatório à Procuradora-Geral Adjunta, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 5 do artigo 29.º da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto¹⁰³.

V. EMOLUMENTOS

Nos termos dos artigos 1.º, 2.º, 10.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, do Regime Jurídico dos Emolumentos do Tribunal de Contas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 66/96, de 31 de maio, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 139/99, de 28 de agosto, e pela Lei n.º 3-B/2000, de 4 de abril, são devidos emolumentos no valor global de € 17.164,00, a suportar pela Administração Central do Sistema de Saúde, IP.

VI. DECISÃO

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

1. Aprovar o presente Relatório, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 78.º da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto.
2. Que o presente Relatório seja remetido, às seguintes entidades:
 - Ministro das Finanças;
 - Ministro da Saúde;
 - Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social;
 - Presidente da Comissão Parlamentar de Saúde;

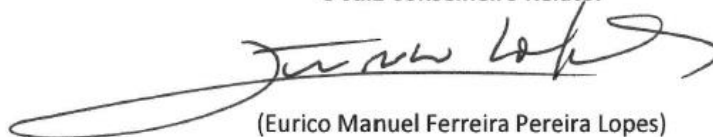
¹⁰³ Republicada pela Lei n.º 20/2015, de 9 de março, e alterada pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro.



- Presidente do Conselho Diretivo da Administração Central do Sistema de Saúde, IP;
 - Presidente do Conselho Diretivo da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.
3. Que, após a entrega do Relatório às entidades referidas, o mesmo seja colocado à disposição dos órgãos de comunicação social e divulgado no sítio do Tribunal na *Internet*.
 4. Expressar aos responsáveis, dirigentes e funcionários da Administração Central do Sistema de Saúde, IP e das entidades contactadas, bem como à Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, o apreço pela disponibilidade revelada e pela colaboração prestada no desenvolvimento desta ação.
 5. Que as entidades destinatárias das recomendações comuniquem, no prazo de três meses após a receção deste Relatório, ao Tribunal de Contas, por escrito e com a inclusão dos respetivos documentos comprovativos, a sequência dada às recomendações formuladas.
 6. Que um exemplar do presente Relatório seja remetido ao Ministério Público junto deste Tribunal, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 4.º do artigo 54.º, aplicável por força do n.º 2 do artigo 55.º da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto¹⁰⁴.

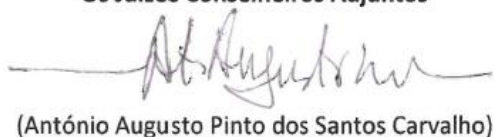
Tribunal de Contas, 14 de dezembro de 2017

O Juiz Conselheiro Relator



(Eurico Manuel Ferreira Pereira Lopes)

Os Juizes Conselheiros Adjuntos



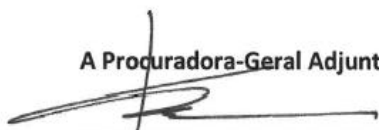
(António Augusto Pinto dos Santos Carvalho)



(José Luís Pinto Almeida)

Fui presente,

A Procuradora-Geral Adjunta

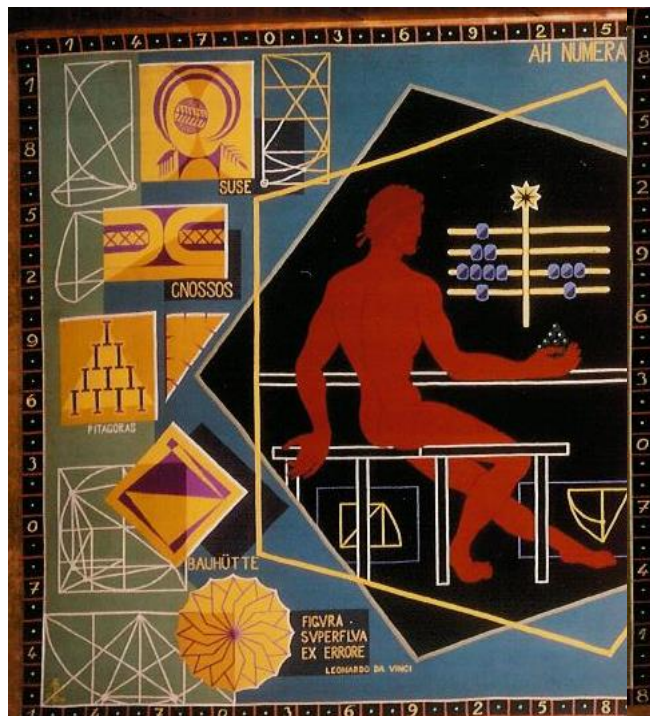


¹⁰⁴ Republicada pela Lei n.º 20/2015, de 9 de março, e alterada pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro.



Tribunal de Contas

*Auditoria à Conta Consolidada
do Ministério da Saúde –
Exercícios de 2015 e 2016*



*Promover a verdade, a boa gestão, a
legalidade e a responsabilidade nas
finanças públicas*

*Relatório n.º27/2017 – 2.ª Secção
Processo n.º 12/2017 – Audit*

Volume II – Alegações e Nota de emolumentos



Tribunal de Contas

*Auditoria à Conta Consolidada do Ministério da Saúde
Exercícios de 2015 e 2016*



ÍNDICE DE ALEGAÇÕES

I.	MINISTÉRIO DAS FINANÇAS.....	3
II.	MINISTÉRIO DA SAÚDE	7
III.	MINISTÉRIO DO TRABALHO, SOLIDARIEDADE E SEGURANÇA SOCIAL	9
IV.	ADMINISTRAÇÃO CENTRAL DO SISTEMA DE SAÚDE, IP	11
V.	ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS.....	21
VI.	NOTA DE EMOLUMENTOS	23





I. MINISTÉRIO DAS FINANÇAS



93.NOV17 11:40

Exmo. Senhor
Diretor-Geral do Tribunal de Contas

SUA REFERÊNCIA	SUA COMUNICAÇÃO DE	NOSSA REFERÊNCIA	DATA
DA VI - UAT.2 Proc. n.º12/2017-Audit	13/10/2017	ENT.: 6150 PROC. N.º: 12.1	

ASSUNTO: Auditoria à conta consolidada do Ministério da Saúde - exercícios de 2015 e 2016

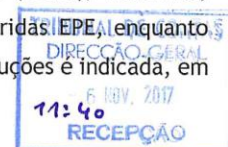
Exatidão

Reportando-me ao assunto mencionado em epígrafe encarrega-me S.E. o Ministro das Finanças de remeter a seguinte informação, no âmbito das recomendações formuladas ao Ministério das Finanças e ao Ministro da Saúde:

I - "Proceder ao efetivo acompanhamento e controlo da legalidade da gestão financeira e patrimonial das entidades do Ministério da Saúde, assegurando que todas as entidades do Ministério da Saúde sem exceção são objeto de revisão legal de contas e que a mesma é concluída dentro do prazo legal para a prestação de contas."

No âmbito do controlo e execução orçamental das entidades do Ministério da Saúde, a DGO (Direção Geral Orçamento) quando identifica anomalias, alerta as entidades para as devidas correções. Em sede de prestação de contas, a DGO alerta para os prazos a observar e igualmente, após a submissão das mesmas no SIGO, para a correção de situações anómalas, para o desequilíbrio entre fontes de financiamento, nomeadamente, os pagamentos superiores às dotações e aos compromissos, a despesa superior à receita, sendo que as entidades, na sua maioria, procedem às retificações necessárias.

No âmbito do exercício da tutela financeira das Entidade Públicas Empresariais (EPE) do sector da saúde, prevista no n.º 2 do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 18/2017, de 10 de fevereiro, o Ministério das Finanças, através da Direção-Geral do Tesouro e Finanças (DGTF), transmite, anualmente instruções sobre o processo de prestação de contas às referidas EPE, enquanto entidades pertencentes ao Sector Empresarial do Estado (SEE). Nestas instruções é indicada, em





particular, a necessidade de apresentação tempestiva do relatório de gestão, do relatório e parecer do órgão de fiscalização e da certificação legal das contas, nos termos e nos prazos legalmente estabelecidos nos artigos 65.º, 66.º e 66.º - A do Código das Sociedades Comerciais. Quanto ao relatório do órgão de fiscalização é solicitada a apresentação de um ponto autónomo, que afira sobre o cumprimento das orientações legais vigentes para o SEE.

II - “Tomar medidas conducentes à recapitalização do SNS, sustentada em saneamento financeiro de médio e longo prazo de acordo com uma orçamentação por programas, plurianual.”

No exercício de 2015 o Estado, através da DGTF, procedeu à recapitalização de algumas entidades hospitalares por recurso a dotações do Cap. 60 do OE, na expectativa de reduzir a acumulação de pagamentos em atraso por parte destas EPE.

Para o final de 2017, está prevista a realização de aumentos de capital num conjunto alargado de EPE do sector da saúde, de modo a dotar estas entidades com meios financeiros necessários para, no início de 2018, se proceder à regularização de um valor significativo de pagamentos em atraso a fornecedores.

Em conformidade com o anunciado no Relatório do OE2018, está previsto para 2018 um esforço substancial de diminuição da dívida das entidades do SNS, para o efeito será realizada uma injeção de capital a par de um esforço significativo dos mecanismos de monitorização e acompanhamento da execução orçamental das entidades do SNS, mediante a criação de uma unidade de Análise Orçamental desenhada para o efeito, numa iniciativa conjunta entre os Ministérios da Saúde e das Finanças.

III - “Proceder à nomeação tempestiva dos órgãos de fiscalização (conselho fiscal e revisor oficial de contas ou fiscal único, consoante o modelo de fiscalização adotado) das entidades do Ministério da Saúde.”

Com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 18/2017, de 10 de fevereiro, foram aprovados os novos Estatutos aplicáveis às unidades de saúde do Serviço Nacional de Saúde com a natureza de Entidades Públicas Empresariais, bem como as integradas no Sector Público Administrativo, que definiram como órgãos sociais destas entidades:



REPÚBLICA
PORTUGUESA

GABINETE DO MINISTRO DAS FINANÇAS

- i. Conselho de administração;
- ii. Conselho fiscal, revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas, caso se encontrem abrangidas pelo regime constante da Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, ou fiscal único; e
- iii. Conselho consultivo.

De salientar que os supramencionados Estatutos definiram uma nova estrutura do órgão de fiscalização para as unidades de saúde que sejam qualificadas como entidades de interesse público (nos termos definidos na alínea l) do artigo 3.º da Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, que aprovou o Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria), constituído por um Conselho Fiscal e um Revisor Oficial de Contas que não seja membro do Conselho Fiscal.

De referir que estamos perante 32 EPE do sector da saúde qualificadas como entidades de interesse público, encontrando-se em fase de implementação a designação dos novos órgãos de fiscalização, prevendo-se o seu término até final do presente ano.

Relativamente às notas das Conclusões n.º 27 e n.º 30 - Pág. 12 do relato cumpre informar que, os despachos de aprovação de contas das EPE do sector da saúde irão refletir, quer as reservas constantes das respetivas certificações legais das contas, quer as recomendações dirigidas aos Conselhos de Administração, no sentido do reforço dos sistemas de controlo interno.

Com os melhores cumprimentos,

O Chefe de Gabinete

André Caldas

C/c: GSET e GSEO





II. MINISTÉRIO DA SAÚDE

Ofício N.: 8055
Data: 03-11-2017



TRIBUNAL DE CONTAS

E 16829/2017
2017/11/6



Exmo. Senhor
Dr. José F. F. Tavares
Diretor-Geral do Tribunal de Contas
Av. Barbosa du Bocage, n.º 61
1069-045 Lisboa

SUA REFERÊNCIA	SUA COMUNICAÇÃO DE	NOSSA REFERÊNCIA	DATA
Ofício n.º 33921 Proc. N.º 12/2017-Audit DA VI - UAT.2	13/10/2017	N.º: ENT.: 16048/2017 PROC. 140/2017	16/10/2017

ASSUNTO: Auditoria à conta consolidada do Ministério da Saúde - exercícios de 2015 e 2016

Relativamente ao assunto mencionado em epígrafe, encarrega-me o Sr. Ministro da Saúde de informar V. Exa. que, no âmbito das Recomendações formuladas pelo Tribunal de Contas no processo identificado em apreço, as mesmas merecem o nosso acolhimento, nada havendo a acrescentar.

Com os melhores cumprimentos,

A Chefe do Gabinete

(Paula Maia Fernandes)



AO





III. MINISTÉRIO DO TRABALHO, SOLIDARIEDADE E SEGURANÇA SOCIAL



TRIBUNAL DE CONTAS

E 16548/2017
2017/10/27



C/c:

Gabinete de S. Exa. o Ministro do
Trabalho Solidariedade e Segurança Social

005214 27-10 '17

Exm^o. Senhor

Diretor-Geral do

Tribunal de Contas

Avenida Barbosa du Bocage, 61

1069-045 Lisboa

SUA REFERÊNCIA
S 33913/2017
DA VI - UAT.2

SUA COMUNICAÇÃO DE
13/10/2017

NOSSA REFERÊNCIA
ENT.: 12441
PROC. 17-17/486

DATA
26/10/2017

ASSUNTO: Auditoria à conta consolidada do Ministério da Saúde - exercícios de 2015 e 2016

Exmo. Sr. Conselheiro José Tabares,

Relativamente ao assunto em epígrafe, encarrega-me a Senhora Secretária de Estado da Segurança Social de informar V. Ex^o. que, nos termos do artigo 151^o da Lei 55-A/2010, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2011) e do artigo 191^o da Lei 64-B/2011, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2012), posteriormente alterado pela Lei 20/2012, de 14 maio, os encargos com o pagamento de pensões do pessoal inscrito na Caixa Geral de Aposentações (CGA) ao abrigo do Decreto-Lei n.º 301/79, de 18 de agosto, são suportados por verbas da alienação dos imóveis do Estado afetos ao Ministério da Saúde e das entidades integradas no SNS, devendo a Secretaria-Geral do Ministério da Saúde (SGMS) proceder ao pagamento à CGA à medida que é obtida a receita de alienação de imóveis.

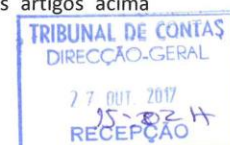
Considerando que os referidos artigos vigoraram entre 1 de janeiro de 2011 e 31 de julho de 2012, o montante dos encargos suportados pela CGA ascende a 104.051.104,59 €

Até à data, a SGMS não efetuou qualquer entrega à CGA neste âmbito, sendo que a dívida está titulada através de DUC disponíveis na CGA Direta. Acresce que a listagem nominal dos respetivos encargos encontra-se, também, disponível na referida plataforma.

A este propósito, remete-se, em anexo, cópia da correspondência mais relevante entre a CGA e entidades do Ministério da Saúde neste âmbito

Assim, e salvo melhor opinião, afigura-se que a dívida em causa deve estar reconhecida pelas entidades envolvidas, ou seja, pela CGA, que procedeu ao pagamento das pensões relativas aos períodos mencionados, e pela SGMS enquanto entidade responsável pelo reembolso à CGA, conforme forem arrecadadas receitas de alienação dos imóveis referidos nos artigos acima mencionados.

Ministério do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social
Gabinete da Secretária de Estado da Segurança Social
Praça de Londres, 2 - 17^o - 1049-056 Lisboa, PORTUGAL
TEL. +351 21 844 17 00 +351 FAX 21 842 41 08





Contudo, atendendo à antiguidade da dívida, e ao facto de a solução legislativa prevista para operacionalizar os necessários pagamentos - afetação do produto de alienação de imóveis - se revelar, até ao momento, ineficaz, consideramos que deverá ser avaliada uma solução alternativa, envolvendo não só o Ministério do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social e o Ministério da Saúde, enquanto tutelas das entidades envolvidas, mas também o Ministério das Finanças, porquanto a existência de dívidas aumenta a necessidade de recurso, por parte da CGA, a verbas do Orçamento do Estado.

Do resultado das diligências que iremos encetar nesse sentido, daremos a devida e oportuna nota a esse Tribunal.

Com os melhores cumprimentos,

O CHEFE DO GABINETE

(Carlos Pinto)

/SM



IV. ADMINISTRAÇÃO CENTRAL DO SISTEMA DE SAÚDE, IP



SNS SERVIÇO NACIONAL
DE SAÚDE

ACSS ADMINISTRAÇÃO CENTRAL
DO SISTEMA DE SAÚDE, IP

S/referência: Of. 33914/2017

N/referência: 10305/2017/DFI/UGR Coord./ACSS

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

**Assunto: Auditoria à conta consolidada do Ministério da Saúde - exercícios de 2015 e 2016.
Proc. N.º 12/2017 – Audit.
Contraditório.**

Na sequência da VI comunicação em referência, relativa ao Relato da Auditoria à conta consolidada do Ministério da Saúde - exercícios de 2015 e 2016, vem a Administração Central do Sistema de Saúde, I.P (ACSS) aduzir a seguinte informação no que respeita em especial às recomendações dirigidas ao Conselho Diretivo deste instituto.

Como ponto prévio, e tendo em conta as observações do relato constantes do ponto 8.4 –Diferenças de conciliação e *plug accounts*, nas páginas 69 e 70, no que respeita à “alteração do método de cálculo das *plug accounts* no processo de consolidação de 2016 face a 2015, a ACSS esclarece que a alteração de procedimento/metodologia visou ultrapassar o teor da reserva n.º 7 que havia sido emitida no relatório do exame de revisão das contas consolidadas do ano de 2015, elaborado pela ABC,SROC.

Não podemos deixar de referir e agradecer as observações ao longo do Relato que culminam com a conclusão do ponto 19, onde se evidencia o esforço e trabalho desenvolvido pela ACSS no âmbito deste processo de consolidação de contas, que contou com a colaboração da equipa de auditoria do TC.

No que respeita às recomendações, cabe referir o seguinte:

I. Elaborar e fazer executar um manual, até 31 de março de 2018, que contenha regras que assegurem a redução das *plug accounts* existentes nas demonstrações financeiras consolidadas do Ministério da Saúde (no Balanço de € 368 milhões para cerca de € 30 milhões), estabelecendo-se a meta para que em 2019 as *plug accounts* se avizinhem a 0 (euros).

A ACSS prevê elaborar, à luz do novo referencial contabilístico, um documento que venha substituir as circulares existentes que foram sendo divulgadas, nomeadamente sobre a

Administração Central do Sistema de Saúde, I.P.

Parque de Saúde de Lisboa | Edifício 16 | Avenida do Brasil, 53 | 1700-063 Lisboa | Portugal
Tel. Geral: 21 792 58 00 | Fax: 21 792 58 48 | Email: geral@acss.min-saude.pt | www.acss.min-saude.pt

Página 1 de 9



REPÚBLICA
PORTUGUESA

SAÚDE



SNS SERVIÇO NACIONAL
DE SAÚDE



ADMINISTRAÇÃO CENTRAL
DO SISTEMA DE SAÚDE, IP

contabilização de contratos programa, incentivos institucionais, programas específicos e de programas verticais, tendo em vista a normalização e a adequação dos factos patrimoniais à natureza das contas.

Neste documento, a ACSS perspetiva igualmente incorporar e reforçar algumas indicações/boas práticas tendentes a reduzir e ou evitar a criação de novas "plug accounts", que se registam sobretudo nas classes 2, 6 ou 7. Não obstante esta medida, salientamos que é nossa convicção que a estrutura conceptual do SNC-AP, assente no pressuposto de que cada movimento tem que obrigatoriamente identificar a respetiva contraparte, tenderá a mitigar a possibilidade de se gerarem saldos divergentes não resolúveis no exercício em aberto, acautelando-se deste modo a criação de "plug accounts" nas demonstrações financeiras consolidadas do MS.

II. Que se institua uma regra de forma a que um registo contabilístico de uma qualquer entidade do perímetro contra outra entidade do perímetro implique um registo contabilístico de igual montante nessa entidade (contraparte).

Tal como referido no documento designado "Memorando/Plano de Ação" elaborado por esta ACSS e remetido para conhecimento do Tribunal de Contas através do n/ofício n.º 6475/2017 (em anexo), encontra-se em desenvolvimento o projeto para a implementação de uma "Câmara de Compensação", que visa substituir, agilizar e incrementar as potencialidades que foram reconhecidas à "Clearing House". Quanto à regra a que alude a presente recomendação, ainda que se perspetive que o registo contabilístico efetivo careça sempre de circularização na contraparte, é objetivo da ACSS implementar uma funcionalidade que vise acautelar o prévio reconhecimento formal da despesa pela contraparte, antes da emissão da fatura de modo a evitar as situações de "movimentos divergentes" que se têm acumulado entre as entidades.

III. Elaborar uma proposta a submeter à aprovação da Tutela que resolva todos os diferendos pendentes que originam saldos não conciliados na conta consolidada do Ministério da Saúde.

Relativamente aos diferendos que originam saldos não conciliados, e não obstante a estratégia que a ACSS delineou e tem vindo a implementar, e da qual já se colheram resultados positivos, como aliás o Relato menciona, promoveram-se no imediato ações muito objetivas e direcionadas a três das áreas que têm sido identificadas como principais geradoras das plug accounts, nomeadamente:

1. Contratos-Programa (CP)

Administração Central do Sistema de Saúde, I.P.

Parque de Saúde de Lisboa | Edifício 16 | Avenida do Brasil, 53 | 1700-063 Lisboa | Portugal
Tel. Geral: 21 792 58 00 | Fax: 21 792 58 48 | Email: geral@acss.min-saude.pt | www.acss.min-saude.pt

Página 2 de 9



SAÚDE



SNS SERVIÇO NACIONAL
DE SAÚDE

ACSS ADMINISTRAÇÃO CENTRAL
DO SISTEMA DE SAÚDE, IP

A ACSS irá propor ao Senhor Secretário de Estado da Saúde a emissão de Despacho que determine aos hospitais EPE a obrigação de ajustar os registos contabilísticos em conformidade com a informação contabilística registada na ACSS relativa aos contratos-Programa até 2016. Neste período, incluem-se CP encerrados e CP ainda por encerrar. Relativamente aos primeiros, não havendo justificação para a existência de divergências, verifica-se ainda assim que um conjunto de entidades apresenta registos contabilísticos distintos da ACSS, pelo que importa proceder ao respetivo alinhamento e, por consequência, eliminação da "plug account". Para os CP ainda por encerrar, a ACSS irá propor o acerto/"alinhamento" em função da estimativa de produção. O impacto desta medida encontra-se a ser apurado.

Prazo previsto: meados do mês novembro.

2. Subsistemas Públicos de Saúde/ADSE

Elaborou-se proposta a submeter à Tutela para resolver a questão dos saldos em aberto no que respeita à ADSE, mas também aos restantes subsistemas públicos (SAD PSP, SAD GNR, IASFA). O valor da "plug" a eliminar rondará neste caso e de acordo com a informação consolidada de 2016, os 20,6 M€, considerando o subsistema ADSE.

Prazo previsto: 1ª semana de novembro.

3. Convenções internacionais

Ver, por favor, resposta à recomendação X.

Prazo previsto: 1ª semana de novembro.

Registamos, por último, que qualquer uma das referidas propostas foi articulada e equacionada com o Fiscal Único da ACSS, que nos acompanhou na sua formulação.

IV. Assegurar que todas as entidades do grupo "Ministério da Saúde" prestam a informação necessária à circularização de saldos e fornecem toda a informação solicitada pelos respetivos órgãos de fiscalização.

Consideramos que a presente recomendação incorpora duas vertentes, que nos merecem comentários diferenciados.

Assim, quanto à circularização de saldos, e como já referimos em anteriores comunicações, entende-se que, em primeira instância, é fundamental a intervenção, quer dos responsáveis da entidade nas matérias financeiras, quer do respetivo órgão de fiscalização, atentas as competências respetivas, previstas na lei e nos regulamentos que as regem.

Administração Central do Sistema de Saúde, I.P.

Parque de Saúde de Lisboa | Edifício 16 | Avenida do Brasil, 53 | 1700-063 Lisboa | Portugal
Tel. Geral: 21 792 58 00 | Fax: 21 792 58 48 | Email: geral@acss.min-saude.pt | www.acss.min-saude.pt

Página 3 de 9



REPÚBLICA
PORTUGUESA

SAÚDE



SNS SERVIÇO NACIONAL
DE SAÚDE



ADMINISTRAÇÃO CENTRAL
DO SISTEMA DE SAÚDE, IP

Não obstante este entendimento, a ACSS tem realizado um esforço por assegurar esta circularização de saldos e encontro de contas mediante a implementação de mecanismos/projetos como sejam a "Clearing House" e a futura "Câmara de compensação", acabando por intermediar um procedimento que seria suposto ficar na esfera das entidades do perímetro.

Quanto à segunda parte da recomendação, entende-se que a mesma tende a exceder o âmbito de intervenção deste instituto e até a sua capacidade de operacionalização no terreno, uma vez que, se bem entendemos, trata-se de atribuir à ACSS, de forma centralizada, responsabilidades e deveres/obrigações que cabem aos conselhos de administração/diretivos de cada entidade, e que, em nossa perspetiva, aí se deverão manter, sob pena da sua desresponsabilização pelas mesmas.

V. Instituir procedimentos de controlo e de avaliação sistemáticos da qualidade da informação financeira reportada no âmbito da consolidação de contas do Ministério da Saúde que permitam, em tempo oportuno (antes do fecho do exercício), identificar e corrigir erros e falhas na informação financeira e na aplicação de princípios contabilísticos nas entidades consolidadas.

Neste âmbito, a ACSS prevê dar continuidade ao trabalho que foi realizado e que ainda se encontra em curso junto das entidades do perímetro de consolidação, por forma a mitigar erros e falhas na informação financeira e na aplicação de princípios contabilísticos nas entidades consolidadas.

Destacamos que na transição para o SNC-AP, é intenção da ACSS proceder à validação dos balanços de abertura, no sentido de confirmar "em espelho" os saldos de cada entidade do perímetro do SNS e MS com os registos da ACSS.

VI. Garantir que o relatório do exame de revisão das contas consolidadas do Ministério da Saúde é publicado simultaneamente com o Relatório e Contas.

A ACSS tem divulgado o Relatório e Contas do Ministério da Saúde na sua página da internet após a sua remessa ao Tribunal de Contas. A partir de 2016, foi pela primeira vez elaborado o relatório do exame de revisão das contas consolidadas do Ministério da Saúde, e, de facto, o mesmo não chegou a ser divulgado, situação que entretanto se corrigiu.

Consideramos que a presente recomendação apenas pode ser exequível se a ACSS aguardar que fique concluído o exame de revisão da conta consolidada e o respetivo relatório, já que este



SNS SERVIÇO NACIONAL
DE SAÚDE



ADMINISTRAÇÃO CENTRAL
DO SISTEMA DE SAÚDE, IP

exame só pode ser realizado após o termo do processo de consolidação, e por norma tem ficado concluído após a divulgação pública do Relatório e Contas do Ministério da Saúde pela ACSS. Face a este constrangimento, não será possível antecipar a divulgação do relatório do exame para a data de fecho do Relatório e Contas, mas sim diferir esta para a data de emissão do relatório do exame, situação que pressupomos ser menos apropriada do que a que atualmente se pratica.

Registamos que em 2016 os resultados do exame realizado foram enviados ao Tribunal de Contas em 13 de setembro e, em 2017, em 31 de agosto.

VII. Incluir no Relatório e Contas do Ministério da Saúde informação quanto à qualidade das contas das entidades do perímetro de consolidação, designadamente quanto às medidas adotadas tendentes a eliminar as reservas constantes nas certificações legais das contas.

A ACSS irá promover uma nova análise das certificações legais das contas relativas a 2016 que nos foram remetidas no âmbito do processo de consolidação de contas e questionar as entidades sobre as medidas adotadas relativamente às reservas enunciadas pelos fiscais únicos, promovendo o acompanhamento até ao encerramento de contas do próximo ano, por forma a incluir esta informação no Relatório e Contas do Ministério da Saúde, a elaborar em 2018.

VIII. Aplicar penalizações às entidades do grupo que registem atrasos no reporte da informação necessária à elaboração da conta consolidada do Ministério da Saúde ou no esclarecimento às questões colocadas quer pela entidade consolidante, quer pelas restantes entidades do grupo, com especial ênfase no esclarecimento de divergências no registo de operações com outras entidades do perímetro de consolidação.

A ACSS equacionou esta possibilidade ainda este ano para as entidades que não remeteram o Relatório e Contas e ou a CLC. Contudo, considerou-se que a norma constante do DLEO para 2017, que habilitava a ACSS a fazê-lo, prevendo uma retenção de 25% no adiantamento mensal das entidades incumpridoras, seria penalizadora do normal funcionamento das mesmas, podendo criar constrangimentos adicionais a algumas entidades já de si com evidência de problemas de tesouraria, situação a ser evitada por se tratar da prestação de serviços de cuidados de saúde.

Para que no próximo ano de 2018 se permita a aplicação de penalizações menores do que a mencionada, a ACSS irá propor a alteração da redação desta norma aquando da preparação do diploma a vigorar em 2018.

Administração Central do Sistema de Saúde, I.P.

Parque de Saúde de Lisboa | Edifício 16 | Avenida do Brasil, 53 | 1700-063 Lisboa | Portugal
Tel. Geral: 21 792 58 00 | Fax: 21 792 58 48 | Email: geral@acss.min-saude.pt | www.acss.min-saude.pt

Página 5 de 9



REPÚBLICA
PORTUGUESA

SAÚDE



SNS SERVIÇO NACIONAL
DE SAÚDE



ADMINISTRAÇÃO CENTRAL
DO SISTEMA DE SAÚDE, I.P.

IX. Diligenciar no sentido de não permitir que o fecho dos contratos-programa para cada ano exceda mais de um ano após o final do exercício económico a que cada um diz respeito e que os casos em que esse limite seja excedido sejam objeto de divulgação pública, incluindo uma justificação detalhada dos motivos e da responsabilidade quanto ao atraso no encerramento.

Relativamente a esta recomendação, importa enquadrar a situação atual do processo de validação de faturação nos termos do modelo de faturação atual e do modelo de faturação que se perspetiva para um futuro próximo, e cujo desenvolvimento se encontra em curso.

Como enquadramento, é importante referir que o processo de validação dos ficheiros de faturação garante a validação de toda a produção que é realizada pelas Instituições hospitalares do SNS, a qual obedece a um complexo conjunto de verificações em conformidade com as regras definidas.

Atualmente, a ACSS já se encontra a efetuar o processo de validações finais de 2015 e a validar os ficheiros de produção do ano de 2016, tendo sido dado como prazo às Instituições o envio da totalidade dos ficheiros até 31.12.2017.

A ACSS tem diligenciado no sentido de não permitir que o fecho dos contratos-programa para cada ano exceda mais de um ano após o final do exercício económico a que respeita, sendo que, relativamente ao contrato-programa de 2017, podemos informar que este já se encontra em fase de carregamento nos Sistemas de Informação de produção (SONHO) e conferência de faturas e ficheiros de produção (SCDGF), ficando disponível a partir da primeira semana de novembro do corrente ano.

Relativamente a anos anteriores, salientamos que a partir do ano de 2014, o processo de faturação foi agilizado, passando a existir uma fatura anual referente à produção mensal, que considera o valor acumulado constante no relatório de estimativa de proveitos referente ao mês de dezembro.

Pode-se, portanto, afirmar que tem sido feito um grande esforço de validação dos ficheiros de produção enviados pelas Instituições, sendo que, no entanto, basta a existência de um único ficheiro de produção em falta, para impossibilitar o apuramento do acerto de contas do contrato-programa do ano em causa, conforme se pode verificar pela tabela seguinte:

Administração Central do Sistema de Saúde, I.P.

Parque de Saúde de Lisboa | Edifício 16 | Avenida do Brasil, 53 | 1700-063 Lisboa | Portugal
Tel. Geral: 21 792 58 00 | Fax: 21 792 58 48 | Email: geral@acss.min-saude.pt | www.acss.min-saude.pt

Página 6 de 9



SNS SERVIÇO NACIONAL
DE SAÚDE



ADMINISTRAÇÃO CENTRAL
DO SISTEMA DE SAÚDE, I.P.

Ano	Núm. Faturas Validadas	Núm. Faturas Não Validadas	Total de Faturas	% Faturas Validadas
2010	8 046	0	8 046	100%
2011	8 818	2	8 820	99,98%
2012	8 070	0	8 070	100,00%
2013	7 280	203	7 483	97,29%
2014	6 971	255	7 226	96,47%
2015	6 113	407	6 520	93,76%
2016	297	466	763	38,93%

Considera-se faturas e ficheiros eletrónicos de produção (H EPE e ULS) para os anos de 2014 a 2016

Constata-se uma muito significativa recuperação ocorrida no processo de validação dos ficheiros de produção, sendo o ficheiro mais antigo passível de validação datado de setembro de 2017, acompanhando o teor da presente recomendação, conforme se pode verificar pela tabela seguinte:

Evolução Processo Validação Faturação 2008 a 2015

A. Situação a 24 de outubro de 2017

Classificação	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Faturação encerrada I]	41	41	42	45	40	11	4	0
Ficheiros eletrónicos validados I]	0	0	0	2	0	25	26	0
Faturação não encerrada	0	0	0	0	2	5	9	39
Total	41	41	42	47	42	41	39	39
Nº Validações Finais Realizadas	0	123	124	138	115	111	97	17
Taxa de Execução	100%	100%	100%	100%	95%	88%	77%	0%

B. Situação a 15 de janeiro de 2015

Classificação	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Faturação encerrada I]	41	35	13	1	0	0	0	0
Ficheiros eletrónicos validados I]	0	6	15	5	0	0	0	0
Faturação não encerrada	0	0	14	41	0	0	0	0
Total	41	41	42	47	0	0	0	0
Nº Validações Finais Realizadas	0	123	112	65	0	0	0	0
Taxa de Execução	100%	100%	67%	13%	0%	0%	0%	0%

Ofício acerto contas Contrato-Programa enviado à Instituição
I] Processos de validação final finalizados

Não obstante esta recuperação, uma das medidas adotadas pela ACSS para conseguir maior agilidade neste processo, maior capacidade de resposta e ganhos em eficiência com a utilização da estrutura já existente (permitindo libertar recursos para realização de necessárias auditorias à validação da produção registada e faturação), respeita à passagem do processo de validação da faturação para o Centro de Controlo e Monitorização do SNS, autorizado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 151/2017, de 21 de setembro.

Administração Central do Sistema de Saúde, I.P.

Parque de Saúde de Lisboa | Edifício 16 | Avenida do Brasil, 53 | 1700-063 Lisboa | Portugal
Tel. Geral: 21 792 58 00 | Fax: 21 792 58 48 | Email: geral@acss.min-saude.pt | www.acss.min-saude.pt



REPÚBLICA
PORTUGUESA

SAÚDE



SNS SERVIÇO NACIONAL
DE SAÚDE

ACSS ADMINISTRAÇÃO CENTRAL
DO SISTEMA DE SAÚDE, IP

X. Promover a alteração dos circuitos administrativos instituídos para os cuidados de saúde prestados a cidadãos estrangeiros pelas entidades do Serviço Nacional de Saúde, considerando os regulamentos comunitários em vigor e, de modo a centralizar todo o processo na Administração Central do Sistema de Saúde, IP, sem intermediação das administrações regionais de saúde.

Visando o cumprimento da presente recomendação, a ACSS elaborou uma proposta a submeter ao Gabinete do Secretário de Estado da Saúde, reiterando a necessidade de aprovação de Despacho que promova a revisão do Despacho-Conjunto n.º 315/97, de 28 de agosto e implementação do novo circuito de faturação das convenções internacionais.

O referido Despacho visa eliminar a intermediação das ARS no processo, prevendo que o processamento de faturação seja efetuado diretamente pelas Unidades de Saúde prestadoras dos cuidados à ACSS. Por outro lado, a proposta a submeter ao Gabinete, contempla igualmente uma estratégia para a resolução dos saldos não conciliados existentes à data de entrada em vigor do novo circuito.

Para a concretização destas alterações, é contudo imprescindível a aprovação pela Tutela quer da proposta de Despacho apresentada pela ACSS, quer da proposta de resolução da situação que se verificar à data da transição.

XI. Identificar as situações em que os bens do imobilizado corpóreo utilizados pelas entidades do perímetro de consolidação não se encontram devidamente registados ou valorizados e promover a correção dessas situações antes da entrada em vigor do normativo contabilístico - Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.

No que respeita aos bens imóveis, a ACSS informa que este assunto tem merecido atenção e diligências junto das entidades e ou da Secretaria-Geral do Ministério da Saúde, no sentido de se regularizar todas as situações identificadas, algumas das quais envolvendo complexas tramitações administrativas, não dependentes da atuação da ACSS.

Registamos inclusive que na sequência das auditorias determinadas pelo Despacho n.º 53/2014, de 17 de setembro do Senhor Ministro da Saúde, foram desencadeadas ações relativamente às entidades do SNS nas quais se apurou não estar devidamente regularizada a titularidade dos terrenos onde se encontram implantados.

Administração Central do Sistema de Saúde, I.P.

Parque de Saúde de Lisboa | Edifício 16 | Avenida do Brasil, 53 | 1700-063 Lisboa | Portugal
Tel. Geral: 21 792 58 00 | Fax: 21 792 58 48 | Email: geral@acss.min-saude.pt | www.acss.min-saude.pt

Página 8 de 9



SAÚDE



SNS SERVIÇO NACIONAL
DE SAÚDE

ACSS ADMINISTRAÇÃO CENTRAL
DO SISTEMA DE SAÚDE, IP

Dado que as competências relacionadas com a gestão do património do MS e das entidades por ele tuteladas, bem como a articulação com os serviços responsáveis pelo património do Estado estão cometidas à Secretaria-Geral do Ministério da Saúde, a ACSS tem procedido ao encaminhamento deste tipo de assunto, solicitando àquela entidade o desenvolvimento dos procedimentos aplicáveis. Sem prejuízo deste encaminhamento, a ACSS tem acompanhado a evolução da situação através da informação recebida, relatada nomeadamente no âmbito dos relatórios de execução trimestrais resultantes da concretização do Despacho n.º 7709-B/2016 do Secretário de Estado da Saúde, fazendo insistência sempre que possível.

Ainda assim, como medida adicional e de reforço destas ações, e no sentido de acautelar as questões inerentes à implementação do SNC-AP, iremos analisar com especial enfoque neste tema, todas as CLC emitidas relativamente à prestação de contas de 2016, com o objetivo de identificar todas as reservas delas constantes relacionadas com esta área do balanço e solicitar ponto de situação às entidades e à SG quanto às diligências entretanto desenvolvidas e estado dos processos.

Com os melhores cumprimentos,

A Presidente do Conselho Diretivo

Digitally Signed by Marta Alexandra
Furtado Braga Temido de Almeida Simões
DN:CN=Marta Alexandra Furtado Braga
Temido de Almeida Simões,
OU=Administração Central do Sistema de
Saúde IP, O=Administração Central do
Sistema de Saúde IP, C=PT
Reason:
Date: 2017-11-03T16:43:56

(Marta Temido)

Administração Central do Sistema de Saúde, I.P.

Parque de Saúde de Lisboa | Edifício 16 | Avenida do Brasil, 53 | 1700-063 Lisboa | Portugal
Tel. Geral: 21 792 58 00 | Fax: 21 792 58 48 | Email: geral@acss.min-saude.pt | www.acss.min-saude.pt

Página 9 de 9





V. ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

TRIBUNAL DE CONTAS

E 16618/2017
2017/10/30



Exma. Senhora
Dra. Márcia Vala
Subdiretora-Geral do Tribunal de Contas
Av. Barbosa du Bocage, 61
1069-045 LISBOA

CD/223/17

Lisboa, 30 de outubro de 2017

V/Ref.º DA VI – UTA.2

Proc.º n.º 12/2017 - Audit

Assunto: Auditoria à conta consolidada do Ministério da Saúde – exercícios 2015 e 2016

Exma. Senhora,

Agradecemos a carta de V.Exas. de dia 13 do corrente mês remetendo o Relato de auditoria à conta consolidada do Ministério da Saúde – exercícios de 2015 e 2016. Da carta e do Relato remetido tomámos devida nota. Agradecemos também o amável convite para pronúncia da Ordem sobre o assunto.

À Ordem cumpre congratular-se com o trabalho desenvolvido e com o contributo e empenho no sentido da melhoria da qualidade da informação no setor da saúde. Também os trabalhos de auditoria beneficiarão dessa melhoria e trarão mais utilidade às entidades para quem a informação é relevante.

A Ordem manifesta o seu interesse em para colaborar na medida que V.Exas. entenderem adequada, com vista a que o papel dos Revisores Oficiais de Contas possa ser um fator o mais relevante possível no processo de melhoria pretendido. Para o efeito, ficamos desde já disponíveis para analisar conjuntamente o que for entendido pertinente.

Com os melhores cumprimentos


Óscar Figueiredo
Vogal do Conselho Diretivo



Sede:
Rua do Salitre, nº 51
1250-198 Lisboa - PORTUGAL
T 21 353 61 58 F 21 353 61 49
sec.orgsociais@oroc.pt

Secção Regional do Norte:
Avenida da Boavista, nº 3477/3521, 2º
4100-139 Porto - PORTUGAL
T 22 616 81 17 F 22 610 21 58
sereoporto@oroc.pt

www.oroc.pt





VI. NOTA DE EMOLUMENTOS

Emolumentos e outros encargos

(D.L. nº 66/96, de 31.5)

Departamento de Auditoria VI – Saúde – UAT.2		Processo n.º 12/2017 - Audit	
		Relatório n.º 27/2017 – 2ª Secção	
Entidade fiscalizada:	Administração Central do Sistema de Saúde, IP		
Entidade devedora:	Administração Central do Sistema de Saúde, IP		
Regime jurídico:			AA
			AAF X

Descrição	BASE DE CÁLCULO			Valor
	Custo Standard a)	Unidade Tempo	Receita Própria / Lucros	
- Ações fora da área da residência oficial	€ 119,99	0		€ 0,00
- Ações na área da residência oficial	€ 88,29	778		€ 68.689,62
- 1% s/ Receitas Próprias				
- 1% s/ Lucros				
Emolumentos calculados				€ 68.689,62
Emolumentos Limite máximo (VR)				€ 17.164,00
Emolumentos a pagar				€ 17.164,00

a) cf. Resolução nº 4/98 – 2ªS

O Coordenador da Equipa de Auditoria

(Jorge Silva)