

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

A FIABILIDADE DO RELATO DO
ESTADO PORTUGUÊS

(2010 A 2019)

Carla Alexandre da Conceição Mendes Gomes

Constituição do Júri:

Presidente: Professor Doutor Fábio Albuquerque

Vogal: Professor Doutor Paulo Nogueira da Costa

Vogal: Professora Doutora Paula Gomes dos Santos

Lisboa, dezembro de 2021

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

A FIABILIDADE DO RELATO DO
ESTADO PORTUGUÊS
(2010 A 2019)

Carla Alexandre da Conceição Mendes Gomes

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade, realizada sob a orientação científica da Professora Doutora Paula Gomes dos Santos e da Professora Doutora Carla Martinho, Professoras da área científica de Contabilidade e Auditoria.

Constituição do Júri:

Presidente: Professor Doutor Fábio Albuquerque

Vogal: Professor Doutor Paulo Nogueira da Costa

Vogal: Professora Doutora Paula Gomes dos Santos

L i s b o a , d e z e m b r o d e 2 0 2 1

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

Dedicatória

A ti minha querida filha, pela compreensão e apoio incondicional que sempre me deste, pela mão que sempre me estendeste quando as forças me estavam a faltar, motivando-me a seguir em frente, pela não exigência da minha presença nos dias em que precisavas que estivesse lá para ti.

Foi por ti, e graças a ti, que venci mais esta etapa da minha vida.

Epígrafe

“- Que diabo se faz no tribunal de contas? perguntou Carlos. Joga-se? Cavaqueia-se?
- Faz-se um bocado de tudo, para matar tempo ... Até contas!”

Eça de Queiroz (1888), Os Maias.

Agradecimentos

Agradeço ao meu marido e à minha filha, todo o apoio incondicional, compreensão e paciência que sempre demonstraram, nos bons e maus instantes, nos momentos presentes e nos momentos ausentes, e por nunca terem duvidado das minhas capacidades.

O meu muito obrigada aos meus pais, por acreditarem em mim, proporcionando-me a concretização de mais uma etapa da minha vida e por compreenderem os meus longos períodos de ausência.

À minha sogra, por todo o apoio que sempre me deu, durante esta longa caminhada.

Um agradecimento muito especial às Professoras Paula Santos e Carla Martinho, pelos vossos sábios conselhos, pelas sugestões, orientações e partilha de conhecimentos que sempre me transmitiram e pela disponibilidade sempre demonstrada quando a vós recorri.

A todos o meu muito obrigada.

RESUMO

A *New Public Governance* reforçou a necessidade de criar, na Administração Pública, mecanismos conducentes à transparência e prestação de contas por parte dos gestores públicos. Assim, a *accountability* e a transparência constituem, cada vez mais, valores essenciais de um modelo de boa governação, surgindo a prestação de contas como um instrumento de responsabilização dos gestores públicos perante os cidadãos e demais *stakeholders*, a qual deverá ser sujeita a uma certificação de um auditor externo. Neste contexto, a presente investigação visa estudar a fiabilidade do relato do Estado português no período de 2010 a 2019, tendo por base o Parecer sobre a Conta Geral do Estado, emitido pelo Tribunal de Contas, entidade que desempenha um papel fundamental devido à sua posição privilegiada de órgão independente e auditor externo das contas públicas, competindo-lhe zelar pela boa utilização dos dinheiros públicos, tornando-o, através da elaboração e divulgação do Parecer, um garante da transparência, fiabilidade e *accountability* do relato público. Mediante recolha manual, classificação e interpretação dos dados, foram analisadas quantitativa e qualitativamente as limitações constantes dos Pareceres, pretendendo-se com o presente trabalho contribuir para o conhecimento do nível de fiabilidade do relato do Estado português. Pode concluir-se que aquela fiabilidade é condicionada, nomeadamente, por limitações de âmbito e pela existência de erros materialmente relevantes na informação prestada. Também a inexistência de informação financeira consolidada e de um sistema contabilístico que possibilite o registo integrado das operações do Estado, conforme previsto na legislação em vigor, afeta a fiabilidade da conta.

Palavras-chave: *Accountability*, Fiabilidade, Parecer sobre a Conta Geral do Estado, Transparência

ABSTRACT

The New Public Governance reinforced the need to create, in Public Administration, mechanisms that would lead to transparency and accountability by public managers. Thus, accountability and transparency are increasingly essential values of a good governance model, with accountability emerging as an instrument of accountability of public managers before citizens and other stakeholders, which should be subject to certification by an external auditor. In this context, this research aims to study the reliability of the Portuguese State report between 2010 and 2019, based on the Opinion on the General State Account issued by the Court of Auditors, an entity that plays a key role due to its privileged position as an independent body and external auditor of public accounts, being responsible for ensuring the proper use of public money, making it, through the preparation and dissemination of the Opinion, a guarantor of transparency, reliability and accountability of the public report. Through manual data collection, classification and interpretation, the limitations in the Opinions were quantitatively and qualitatively analysed, this study thus aiming to contribute to the knowledge of the level of reliability of the Portuguese State report. It can be concluded that said reliability is conditioned, *inter alia*, by scope limitations and by the existence of materially relevant errors in the information provided. The lack of consolidated financial information and an accounting system that allows for the integrated recording of State operations, as provided for in the legislation in force, also affects the account's reliability.

Keywords: Accountability, Reliability, Opinion of the General State Account, Transparency

ÍNDICE

1 – INTRODUÇÃO	1
1.1. Enquadramento	1
1.2. Objetivo e metodologia de investigação	3
1.3. Estrutura da dissertação	4
2 – ENQUADRAMENTO TEÓRICO	6
2.1. Os novos paradigmas da Administração Pública	6
2.2. A <i>accountability</i> e a transparência	12
2.3. O Tribunal de Contas e a atividade de controlo financeiro	19
2.4. O Parecer sobre a Conta Geral do Estado - Recomendações, Ênfases e Reservas	26
2.5. Pareceres às contas de outros países	33
2.5.1. Parecer do <i>Cour des Comptes</i>	33
2.5.2. Parecer do <i>National Audit Office</i>	35
2.5.3. Parecer do <i>Government Accountability Office</i>	37
3 – ESTUDO EMPÍRICO	39
3.1. Metodologia, questão de investigação e objetivos	39
3.2. Estudo comparativo das recomendações, ênfases e reservas dos PCGE de 2010 a 2019	40
3.2.1. Recomendações, ênfases e reservas em termos quantitativos	41
3.2.2. Análise das Recomendações	44
3.2.3. Análise das ênfases	55
3.2.4. Análise das reservas	58
3.3. Juízo sobre a Conta	61
3.4. Análise e discussão dos resultados	62
4 – CONCLUSÕES	64
4.1. Conclusões	64
4.2. Limitações e investigações futuras	67
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	68
APÊNDICE A – Recomendações da AC referentes à área “Execução Orçamental” – “Despesa”	73
APÊNDICE B – Recomendações da AC referentes à área “Execução Orçamental” – “Receita”	78

APÊNDICE C – Recomendações da AC referentes à área “Fiabilidade das demonstrações orçamentais”	84
APÊNDICE D – Recomendações da AC referentes à área “Fiabilidade dos elementos patrimoniais”	85
APÊNDICE E – Recomendações da AC referentes à área “Informação e transparência da CGE”	86
APÊNDICE F – Recomendações da AC referentes à área “Sistemas de gestão e controlo”	87
APÊNDICE G – Recomendações da SS referentes à área “Fiabilidade das demonstrações orçamentais e financeiras”	88
APÊNDICE H – Recomendações da SS referentes à área “Sistemas de gestão e controlo”	91
APÊNDICE I – Ênfases da AC referentes à área “Legalidade”	92
APÊNDICE J – Ênfases da AC referentes à área “Correção financeira”	94
APÊNDICE K – Ênfases da SS referentes à área “Legalidade”	99
APÊNDICE L – Reservas da AC referentes à área “Correção financeira”	102
APÊNDICE M – Reservas da SS referentes à área “Correção financeira”	106
APÊNDICE N – Reservas da SS referentes à área “Legalidade”	120
ANEXO I	124

Índice de Quadros

Quadro 2.1 – Comparação entre AP, NPM, NPS e NPG.....	10
Quadro 2.2 – Síntese das limitações constantes do PCGE.....	32
Quadro 3.3 – Limitações de âmbito da AC.....	61

Índice de Tabelas

Tabela 3.1 – Área das recomendações da AC - PCGE de 2010 a 2016.....	45
Tabela 3.2 – Recomendações da área “Execução orçamental”.....	46
Tabela 3.3 – Área das recomendações da AC - PCGE de 2017 a 2019.....	49
Tabela 3.4 – Área das recomendações da SS - PCGE de 2017 a 2019.....	52
Tabela 3.5 – Grau de acolhimento das recomendações.....	54
Tabela 3.6 – Área das ênfases.....	56
Tabela 3.7 – Área das reservas.....	58

Índice de Gráficos

Gráfico 3.1 – Número de Recomendações de 2010 a 2019.....	42
Gráfico 3.2 – Número de ênfases de 2010 a 2019.....	43
Gráfico 3.3 – Número de reservas de 2010 a 2019.....	43

Índice de Figuras

Figura 2.1 – Normas da INTOSAI.....	21
Figura 2.2 – Sistema Nacional de Controlo das Finanças Públicas.....	23
Figura 2.3 – Recomendações e reservas da certificação do CC.....	35

Lista de Abreviaturas

AC – Administração Central

AP – Administração Pública

AR – Assembleia da República

CC – *Cour des Comptes*

CGE – Conta Geral do Estado

CI – Controlo Interno

CLC – Certificação Legal das Contas

CPA – Código do Procedimento Administrativo

CRP – Constituição da República Portuguesa

DGO – Direção-Geral do Orçamento

ECE – Entidade Contabilística Estado

EPR – Entidades Públicas Reclassificadas

EUA – Estados Unidos da América

GAO – *Government Accountability Office*

IASB – *International Accounting Standards Board*

IFAC – *International Federation of Accountants*

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

IGCP – Agência de Gestão da Tesouraria e da Dívida Pública

IGFSS – Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social

INTOSAI – *International Organization of Supreme Audit Institutions*

IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*

IPSASB – *International Public Sector Accounting Standards Board*

ISA – *International Standards on Auditing*

ISC – Instituição Superior de Controlo

ISSAI – *International Standards of Supreme Audit Institutions*

WGA – *Whole of Government Accounts*

LEO – Lei de Enquadramento Orçamental

LOPTC – Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas

NAO – *National Audit Office*

NPG – *New Public Governance*

NPM – *New Public Management*

NPS – *New Public Service*

O – Objetivo

OE – Orçamento do Estado

OMB – *Office of Management and Budget*

PCGE – Parecer sobre a Conta Geral do Estado

POC – Plano Oficial de Contabilidade

POCISSSS – Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de
Segurança Social

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

QPPO – Quadro Plurianual de Programação Orçamental

RAFE – Regime da Administração Financeira do Estado

SCI – Sistema de Controlo Interno

SFA – Serviços e Fundos Autónomos

SGR – Sistema de Gestão de Receitas

SI – Serviços Integrados

SIGO – Sistema de Informação de Gestão Orçamental

SNC-AP – Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

SS – Segurança Social

TdC – Tribunal de Contas

UE – União Europeia

1 – INTRODUÇÃO

No presente capítulo será efetuada uma breve introdução ao tema proposto, apresentando-se o objetivo a alcançar, a metodologia utilizada para o seu alcance e a estrutura da dissertação.

1.1. Enquadramento

Um pouco por todo o mundo, os estados têm vindo, ao longo das últimas décadas, a sofrer profundas alterações que conduziram a mudanças estruturais na sua gestão, âmbito e comportamento perante os cidadãos, o que levou a que a Administração Pública (AP) sentisse necessidade de introduzir mecanismos conducentes à *accountability* e transparência por parte dos políticos/gestores/dirigentes públicos, não tendo Portugal ficado inócuo a todas estas reestruturações.

A *accountability* não é mais do que um processo de controlo externo limitador do poder político, através do qual as entidades do setor público, são responsáveis pelas suas decisões, ações e gestão dos dinheiros públicos [International Federation of Accountants (IFAC), 2001; Morais & Teixeira, 2016]. Este controlo externo faz com que os *stakeholders* exijam cada vez mais, do Estado português em geral e de quem gere o dinheiro público em especial, uma maior transparência na prestação de contas, uma vez que esta se refere à gestão de recursos financeiros pertencentes a todos os contribuintes, de modo a fomentar o incremento da confiança dos cidadãos no desempenho dos governantes.

Em virtude da crescente exigência de transparência, tem-se verificado um esforço progressivo para o seu desenvolvimento e sedimentação na AP, pois embora a mesma não se encontre consagrada no Código do Procedimento Administrativo¹ (CPA) como princípio geral da atividade administrativa, a Lei de Enquadramento Orçamental (LEO), aprovada pela Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro, na sua atual redação, incluiu este princípio no seu articulado (artigo 19.º)². Um dos pilares centrais dessa transparência, consiste na existência de diversas entidades de supervisão e fiscalização, as quais vão desde o Banco de Portugal, passando pelas entidades reguladoras, pelas inspeções gerais e culminando com o controlo externo exercido pelo Tribunal de Contas (TdC), entidades estas que têm colaborado afincadamente entre si (Martins, 2013a).

¹ Aprovado pelo Decreto-lei n.º 4/2015, de 7 de janeiro

² n.º 3 do artigo 19.º - «A informação disponibilizada deve ser fiável, completa, atualizada, compreensível e comparável internacionalmente, de modo a permitir avaliar com precisão a posição financeira do setor das administrações públicas e os custos e benefícios das suas atividades, incluindo as suas consequências económicas e sociais, presentes e futuras.»

Todo este caminho que tem vindo a ser percorrido faz com que o TdC desempenhe um papel fundamental, devido à sua posição privilegiada de órgão independente, competindo-lhe zelar pela boa utilização dos dinheiros públicos que são pagos pelos contribuintes e, conseqüentemente, pela qualidade da despesa pública, a qual tem obrigatoriamente de envolver preocupações de sustentabilidade, tendo o TdC um mandato constitucional para administrar a justiça financeira em nome do povo.

Devido às crescentes exigências de transparência e *accountability*, recai sobre o TdC uma maior responsabilização e independência na execução das suas atribuições e competências, o que leva a que tenha como grandes desafios na auditoria pública não só a área financeira e económica mas também a área social e ambiental do desenvolvimento sustentável, pois são temáticas que têm vindo a ganhar cada vez mais enfoque e relativamente às quais as novas gerações exigem informação sobre a suficiente, correta e atempada aplicação de investimentos públicos. Face a tudo isto, o TdC, através das suas ações de fiscalização e controlo, contribui para que as políticas públicas tenham um impacto positivo e efetivo na sociedade e nas condições de vida dos cidadãos.

O TdC enquanto auditor público independente, é um órgão de soberania que alerta para os riscos, fornece garantias, formula recomendações e responsabiliza os agentes públicos sempre que a gestão do dinheiro do erário público não é feita de forma económica, eficiente, eficaz e responsável, contribuindo igualmente para o *Value for Money* das políticas públicas (ou seja, para a avaliação quantitativa dessas políticas) e para o fortalecimento do sistema de integridade pública, indispensável à eficaz prevenção da fraude e corrupção e à transparência perante os cidadãos, para que estes tenham conhecimento de como é utilizado o seu dinheiro (Costa, 2017; Tavares, 2014).

Pode-se, desta forma, concluir que cabe ao TdC zelar pela utilização dos fundos públicos, contribuindo para o alcance de uma gestão económica, eficiente e eficaz dos mesmos, tendo sempre como ponto de referência o interesse público e o princípio da equidade intergeracional.

A mera divulgação das ações dos governantes e gestores de dinheiros públicos, na administração e utilização dos recursos, já não é suficiente para satisfazer as exigências dos cidadãos, impondo-se, cada vez mais, que a aplicação desses valores seja envolta em princípios de legalidade, imparcialidade e boa administração, atendendo a que existe uma reivindicação crescente por parte dos cidadãos em saberem se o dinheiro dos seus impostos está a ser utilizado de forma económica, eficiente e eficaz.

A *accountability*, promovida através da elaboração, aprovação e divulgação anual da Conta Geral do Estado (CGE) dá a conhecer aos cidadãos e demais *stakeholders* a origem, aplicação e resultado da gestão dos recursos públicos. No entanto, a divulgação de informações credíveis e fiáveis, só é possível de garantir através da realização de auditorias, as quais transmitem fiabilidade ao relato público, permitindo que o cidadão tenha acesso a dados financeiros que espelhem corretamente a realidade, sendo essencial que as contas sejam acompanhadas por uma certificação de um auditor externo (Parada, Santos & Martinho, 2021). No contexto da CGE, esse papel é assumido pelo TdC ao elaborar, aprovar e divulgar o Parecer sobre a Conta Geral de Estado (PCGE), inculcando dessa forma fiabilidade à conta do Estado português.

Tanto quanto se sabe são escassos os trabalhos de investigação divulgados na área do controlo financeiro, mais concretamente na área da CGE, mas nenhum especificamente sobre a fiabilidade do relato do Estado português, pelo que a presente dissertação é original neste propósito. Assim, atendendo às progressivas exigências dos cidadãos e à crescente necessidade de transparência das contas públicas, justifica-se a elaboração de uma investigação nesta área.

1.2. Objetivo e metodologia de investigação

Cada vez mais os *stakeholders* estão atentos à boa aplicação dos dinheiros públicos, situação esta motivada pelo número crescente de cidadãos que pagam os seus impostos (Tavares, 2021), levando-os a uma progressiva exigência, de informação credível e oportuna, sobre a forma como os valores por si entregues ao Estado são geridos e aplicados.

A prestação de contas por parte do Estado ganha assim uma importância crescente, devendo a mesma refletir de forma verdadeira e apropriada a aplicação e gestão desses recursos, constituindo a auditoria realizada pelo TdC à CGE um garante dessa imagem verdadeira e apropriada, ao transmitir fiabilidade ao relato público.

As auditorias levadas a cabo pelo TdC, são desenvolvidas de acordo com os princípios constantes dos Manuais de Auditoria do Tribunal e as *International Standards of Supreme Audit Institutions* (ISSAI), pronunciando-se o TdC não só sobre a legalidade e correção financeira das operações que foram alvo de análise, mas também sobre a economia, eficiência e eficácia da gestão e da fiabilidade do sistema de controlo interno (SCI), integrando o parecer um juízo formulado sobre a atividade financeira do Estado. Para além deste juízo, que poderá incluir ênfases e reservas, são ainda formuladas recomendações à Assembleia da República (AR) e/ou Governo, de forma a que sejam adotadas medidas conducentes à supressão das deficiências detetadas (Sousa, 1998).

Face ao exposto, a presente investigação visa dar resposta à questão: **Qual a fiabilidade do relato do Estado português no período de 2010 a 2019?**, através do estudo das limitações formuladas e divulgadas no PCGE pelo TdC em cada ano, com especial relevo para a sua evolução.

O PCGE é elaborado, aprovado e divulgado pelo TdC, atendendo não só ao facto de este ser um órgão de soberania, conforme determinado pelos artigos 110.º, 202.º e seguintes da Constituição da República Portuguesa (CRP)³, mas também pelas suas competências definidas no n.º 1 do artigo 214.º da CRP, as quais abrangem a fiscalização da legalidade das receitas e despesas públicas e a apreciação da boa gestão financeira, bem como o julgamento das contas, destacando-se a elaboração do PCGE, incluindo o da Segurança Social (SS), pareceres esses que precedem a aprovação da respetiva CGE e onde são formuladas recomendações à AR e/ou ao Governo.

Atendendo à crescente importância das funções do TdC como Instituição Superior de Controlo (ISC) e com a finalidade de dar resposta à pergunta de investigação, serão analisados os PCGE dos últimos dez anos, uma vez que o TdC desempenha um papel chave na área da *accountability* e transparência em Portugal, ao qual compete nos termos do artigo 107.º da CRP a fiscalização da execução do Orçamento do Estado (OE) e emissão do PCGE para acompanhamento da CGE para aprovação pela AR, contribuindo desta forma para a existência de um relato cada vez mais fiável.

A análise das limitações formuladas e divulgadas nesses pareceres incidirá essencialmente nas recomendações efetuadas e no juízo sobre a conta, no qual são formuladas ênfases e reservas sobre matérias de especial importância.

1.3. Estrutura da dissertação

A presente dissertação é constituída por quatro capítulos. No primeiro capítulo é efetuada uma breve introdução ao tema, identificando-se igualmente o objetivo a alcançar e a metodologia a utilizar para a sua prossecução. No segundo capítulo é efetuado o enquadramento teórico, onde será dado a conhecer o estado da arte, não só a nível das reformas públicas ocorridas um pouco por todo o mundo, mas também através da abordagem dada aos diversos aspetos relacionados com *accountability* e transparência. Neste ponto será igualmente dado enfoque ao TdC e à sua

³ Aprovada pela Lei Constitucional n.º 1/2005, de 12 de agosto

atividade de controlo, finalizando-se com uma abordagem aos pareceres das contas de outros países, nomeadamente de França, Reino Unido e Estados Unidos da América (EUA).

O terceiro capítulo é dedicado ao estudo empírico, onde serão dadas a conhecer os objetivos de investigação formulados, a metodologia utilizada, o universo estudado, os dados recolhidos nos vários anos, agrupados não só por categoria de limitação (recomendações, ênfases e reservas), mas também por área de classificação. Será, ainda, apresentada a análise e discussão dos resultados obtidos. O quarto e último capítulo será reservado às conclusões retiradas do trabalho desenvolvido, abordando-se igualmente as limitações ao estudo e formulando-se algumas sugestões para investigações futuras.

2 – ENQUADRAMENTO TEÓRICO

No presente ponto será efetuada uma abordagem às reformas que a AP tem vindo a sofrer ao longo dos anos, realçando-se as suas principais características e a forma como as mesmas contribuíram para um aumento da cultura da *accountability* e transparência. Será igualmente analisado o papel do TdC e a forma como a sua atividade de controlo financeiro contribuiu para o incremento da *accountability* e transparência em Portugal, contribuindo para o aumento da confiança dos cidadãos nas entidades que efetuam a gestão dos dinheiros públicos. Por fim, será efetuado um breve estudo aos relatórios elaborados pelas ISC às contas públicas de França, Reino Unido e EUA, analisando-se de forma geral as principais recomendações efetuadas às mesmas e as limitações que estas apresentam.

2.1. Os novos paradigmas da Administração Pública

A antiga AP, surgida no século XIX, atingiu o seu pico na década de 40, com os países mais desenvolvidos a julgarem que a AP poderia satisfazer as necessidades da sociedade, no entanto, e ao fim de um século de existência, este paradigma foi alvo de críticas por parte das grandes elites políticas, que o consideraram inadequado para o desenvolvimento do setor público, devido à sua posição burocrática e extremamente fechada, onde imperava um forte compromisso com o orçamento, com regras e diretrizes bem definidas na elaboração e implementação de políticas, mas insuficientes para conseguir dar resposta cabal às necessidades sociais e económicas dos cidadãos (Osborne, 2006).

De acordo com Runya, Qigui e Wei (2015), as principais características da AP tradicional eram:

- ✓ Cumprimento de procedimentos devidamente padronizados;
- ✓ Clara separação entre formulação e implementação de políticas;
- ✓ Dicotomia entre política e administração;
- ✓ Os produtos e serviços públicos estavam apenas a cargo do governo.

Toda esta envolvência que caracterizava a antiga AP não foi suficientemente eficaz no fornecimento de orientações técnicas para a gestão orçamental contemporânea, pelo que os países ocidentais mais desenvolvidos, como o Reino Unido, começaram a criar no final da década de 70, um novo modelo de gestão pública, a *New Public Management* (NPM) (Osborne, 2006). Com a NPM passou a existir uma maior competitividade de mercado, introduzindo-se no setor público técnicas de gestão do setor privado, com a finalidade de obter uma gestão mais prática e menos agarrada aos formalismos públicos, definindo-se padrões explícitos de desempenho e

resultados, onde os políticos têm um papel fundamental na formulação de metas e os funcionários públicos assumem um papel de gestores autónomos, sendo responsabilizados pelos seus atos. A introdução da gestão empresarial no setor público era vista como uma forma de melhoria da eficiência e eficácia dos produtos e serviços públicos, fornecidos e prestados pelas várias entidades públicas.

As principais características deste novo paradigma, que conduziria a uma reforma do governo até então existente eram (Runya *et al.* 2015):

- ✓ O governo deveria apenas orientar e não executar;
- ✓ O mecanismo da concorrência deveria ser implementado no setor público;
- ✓ O governo deveria prestar mais atenção ao desempenho profissional;
- ✓ Os serviços prestados pelo governo deveriam ter como objetivo o cliente;
- ✓ O governo deveria atender às necessidades do cliente e não às necessidades da burocracia;
- ✓ Deveria existir uma descentralização do governo, deixando este de ser tão hierárquico e passando a ser mais participativo e colaborativo;
- ✓ O mercado deveria servir como linha de orientação para o governo.

Com a NPM, os políticos passaram a ter um papel fundamental na definição de metas estratégicas e novas formas de gestão, passando os funcionários públicos a desempenhar as funções de gerentes autónomos, com uma intervenção cada vez mais ativa na sociedade, devido às responsabilidades que lhe são cometidas na boa gestão dos dinheiros públicos, levando a que o controlo, a avaliação, o desempenho de gestão e a auditoria ganhassem um maior relevo (Osborne, 2006). Em suma, «*the old public administration exemplified by hierarchy and Weberian forms of bureaucracy was supplemented during the NPM reform movement by disaggregation, autonomization, agencification and marketization*» (Christensen, 2012, p. 2).

Mas a NPM, que procurava a eficiência e o empreendedorismo, não conseguiu dar resposta às crescentes necessidades dos cidadãos, que devido ao desenvolvimento da informatização, da globalização e da comercialização, procuravam cada vez mais uma verdadeira, clara e transparente afetação e gestão dos recursos públicos, como resposta às necessidades e ao fornecimento dos bens e serviços públicos. Assim, a NPM começou a ser criticada e questionada, o que fez com que ficasse limitada à Grã-Bretanha, EUA, Austrália e norte da Europa, uma vez que os governos ao definirem os seus objetivos confundiram cidadão com cliente.

Em face disto, nos finais dos anos 90, surgiu a segunda grande fase da reforma pública, o pós-NPM, também chamado por Runya *et al.* (2015) como *New Public Service* (NPS), o qual não

representava um substituto da NPM, mas sim uma continuação da mesma, introduzindo algumas reformas, principalmente hierárquicas, conducentes à eliminação da fragmentação causada pela NPM, de forma a agilizar a comunicação entre o Estado e o cidadão. O pós-NPM acrescentou novas reformas às já existentes conduzindo a sistemas híbridos, uma vez que alguns dos elementos tradicionais continuaram a coexistir com os novos elementos então criados, levando à existência de sistemas cada vez mais complexos, com o objetivo de reequilibrar os sistemas administrativos existentes, devido a pressões externas, fatores culturais e ações de liderança política, onde os políticos asseguram o cumprimento de metas perante os *stakeholders*.

Assim, as principais características do pós-NPM são (Runya *et al.* 2015):

- ✓ Servir o cidadão em vez do cliente;
- ✓ O interesse público passa a ser uma meta e não um subproduto;
- ✓ Atribuir mais importância à cidadania do que ao espírito empreendedor;
- ✓ Pensamento estratégico e ação democrática;
- ✓ A responsabilização não poderá ser algo simples;
- ✓ Servir em vez de orientar;
- ✓ Não se focar apenas na produtividade, atribuindo em vez disso grande importância às pessoas.

Conforme refere Christensen (2012), com o pós-NPM os políticos passaram a ter cada vez mais um papel estratégico na definição de metas e gestão dos dinheiros públicos, desempenhando os funcionários públicos um papel de gerentes dessas políticas e dinheiros, papel esse que tem vindo a ganhar uma crescente importância e relevo, o que levou a que os políticos passassem a ser responsabilizados pelos seus atos de gestão, conduzindo a uma crescente melhoria, não só em termos de coordenação entre os vários ministérios, mas também entre o governo e os funcionários públicos, atendendo a que são estes que no dia-a-dia representam o governo.

Estas iniciativas e reformas do pós-NPM não representam uma rutura com a antiga AP, mas sim um reequilíbrio da mesma, adaptando e reorganizando os sistemas já existentes às novas necessidades e exigências, em complemento com a internacionalização, as ameaças à segurança, a capacidade de resposta às crises económicas, a capacidade de resposta ao governo eletrónico, entre outras, tendo sido introduzidos conceitos-chaves como coordenação, centralização, governação e parcerias, com vista à existência de um setor público melhor organizado.

Mas também o pós-NPM teve algumas dificuldades de sobrevivência, pois conforme referido, baseava-se essencialmente nas críticas feitas à NPM com a introdução de políticas privadas desatualizadas, o que fez com que no início do século XXI surgisse a *New Public Governance*

(NPG), a qual é vista como um paradigma de mudança face aos anteriores, onde a prestação de serviços e produtos públicos é partilhada entre o setor privado e o governo, sendo dada ênfase à eficácia e eficiência e aos serviços e resultados, sem nunca esquecer a responsabilidade, transparência e justiça.

A NPG tem como principais características (Runya *et al.* 2015):

- ✓ A grande importância dada à dispersão de poder, uma vez que o governo não era o único prestador do serviço público, partilhando esta competência com outras organizações da sociedade com autoridade e poder reconhecido pelos cidadãos para prestarem os serviços, as quais passaram a ter também o direito de participar na administração dos assuntos públicos e resolução dos problemas públicos, transferindo igualmente responsabilidades públicas do governo para organizações não-governamentais;
- ✓ Os principais órgãos da AP passaram a depender uns dos outros;
- ✓ Em vez de se utilizar a autoridade e o comando, os governos necessitavam de novas ferramentas para coordenar e integrar os recursos sociais, pelo que passou a existir uma integração de diversas organizações sociais e individuais, formando uma rede complexa de concentração e restrição de poder, a qual inclui o governo, a sociedade, as organizações, o público e os cidadãos, entre outros;
- ✓ O grande relevo dado à coordenação do governo, a nível de interesses sociais, plataformas de diálogo e integração de recursos públicos;
- ✓ A partilha na gestão administrativa pública, com vista à satisfação das diferentes necessidades dos cidadãos, através da valorização do papel das organizações sociais públicas, uma vez que, o seu principal objetivo, é o fornecimento de bens e serviços públicos como resolução dos problemas sociais, não existindo o objetivo do lucro;
- ✓ O facto de depender da confiança e estabilidade dos contratos, quer a nível interno quer a nível externo.

Com a NPG existe uma alteração profunda sobre a forma como é vista e entendida a AP, pois passou-se de uma AP centralizada (onde o governo atuava como único líder na organização do sistema político e alocação dos bens e serviços públicos) para a pluralização (onde os privados e as organizações sociais têm um papel muito importante na partilha da prestação de bens e serviços públicos com o Estado, sem esquecer o papel cada vez mais relevante dos cidadãos).

Segundo Almquist, Grossi, Helden e Reichard (2013), a NPG concentra-se nos valores do setor público, visando os resultados e baseando-se em relações contratuais, onde existe um compromisso formal entre as partes, que quando não é cumprido leva à aplicação de sanções.

Para que melhor se possa compreender tudo o que foi anteriormente referido, o Quadro 2.1 apresenta um breve resumo comparativo dos principais aspetos que caracterizam a AP tradicional, a NPM, a NPS e a NPG.

Quadro 2.1 – Comparação entre AP, NPM, NPS e NPG

	Administração Pública tradicional		New Public Management		New Service Public		Public New Governance		Public
Valor/orientação	Regime e procedimento		Eficiência		Democracia		Democracia e eficiência		
Teoria base	Sistema burocrático, político e dicotomia administrativa		Teoria da economia, filosofia de gestão do setor privado		Cidadania democrática, sociedade cívica, teoria humanística da organização, teoria administrativa pós-moderna		Contratualização, teoria da integridade, coletivismo		
Comportamento	Elaboração de políticas, separação de execução, governo centralizado		Serviço governamental, <i>outsourcing</i> e <i>marketing</i>		Desenvolvimento do espírito de serviço governamental, cooperação com o terceiro setor		Independência do cidadão, deliberação pública, governação policêntrica		
Papel do cidadão	Líder		Cliente		Pelo serviço dos cidadãos		Participação na decisão		
Método de pesquisa	Método de pesquisa institucional		Método de pesquisa positivismo		Método de pesquisa de sobre humanismo		Método de pesquisa coletivo		

Fonte: Adaptado de Runya *et al.* (2015, p. 13).

Em suma, pode-se então dizer que as reformas públicas iniciadas com a NPM procuram uma melhoria da qualidade, economia, eficiência e eficácia dos serviços públicos, contribuindo para a redução da despesa pública (António, 2020), permitindo não só que os funcionários públicos tomem consciência da importância das suas ações, enquanto gestores dos dinheiros públicos, mas que também contribuam para o aumento da transparência.

Também Portugal não ficou indiferente a todas estas mudanças de paradigmas, pelo que a reestruturação ocorrida na área da contabilidade pública em Portugal, com vista a prosseguir com o interesse público e a dar resposta aos novos desafios, levou a que no início dos anos 90, se trouxesse para a AP modelos de contabilidade e gestão privados. Esta remodelação pretende adaptar os sistemas contabilísticos às novas exigências da gestão pública, onde a necessidade de sistemas de gestão e contabilidade que forneçam *outputs* para a tomada de decisão e responsabilização da gestão é uma exigência crescente.

A reforma da AP inicia-se com a publicação da Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro, a qual aprovou a Lei de Bases da Contabilidade Pública, e com a publicação do Decreto-lei n.º 155/92, de 28 de

julho, o qual estabelece o Regime da Administração Financeira do Estado (RAFE), onde são consagrados dois regimes financeiros para os serviços e organismos pertencentes ao universo da administração central (AC):

- ✓ O regime geral, para os serviços com autonomia administrativa, denominados por serviços integrados (SI), os quais continuavam a adotar a contabilidade orçamental baseada em registos unigráficos;
- ✓ O regime excepcional, para os serviços com autonomia administrativa e financeira, denominados de serviços e fundos autónomos (SFA), para os quais foi instituído a obrigatoriedade de utilizarem um regime contabilístico digráfico, baseado no Plano Oficial de Contabilidade (POC) (artigo 45.º n.º 1 do Decreto-lei n.º 155/92, de 28 de julho, na sua atual redação).

Com a publicação dos supracitados diplomas legais, passou a existir pela primeira vez uma vontade, embora que parcial, de passar de uma contabilidade de caixa, com base em registos unigráficos, para uma contabilidade financeira onde impera o registo das partidas dobradas, vulgo registo digráfico, vontade essa que foi mais tarde extensível a toda a AP, primeiro com a adoção do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e dos diversos planos setoriais, onde se passou de um regime de caixa para o regime do acréscimo e, mais recentemente, com a introdução do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP).

Toda esta grande reestruturação na contabilidade das administrações públicas tem como principais objetivos, não só o trazer para o Estado a alta confiança que existe no mercado e nos negócios privados, em oposição aos métodos e baixa confiança que caracterizam os diversos serviços públicos e respetivos funcionários (Almquist *et al.* 2013), mas também a elaboração da conta consolidada da Entidade Contabilística Estado (ECE), de forma a que o relatório consolidado forneça uma visão geral do desempenho financeiro do Estado como um todo.

A adoção do referencial contabilístico SNC-AP, visa, entre outros objetivos, implementar na AP as técnicas de contabilidade e de gestão do setor privado, de forma a aproximar o relato público ao relato financeiro privado, uma vez que, e de acordo com a estrutura conceptual do mesmo⁴, as características qualitativas (relevância, fiabilidade, compreensibilidade, oportunidade, comparabilidade e verificabilidade, entre outras) da informação incluída no relato constituem os atributos que fazem com que essa informação seja útil para os seus utilizadores. Efetivamente, a informação financeira constitui um instrumento essencial para uma maior transparência na

⁴ Aprovada pelo Decreto-lei n.º 192/2015, de 11 de setembro

utilização dos recursos públicos e responsabilização dos gestores e diversos decisores pelas deliberações tomadas, informação financeira essa que, para ser útil, deverá constituir uma representação fiel (neutra, completa e isenta de erros materiais), dos fenómenos económicos e outros que pretende representar.

2.2. A *accountability* e a transparência

A palavra *accountability* é um termo anglo-saxónico, sem tradução direta para a língua portuguesa, pelo que o seu significado poderá assumir diversas formas, conforme o contexto em que está a ser utilizado, não sendo um conceito claro e universal. Assim, para Da Silveira, Moreira, Ávila e Weyh (2013, p.73) «*Accountability* diz respeito à obrigação dos gestores públicos de informar sobre o uso dos recursos públicos e de responsabilizar-se por falhas no alcance dos objetivos planeados». Para Couto e Ferreira (2019, p. 5)

a accountability procura aperfeiçoar os serviços públicos e capacitá-los de meios capazes de ir ao encontro das necessidades e exigências dos cidadãos, caracterizando-se pelas seguintes funções: aferir se os objetivos e a sua utilidade se encontram em uníssono; permitir a melhoria do desempenho dos agentes públicos; prevenir com o conhecimento do desempenho as ações e os comportamentos e não unicamente controlá-las; possibilitar o aumento da legitimidade com a ênfase dada à responsabilização de prestação de contas e respetiva sanção; e, por último, permitir que os processos e procedimentos sejam transparentes.

Segundo o IFAC (2001), *accountability* é o processo pelo qual as entidades do setor público, e os indivíduos dentro delas, são responsáveis pelas suas decisões e ações, incluindo a gestão dos dinheiros públicos, submetendo-se ao escrutínio externo. Esta ideia é igualmente defendida por Morais e Teixeira (2016), ao referirem que aquele termo aparece associado à definição de controlo externo, controlo esse que surge como limitador do poder político, aludindo igualmente que «o exercício da cobrança de direitos, por parte do povo aos deveres assumidos pelos seus representantes, é uma forma de caracterizar o processo que vem sendo amplamente compreendido como *accountability*» (Morais & Teixeira, 2016, p. 82), permitindo, através da prestação de contas (a qual constitui obrigação do gestor/político), que o cidadão possa avaliar a economia, eficiência e eficácia da gestão pública, exigindo uma atuação responsável, rigorosa e transparente dos dinheiros públicos.

Face a isto, o próprio cidadão é um elemento fiscalizador da atuação dos gestores da coisa pública, levando esses mesmos gestores a adotar uma conduta mais transparente, rigorosa, legal e prudente na utilização dos dinheiros públicos, uma vez que «(..) a Administração Pública

deverá ser, em termos de transparência, uma “*casa de vidro*”, mas infelizmente ainda está longe de o ser» (António, 2020, p. 405). No entanto, os diversos mecanismos de *accountability* pública, que podem revestir a forma de responsabilização financeira, disciplinar, política e até mesmo penal, desempenharão um papel fundamental para o alcance do objetivo da boa administração. Assim, a *accountability* não é só a obrigatoriedade de os gestores públicos e responsáveis por instituições públicas prestarem contas aos cidadãos dos dinheiros por si gastos, mas também de informarem sobre o que foi feito e o que falhou para que a sua gestão não tivesse sido tão eficiente quanto o desejado.

A palavra *accountability* surge, igualmente, associada à transparência nas decisões e ações dos agentes públicos, sendo um dos princípios da democracia, abrangendo três fases essenciais (Lopes e Freire, 2010):

- ✓ Informação correta e transparente;
- ✓ Prestação de contas por parte dos governantes;
- ✓ Responsabilização daqueles que têm o dever de prestar contas.

Reis, Ferreira e Ferreira (2015), referem que as discussões sobre transparência passaram a fazer parte da gestão pública, onde existe uma crescente participação da sociedade civil, impulsionada pelo desenvolvimento das tecnologias de informação. Assim, a sociedade em geral e o cidadão em particular, passaram a exercer um maior controlo sobre a AP, o que exigiu um aumento dos níveis de transparência, podendo, em muitos casos, impedir a prática de corrupção, uma vez que a informação passou a estar acessível através da internet, onde os relatórios financeiros e de gestão são divulgados, levando a um fortalecimento da *accountability* e transparência dos gestores públicos perante os cidadãos. Os *sites* dos organismos públicos constituem, desta forma, ferramentas que ajudam a promover a *accountability* e a transparência, levando ao chamado controlo social, que mais não é do que o controlo exercido pelos cidadãos.

Nos dias de hoje, cada vez mais a palavra *accountability* está presente no dia-a-dia da AP portuguesa, verificando-se uma exigência crescente no rigor da utilização dos dinheiros públicos e na divulgação da prestação de contas, dando a conhecer o cumprimento das diversas normas legais públicas subjacentes a uma gestão económica, eficiente, eficaz e ética. Isso mesmo é dito por Caldeira (2016), quando refere que a *accountability* e a transparência são atributos e princípios da gestão pública moderna, aliados ao rigor, objetividade e independência. Por isso mesmo, a *accountability* e a transparência constituem valores democráticos essenciais a um modelo de boa governação, surgindo a prestação de contas como um instrumento de prestação de informação sobre a administração dos bens públicos, mostrando não só os valores recebidos e despendidos,

mas também a forma como foram utilizados e o porquê da sua utilização, informação essa que é prestada não só a nível político, mas também perante os cidadãos em geral.

As *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), emitidas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), são normas que têm como objetivo proporcionar a harmonização da contabilidade pública a nível mundial, com vista ao aumento da qualidade e da transparência do relato financeiro, proporcionando uma melhoria qualitativa em termos normativos e, conseqüentemente, uma melhoria na qualidade da informação e um processo de consolidação de contas mais facilitado, aumentando a transparência e a comparabilidade da informação financeira. As IPSAS, emitidas pelo IPSASB, são convergentes com as *International Financial Reporting Standards* (IFRS) emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), conduzindo a sua adoção a uma melhoria da qualidade do relato financeiro e, conseqüentemente, a uma melhor gestão financeira pública e a uma melhor gestão e afetação dos recursos públicos.

Conforme referem Klein, Klein e Luciano (2018), existe um desenvolvimento crescente da cultura da transparência, responsabilização e qualidade do gasto dos valores do erário público, preconizada através de mecanismos de prestação de contas e responsabilização na avaliação de desempenho dos gestores e funcionários públicos, responsabilização essa que contribui para que os gestores e funcionários assumam e apoiem ações orientadas para a conformidade, como forma de melhorar o seu desempenho.

Tanto Silva, Seibert, Wbatuba e Macagnan (2015) como Martins (2013b), referem a existência de um conjunto de princípios basilares subjacentes à boa governação e à salvaguarda dos ativos públicos, ajudando a reformular a forma como as entidades públicas vêm sendo administradas e permitindo introduzir novos instrumentos para a melhoria da sua gestão, princípios esses que são:

- ✓ Equidade – tratamento igualitário e justo entre sócios e *stakeholders*, sem lugar para a discriminação;
- ✓ Prestação de contas – todos os envolvidos devem prestar contas da sua atuação e responsabilizarem-se pelas conseqüências dos seus atos e omissões;
- ✓ Responsabilidade social e organizacional – zelar pela sustentabilidade da organização tendo sempre presente nas suas decisões as questões sociais e ambientais;
- ✓ Controlo público – reforço do papel de atuação exercido pelas ISC;
- ✓ Transparência – disponibilização de informação obrigatória e voluntária essencial à tomada de decisão, criação de valor e aumento da confiança interna e externa.

Gonçalves (2011, p. 51) refere que

A *accountability* mune-se de vários instrumentos, grande parte dos quais já focados anteriormente, tais como: a transparência, a prestação de contas, a existência de órgãos com capacidade de fiscalização e de punição, a existência de comissões parlamentares, (...) sistema de controlo interno (SCI) que se apresenta como um dos instrumentos mais importantes para o reconhecimento da *accountability*

o que evidencia o reconhecimento internacional das ISC na promoção da independência, transparência, ética, inovação, boas práticas e *accountability* da utilização eficaz e eficiente dos dinheiros públicos. Nos dias de hoje, temas como a boa governação são diariamente falados a vários níveis, níveis esses que não se limitam à mera legalidade dos atos praticados, abrangendo igualmente a transparência, *accountability* e a boa gestão dos recursos financeiros públicos, o que contribui para o crescente papel que as ISC têm na boa governação e no controlo por elas exercido. Este facto é reforçado por Caldeira (2016, p. 124) que refere que «Transparência e “accountability” são atributos da moderna gestão pública, mas também princípios que, a par do rigor, da objetividade e da independência, devem presidir à atuação do Tribunal de Contas».

Pode-se, então, inferir que o conceito de *accountability* está cada vez mais presente na realidade portuguesa, ganhando uma dimensão e importância crescentes, não só a nível contabilístico (orçamental, financeiro e de gestão), mas também na verificação da regularidade e legalidade financeira, apreciando igualmente a boa gestão, não só em termos da gestão económica, mas também avaliando a eficiência, eficácia e ética, uma vez que os princípios da gestão pública moderna encontram-se aliados ao rigor, objetividade e independência.

Outro dos aspetos que começou a ganhar uma crescente proeminência nos dias de hoje é a ética, na medida em que se tornou cada vez mais um dos pilares em que deve assentar a gestão da AP, não sendo apenas transversal às entidades auditadas, mas abrangendo igualmente as ISC, pelo que são já vários os organismos públicos com códigos de ética aprovados, como é o caso do TdC, que aprovou a sua «Carta Ética», no Plenário Geral 14 de dezembro de 2018, tendo em 2020, aprovado o «Código de Conduta dos Juizes Conselheiros do Tribunal de Contas» e o «Código de Conduta dos Serviços de Apoio do Tribunal de Contas».

A garantia da ética e da integridade nos organismos públicos já se tornou um princípio indispensável a uma boa governação e à promoção dos direitos dos cidadãos. A boa governação é um conceito amplo, que abrange, entre outros aspetos, o respeito pela lei e pelos direitos dos cidadãos, a *accountability*, a transparência e a adequada gestão dos recursos financeiros públicos.

É uma realidade que as ISC estão em condições de dar um contributo significativo para a melhoria da governação pública, na medida em que as suas atividades de auditoria e avaliação,

bem como a efetivação de responsabilidades financeiras e a disponibilização aos cidadãos de informação relevante sobre a vida financeira pública, são, na verdade, instrumentos aptos a promover a boa governação (Tribunal de Contas, 2014a).

Para Gonçalves (2011) e Silva *et al.* (2015), a prestação de contas e a transparência são dois princípios que estão interligados, uma vez que a prestação de contas é um instrumento de transparência no processo da gestão, o qual se encontra devidamente regulamentado, obedecendo a formalismos próprios. Assim, se a instituição para além da informação a que se encontra obrigada a divulgar, efetuar igualmente divulgações voluntárias de informação, estará a concretizar, não só os objetivos de informação necessários à elaboração das contas nacionais, mas também os objetivos inerentes à verificação das atividades económicas e financeiras por si desenvolvidas, demonstrando assim ser socialmente responsável, o que contribuirá para o aumento da credibilidade.

Para que a gestão pública possa ser considerada como adequada, a mesma deverá abranger todos os aspetos essenciais, de forma a conseguir responder às principais expectativas dos cidadãos, atendendo a que estes sentem, cada vez mais, necessidade de saber de que forma e onde é gasto o dinheiro dos seus impostos. Desta forma, a exigência de informação é cada vez maior, fazendo com que exista muita quantidade e pouca qualidade. Nesta senda, poder-se-á considerar que, para que a informação seja considerada razoável e suficiente, deverá respeitar os seguintes requisitos base (McKenna, 2017; *International Monetary Fund*, 2018):

- ✓ Prestação de contas – os responsáveis por tomar decisões prestam contas públicas das suas ações e são responsabilizados por essas mesmas ações, caso as mesmas não cumpram, algum ou alguns, dos requisitos legais que as norteiam;
- ✓ Impacto – dar a conhecer ao cidadão, o impacto que determinadas políticas e/ou decisões têm nos serviços em que incidem;
- ✓ Democracia – existência de mecanismos, que permitam um grau de controlo popular (por exemplo, por meio de representantes);
- ✓ Deliberação – as decisões deverão ser tomadas, tendo sempre por base suportes legais e financeiros suficientes, os quais constituirão evidências;
- ✓ Participação – os cidadãos afetados pelas decisões, deverão ter oportunidade de participar no processo de tomada dessas decisões;
- ✓ Delegação – as decisões deverão ser tomadas, no nível apropriado, pelo órgão ou indivíduo com competência legal para tal;

- ✓ Clareza – todos os fundamentos e documentação envolvidos no processo de decisão, deverão encontrar-se manuscritos e serem facilmente compreendidos por todos os utilizadores;
- ✓ Confiável – os relatórios são uma representação precisa das operações do governo;
- ✓ Frequente ou periódica – existência de publicações periódicas de relatórios;
- ✓ Divulgação – efetuada de forma a permitir que as informações sejam facilmente encontradas pelo público em geral, influenciando o governo a tomar decisões responsáveis;
- ✓ Oportuna – divulgação em tempo oportuno e, de preferência, de forma eletrónica;
- ✓ Relevante – fornecer informação precisa, concreta e útil para a tomada de decisão;
- ✓ Capacidade – todos os envolvidos no processo de decisão/prestação de informação, deverão ter as habilitações e a experiência necessárias, existindo recursos humanos e materiais suficientes, para que seja possível garantir que os processos são eficazes e sustentados;
- ✓ Legalidade – os processos têm de cumprir todas as leis e regras relevantes e atender às expectativas da orientação do governo;
- ✓ Integridade – é essencial que todos os envolvidos no processo, se comportem de forma ética e honesta, sendo confiáveis para fazê-lo;
- ✓ Transparência – todas as decisões ou atos deverão ser do conhecimento público, a menos que existam razões culturais, legais ou de segurança que o não permitam;
- ✓ Integração – existência de ligações claras e constantes entre as várias entidades que integram o governo e os órgãos de fiscalização, quer estes sejam internos ou externos;
- ✓ Adaptabilidade – as várias entidades e os seus órgãos decisores, incluindo o governo, deverão dispor de processos regulares de autoavaliação, avaliação interna e avaliação externa, que consigam garantir capacidade de resposta a mudanças externas e que conduzam a melhorias nos processos.

Todas as características anteriormente elencadas são relevantes, no entanto, o princípio da transparência, deve constituir um dos principais pilares da gestão pública contemporânea, fomentando a *accountability* e a participação cívica. As diversas reestruturações e adaptações que o setor público tem vindo ao longo dos últimos anos a sofrer, têm como principal suporte, não só o acompanhar das mudanças internacionais que vão ocorrendo, conforme anteriormente referido (NPM, pós-NPM e NPG), mas também, o facto de que o melhoramento dos mecanismos de governação e a prestação de contas possibilitem uma melhoria dos resultados ao

nível do desempenho do setor público, atendendo a que a boa governação é a combinação de boas práticas de gestão pública.

A prestação de contas no setor público poderá ser descrita como um processo heterogêneo, complexo e multifacetado (Almquist *et al.* 2013), abrangendo diversas dimensões, pois cada vez mais os *stakeholders* requerem a existência de relatórios externos que envolvam diversas áreas, como sejam:

- ✓ A utilização e administração dos recursos que o Estado dispõe;
- ✓ O custo e qualidade dos serviços prestados;
- ✓ A economia, eficiência e eficácia no uso dos dinheiros públicos;
- ✓ O controlo financeiro desses mesmos recursos financeiros.

Esta exigência crescente por parte dos *stakeholders* faz com que a prestação de contas de um Estado vá mais além do que é a sua responsabilidade política, pública, burocrática e profissional, não se limitando ao custo e qualidade do serviço prestado, mas incluindo igualmente o impacto das políticas na sociedade em geral, sendo algo que passou a integrar o código de conduta da boa governação no setor público (Almquist *et al.* 2013). A boa conduta está, assim, diretamente ligada com a responsabilidade e transparência, responsabilidade essa que no setor público diz respeito ao relacionamento não só entre políticos e cidadãos, mas também entre políticos e gestores públicos (Barberis, 1998; Mulgan, 2000, citados por Almquist *et al.* 2013)⁵.

Devido a um relacionamento cada vez mais profundo entre o governo e os *stakeholders*, os relatórios externos passaram a abranger várias áreas que vão desde o uso, administração, honorabilidade e controlo financeiro de recursos públicos, ao custo e qualidade dos serviços prestados, passando pela responsabilidade política, pública, gerencial, burocrática, profissional e pessoal (Almquist *et al.* 2013).

Por tudo o que anteriormente foi referido, há uma crescente exigência de informação por parte dos cidadãos e demais *stakeholders* sobre a forma como são geridos e gastos os dinheiros públicos, o que leva a AP a adotar novos modelos e instrumentos de gestão, maximizando o interesse público e a satisfação das necessidades públicas, sem descuidar o rigor no cumprimento dos limites do défice público.

Em face disto, a *accountability* serve como pilar de transparência, fazendo com que todos aqueles que gerem a coisa pública, se sintam obrigados a praticar os seus atos com base na legalidade e

⁵ Barberis P. (1998). A nova gestão pública e uma nova responsabilidade. *Public Administration*, 76(3), 451–70.
Mulgan R. (2000). Comparando a responsabilidade nos setores público e privado. *Australian Journal of Public Administration*, 59(1), 87–97.

procedendo à sua divulgação de forma clara, transparente e explícita, através da prestação de contas, divulgação dos orçamentos, auditorias, políticas executivas, entre outros aspetos. A referida divulgação, permite que a sociedade em geral e o cidadão em especial tenham um constante *feedback* dos atos e ações executadas, podendo, por si só, avaliar criteriosamente e criticamente a gestão efetuada, exercendo um controlo social a nível da prestação de contas e avaliando o cumprimento da sustentabilidade das finanças públicas e da equidade intergeracional (*International Monetary Fund*, 2018; Silva *et al.*, 2015).

2.3. O Tribunal de Contas e a atividade de controlo financeiro

O surgimento da NPG teve igualmente influência nas ISC, levando a que seja dada uma «maior ênfase ao controlo externo e menor relevo à burocracia» (Silva & Inácio, 2015, p. 4). Um dos principais desafios que as ISC têm, nos dias de hoje, é o desenvolvimento da sua atividade de acordo com elevados padrões de qualidade, que decorrem do imprescindível cumprimento de princípios básicos de transparência e responsabilidade (Almeida, Parente & Águas, 2012). O cumprimento desses princípios faz com que o quadro de referência de todo o processo orçamental apresente níveis mais elevados de exigência, não só quanto ao realismo das previsões macroeconómicas e macro orçamentais, mas também quanto aos requisitos de transparência das contas públicas e da divulgação da informação financeira aos cidadãos e demais *stakeholders*, exigência essa a que Portugal não ficou indiferente.

É fundamental que as ISC tenham, como condição básica, a independência para o desenvolvimento da sua atividade pública, garantindo assim a transparência e responsabilidade no decurso da sua atividade e reforçando a *accountability* no setor público, uma vez que as auditorias por si desenvolvidas legitimam «as informações financeiras, dando maior credibilidade à prestação de contas» (Silva & Inácio, 2015, p. 4), atendendo a que a sua atividade é desenvolvida de forma independente do poder político.

Os dinheiros e valores públicos têm de ser objeto de um escrutínio rigoroso, onde, para além da verificação da conformidade, de acordo com o normativo em vigor (corrigindo e impedindo a ocorrência de desvios), é igualmente avaliada a economia (eliminação de desperdícios), eficiência (otimização dos processos) e eficácia (alcançar os objetivos) (Silva & Inácio, 2015). A auditoria pública contribui para que os cidadãos alcancem uma ligação de confiança e responsabilidade para com o serviço público, pelo que a prestação de contas não representa apenas o dar a conhecer a atividade financeira da entidade no ano em causa, mas também o contribuir para a

credibilidade e confiança da gestão, na medida em que uma boa gestão dos dinheiros públicos é um passo gigantesco para a defesa dos contribuintes e das gerações futuras.

Com as reformas públicas, os gestores passaram a ter um papel de maior responsabilidade na gestão eficiente e eficaz dos recursos públicos, o que conduz à implementação de novos sistemas de controlo, levando a que a auditoria pública ganhe relevo como meio de resposta às exigências da sociedade moderna (Marques & Almeida, 2004). Assim, compete ao auditor a análise das demonstrações financeiras, de acordo com as normas em vigor, com vista a expressar uma opinião sobre as mesmas, nomeadamente no que se refere à sua isenção de erro e fraude, conforme é referido na *International Standards on Auditing (ISA) 200 - Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*, onde são definidos os requisitos de auditoria às demonstrações financeiras, bem como os requisitos éticos a que a mesma deve obedecer. Os relatórios de auditoria fornecem, assim, garantias aos cidadãos sobre a informação financeira, identificando áreas mais críticas que poderão vir a ser melhoradas no futuro, de forma a incutir uma maior credibilidade ao relato (Parada, 2019).

Também a *International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)*, tem desenvolvido esforços e divulgado normas profissionais relevantes e claras, que contribuem para a existência de padrões profissionais internacionais comuns para a auditoria do setor público, incutindo credibilidade não só ao trabalho do auditor, mas também aos relatórios de auditoria, garantindo uma auditoria independente e promovendo a transparência, responsabilidade e eficácia no governo.

Consultando o *site* da INTOSAI, verifica-se que as ISSAIs por si divulgadas, constituem um conjunto de normas internacionais sobre auditoria do setor público, definindo conceitos e princípios subjacentes à auditoria neste setor, tendo como principais objetivos:

- ✓ Garantir a qualidade das auditorias realizadas;
- ✓ Fortalecer a credibilidade dos relatórios de auditoria para os usuários;
- ✓ Aumentar a transparência do processo de auditoria;
- ✓ Especificar a responsabilidade do auditor em relação às outras partes envolvidas;
- ✓ Definir os diferentes tipos de trabalhos de auditoria e o conjunto de conceitos que fornecem uma linguagem comum para a auditoria do setor público.

Em face disto, foram publicadas a INTOSAI-P 20 - *Principles of Transparency and Accountability*, que aprova os princípios da transparência e *accountability* e a ISSAI 100 - *Fundamental Principles of Public-Sector Auditing*, onde são definidos os princípios fundamentais aplicáveis às auditorias do

setor público, independentemente da sua forma ou contexto. A Figura 2.1 pretende mostrar, de forma sucinta, as normas até agora publicadas pela INTOSAI e que se encontram em vigor.

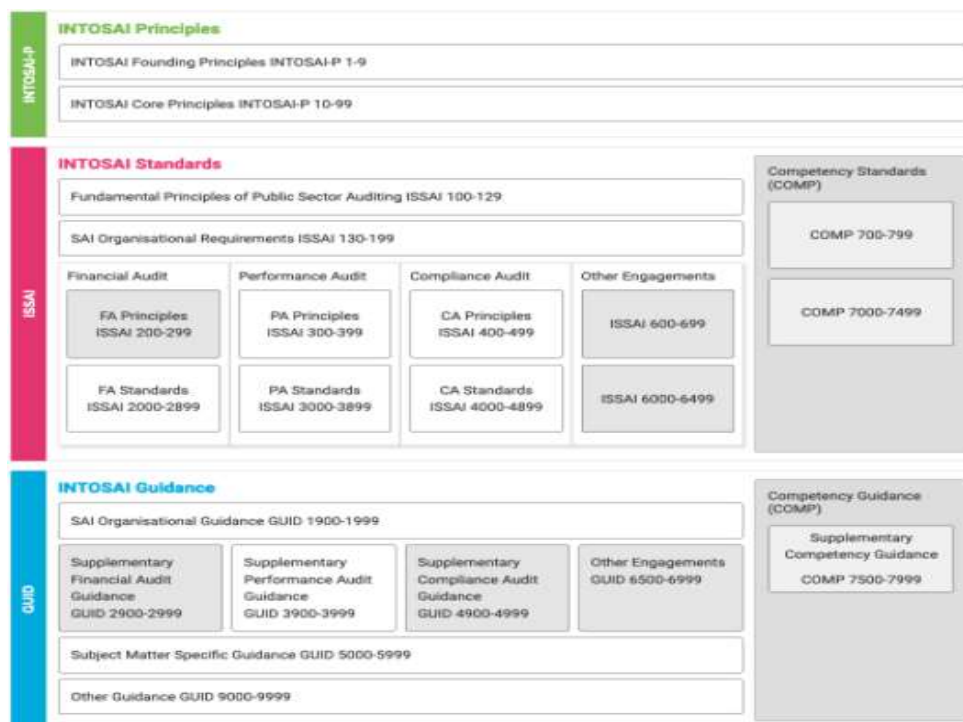


Figura 2.1 – Normas da INTOSAI

Fonte: INTOSAI (www.intosai.org)

Apesar das rápidas alterações existentes a nível internacional, as ISC estão em condições de contribuir para a melhoria da governação pública através da sua atividade de auditoria e avaliação, sem esquecer a dimensão ética que a boa governação envolve. Assim, é indispensável que as ISC sejam vistas aos olhos dos cidadãos, como órgãos credíveis, geradores de garantia de que a informação financeira por si avaliada, cumpre não só as normas nacionais e de qualidade, mas que se encontra igualmente em conformidade com as normas internacionais de auditoria, assegurando, assim, a confiança e fiabilidade, não só das informações financeiras produzidas pelas entidades públicas, mas também a credibilidade das ações por si desenvolvidas (Almeida *et al.* 2016; Silva & Inácio, 2015).

Conforme já referido anteriormente, a *accountability* está intimamente ligada à transparência, funcionando como redutor da corrupção, através da responsabilização dos gestores e funcionários públicos, levando ao aumento da confiança dos cidadãos nos governantes. Mas a *accountability* está dependente, por um lado, da capacidade de resposta dos agentes públicos em efetuar as divulgações dos seus atos e da informação de prestação de contas e, por outro lado, da capacidade do cidadão em exigir essa divulgação e fazer os seus julgamentos.

Morais e Teixeira (2016), referem que a *accountability* surge associada ao controlo externo, pelo que, em Portugal, para além dos *stakeholders*, temos como promotor dessa transparência o TdC, que, como auditor externo e nos termos do n.º 1 do artigo 1.º da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, na sua atual redação, a qual aprova a Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC), fiscaliza a legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas, aprecia a boa gestão financeira e efetiva responsabilidades por infrações financeiras, referindo as alíneas a) e f) do n.º 1 do artigo 5.º dessa mesma lei, que lhe incumbem respetivamente «Dar parecer sobre a Conta Geral do Estado, incluindo a da Segurança Social, bem como sobre a conta da Assembleia da República» e «Apreciar a legalidade, bem como a economia, eficácia e eficiência, segundo critérios técnicos, da gestão financeira das entidades referidas nos n.ºs 1 e 2 do artigo 2.º, incluindo a organização, o funcionamento e a fiabilidade dos sistemas de controlo interno».

O seu reconhecimento como órgão de controlo externo, encontra igualmente enquadramento no Decreto-lei n.º 155/92, de 28 de julho, na sua atual redação, o qual refere no seu artigo 53.º que existem três formas de controlo:

- ✓ O autocontrolo, exercido pelos órgãos competentes dos respetivos serviços e organismos;
- ✓ O controlo interno (CI), sucessivo e sistemático da gestão, exercido através da realização de auditorias aos serviços e organismos;
- ✓ O controlo externo, a exercer pelo TdC nos termos da sua legislação própria.

Também a LEO vem, no seu artigo 68.º, definir três tipos de controlo:

- ✓ Controlo administrativo, que compreende os níveis operacional, setorial e estratégico, sendo exercido pelos serviços que o integram;
- ✓ Controlo jurisdicional da execução do OE, cuja competência é do TdC, sendo efetuado nos termos da respetiva legislação;
- ✓ Controlo político sobre a execução do OE, que é exercido pela AR, a qual também efetiva as correspondentes responsabilidades políticas, nos termos da constituição e demais legislação aplicável.

É isso mesmo que nos mostra a Figura 2.2, a qual retrata a estrutura do sistema nacional de controlo das finanças públicas em Portugal.

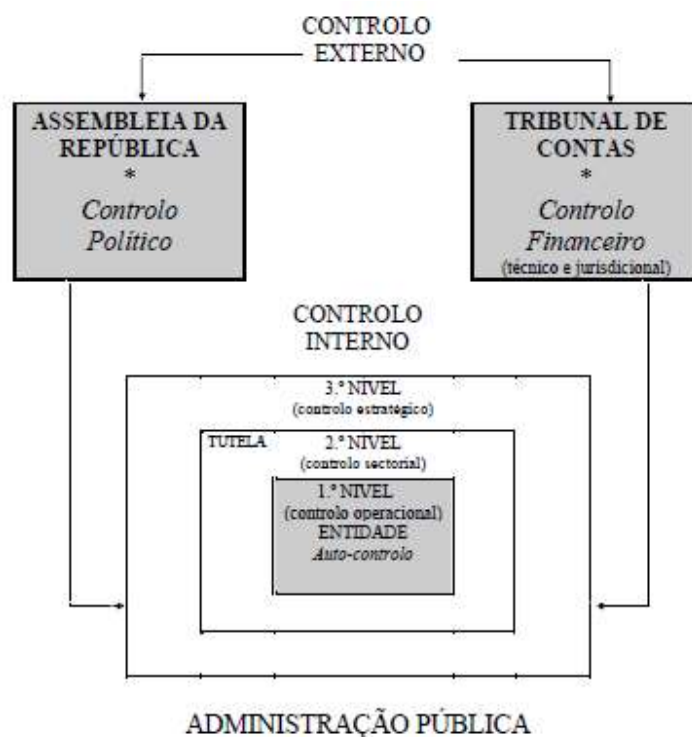


Figura 2.2 – Sistema Nacional de Controlo das Finanças Públicas

Fonte: Tribunal de Contas (1999, p. 32)

Pode, no entanto, ainda considerar-se a existência de um outro controlo, o controlo social dos atos da AP (Reis *et al.* 2015; Silva *et al.* 2015), o qual é exercido através da divulgação da prestação de contas e transparência dos atos praticados, dotando assim os cidadãos de um conhecimento crescente dos aspetos críticos da gestão pública, permitindo-lhes participar conscientemente nos assuntos públicos.

Conforme referido por Marques e Almeida (2004), o cidadão adquiriu um novo papel, pois é ele que financia a atividade pública através do pagamento dos seus impostos, passando a ser um elemento fundamental para a gestão pública levando a que os modelos de prestação de contas sofressem alterações com vista a facilitar o seu acesso e a compreensibilidade da sua informação.

Esta nova intervenção dos cidadãos fez com que fosse igualmente dado grande revelo à auditoria externa, como forma de transmissão de fiabilidade às contas através dos relatórios de auditoria, os quais não se podem limitar à análise do cumprimento da legalidade por parte da AP, analisando igualmente o controlo da gestão, ao auditar o cumprimento de metas e objetivos.

Martins (2016, p. 131), refere que «(...) o Estado moderno exige um reforço de instrumentos de responsabilização e transparência que permitam aos cidadãos exercer um real controlo quanto à prestação de contas e quanto ao respeito pela sustentabilidade das finanças públicas e da equidade intergeracional», impondo-se ao TdC uma ponderação profunda sobre como poderá assegurar de forma adequada e no tempo preciso, a resposta às alterações da atividade por si

controlada, garantindo igualmente a verdade, a regularidade e a correção da gestão financeira pública.

No exercício das suas funções, o TdC conta com a colaboração dos vários órgãos de CI existentes na AP, aspeto este que foi consolidado com a reforma da sua lei orgânica em 2006, passando a existir uma nova dinâmica entre os órgãos de CI que desenvolvem atividades de controlo e inspeção e o Tribunal, o que veio permitir uma relação mais próxima. Com a citada reforma existiu uma consolidação do TdC como órgão supremo de auditoria e de efetivação de responsabilidades, dotando-o de um quadro jurídico adequado (Martins, 2016).

De acordo com a LOPTC, o controlo por si exercido pode ser prévio, concomitante ou sucessivo. O controlo prévio, exercido através da fiscalização prévia⁶, tem como finalidade verificar se, os vários instrumentos geradores de despesa e responsabilidades financeiras diretas e indiretas, estão de acordo com a lei em vigor e se os seus encargos têm cabimento em verba orçamental própria. O controlo concomitante, exercido através da fiscalização concomitante⁷, é efetuado ao longo da gestão, podendo incidir não só sobre procedimentos e atos administrativos geradores de despesa, mas também sobre a atividade financeira ao longo do período de gestão. O controlo sucessivo, exercido através da fiscalização sucessiva⁸, verifica as contas das entidades, avalia o SCI, aprecia a legalidade, economia, eficiência e eficácia da gestão, sendo um controlo exercido *a posteriori*.

Face às suas competências legais, o TdC tem uma importante responsabilidade na promoção da transparência das finanças públicas, dando garantias de credibilidade perante o cidadão, o parlamento, as instâncias comunitárias e os demais *stakeholders*. Em suma, o Tribunal e os seus auditores agem como promotores da melhoria de desempenho do setor público, tendo um papel ativo na responsabilização dos gestores públicos, avaliando o governo quanto ao seu desempenho e efetuando a responsabilização dos gestores, dirigentes e funcionários públicos, através da efetivação de responsabilidades financeiras. As responsabilidades financeiras poderão revestir a natureza de sancionatórias (aplicação de multas) ou reintegratórias (reposição das importâncias abrangidas pela infração de alcance, desvio, pagamentos indevidos ou não arrecadação de receitas), cabendo a decisão final da sua aplicação ao Ministério Público, para onde o TdC remete os seus relatórios sempre que os mesmos contenham factos constitutivos de responsabilidade financeira.

⁶ Artigo 44.º e seguintes da LOPTC

⁷ Artigo 49.º da LOPTC

⁸ Artigo 50.º e seguintes da LOPTC

Por tudo o que foi anteriormente elencado, o Tribunal é a nível nacional o único órgão de controlo externo, não se encontrando sujeito a nenhum controlo ou decisor político. É garantia da sua independência o facto de esta se encontrar reconhecida na CRP e na LOPTC, a inamovibilidade e irresponsabilidade dos seus Juízes Conselheiros e a exclusiva sujeição destes mesmos juizes à lei. Para além deste facto, as decisões do Tribunal são de aplicação obrigatória e prevalecem sobre quaisquer outras normas.

As ações de controlo realizadas pelo TdC, em conformidade com a legislação portuguesa e as normas emanadas pela ISSAI, permitem melhorar a eficiência dos recursos gastos e a credibilidade dos resultados das auditorias, promovendo altos padrões de qualidade e a transparência da decisão pública, o que leva ao aumento da confiança dos cidadãos na AP.

Conforme já foi referido, o TdC é o órgão supremo de fiscalização da legalidade e regularidade das receitas e despesas públicas, sendo o órgão de controlo externo das mesmas, nos termos da CRP e da LOPTC, estando sempre presente na definição dos seus objetivos estratégicos, a contribuição para a boa governação e intensificação do controlo financeiro nas áreas de maior risco para as finanças públicas.

As auditorias do TdC, incluindo as que culminam com a elaboração do PCGE, são realizadas segundo os requisitos legais e regulamentares previstos nos Manuais de Auditoria e Procedimentos do Tribunal, de acordo com as ISSAIs e observando os princípios e as orientações gerais da INTOSAI, promovendo não só a transparência, a boa governação e a responsabilidade na gestão da AP, mas, garantindo também, que o exercício da sua função de auditor é realizado com independência, objetividade, profissionalismo e ética, segundo processos e metodologias aceites e baseado em evidências apropriadas e suficientes para sustentar os juízos fundamentados dos relatórios de auditoria.

As crescentes exigências da sociedade relativamente à disciplina na gestão das finanças públicas, ao rigor na prestação de contas e à efetivação de responsabilidades, bem como as diversas reformas no setor público, com destaque para as medidas de reforço do controlo orçamental e da consolidação das contas públicas, constituem fatores externos que têm cada vez mais influenciado a forma como o TdC desenvolve a sua atividade, atendendo a que, no âmbito das suas competências, fiscaliza a execução da reforma do estado, não só em termos de legalidade mas também na ótica dos resultados, com particular incidência para as soluções estruturais adotadas e conseqüentes implicações financeiras.

Em jeito de conclusão, pode-se dizer que a crescente importância que as ISC têm vindo a ganhar nas economias atuais, no exercício das suas atividades de regulação, faz com que o TdC exerça

não só o controlo da legalidade, mas também a fiscalização substancial sobre a utilização dos dinheiros e valores públicos e sobre a economicidade, eficiência e eficácia da respetiva utilização em prol do interesse público, sendo-lhe atribuída uma função mais ampla e complexa do que a simples jurisdição da legalidade e economicidade da correta e adequada prestação de contas.

2.4. O Parecer sobre a Conta Geral do Estado - Recomendações, Ênfases e Reservas

A reforma pública ocorrida a nível mundial leva a que os estados democráticos tenham uma necessidade crescente de demonstrar credibilidade, transparência, legalidade e ética dos seus atos e da sua governação, o que de acordo com Alves (2013) pode ser obtido através, não só do recurso à auditoria interna, mas também do recurso à auditoria externa, uma vez que essas auditorias se regem por critérios de eficiência e eficácia que incutem credibilidade às suas análises objetivas e independentes das contas.

Parada *et al.* (2021) referem que a preocupação com a gestão e aplicação dos dinheiros públicos é cada vez maior, o que torna premente a existência de uma prestação de contas que reflita de forma verdadeira e apropriada a aplicação e gestão efetuada desses recursos, onde a auditoria surge como forma de garantir essa imagem, permitindo que o utilizador final tenha acesso a dados patrimoniais que espelhem corretamente a realidade. No entanto, essa transparência só poderá ser alcançada, se as contas forem acompanhadas por uma certificação de um auditor externo que incuta transparência às demonstrações financeiras, sendo um garante de credibilidade das mesmas (Parada, 2019).

Como já se viu, os bens e serviços públicos são financiados na sua maioria pelos impostos pagos pelos cidadãos, existindo uma exigência crescente de informação sobre a forma como o dinheiro dos cidadãos é aplicado e gerido. Esta informação chega aos *stakeholders* através da aprovação e divulgação da CGE, desempenhando a auditoria à CGE um papel fundamental de boa governação, uma vez que, os relatórios fornecem informações imparciais e avaliações objetivas sobre a gestão dos recursos públicos, ajudando a melhorar a gestão e contribuindo para um aumento da responsabilização e integridade do setor público, incrementando dessa forma, a confiança do cidadão no Estado (Alves, 2013).

Parada *et al.* (2021), referem que a auditoria financeira desempenha um papel fundamental no aumento da credibilidade das demonstrações financeiras através da emissão de uma certificação, pois ajuda a prevenir anomalias, assegurando que os dinheiros públicos estão a ser geridos e gastos de forma eficiente e eficaz, o que contribui para a integridade, transparência e aumento

da confiança dos cidadãos nos seus governantes. O *International Monetary Fund* (2018), acrescenta ainda que, é através dos relatórios que o legislador, os auditores e o público em geral responsabilizam os governos pelo seu desempenho financeiro.

Embora ainda exista uma certa distância entre a auditoria no setor público e a auditoria no setor privado, começa a ser cada vez mais relevante que as demonstrações financeiras públicas transmitam, também elas, uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados, não se limitando apenas à mera apreciação da adequada gestão dos fundos públicos segundo critérios de legalidade (Marques & Almeida, 2004).

Esta nova realidade tem levado à alteração do modelo de prestação de contas, tendo a auditoria externa um papel fundamental no aumento da credibilidade das contas públicas através da emissão de uma certificação. Em face disto, a auditoria externa pública ganhou um grande relevo, uma vez que a fiabilidade das contas só poderá ser assegurada se for acompanhada por um relatório de auditoria, o qual certifica a adequada e oportuna aplicação dos recursos públicos.

A confiança na CGE é obtida através do parecer elaborado, aprovado e divulgado pelo TdC, estando-se, no entanto, a caminhar para a emissão de uma certificação por parte desta instituição, conforme definido no n.º 6 do artigo 66.º da LEO, onde é referido que a certificação deverá ser emitida até 30 de setembro do ano seguinte àquele a que a conta se refere, no entanto, esta certificação tem vindo a ser adiada no tempo, por constrangimentos diversos que têm protelado a entrada em vigor de parte deste diploma legal.

A CGE inclui as contas dos SI, SFA e da SS⁹, sendo apresentada à AR até 30 de junho do ano seguinte a que se refere¹⁰, onde é apreciada e aprovada até 31 de dezembro, precedendo parecer do TdC, o qual é acompanhado pelas respostas dos serviços às questões formuladas pelo Tribunal, havendo lugar a efetivação de responsabilidades em caso de não aprovação.

Para além do relatório, a CGE integra os mapas contabilísticos e os elementos informativos, constituindo o documento principal de prestação de contas por parte do Estado português, refletindo o que foi a execução do OE, execução essa que se encontra, nos termos do artigo 58.º da LEO, sujeita a controlo administrativo (da competência do próprio serviço), jurisdicional (competência do TdC) e político (da responsabilidade da AR), de forma a aferir a legalidade e regularidade financeira das receitas e despesas públicas, apreciando igualmente a boa gestão dos dinheiros públicos, de outros ativos públicos e da dívida pública.

⁹ Artigo 76.º da LEO

¹⁰ Artigo 73.º da LEO

Conforme definido no artigo 214.º da CRP, o TdC é o órgão supremo de controlo da atividade financeira do estado, exercendo um controlo financeiro externo e independente através de ações de fiscalização em sentido técnico, destinadas à preparação do PCGE¹¹, competindo-lhe igualmente a realização de auditorias e ações de acompanhamento da execução orçamental¹².

Ao TdC compete dar parecer sobre a CGE¹³, incluindo a conta da SS, dar parecer sobre a conta da AR e dar parecer sobre as contas das regiões autónomas, bem como sobre as contas das Assembleias Legislativas, conforme determinam as alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 5.º da LOPTC, inserindo-se o PCGE na sua competência material essencial, sendo elaborado com base nas normas da INTOSAI, a organização internacional que tem a seu cargo a normalização da auditoria no setor público e da qual o TdC é membro efetivo. O parecer¹⁴ é publicado na segunda série do Diário da República, conforme determina a alínea a) do n.º 2 do artigo 9.º da LOPTC.

Nos termos do n.º 1 do artigo 41.º da LOPTC e de acordo com Tavares (2014), no decurso das atividades desenvolvidas para a elaboração do parecer, é apreciada a atividade financeira do Estado, nomeadamente ao nível da receita, despesa, tesouraria, património e recurso ao crédito, salientando-se a avaliação que é efetuada não só a nível do cumprimento da LEO e demais legislação, mas também a nível do inventário e balanço do património do Estado e respetivas alterações patrimoniais, movimentação de fundos por operações de tesouraria, apoios concedidos, execução dos programas plurianuais e dos fluxos financeiros com a União Europeia (UE) (incluindo o grau de cumprimento dos compromissos assumidos com a UE) e comparando as receitas e despesas orçamentadas com as efetivamente realizadas, entre outras.

O relatório do PCGE emite um juízo sobre a legalidade e correção financeira das operações examinadas, podendo igualmente pronunciar-se sobre a economia, eficiência e eficácia da gestão, bem como sobre a fiabilidade dos SCI, sendo igualmente formuladas recomendações¹⁵ à AR e/ou ao Governo, com vista a serem supridas as deficiências encontradas. Em face disso, o PCGE inclui um ponto onde são formuladas as conclusões e recomendações com base nas observações constantes desse parecer, as quais são fundamentadas nos resultados das auditorias

¹¹ Tribunal de Contas (1999)

¹² Tribunal de Contas (2016a)

¹³ Artigo 107.º e alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 214.º, ambos da CRP

¹⁴ O PCGE é votado pelo presidente do TdC, no âmbito das suas competências definidas pelo artigo 74.º da LOPTC, e aprovado pelo plenário geral do Tribunal nos termos da alínea a) do artigo 75.º da LOPTC, sendo o plenário geral constituído por todos os juizes conselheiros, abrangendo os das secções regionais, num total de 19 juizes, incluindo o presidente do TdC que preside ao plenário.

¹⁵ n.º 3 do artigo 41.º da LOPTC - «No relatório e parecer sobre a Conta Geral do Estado podem ainda ser formuladas recomendações à Assembleia da República ou ao Governo, em ordem a ser supridas as deficiências de gestão orçamental, tesouraria, dívida pública e património, bem como de organização e funcionamento dos serviços.»

e outras ações de controlo, desenvolvidas sobre a execução orçamental, com a finalidade da emissão do PCGE. Estas recomendações são apresentadas de forma clara, sucinta e precisa (Tribunal de Contas, 1999) e consistem em orientações sobre medidas que devem vir a ser tomadas a curto prazo, com vista à resolução das não conformidades detetadas e melhoria da gestão pública.

As recomendações do TdC têm ganho uma importância crescente, sendo um instrumento privilegiado na sua forma de atuação e estado intrinsecamente ligadas às suas funções de controlo financeiro, preventivo, corretivo e pedagógico, referindo Tavares (2014, p. 319) que «A natureza de uma figura jurídica, de um instituto, de um acto [sic], como é a recomendação é a sua essência, a sua constituição intrínseca, a sua estrutura fundamental, a sua coluna vertebral», revestindo-se de uma grande importância, pois é com base nessa natureza que será determinado o regime aplicável a esse ato. O mesmo autor realça ainda que no XI Congresso da INTOSAI, realizado nas Filipinas, em 1983, veio igualmente, esta organização mundial, defender que as ISC deverão ter o poder de formular recomendações com vista à melhoria da gestão administrativa e financeira, devendo cada país ter mecanismos implementados que permitam o acompanhamento da sua aplicação e apuramento das respetivas responsabilidades.

As recomendações do TdC não são mais do que um ato de um órgão público, no exercício dos seus poderes de controlo da legalidade, regularidade e boa gestão financeira, através das quais, e tendo por base determinadas condições, se aconselha os órgãos alvo de controlo a seguir determinados caminhos com vista a suprir ou corrigir determinadas situações ou até mesmo a evitar a sua ocorrência no futuro, podendo-se concluir que as recomendações existem para garantir, salvaguardar e contribuir para um melhor desempenho da atividade administrativa e financeira pública (Tavares, 2014).

As recomendações formuladas pelo TdC sempre estiveram intrinsecamente ligadas à sua forma de atuação, na sua função de controlo financeiro, abrangendo não só a legalidade, mas também a organização, funcionamento e gestão administrativa e financeira, tendo as mesmas uma função preventiva, corretiva e pedagógica, ou seja, não configuram uma decisão, mas, sim, um ato opinativo, onde é indicado um ou mais caminhos que poderão ser seguidos pelo seu destinatário, constituindo, assim, um ato externo resultante do exercício das suas funções de controlo.

Mas as recomendações podem ou não ser acatadas pelas entidades a que as mesmas se destinam, sendo que, em caso de não acatamento, poderão ocorrer repercussões ao nível das responsabilidades financeiras¹⁶, ganhando as mesmas força com o reforço da sua eficácia através

¹⁶ alínea j) do n.º 1 do artigo 65.º da LOPTC

da tipificação como infração financeira, sempre que existe um não acolhimento reiterado e injustificado das recomendações formuladas, ou seja, sempre que uma recomendação não seja acolhida sem que exista motivo justificativo, poderá ser aplicada uma multa.

As recomendações formuladas ao nível do PCGE incidem sobre as mais diversas matérias, abrangendo áreas como a execução orçamental, as alterações orçamentais, implementação dos planos contabilísticos, operações de tesouraria, dívida pública, fluxos financeiros com a UE, entre outras. Verifica-se, no entanto, que a partir do PCGE de 2017, a denominação destas áreas foi alterada, passando as mesmas a incidir sobre a fiabilidade das demonstrações orçamentais e dos elementos patrimoniais, sobre o processo orçamental, os sistemas de gestão e controlo, informação e transparência da CGE, entre outras. São igualmente formuladas recomendações para a consolidação das contas, que mais não é do que uma mera agregação orçamental entre as despesas e receitas da AC e SS (o que só ocorreu até ao PCGE de 2016), sendo excluídas algumas operações, como sejam as transferências ocorridas entre subsectores da AC e da SS e entre a própria AC e a SS.

No PCGE existe igualmente um ponto autónomo, designado de «Juízo sobre a Conta», onde nos termos do n.º 2 do artigo 41.º da LOPTC¹⁷ é emitido «um juízo sobre a legalidade e a correção financeira das operações examinadas». Assim, neste ponto, para além do já referido juízo sobre a conta, são igualmente formuladas ênfases e reservas, algo que apenas passou a constar do PCGE a partir de 2010.

Conforme referido no parágrafo anterior, o PCGE inclui no seu articulado ênfases, as quais visam chamar a atenção para questões que se revistam de importância fundamental para o entendimento da CGE, sendo relevantes para a compreensão da auditoria, das responsabilidades do auditor e/ou do seu relatório. O parágrafo destinado às ênfases não é adequado para suprir faltas de esclarecimentos ou de informações no relato financeiro, nem são uma alternativa ou substituto de um juízo favorável com reservas.

Também as ISSAIs abordam o tema das ênfases, referindo a ISSAI 1700 - *Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements* a responsabilidade do auditor para formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras e a forma e conteúdo do relatório do auditor, enquanto a ISSAI 1706 - *Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report*, fala das

¹⁷ n.º 2 do artigo 41.º - «O relatório e parecer sobre a Conta Geral do Estado emite um juízo sobre a legalidade e a correção financeira das operações examinadas, podendo pronunciar-se sobre a economia, a eficiência e a eficácia da gestão e, bem assim, sobre a fiabilidade dos respetivos sistemas de controlo interno».

responsabilidades do auditor na comunicação adicional, quando é incluído um parágrafo de ênfases ou um parágrafo de outras matérias no seu relatório.

Em suma, as ênfases são parágrafos que não afetam a opinião a emitir no PCGE, mas que visam chamar a atenção para questões de relativa importância para a compreensão da conta ou para matérias não apresentadas ou divulgadas na CGE, e que são essenciais para a compreensão da responsabilidade do TdC e do seu relatório, conforme referido em Tribunal de Contas (2016a), não se destinando, no entanto, estes parágrafos, a suprir faltas de esclarecimentos ou informações. São parágrafos relacionados com matérias constantes da CGE, que relatam incertezas relativamente ao desfecho futuro ou que o TdC considere importante para os utilizadores do PCGE, como sejam a derrogação de princípios orçamentais, derrogação de políticas contabilísticas, alterações de políticas contabilísticas que afetem os princípios da consistência e da comparabilidade, entre outras aspetos.

Conforme sucede com as recomendações, as ênfases incidem igualmente sobre as diversas matérias auditadas no parecer, sendo formuladas basicamente para as áreas da legalidade, correção financeira e CI.

À semelhança do que sucede com as ênfases, também apenas a partir de 2010 o PCGE passou a incluir no seu articulado um parágrafo autónomo designado de reservas, o qual visa evidenciar uma qualquer limitação de âmbito, deteção de erros, omissões, deficiências ou distorções materialmente relevantes relacionadas com a legalidade e regularidade das operações examinadas, da fiabilidade do SCI, da consistência e integralidade do relato financeiro ou desacordo quanto às políticas contabilísticas adotadas, sem que esteja colocado em causa a fiabilidade da CGE, o que leva à emissão de um juízo favorável com reservas ou, em casos de extrema gravidade, a uma não emissão de juízo (Tribunal de Contas, 2016a).

Por outro lado, a existência de uma elevada ocorrência de irregularidades na entidade auditada poderá suscitar dúvidas sobre a veracidade e fidedignidade das outras informações fornecidas pela mesma, podendo conduzir a uma reserva geral sobre a fiabilidade da informação financeira.

Assim, se forem obtidas evidências de que a CGE se encontra afetada por distorções materiais, ou se não existirem evidências que possam confirmar a ausência dessas distorções, poderá ser emitido um juízo de auditoria modificado, ou seja, um juízo favorável com reservas (Tribunal de Contas, 2016a), onde os auditores concluem que os efeitos das situações identificadas não são tão generalizados nem significativos que ponham em causa a fiabilidade das demonstrações financeiras no seu todo.

As reservas emitidas no PCGE incidem, assim, sobre quatro áreas essenciais: legalidade, correção financeira, sistemas contabilísticos e CI.

O Quadro 2.2 apresenta uma síntese das principais características que tipificam as limitações constantes do PCGE.

Quadro 2.2 – Síntese das limitações constantes do PCGE

Limitações	Formulação	Gravidade	Incidência	Áreas
Recomendações	Plenário Geral do TdC (artigos 41.º e 75.º da LOPTC)	De menor gravidade, sendo apenas efetuadas sugestões e/ou orientações em como melhorar, aperfeiçoar ou implementar determinadas ações ou procedimentos	Legalidade, organização, funcionamento, gestão administrativa e gestão financeira (artigos 41.º, 54.º e 55.º da LOPTC)	Processo orçamental, dívida pública, implementação de planos contabilísticos, fluxos financeiros com a UE, operações de tesouraria, fiabilidade das demonstrações orçamentais e dos elementos patrimoniais, etc.
Ênfases	Plenário Geral do TdC (artigos 41.º e 75.º da LOPTC)	Situações com maior impacto, constando de um parágrafo próprio, não impedindo a formulação de um juízo sobre a CGE	Derrogação de princípios orçamentais e de políticas contabilísticas, alterações de políticas contabilísticas	Legalidade, correção financeira e CI
Reservas	Plenário Geral do TdC (artigos 41.º e 75.º da LOPTC)	Situações mais graves, podendo mesmo ser impeditivas de formulação de um juízo sobre a conta	Limitação de âmbito, deteção de erros e omissões, deficiências ou distorções materialmente relevantes	Legalidade, correção financeira, sistemas contabilísticos e CI

Conforme já foi anteriormente referido, a AR exerce o controlo político sobre a execução do OE, efetivando as correspondentes responsabilidades políticas, logrando sempre que julgue pertinente, solicitar ao TdC os esclarecimentos que entenda por necessários sobre a apreciação do OE e do PCGE, podendo o plenário da AR deliberar remeter o PCGE às entidades competentes para efetivação de eventuais responsabilidades financeiras e/ou criminais que

decorram da execução do OE. Se assim o entender, também o TdC pode remeter ao Ministério Público as auditorias realizadas no âmbito da preparação do relatório e parecer da CGE, sempre que os respetivos relatórios evidenciem factos constitutivos de responsabilidade financeira.

2.5. Pareceres às contas de outros países

O presente ponto tem como objetivo dar a conhecer os pareceres aos relatos públicos, emitidos pelas instituições congéneres de França, Reino Unido e EUA, as quais têm igualmente a incumbência de certificar as contas dos seus países, à semelhança do que sucede com o TdC, embora possam existir formas de atuação distintas, aspetos que serão seguidamente abordados. Serão assim analisados os pareceres emitidos pelo *Cour des Comptes* (CC) em França, pelo *National Audit Office* (NAO) no Reino Unido e pelo *Government Accountability Office* (GAO) nos EUA, por serem relatórios que se encontram igualmente disponibilizados nos *sites* das ISC, sendo de fácil acesso e relativamente aos quais, ou a sua forma de atuação ou os relatos por si certificados, apresentam semelhanças com a realidade portuguesa.

2.5.1. Parecer do *Cour des Comptes*

O CC certifica a regularidade, veracidade e fiabilidade das contas do Estado francês, como forma de garantir aos cidadãos a transparência das contas públicas, sendo um órgão consagrado na Constituição da República Francesa, emitindo uma opinião escrita e fundamentada, mediante a recolha de elementos necessários que lhe permitam fundamentar com segurança a sua opinião, sobre o cumprimento dos vários aspetos materiais e dos princípios contabilísticos aplicáveis (*Cour des Comptes*, 2020a). O CC tem como missão (Almeida, Ventura, Lopes & Queimado, 2016):

- ✓ Controlar a gestão e as contas;
- ✓ Avaliar as políticas públicas;
- ✓ Certificar a CGE e da SS;
- ✓ Julgar os *comptables* responsáveis por infrações financeiras.

A certificação das contas do Estado francês por parte do CC, incide apenas sobre as demonstrações financeiras do Estado, não sendo analisadas as operações subjacentes, verificando a conformidade das mesmas com o referencial contabilístico que lhe é aplicável, contribuindo não só para a fiabilidade e transparência das contas e para a melhoria da informação financeira do país, mas também para a obtenção de uma crescente qualidade da gestão pública.

A certificação da conta francesa (que inclui a AC, os órgãos de soberania e orçamentos conexos, as contas especiais e todos os fundos que não possuam personalidade jurídica, e sobre os quais

o Estado tenha direitos predominantes) tem por base a realização de auditorias financeiras, compreendendo (Almeida *et al.* 2016):

- ✓ Balanço;
- ✓ Demonstração de resultados;
- ✓ Mapa de fluxos de tesouraria;
- ✓ Mapa de compromissos fora do balanço;
- ✓ Síntese explicativa dos mapas e quadros;
- ✓ Relatório de apresentação.

O CC é uma instituição membro da INTOSAI, aplicando as ISSAIs nos trabalhos desenvolvidos para a emissão da certificação, salvo quando essa aplicação não se mostre viável, justificando sempre a razão da sua não aplicação. Para o desenvolvimento dos seus trabalhos são realizadas verificações intermédias e finais, as quais são devidamente calendarizadas.

Conforme referido por Almeida *et al.* (2016), desde 2006 que a França possui, na sua administração, um sistema contabilístico similar ao das empresas privadas (digráfico e financeiro), o que faz com que a certificação apenas incida sobre a contabilidade financeira, sem prejuízo de ser assegurada a coerência de dados da contabilidade orçamental, tendo sido 2006 o primeiro exercício financeiro apresentado para certificação, onde o CC apresentou as suas verificações efetuadas sob a forma de uma certificação com reservas (*Cour des Comptes*, 2020a).

Em suma, o CC tem como missão apreciar a conformidade das demonstrações financeiras, certificando a regularidade, veracidade, fiabilidade e fidelidade das contas do Estado francês, com o objetivo de assegurar a transparência das contas públicas e apoiar o parlamento na missão de aprovação das contas do Estado, o que não quer dizer que tenham sido reconhecidas a regularidade de todas as operações subjacentes. Em face disto, o CC expressa a sua opinião, sendo a certificação acompanhada de uma ou mais reservas, podendo inclusive existir uma escusa de opinião sempre que todos os dados não se encontrem disponíveis ou exista um baixo nível de confiança nas contas.

A certificação emitida pelo CC, inclui reservas e recomendações, incidindo as reservas sobre a eficácia do CI e questões da contabilidade financeira, como sejam os ativos fixos militares, tangíveis e financeiros e anomalias relacionadas com a cobrança de receitas, enquanto as recomendações se prendem com anomalias detetadas nas contas sem impacto materialmente significativo.

Na Figura 2.3 é possível observar a evolução das recomendações (no caso francês chamadas de constatações) e reservas, constantes da certificação emitida pelo CC ao longo dos últimos anos.

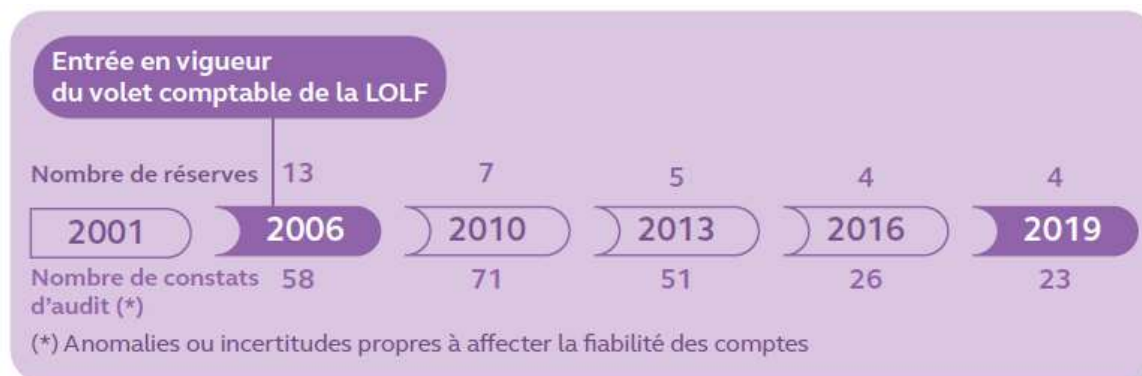


Figura 2.3 – Recomendações e reservas da certificação do CC

Fonte: *Cour des Comptes* (2020b)

Como é facilmente observável, tanto as recomendações como as reservas têm vindo ao longo dos anos a sofrer uma redução, devido a progressos que vão sendo continuamente alcançados. As quatro reservas efetuadas em 2019, estão relacionadas com limitações ao âmbito das verificações, anomalias em termos de receita e despesa do Estado, bem como anomalias com *stocks* militares e ativos fixos financeiros, verificando-se um esforço para o incremento da transparência e fidedignidade do relato.

2.5.2. Parecer do *National Audit Office*

No Reino Unido, o documento que mais se assemelha à CGE são as *Whole of Government Accounts* (WGA), as quais pretendem fornecer uma imagem abrangente do setor público, de forma a garantir a transparência governamental, sendo auditadas de forma independente e certificadas pelo Auditor-Geral e responsável máximo do NAO, que é a instituição congénere do TdC (Almeida *et al.* 2016).

O processo inicia-se com a elaboração das contas de cada entidade, nos termos estabelecidos nas normas aplicáveis, por forma a proporcionar uma visão verdadeira e fiável (*true and fair view*) da sua atividade e situação financeira. Posteriormente, cada departamento faz a consolidação das suas contas com as das entidades que estão na sua dependência, após o que as remete para o Tesouro, o qual efetua a preparação anual das contas, procede à sua validação e apresenta-as ao governo, conforme referido por Almeida *et al.* (2016) e Treasury (2020). Pode-se então dizer que as WGA são o conjunto das contas do governo, consolidadas pelo Tesouro, as quais dão uma visão sobre a posição financeira e o desempenho do governo, sendo as demonstrações financeiras sujeitas a auditorias realizadas pelos técnicos do NAO, em nome do Auditor-Geral.

Conforme referido, o processo de certificação no Reino Unido tem por base as auditorias realizadas pelos técnicos do NAO, apresentando algumas diferenças com o caso português, (Almeida *et al.* 2016), como sejam:

- ✓ As demonstrações financeiras que integram a WGA têm por base o *accrual*;
- ✓ A WGA abrange todas as entidades da AC e local e as empresas públicas;
- ✓ A WGA inclui as contas consolidadas de todas as entidades abrangidas.

A auditoria às demonstrações financeiras consolidadas realizada pelo Auditor-Geral incide sobre a receita, despesa, posição financeira, fluxos de caixa (*cash flows*), ativos e passivos que integram as WGA, com a finalidade de emitir uma opinião sobre se as:

- ✓ Demonstrações financeiras dão uma visão verdadeira da situação financeira global, em todos os aspetos materiais;
- ✓ Demonstrações financeiras foram elaboradas de acordo com o quadro de normas relativas à elaboração da informação financeira;
- ✓ Despesas e receitas foram realizadas e cobradas de acordo com o definido pelo Parlamento e se respeitaram o quadro normativo em vigor.

Para além dos aspetos acima elencados, o Auditor-Geral dedica particular atenção à consolidação das contas, realizando uma verificação minuciosa da mesma, a fim de apurar se foram eliminadas todas as operações internas no universo das WGA, sendo sempre motivo de reparo por parte do Auditor-Geral eventuais falhas que sejam encontradas.

As contas do Reino Unido baseiam-se nas IFRS adaptadas para o setor público (*International Monetary Fund*, 2018), sendo um dos conjuntos mais abrangentes de contas consolidadas auditadas e publicadas, que apresentam um balanço consolidado e declarações de receitas e despesas, onde são prestadas informações sobre os ganhos e perdas de ativos e passivos.

Se o Auditor-Geral considerar que as observações que formulou não são impeditivas de considerar que as demonstrações financeiras dão uma visão verdadeira e fiável (*true and fair view*) da situação das WGA e que as mesmas foram elaboradas em conformidade com o respetivo quadro normativo, é emitida a certificação, a qual juntamente com o relatório é enviada para o Parlamento através da *Public Accounts Committee*.

Em suma, no Reino Unido existe uma certificação, onde o Auditor-Geral expressa a sua opinião com base nas ISSAIs, opinião essa que poderá incluir uma ou mais ênfases e reservas, podendo inclusive existir uma escusa de opinião sempre que existam distorções materiais, verificando-se no entanto que as WGA têm um grau de fiabilidade elevado, uma vez que relativamente ao

último ano em que as mesmas foram divulgadas¹⁸, a certificação emitida pelo Auditor-Geral apenas inclui uma ênfase sobre a incerteza e mensuração do valor dos passivos, e algumas opiniões que poderão ser consideradas como recomendações, sobre o não cumprimento das normas contabilísticas na determinação dos órgãos a incluir no WGA, o que levou à omissão de ativos e passivos nas demonstrações financeiras. Por outro lado, o auditor não emitiu a sua opinião sobre duas questões devido à existência de transações materiais irregulares sobre pensões e receitas alfandegárias. Existiram ainda outras matérias sobre as quais o auditor não emitiu a sua opinião, por não ser obrigado a isso, como seja o caso das despesas excessivas na área da educação.

2.5.3. Parecer do *Government Accountability Office*

Nos EUA as contas públicas são preparadas pelo Tesouro, em coordenação com o *Office of Management and Budget* (OMB). Estas duas entidades preparam anualmente demonstrações financeiras consolidadas, de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites nos EUA, que fornecem uma visão abrangente sobre as finanças do governo, sendo posteriormente auditadas pelo GAO, que emite um relatório financeiro.

O GAO é o órgão responsável pela realização de auditorias e avaliação das contas públicas do governo, sendo o órgão equivalente ao TdC em Portugal, pelo que o relatório financeiro produzido por esta instituição é o que mais se assemelha ao PCGE, sendo um documento considerado pelo Tesouro, OMB e pelo próprio GAO como muito importante para todos os cidadãos americanos.

O Tesouro, em cooperação com o OMB, apresenta ao governo, ao Presidente e ao Congresso, as demonstrações financeiras consolidadas de 165 entidades federais e o respetivo relatório de auditoria emitido pelo GAO, no máximo até seis meses após o ano fiscal, o qual termina a 30 de setembro (*Government Accountability Office*, 2021).

O relatório anual apresentado pelo Tesouro ao Congresso, aborda a atividade financeira do governo e os resultados obtidos durante o exercício em causa, fornecendo uma visão global sobre a posição e condição financeira do governo, devendo incluir:

- ✓ Uma perspetiva de gestão e análise das informações constantes do relatório financeiro, nomeadamente quanto à sua evolução e desempenho;
- ✓ As demonstrações financeiras e respetivas notas às demonstrações financeiras;

¹⁸ Ano económico terminado a 31 de março de 2019, cuja divulgação ocorreu em julho de 2020

- ✓ Informações suplementares consideradas necessárias;
- ✓ O relatório emitido pelo GAO.

O GAO audita as demonstrações financeiras consolidadas dos EUA desde 1997, elaborando um relatório financeiro que fornece ao presidente, ao congresso e ao povo americano uma visão abrangente sobre as contas e a posição financeira do governo federal e aborda questões financeiras importantes e significativas. Desde que o governo federal começou a preparar as demonstrações financeiras consolidadas e a submetê-las a auditoria, que se vem verificando uma melhoria da gestão financeira federal, no entanto o GAO ainda não foi capaz de emitir uma opinião de auditoria sobre as mesmas, pelo que nos últimos vinte e dois anos esta instituição tem emitido uma renúncia de opinião, devido essencialmente aos seguintes impedimentos (*Government Accountability Office*, 2021):

- ✓ Indisponibilidade das informações financeiras;
- ✓ Problemas de gestão financeira no Departamento de Defesa;
- ✓ Incapacidade do governo federal de contabilizar adequadamente as atividades intragovernamentais e os saldos entre os entes federados, levando a diferenças de saldos;
- ✓ Fraquezas no processo do governo federal para preparar as demonstrações financeiras consolidadas.

O governo federal não é capaz de demonstrar a confiabilidade de partes significativas das demonstrações financeiras consolidadas, principalmente por causa de limitações relacionadas com deficiências materiais no CI e outras limitações que afetam a confiabilidade dessas demonstrações financeiras.

Em suma, as demonstrações financeiras consolidadas dos EUA sofrem de graves deficiências, o que impede o GAO há vários anos de emitir uma opinião sobre as mesmas. Para além desta escusa de opinião são igualmente formuladas ênfases que incidem basicamente sobre empréstimos, caixa e outros ativos monetários, investimentos de capital em veículos e passivos de garantias a empréstimos. Isso mesmo é observável no último relatório emitido pelo GAO, referente às contas de 2019/2020, onde é referido que embora tenham sido feitos alguns progressos para a melhoria das contas do governo, existe ainda um longo caminho a percorrer, não tendo ainda sido possível a emissão de uma opinião sobre as contas públicas, devido a deficiências materiais no CI (as quais foram de 25 no ano de 2019 e 26 em 2020) e incertezas significativas não só materiais (relacionadas com o inventário dos bens móveis e imóveis e controlos ineficazes do sistema de informação) mas também legislativas, pelo que foi emitida uma renúncia de opinião sobre a sustentabilidade financeira.

3 – ESTUDO EMPÍRICO

Neste capítulo será dado a conhecer a questão e os objetivos de investigação formulados, a metodologia utilizada, o universo estudado e os dados recolhidos nos vários anos, agrupados não só por categoria de limitação (recomendações, ênfases e reservas), mas também por área de classificação. Para finalizar, e com base na análise que foi efetuada será feita a discussão dos resultados.

3.1. Metodologia, questão de investigação e objetivos

Para a realização da presente investigação foi utilizado como método de pesquisa o estudo de caso através da análise documental, a qual numa primeira fase consistiu na recolha manual, organização, catalogação e classificação da informação. Em simultâneo, foram registadas essas informações numa base de dados por forma a permitir a análise e tratamento dos mesmos. Numa segunda fase foi realizada a análise e interpretação dos dados recolhidos, os quais abrangem a totalidade dos dados em estudo, tendo por base as recomendações, ênfases e reservas efetuadas de 2010 a 2019.

O presente estudo visa responder à seguinte questão de investigação:

Qual a fiabilidade do relato do Estado português no período de 2010 a 2019?

Para a prossecução desse objetivo geral, e com base no enquadramento teórico, mais concretamente no ponto 2.4 – O Parecer sobre a Conta Geral do Estado - Recomendações, Ênfases e Reservas, tendo por base as matérias e áreas abordadas pelo PCGE, foram formulados os seguintes objetivos específicos:

Objetivo 1 (O₁) – Estudar se existe, em termos quantitativos, uma tendência a nível das **recomendações**;

Objetivo 2 (O₂) – Compreender se existe, em termos quantitativos, uma tendência a nível das **ênfases**;

Objetivo 3 (O₃) – Saber se existe, em termos quantitativos, uma tendência a nível das **reservas**;

Objetivo 4 (O₄) – Estudar se, na limitação **recomendações**, existe uma área responsável pelo maior número de formulações;

Objetivo 5 (O₅) – Determinar se, na limitação **ênfases**, existe uma área responsável pelo maior número de formulações;

Objetivo 6 (O₆) – Saber se, na limitação **reservas**, existe uma área responsável pelo maior número de formulações;

Objetivo 7 (O₇) – Estudar se existe um setor, dentro do PCGE, responsável pelo maior número de limitações.

A presente investigação baseia-se na análise dos PCGE elaborados pelo TdC, os quais precedem a apreciação e aprovação da CGE pela AR, sendo divulgados e disponibilizados no site do Tribunal (www.tcontas.pt), analisando-se um horizonte temporal de dez anos (2010 a 2019). Este horizonte temporal prende-se com o facto de, para além da importância das recomendações, ser igualmente pertinente a análise das ênfases e reservas, que apenas passaram a constar do PCGE a partir do ano de 2010.

Os PCGE são, em média, constituídos por aproximadamente 700 páginas nos anos de 2010 a 2016 e 2018, e por aproximadamente 450 páginas nos anos de 2017 e 2019, cabendo à parte das limitações, que é o que está diretamente relacionado com o foco da análise do estudo, cerca de 60 páginas nos anos de 2010 a 2016 e de 30 páginas nos anos de 2017 a 2019, constando do Anexo I as limitações formuladas no PCGE de 2017, para que melhor se perceba a fonte dos dados.

Para o seguimento da investigação agora proposta, procedeu-se à análise das limitações constantes dos vários pareceres, estudando-se não só as que vão sendo sanadas no(s) exercício(s) seguinte(s) devido às medidas adotadas pelos respetivos Governos e/ou AR, mas também as que se mantêm no tempo e as que vão surgindo ao longo dos anos pelas mais diversas razões, de forma a concluir sobre a fiabilidade e transparência do relato do Estado português.

3.2. Estudo comparativo das recomendações, ênfases e reservas dos PCGE de 2010 a 2019

A investigação que seguidamente será apresentada abrangeu um universo de dez anos (PCGE de 2010 a 2019), encontrando-se as limitações objeto de estudo divididas em dois blocos:

- ✓ Recomendações, onde são analisadas as recomendações formuladas à AR e /ou governo referentes ao ano em apreço (n) e onde é efetuada a análise sobre o grau de acolhimento das recomendações efetuadas no parecer do ano n-2 (parecer emitido dois anos antes, ou seja, as recomendações formuladas no PCGE de 2010 são analisadas no PCGE de 2012, as formuladas no PCGE de 2011 são analisadas no parecer de 2013, e assim sucessivamente);

- ✓ Juízo sobre a conta, do qual constam não só as ênfases e reservas, mas também o Juízo sobre a conta e a limitação de âmbito, quando formulados.

A investigação efetuada aos últimos dez anos disponíveis do parecer, pretende ilustrar, não só o número de recomendações, ênfases e reservas feitas ao longo deste período, mas também as áreas das mesmas e a sua evolução ao longo dos anos, de forma a poder perceber-se se as mesmas vão sendo acolhidas e sanadas, inculcando desta forma, uma maior credibilidade e fiabilidade às contas do Estado, ou se, pelo contrário, as deficiências apontadas persistem ou até mesmo surgem novas limitações.

Para a realização deste estudo, dividiu-se a análise dos PCGE em dois setores: a administração central (AC) [que integra o subsetor dos serviços integrados (SI) e o subsetor dos serviços e fundos autónomos (SFA)], cuja conta é elaborada com base na contabilidade de caixa (orçamental) e a segurança social (SS), cuja conta tem por base a contabilidade financeira, integrando um balanço e uma demonstração de resultados. Esta separação encontra razão de ser no facto de, também nos PCGE, estes dois setores serem analisados separadamente, apresentando recomendações, ênfases e reservas individualizadas.

Para além desta separação, houve naturalmente uma alteração na análise efetuada aos PCGE de 2017 a 2019, atendendo a que a partir do ano 2017, foi introduzida uma reformulação na estrutura do PGCE, a qual abrangeu igualmente as áreas de formulação das recomendações, impedindo a continuidade da sua análise e comparabilidade temporal, devido ao surgimento de áreas distintas das existentes nos PGCE de 2010 a 2016. Assim, ao se efetuar a análise individual das áreas de incidência das recomendações, optou-se por efetuar análises separadas destes dois períodos (PCGE de 2010 a 2016; PCGE de 2017 a 2019) de forma a não influenciar os resultados da investigação, nesta limitação específica.

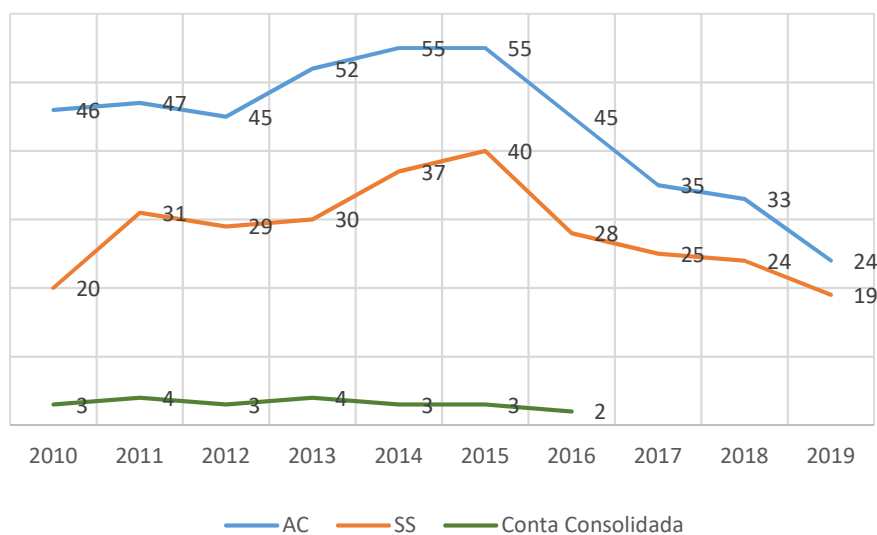
3.2.1. Recomendações, ênfases e reservas em termos quantitativos

Conforme referido anteriormente, as ênfases e reservas passaram a constar do articulado dos pareceres a partir de 2010, data até à qual apenas eram formuladas recomendações, pelo que numa primeira fase, é de todo interessante, ter uma perceção do número total de limitações formuladas no decurso temporal dos dez anos.

Com o intuito de perceber o que é que sucede ao nível das limitações, em cada um dos setores, elaboraram-se gráficos univariados, relativos às recomendações, ênfases e reservas, para o conjunto de anos em análise. Assim, no Gráfico 3.1 apresenta-se o número de **recomendações** feitas no PCGE, no período em estudo, para a AC, SS e Conta Consolidada. Apesar de não

existir um balanço consolidado do Estado, na CGE é efetuada, em termos orçamentais, uma consolidação entre a AC e a SS, a qual se resume à simples agregação das receitas e despesas destes dois setores (excluindo transferências correntes e de capital que possam ter existido entre os subsetores da AC e da SS e entre a própria AC e SS). Sobre esta consolidação, analisada de forma muito genérica e sucinta, apenas são formuladas recomendações.

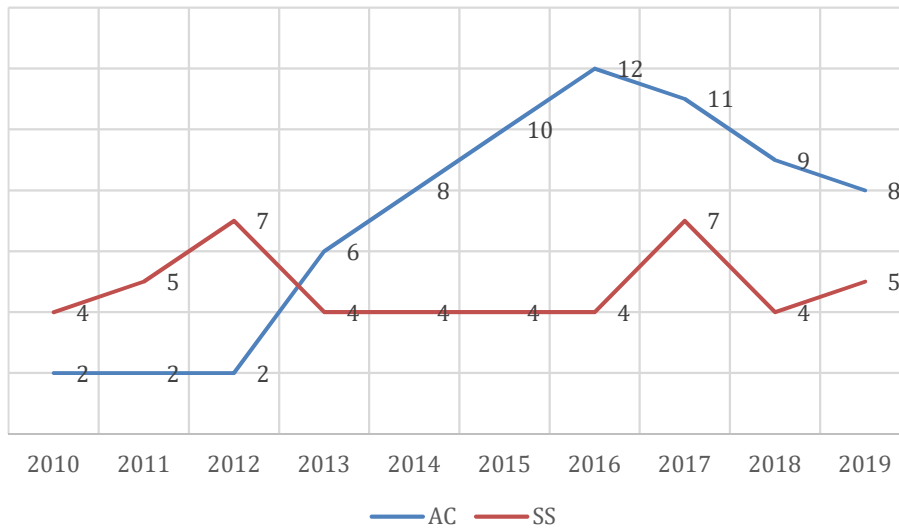
Gráfico 3.1 – Número de Recomendações de 2010 a 2019



Da análise do Gráfico 3.1. observa-se que o número de **recomendações** no PCGE, efetuado à AR e/ou Governo, tem variações bastante significativas, como seja o caso dos PCGE de 2013 a 2015, onde existiu um aumento nas recomendações formuladas à conta da AC (de quarenta e cinco recomendações em 2012 para cinquenta e cinco recomendações em 2014 e 2015), verificando-se logo de seguida uma redução progressiva, registando as recomendações no parecer de 2019, uma diminuição superior a 50%, face às constantes no parecer de 2015. Já no que à conta da SS diz respeito, é igualmente observável que foi nos PCGE de 2011, 2014 e 2015 que se registaram o maior número de recomendações formuladas, chegando mesmo as recomendações formuladas no parecer de 2015 (quarenta) a representar o dobro das recomendações formuladas no parecer de 2010 (vinte). Já as recomendações efetuadas à conta consolidada, registam um número muito reduzido (variando entre as duas e as quatro), deixando as mesmas de ser formuladas a partir do PCGE de 2017, inclusive.

O Gráfico 3.2 ilustra o número de **ênfases** feitas para a AC e SS no período em estudo.

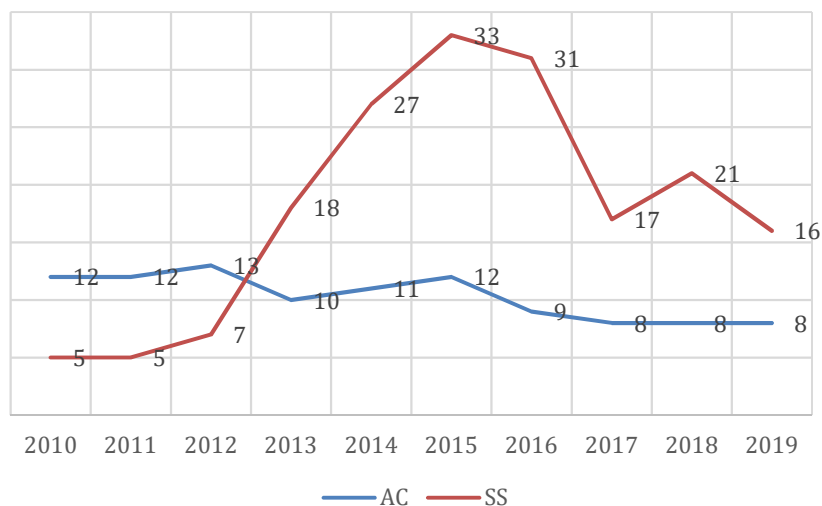
Gráfico 3.2 – Número de ênfases de 2010 a 2019



Conforme pode ser observado no Gráfico 3.2, a partir do PCGE de 2012, as ênfases da AC registam uma tendência crescente, a qual se mantém até ao PCGE de 2016, tendo passado de duas ênfases em 2012 para doze ênfases em 2016, ano a partir do qual se verificou uma redução das mesmas. As ênfases formuladas à conta da SS registam uma tendência contrária, ou seja, até ao PCGE de 2012 verificou-se um crescimento (passando de quatro ênfases no parecer de 2010 para sete no parecer de 2012) logo seguido por uma redução de quase 50% no parecer do ano de 2013 (cifrando-se de novo nas quatro ênfases), tendo-se mantido constantes nos anos subsequentes, com exceção do PCGE de 2017 (onde ascenderam novamente às sete ênfases) e do PCGE de 2019 (onde passaram de quatro para cinco ênfases).

Por fim, o Gráfico 3.3 mostra o número de **reservas** feitas a nível da AC e SS, para o período em análise.

Gráfico 3.3 – Número de reservas de 2010 a 2019



Da análise do Gráfico 3.3 verifica-se que as reservas formuladas à conta da AC não sofreram grandes oscilações ao longo dos anos (variando entre as dez e as treze reservas nos pareceres de 2010 a 2015, cifrando-se em oito reservas a partir do parecer de 2017). Situação mais gravosa sucede com as reservas formuladas à conta da SS, as quais se mantêm constantes até ao PCGE de 2011 (cinco reservas), para a partir do PCGE de 2012 registar-se um crescimento exponencial até ao parecer de 2015, no qual chegaram a ser formuladas trinta e três reservas. Nos dois anos subsequentes existiu uma tendência decrescente (chegando às dezassete reservas no parecer de 2017), tendência essa que se voltou a inverter no PCGE de 2018 (vinte e uma reservas) passando de novo a registar uma redução para as dezasseis reservas, no PCGE de 2019.

Em suma, pode-se afirmar que o número de **recomendações** formuladas ao longo dos anos é sempre substancialmente superior ao número de **ênfases** e **reservas**, diferença essa que é bastante significativa em alguns dos pareceres analisados.

Outra das observações que é possível formular é que existe um crescimento global entre o período de 2013 e 2015, tendência esta que passa a ser contrária a partir do PCGE de 2017, ano em que passou a existir uma tendência decrescente a nível das várias limitações constantes dos pareceres, tanto para a AC como para a SS (excluindo-se para esta análise as reservas do parecer de 2018 que passaram de dezassete para vinte e uma), o que pode ser um indício de um maior acatamento por parte da AR e/ou Governo das limitações formuladas, e conseqüentemente, de um acréscimo de transparência e melhoria da fiabilidade da CGE, embora no todo, o número de limitações continue a ser bastante elevado para um Estado que deseja transmitir credibilidade e confiança aos cidadãos.

3.2.2. Análise das Recomendações

Uma segunda vertente da investigação recaiu sobre as diversas áreas das **recomendações**, de forma a verificar qual ou quais a(s) área(s) com maior incidência, sendo efetuada uma análise separada para os dois períodos temporais anteriormente referidos (PCGE de 2010 a 2016; PCGE de 2017 a 2019).

Para uma melhor perceção das recomendações formuladas para a AC, no período de 2010 a 2016, elaborou-se a Tabela 3.1 tendo em consideração as diferentes áreas, a saber: “Enquadramento/previsões macroeconómicas subjacentes à política orçamental”, “Alterações Orçamentais”, “Execução Orçamental”, “Dívida Pública”, “Aplicação do POCP e planos setoriais”, “Aplicação da contabilidade patrimonial”, “Implementação do SNC-AP”, “Fluxos Financeiros com a UE”, “Fluxos Financeiros com o Setor Público Empresarial”, “Fluxos

Financeiros com as Regiões Autónomas e Autarquias Locais”, “Benefícios Fiscais; subsídios e outras formas de apoio”, “Património do Estado”, “Operações de tesouraria” e “Acompanhamento dos mecanismos de assistência financeira a Portugal”. Não foram incluídas na Tabela 3.1 as recomendações da SS em virtude de as mesmas não terem sido tipificadas nos pareceres dos anos em análise.

Tabela 3.1 – Área das recomendações da AC - PCGE de 2010 a 2016

Áreas	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Total
Enquadramento/previsões macroeconómicas subjacentes à política orçamental	-	1 (2%)	3 (7%)	3 (6%)	3 (5%)	3 (5%)	2 (4%)	15
Alterações Orçamentais	1 (2%)	1 (2%)	1 (2%)	1 (2%)	1 (2%)	1 (2%)	1 (2%)	7
Execução Orçamental	15 (33%)	15 (32%)	14 (31%)	18 (35%)	21 (38%)	22 (40%)	16 (36%)	121
Dívida Pública	5 (11%)	7 (15%)	4 (9%)	5 (10%)	6 (11%)	5 (9%)	6 (13%)	38
Aplicação do POCP e planos setoriais	1 (2%)	2 (4%)	-	-	-	-	-	3
Aplicação da contabilidade patrimonial	-	-	2 (4%)	2 (4%)	2 (4%)	-	-	6
Implementação do SNC-AP	-	-	-	-	-	1 (2%)	-	1
Fluxos Financeiros com a UE	5 (11%)	7 (15%)	5 (11%)	5 (10%)	6 (11%)	6 (11%)	7 (16%)	41
Fluxos Financeiros com o Setor Público Empresarial	3 (7%)	3 (6%)	2 (4%)	2 (4%)	1 (2%)	1 (2%)	1 (2%)	13
Fluxos Financeiros com as Regiões Autónomas e Autarquias Locais	1 (2%)	1 (2%)	1 (2%)	1 (2%)	1 (2%)	1 (2%)	1 (2%)	7
Benefícios Fiscais; subsídios e outras formas de apoio	3 (7%)	2 (4%)	1 (2%)	1 (2%)	1 (2%)	1 (2%)	1 (2%)	10
Património do Estado	6 (13%)	4 (9%)	6 (13%)	8 (15%)	8 (15%)	8 (15%)	6 (13%)	46
Operações de tesouraria	6 (13%)	4 (9%)	5 (11%)	6 (12%)	5 (9%)	6 (11%)	4 (9%)	36
Acompanhamento dos mecanismos de assistência financeira a Portugal	-	-	1 (2%)	-	-	-	-	1
Total	46 (100%)	47 (100%)	45 (100%)	52 (100%)	55 (100%)	55 (100%)	45 (100%)	

Da análise da Tabela 3.1 verifica-se que a “Execução orçamental” é a área que regista o maior número de recomendações formuladas (cifrando-se sempre acima dos 30%), o que poderá ser indicador de uma maior fragilidade e, conseqüentemente, de uma menor transparência e fiabilidade, uma vez que esta situação é transversal aos vários anos analisados, existindo mesmo anos, como o caso dos pareceres de 2014 e 2015, onde a percentagem de recomendações formuladas atingiram valores de 38% e 40% respetivamente.

As áreas do “Património do Estado”, das “Operações de tesouraria”, da “Dívida pública” e dos “Fluxos financeiros com a UE” apresentam também um número de recomendações significativo, embora não tão elevado como a “Execução orçamental”, sendo áreas que registam valores que medeiam entre os 9% e os 16%.

No que diz respeito às restantes áreas, verifica-se que, embora sejam igualmente formuladas recomendações, as mesmas registam um número de incidência mais reduzido, não chegando, em nenhum dos pareceres analisados, a exceder os 7%.

Atendendo a que, a área da “Execução orçamental” é a que regista o maior número de incidências, sendo uma área bastante abrangente, dado que se refere à execução de todos os dinheiros públicos, optou-se por efetuar uma análise mais pormenorizada da mesma, tendo-se estudado as várias subáreas em que a mesma se divide, mais precisamente: “Despesa”, “Receita”, “PIDDAC”, “Implementação da ECE” e “Atividade dos fundos de estabilização tributário e aduaneiro”, salientando-se que as duas últimas subáreas apenas surgiram em 2015, data a partir da qual passaram a ser incluídas no parecer.

Assim, foi elaborada a Tabela 3.2 de forma a se perceber melhor qual das diferentes subáreas regista o maior número de recomendações.

Tabela 3.2 – Recomendações da área “Execução orçamental”

Subáreas	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Total
Despesa	8 (53%)	9 (60%)	9 (64%)	11 (61%)	10 (48%)	10 (45%)	7 (44%)	64
Receita	4 (27%)	6 (40%)	5 (36%)	7 (39%)	11 (52%)	11 (50%)	8 (50%)	52
PIDDAC	3 (20%)	-	-	-	-	-	-	3
Implementação da ECE	-	-	-	-	-	1 (5%)	-	1
Atividade dos fundos de estabilização tributário e aduaneiro	-	-	-	-	-	-	1 (6%)	1
Total	15 (100%)	15 (100%)	14 (100%)	18 (100%)	21 (100%)	22 (100%)	16 (100%)	

Da análise da Tabela 3.2 verifica-se que o maior número de recomendações formuladas na área “Execução orçamental” refere-se à subárea da “Despesa”, a qual regista uma percentagem de recomendações igual ou superior a 44%, chegando mesmo a ser igual ou superior a 60% nos pareceres de 2011 a 2013. A subárea da “Receita” é a segunda com o maior número de

incidências, registrando uma percentagem de formulação de recomendações próxima dos 40%, com exceção do parecer de 2010, onde apenas registou uma percentagem de 27%. Em contrapartida nos PCGE de 2014 a 2016 registou uma tendência crescente, tendo atingindo valores iguais e superiores a 50%.

De forma a ter-se uma melhor perceção sobre o porquê de valores tão elevados, foram elaborados os Apêndices A e B, os quais pretendem mostrar as recomendações formuladas nos vários PCGE, para as subáreas da “Despesa” e “Receita”, respetivamente.

Analisando o Apêndice A, é evidente a incidência das recomendações formuladas para que seja utilizada a classificação económica adequada à natureza das despesas, uma vez que existe um não cumprimento do princípio da especificação (insuficiente especificação das despesas). Verifica-se igualmente que a comparabilidade da despesa tem vindo a ser afetada nos últimos anos, conduzindo a deficiências ou erros de análise na sua evolução, atendendo a que estão a ser comparadas realidades substancialmente diferentes, devido essencialmente a:

- Alterações do universo dos serviços abrangidos pela CGE, existindo mesmo anos em que não foram incluídas as despesas de algumas entidades (ex.: em 2014 não foram incluídas as despesas de nove entidades);
- Alterações dos critérios contabilísticos;
- Falta de garantia da integralidade da despesa registada, devido à utilização de valores provisórios na execução orçamental, o que leva a uma subavaliação da despesa;
- Reduzido rigor na assunção e na previsão dos encargos a pagar anualmente, não garantindo a fiabilidade da informação referente à despesa por pagar.

No que à execução da “Receita” diz respeito, convém referir que a receita da AC compreende as receitas dos SI, cuja execução é registada no Sistema de Gestão de Receitas (SGR) e as dos SFA, cuja execução é registada no Sistema de Informação de Gestão Orçamental (SIGO). As recomendações efetuadas nesta subárea incidem basicamente sobre os pontos seguidamente elencados, conforme é observável no Apêndice B:

- Não cumprimento integral dos princípios orçamentais (anualidade, universalidade, não compensação e especificação);
- Não cumprimento integral de disposições legais que regulam a execução e contabilização das receitas, podendo mesmo existir receita não refletida nos mapas da CGE;
- Deficiências dos sistemas de contabilização e de CI;
- Deficiências na discriminação dos valores liquidados e cobrados proveniente da receita do combate à fraude e à evasão fiscal;

- Deficiências no aperfeiçoamento do sistema de contabilização das receitas (não identificação das operações, não associação da data-valor e data de registo) o que limita a apreciação da correção dos procedimentos de contabilização, quanto à fiabilidade e tempestividade da informação.

É facilmente observável no Apêndice B que as recomendações variam de ano para ano, existindo alguma dificuldade em estabelecer uma comparabilidade entre as mesmas, não só devido à sua variação, mas também pela forma como são redigidas, retirando ou introduzindo, ao longo dos anos, factos significativos para uma análise mais precisa e rigorosa.

A reestruturação introduzida nos PCGE a partir de 2017, fez com que as recomendações da AC passassem a ser formuladas por áreas mais agrupadas, com tipificações adaptadas à atual linguagem financeira: “Âmbito orçamental e contabilístico”, “Fiabilidade das demonstrações orçamentais”, “Fiabilidade dos elementos patrimoniais”, “Informação e transparência da CGE”, “Processo orçamental”, “Sistemas de gestão e controlo”, “Apoios públicos”, “Objetivos de desenvolvimento sustentável”, “Reforma em curso” e “Responsabilidades contingentes”. A Tabela 3.3 mostra as recomendações formuladas para a AC, no período de 2017 a 2019, tendo em consideração as novas tipificações das áreas de incidência.

Tabela 3.3 – Área das recomendações da AC - PCGE de 2017 a 2019

Áreas	2017	2018	2019	Total
Âmbito orçamental e contabilístico	2 (6%)	2 (6%)	2 (8%)	6
Fiabilidade das demonstrações orçamentais	8 (23%)	7 (21%)	6 (25%)	21
Fiabilidade dos elementos patrimoniais	8 (23%)	6 (18%)	5 (21%)	19
Informação e transparência da CGE	6 (17%)	4 (12%)	2 (8%)	12
Processo Orçamental	3 (9%)	2 (6%)	1 (4%)	6
Sistemas de gestão e controlo	8 (23%)	4 (12%)	3 (13%)	15
Apoios públicos	-	1 (3%)	1 (4%)	2
Objetivos de desenvolvimento sustentável	-	4 (12%)	-	4
Reforma em curso	-	1 (3%)	2 (8%)	3
Responsabilidades contingentes	-	2 (6%)	2 (8%)	4
Total	35 100%	33 100%	24 100%	

Da observação da Tabela 3.3 constata-se que as recomendações formuladas no PCGE incidem, na sua maioria, sobre a “Fiabilidade das demonstrações orçamentais” e a “Fiabilidade dos elementos patrimoniais”, áreas que registam uma incidência entre os 18% e os 25% ao longo do período em análise. Já as áreas da “Informação e transparência da CGE”, dos “Sistemas de gestão e controlo” e do “Processo orçamental” registam uma menor percentagem de recomendações formuladas, cifrando-se as mesmas entre os 4% e os 23%.

Da leitura dos vários pareceres, constata-se que as recomendações formuladas ao longo do período em análise, prendem-se essencialmente com deficiências de carácter estrutural, incidindo basicamente sobre o suprimento de lacunas, como sejam:

- Aumento dos pagamentos em atraso na aquisição de bens e serviços;
- Existência de disponibilidades fora da tesouraria do Estado, em incumprimento do princípio da unidade de tesouraria do Estado;

- Responsabilidades contingentes, resultantes das medidas de resolução aplicadas ao setor financeiro, as quais poderão ter impactos significativos nas finanças públicas;
- Existência de deficiências no universo de entidades, quer ao nível do próprio OE, quer na fase do reporte da execução orçamental;
- Omissão de fundos de capital, de dívida e garantias de algumas entidades;
- Entidades que constam do OE e não efetuaram qualquer reporte de execução no SIGO;
- Entidades que são SFA e que foram indevidamente classificadas como Entidades Públicas Reclassificadas (EPR), o que permitiu que lhes fosse aplicado um regime simplificado, dispensando-as do cumprimento de um conjunto de obrigações e subtraindo-as, assim, ao regime de controlo a que estão legalmente sujeitos os SFA;
- Insistência para que o Governo, através da Direção-Geral do Orçamento (DGO), tome as medidas necessárias para justificar todas as alterações ocorridas na composição do universo dos serviços e fundos da AC (incluindo EPR), de forma a garantir que todas as entidades previstas na LEO são incluídas no OE e na CGE;
- A CGE não inclui informação sobre as dívidas que se encontram por cobrar;
- Incumprimento consecutivo, das normas do regime de contabilização das receitas do Estado, em vigor desde 2001, designadamente quanto ao facto de:
 - ❖ A lista das entidades administradoras de receita não incluir todas as entidades;
 - ❖ Faltar a interligação entre os sistemas próprios das entidades administradoras da receita e o SGR, o que não assegura a consistência da informação da CGE;
 - ❖ Ser necessário definir, de forma clara, as entidades que administram receitas do Estado e uniformizar os circuitos de informação que assegurem um efetivo controlo da receita e fidedignidade dos registos na elaboração das contas do Estado;
 - ❖ O registo das operações extraorçamentais nos sistemas que suportam a CGE não são uniformes para todas as entidades, sendo até muitas vezes inexistentes, o que leva à omissão, nos sistemas que suportam os mapas contabilísticos gerais da CGE, dos fluxos financeiros recebidos pelas entidades, inviabilizando a reconciliação das receitas com as correspondentes entradas de fundos registadas.

Os Apêndices C, D, E e F pretendem mostrar as recomendações efetuadas, no período em apreço, para as áreas com maior incidência (“Fiabilidade das demonstrações orçamentais”, “Fiabilidade dos elementos patrimoniais”, “Informação e transparência da CGE”, “Sistemas de gestão e controlo”).

Conforme é observável no Apêndice C, as recomendações formuladas no PCGE para a área da “Fiabilidade das demonstrações orçamentais”, referem-se não só ao facto de não existirem

garantias de que todas as receitas e despesas, nacionais e comunitárias (orçamentais e extraorçamentais) estão a ser devidamente contabilizadas e evidenciadas, mas também ao facto de ter que ser garantido que, aquando da alteração do classificador económico, sejam tidas em consideração um conjunto de operações a especificar, relacionadas não só com determinadas entidades mas também com certas operações.

As recomendações formuladas nos PCGE para a área da “Fiabilidade dos elementos patrimoniais” (Apêndice D) visam, essencialmente, garantir que seja assegurada a inclusão na CGE de informações sobre o *stock* de dívida (de todas as entidades e todas as áreas), a carteira dos ativos financeiros e o universo do património imobiliário do Estado e sua variação.

Da observação do Apêndice E, verifica-se que as recomendações formuladas nos PCGE para a área “Informação e transparência da CGE”, dizem essencialmente respeito aos relatórios sobre o combate à fraude e evasão fiscal e aduaneira e à inclusão na CGE de informação sobre a dívida não financeira das EPR (embora no parecer de 2019 as mesmas já não tenham sido formuladas). Para além do que já foi referido, o Tribunal recomenda ainda a promoção e uniformização de critérios no reporte de informação relativa à dívida pública, como forma de tornar mais transparente e consistente os valores dos diversos mapas da CGE.

Analisando a última área das recomendações a que nos propomos (Apêndice F – “Sistemas de gestão e controlo”), verifica-se que, das oito recomendações formuladas no PCGE de 2017, apenas três se mantiveram por acatar no PCGE de 2019, referentes à: responsabilização dos decisores como forma de evitar pagamentos em atraso; assunção de procedimentos de validação da despesa executada, evitando-se perdas de fundos europeus; e implementação de um quadro normativo completo, coerente e estável, que reforce o cumprimento do princípio da unidade da tesouraria do Estado, evitando o seu incumprimento.

A partir do PCGE de 2017, as recomendações formuladas para o setor da SS, passaram igualmente a ser tipificadas por áreas (“Âmbito orçamental e contabilístico”, “Fiabilidade das demonstrações orçamentais e financeiras”, “Informação e transparência da CGE”, “Sistemas de gestão e controlo” e “Fundo de estabilização da SS”), o que veio permitir que, pela primeira vez, fosse possível efetuar uma análise às mesmas, à semelhança do que já vinha sucedendo com o setor da AC, conforme se pode observar na Tabela 3.4, que seguidamente se apresenta.

Tabela 3.4 – Área das recomendações da SS - PCGE de 2017 a 2019

Áreas	2017	2018	2019	Total
Âmbito orçamental e contabilístico	1 (4%)	-	-	1
Fiabilidade das demonstrações orçamentais e financeiras	13 (52%)	15 (63%)	12 (63%)	40
Informação e transparência da CGE	1 (4%)	2 (8%)	2 (11%)	5
Sistemas de gestão e controlo	10 (40%)	3 (13%)	3 (16%)	16
Fundo de estabilização da SS	-	4 (17%)	2 (11%)	6
Total	25 (100%)	24 (100%)	19 (100%)	

Analisando os dados constantes da tabela supra, verifica-se que a área da “Fiabilidade das demonstrações orçamentais e financeiras” é a que apresenta a maior percentagem de recomendações formuladas, as quais registam valores entre os 52% no PCGE de 2017 e os 63% nos pareceres de 2018 e 2019. Esta área, associada às recomendações formuladas para a área dos “Sistemas de gestão e controlo”, permite aferir que, também na conta da SS, as vertentes orçamental e financeira e de gestão e controlo, são as que apresentam as maiores fragilidades. Verifica-se, no entanto, nos pareceres dos dois últimos anos, uma melhoria significativa na área de “Sistemas de gestão e controlo”, a qual sofreu uma redução acentuada, tendo passado de 40% de recomendações formuladas no PCGE de 2017 para 13% e 16% nos pareceres de 2018 e 2019 respetivamente, o que mostrou o esforço feito por parte das entidades competentes.

À semelhança do que foi efetuado para o setor da AC, também para o setor da SS se procedeu, nos Apêndices G e H, a uma análise mais detalhada para as duas áreas com maior incidência de recomendações (“Fiabilidade das demonstrações orçamentais e financeiras” e “Sistemas de gestão e controlo”).

Da observação do Apêndice G, verifica-se que as recomendações formuladas nos PCGE, sobre a “Fiabilidade das demonstrações orçamentais e financeiras” incidem basicamente sobre:

- O facto da conta consolidada da SS não ser acompanhada do parecer do Conselho Consultivo do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social (IGFSS);
- A falta de clarificação por parte da AR, da matéria relativa à competência dos fiscais únicos;
- A sobreavaliação da despesa orçamental, motivada por pagamentos que não ocorreram;

- A falta de procedimentos que permitam uma adequada reconciliação da conta de disponibilidades;
- A ausência de mecanismos de monitorização dos inventários dos bens móveis, com vista à correção dos erros e procedimentos que lhes deram origem;
- O incumprimento dos princípios da não compensação, da prudência e da especialização, estabelecidos no Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS), ao nível das dívidas por devedor e dos créditos prescritos e respetivas anulações, bem como da constituição e reversão de provisões para cobrança duvidosa.

No que concerne às recomendações efetuadas ao nível da área dos “Sistemas de controlo e gestão”, verificou-se uma evolução bastante favorável, tendo as mesmas passado de dez recomendações no parecer de 2017, para três recomendações a partir do parecer de 2018, conforme consta do Apêndice H, recomendações essas que dizem basicamente respeito à falta de definição dos normativos legais sobre a unidade de tesouraria, composição e limites das aplicações de capital e harmonização do quadro de financiamento.

Os pareceres não se limitam apenas a formular recomendações, procedendo igualmente à análise do grau de acolhimento das mesmas, o qual se divide em cinco grandes grupos, a saber:

- ✓ “Totalmente acolhidas” – são aquelas em que se verificou a correção das deficiências que tiveram na sua origem;
- ✓ “Parcialmente acolhidas” - apesar de uma parte da recomendação ter sido aceite e introduzida no universo do Estado, a mesma não foi implementada na sua totalidade, o que faz com que não possa ser considerada como “Totalmente acolhida”, por existir ainda algo que ficou por concretizar;
- ✓ “Não acolhidas” - recomendações que vão sendo reiteradas ao longo dos pareceres, mas cujas deficiências persistem;
- ✓ “Prejudicadas” – recomendações que devido a alterações legislativas ou aprovações supervenientes de normas legais reguladoras, viram o seu enquadramento ser modificado, deixando de fazer sentido ou já não sendo possível a sua implementação;
- ✓ “Não apreciadas” – recomendações que não foram alvo de análise.

É isso mesmo que nos mostra a Tabela 3.5, onde se pode observar o grau de acolhimento das recomendações que foram formuladas nos pareceres do ano n-2 (parecer de dois anos imediatamente anteriores), ressaltando-se que, ainda não se encontra disponível a informação sobre o grau de acolhimento referente às recomendações formuladas nos PCGE de 2018 e 2019,

em virtude de a mesma apenas vir a ser conhecida nos PCGE de 2020 e 2021 respetivamente, a publicar no final de 2021 e 2022. A análise feita ao acolhimento das recomendações não se encontra segregada entre AC e SS, em virtude de a mesma não constar discriminada nos PCGE, pelo que se optou por fazer um estudo global para o universo do grau de acolhimento. Da mesma forma, a análise constante da Tabela 3.5, não se encontra dividida por áreas, atendendo a que, essa informação não se encontra disponível para todos os grupos de tipificação do grau de acolhimento, nos respetivos PCGE. Assim, e atendendo a que apenas as recomendações “Não acolhidas” se encontram especificadas por áreas, optou-se por efetuar um estudo uniforme para todos os grupos de acolhimento.

Tabela 3.5 – Grau de acolhimento das recomendações

PCGE	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Totalmente acolhidas	9 (13%)	18 (22%)	14 (18%)	11 (13%)	8 (8%)	10 (10%)	8 (11%)	4 (7%)	-	-
Parcialmente acolhidas	23 (33%)	37 (45%)	38 (49%)	35 (41%)	49 (52%)	46 (47%)	36 (48%)	33 (55%)	-	-
Não acolhidas	33 (48%)	27 (33%)	22 (29%)	37 (43%)	35 (37%)	25 (26%)	22 (29%)	15 (25%)	-	-
Prejudicadas	4 (6%)	-	3 (4%)	3 (3%)	3 (3%)	17 (17%)	9 (12%)	6 (10%)	-	-
Não apreciadas	-	-	-	-	-	-	-	2 (3%)	-	-
Total	69 (100%)	82 (100%)	77 (100%)	86 (100%)	95 (100%)	98 (100%)	75 (100%)	60 (100%)	-	-

Da observação da Tabela supra, pode-se inferir que, ao longo dos anos em análise, são as recomendações “Parcialmente acolhidas” as que registam a maior percentagem de incidência, variando entre os 33% no PCGE de 2010 e os 55% no parecer de 2017.

No universo total das recomendações analisadas, verifica-se uma elevada percentagem de recomendações consideradas como “Não acolhidas” (entre os 25% e os 48%), percentagem essa que se situa muito acima do que seria desejável, ultrapassando sempre, ao longo dos anos analisados, as percentagens das recomendações “Totalmente acolhidas” (que se situam entre os 7% e os 22%) e nos PCGE de 2010 e 2013, a percentagem das recomendações “Parcialmente acolhidas”

As recomendações “Totalmente acolhidas” situam-se bastante abaixo das “Não acolhidas”, diferença essa que é maior no parecer de 2010 (nove recomendações “Totalmente acolhidas” face a trinta e três “Não acolhidas”), passando estes dois grupos a ter uma tendência decrescente

a partir do PCGE de 2014 (com exceção do parecer de 2015, onde as recomendações “Totalmente acolhidas” tiveram um ligeiro aumento).

Ao se comparar as recomendações “Totalmente acolhidas” com as “Parcialmente acolhidas”, verifica-se que as primeiras situam-se muito abaixo das segundas, registando ao longo dos anos em análise uma tendência decrescente, com exceção das recomendações formuladas nos PCGE de 2011 e 2015 (onde o número de recomendações “Totalmente acolhidas” aumentou para dezoito e dez recomendações respetivamente, sendo apesar de tudo uma quantificação minimalista face ao universo das oitenta e duas recomendações formuladas no parecer de 2011 das noventa e oito recomendações formuladas no PCGE de 2015), o que mostra que o Estado ainda tem um longo caminho a percorrer para alcançar o objetivo primordial de transparência, *accountability* e fiabilidade das contas públicas.

Por fim, e com um grau de expressão mais reduzido, encontram-se as recomendações consideradas como “Prejudicadas”, as quais registaram no PCGE de 2015, um aumento substancial de três para dezassete recomendações, devido à publicação do Decreto-lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, que aprovou o SNC-AP e revogou o Decreto-lei n.º 232/97, de 3 de setembro, o qual tinha aprovado o POCP, levando a que as várias recomendações formuladas tendo por base o POCP, fossem consideradas como “Prejudicadas”, devido à revogação do diploma até então vigente.

As recomendações formuladas no PCGE de 2017 viram 3% das mesmas serem “Não apreciadas”, uma vez que se referiam a deficiências relacionadas com o combate à fraude e evasão fiscal e aduaneira e elaboração de manuais de procedimentos relativos ao cálculo das pensões, matéria que não foi apreciada no parecer de 2019.

3.2.3. Análise das ênfases

O PCGE de 2010 foi o primeiro parecer que passou a contemplar as **ênfases** num ponto próprio designado de «Juízo sobre a Conta», incidindo as mesmas sobre as áreas da “Legalidade”, “Correção financeira” e “CI”, podendo-se observar na Tabela 3.6 a sua evolução quantitativa, não só para o setor da AC, mas também para o da SS.

Tabela 3.6 – Área das ênfases

Áreas		2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Total
Legalidade	AC	2 (100%)	2 (100%)	2 (100%)	4 (67%)	3 (38%)	5 (50%)	5 (42%)	3 (27%)	2 (22%)	2 (25%)	30
	SS	4 (100%)	5 (100%)	7 (100%)	4 (100%)	4 (100%)	4 (100%)	4 (100%)	5 (71%)	4 (100%)	5 (100%)	46
Correção financeira	AC	-	-	-	2 (33%)	5 (63%)	5 (50%)	7 (58%)	8 (73%)	7 (78%)	6 (75%)	40
	SS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
CI	AC	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	SS	-	-	-	-	-	-	-	2 (29%)	-	-	2
Total	AC	2 (100%)	2 (100%)	2 (100%)	6 (100%)	8 (100%)	10 (100%)	12 (100%)	11 (100%)	9 (100%)	8 (100%)	70
	SS	4 (100%)	5 (100%)	7 (100%)	4 (100%)	4 (100%)	4 (100%)	4 (100%)	7 (100%)	4 (100%)	5 (100%)	48

Da leitura da Tabela 3.6 pode verificar-se que, apesar da área da “Legalidade” ter tido formulações de ênfases em todos os anos do parecer e a área da “Correção financeira” apenas ter ênfases formuladas para a AC (expressas a partir do PCGE de 2013), é esta última que regista, tanto em termos absolutos como em termos percentuais (neste último caso com exceção do parecer de 2013), os maiores valores, os quais foram aumentando ao longo dos anos (com exceção dos PCGE de 2015 e 2019), tendo passado de 33% no PCGE de 2013, para 73% e 78% nos PCGE de 2017 e 2018 respetivamente.

A área da “Legalidade”, mantém para o setor da AC, duas ênfases formuladas nos pareceres de 2010 a 2012 e 2018 a 2019, registando números ligeiramente mais altos nos restantes anos (PCGE de 2013 com quatro ênfases, PCGE de 2014 e 2017 com três ênfases e PCGE de 2015 e 2016 com cinco ênfases). Em termos percentuais verificou-se uma redução das ênfases formuladas ao longo do período em análise, as quais passaram dos 100% em 2010 para 22% e 25% em 2018 e 2019, respetivamente.

Em termos do setor da SS é a área da “Legalidade” a que apresenta a maior percentagem de ênfases, onde, com exceção do PCGE de 2017, corresponderam sempre a 100%, mantendo-se em termos de valores absolutos, constantes nas quatro ênfases na maioria dos anos (pareceres de 2010, 2013 a 2016 e 2018), registando um número ligeiramente superior, nos restantes anos (cinco ênfases nos PCGE de 2011, 2017 e 2019 e sete no PCGE de 2012). A área da “Correção financeira” não regista qualquer formulação de ênfases.

O PCGE de 2017, registou para o setor da SS, 29% das ênfases formuladas na área do “CI”, tendo sido este o único ano em que as ênfases incidiram sobre esta área.

Verifica-se, então, que são as áreas da “Legalidade”, para o setor da AC e SS, e da “Correção financeira” para o setor da AC que apresentam as situações que merecem um maior destaque no parecer, as quais têm tido alguma delonga e até mesmo resistência na sua resolução.

Da observação do Apêndice I, pode-se analisar as ênfases formuladas para o setor da AC, na área da “Legalidade”, verificando-se que é transversal a todos os pareceres o não cumprimento dos princípios da anualidade, da unidade e da universalidade, da não compensação, da não consignação, da especificação, e da unidade de tesouraria. Verifica-se, ainda, que foram formuladas ênfases sobre outras matérias, destacando-se:

- A não aplicação integral da reforma da contabilização das receitas;
- A conta dos fluxos financeiros continua a não comportar a totalidade dos movimentos;
- Omissão de informação relevante no relatório do Governo que integra a CGE (v.g: património imobiliário e unidade de tesouraria).

As ênfases formuladas para o setor da AC, na área da “Correção financeira”, podem ser observadas no Apêndice J, retirando-se da sua leitura que as mesmas apenas começam a ser formuladas a partir do PCGE de 2013. Com exceção de três ênfases que se mantêm constantes até 2016, existem algumas variações, de parecer para parecer, na sua formulação, sendo essas variações mais significativas a partir de 2017, devido à reestruturação do parecer.

Pode-se, assim, observar que as ênfases incidem basicamente sobre:

- Divergência entre os saldos na contabilidade orçamental e na tesouraria dos organismos da administração central, devido à não contabilização de fluxos não orçamentais em operações extraorçamentais, contrariando os princípios da execução orçamental;
- Omissão de valores da receita fiscal do Estado contabilizada diretamente pelas entidades às quais o respetivo produto está consignado e de dívida não financeira das EPR;
- Deficiências e desatualização do classificador económico das receitas e despesas, que não prevê determinadas operações específicas (como seja o caso das EPR);
- Falta de rigor na informação sobre os fluxos financeiros oriundos da UE e sobre a execução orçamental financiada por esses recursos;
- O saldo orçamental em contabilidade pública não inclui ativos e passivos financeiros, os quais são suscetíveis de alterar o património financeiro líquido.

Conforme referido anteriormente, para além das duas ênfases do PCGE de 2017, na área de “CI”, o setor da SS apenas regista ênfases para a área da “Legalidade”, verificando-se através da análise do Apêndice K, que três delas são transversais ao período estudado (2010-2019), embora

com ligeiras alterações ao longo do tempo, dizendo basicamente respeito à falta de: nomeação de fiscal único e posteriormente, à falta de Certificação Legal das Contas (CLC); diploma regulador da tesouraria única da SS e; normas sobre a estruturação do orçamento da SS, inculindo maior transparência ao processo orçamental e reduzindo as discrepâncias no quadro de financiamento.

As restantes ênfases incidem fundamentalmente sobre o incumprimento de disposições legais relativas aos imóveis (registo, atribuição de vida útil, fiabilidade dos registos contabilísticos e cálculo de amortizações) e incumprimento da legislação comunitária quanto à constituição de património próprio e ausência de regulamentação nacional para parte do seu financiamento.

3.2.4. Análise das reservas

À semelhança do que foi referido para as ênfases, também o PCGE de 2010 foi o primeiro parecer que passou a contemplar reservas num ponto próprio designado de «Juízo sobre a Conta», as quais se referem a situações bem mais gravosas do que as explanadas nas ênfases, incidindo sobre as seguintes áreas: “Legalidade”, “Correção financeira”, “Sistemas contabilísticos” e “CI”.

A Tabela 3.7 mostra a evolução quantitativa e percentual das reservas formuladas, por área e por setor da AC e SS.

Tabela 3.7 – Área das reservas

Áreas		2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Total
Legalidade	AC	-	-	-	1 (10%)	1 (9%)	1 (8%)	1 (11%)	-	-	-	4
	SS	1 (20%)	1 (20%)	3 (43%)	2 (11%)	6 (22%)	4 (12%)	9 (29%)	3 (18%)	3 (14%)	2 (13%)	34
Correção financeira	AC	12 (100%)	12 (100%)	13 (100%)	8 (80%)	8 (73%)	9 (75%)	6 (67%)	8 (100%)	8 (100%)	8 (100%)	92
	SS	4 (80%)	4 (80%)	4 (57%)	16 (89%)	16 (59%)	21 (64%)	17 (55%)	14 (82%)	18 (86%)	14 (88%)	128
Sistemas Contabilísticos	AC	-	-	-	1 (10%)	2 (18%)	2 (17%)	2 (22%)	-	-	-	7
	SS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
CI	AC	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	SS	-	-	-	-	5 (19%)	8 (24%)	5 (16%)	-	-	-	18
Total	AC	12 (100%)	12 (100%)	13 (100%)	10 (100%)	11 (100%)	12 (100%)	9 (100%)	8 (100%)	8 (100%)	8 (100%)	103
	SS	5 (100%)	5 (100%)	7 (100%)	18 (100%)	27 (100%)	33 (100%)	31 (100%)	17 (100%)	21 (100%)	16 (100%)	180

Da análise da Tabela 3.7 constata-se que as reservas formuladas incidem basicamente sobre a área da “Correção financeira”, tanto a nível do setor da AC como da SS, embora se verifique

que no caso da SS são igualmente formuladas, ao longo dos anos, reservas sobre a “Legalidade”, o que tem levado à não emissão de uma opinião por parte do TdC.

Conforme já referido, a área da “Correção financeira” é a que apresenta o maior número de reservas formuladas, embora no setor da AC as mesmas venham a sofrer uma redução, em termos absolutos, ao longo do período analisado, passando de doze reservas no PCGE de 2010 e 2011 para oito reservas a partir do PCGE de 2017. Tendência contrária ocorre no setor da SS, onde se regista um aumento em termos absolutos, com o PCGE de 2010 a registar quatro reservas e o PCGE de 2019 a apresentar catorze reservas, dando-se especial relevo ao parecer de 2015 onde as reservas chegaram às vinte e uma. Já em termos percentuais esta área regista valores iguais ou superiores a 55%, chegando mesmo a atingir os 89% no parecer de 2013.

Por outro lado, entre 2013 e 2016, os pareceres registaram, a nível da AC, reservas sobre os “Sistemas contabilísticos”, as quais deixaram de surgir a partir do PCGE de 2017, devido ao facto de o POCP ter sido revogado e ter sido aprovado o SNC-AP.

Os pareceres de 2014 a 2016 apresentaram, ao nível do setor da SS, reservas na área do “CI”, deixando, no entanto, as mesmas de figurar a partir do PCGE de 2017. Essas reservas referiam-se essencialmente à inexistência de procedimentos que permitissem não só ultrapassar as limitações existentes nas aplicações informáticas, mas também garantir o adequado e atempado registo nessas aplicações, para além de se referirem igualmente à falta de segregação de funções, à não aplicação do Manual de Procedimentos e à falta de controlo dos bens móveis e imóveis.

À semelhança do que foi efetuado nos pontos anteriores, também para as principais áreas de reservas, foi efetuado um estudo mais detalhado, nomeadamente a nível da área “Correção financeira” para o setor da AC (Apêndice L) e SS (Apêndice M) e da área “Legalidade” para o setor da SS (Apêndice N).

Da observação do Apêndice L, verifica-se que foram formuladas reservas com alguma abrangência e elevado grau de importância, encontrando-se as principais diretamente ligadas ao facto de não ser possível confirmar os valores globais de receita e despesa, resultando da auditoria efetuada pelo Tribunal a existência de omissões e subavaliações de receitas e despesas por erros ou classificações indevidas e, essencialmente, por receitas e despesas de entidades da AC que não se encontram incluídas na CGE. Para além das situações acima elencadas verifica-se igualmente que:

- Não se encontra incluída na dívida pública a dívida referente aos SFA;
- A informação sobre os fluxos financeiros oriundos da UE não é fidedigna;
- Não existe inventário do património imobiliário e respetiva valorização;

- Há um incumprimento da unidade de tesouraria do Estado;
- Existe uma incorreta classificação económica de um conjunto de operações;
- A CGE não inclui os ativos financeiros do Estado.

Quanto às reservas efetuadas para a SS, ao nível da “Correção financeira”, verifica-se que, apesar de se estar perante realidades diferentes, existem semelhanças entre si, podendo-se observar no Apêndice M que, as principais reservas incidem sobre:

- Contribuições cobradas e não imputadas às respetivas classificações económicas, nem desagregadas de acordo com a sua origem;
- Existência de valores de pagamentos de prestações sociais que incluem indevidamente valores devolvidos à SS;
- Os saldos de disponibilidades não são reconciliados;
- Não reconciliação dos saldos das contas correntes de contribuintes, o que leva a subavaliações e sobreavaliações das dívidas, não existindo um controlo adequado das mesmas;
- Incorreções nas contas de imobilizado (referentes a bens móveis e imóveis) e respetivas amortizações, motivadas por erros, registos indevidos e classificações incorretas;
- Os resultados operacionais, os resultados transitados e os resultados líquidos encontram-se afetados pelas várias reservas efetuadas, apresentando-se subvalorizados e sobrevalorizados, sucedendo o mesmo com o saldo da execução orçamental e consequentemente com o saldo de disponibilidades;
- Incumprimento de alguns princípios contabilísticos, como sejam o da especialização e prudência, fazendo com que as demonstrações financeiras não reflitam a realidade.

Outra das áreas que apresenta um elevado número de reservas, a nível do setor SS, é a da “Legalidade”, observando-se no Apêndice N que estas incidem basicamente sobre:

- Atribuição de prestações de desemprego superiores às que efetivamente são devidas aos beneficiários;
- Aplicação de fundos fora do Agência de Gestão da Tesouraria e da Dívida Pública (IGCP) com o objetivo de obter uma maior rentabilidade;
- Ausência de instauração de processos executivos por prestações pagas indevidamente;
- Incumprimento de determinadas disposições legais, nacionais e comunitárias.

3.3. Juízo sobre a Conta

No PCGE é igualmente formulado um «Juízo sobre a Conta», do qual constam para além das ênfases e reservas anteriormente analisadas, a emissão de um Juízo, se for o caso, ou de uma Limitação de Âmbito, como sucedeu nos pareceres a partir de 2013 para o setor da AC e nos pareceres de 2013 e 2014 para o setor da SS.

Nos pareceres de 2010 a 2012, foram formulados para a AC um «juízo globalmente favorável sobre a legalidade da execução orçamental», tendo, nos pareceres a partir de 2013, sido efetuadas limitações de âmbito conforme se pode observar do Quadro 3.3.

Quadro 3.3 – Limitações de âmbito da AC

2013	A CGE não inclui a receita e a despesa de sete Fundos Autónomos e de dezasseis EPR, o que subvaloriza a receita e a despesa global
2014	A CGE não inclui a receita e a despesa de nove organismos da AC, entre os quais se inclui o Fundo de Resolução, o que subvaloriza a receita e a despesa global
2015	A CGE não inclui a receita e a despesa de três organismos da AC, o que subvaloriza a receita e a despesa global
2016	A CGE não inclui a receita e a despesa de quatro organismos da AC, o que subvaloriza a receita e a despesa global
2017	A CGE não apresenta o balanço e demonstração de resultados da AC, ainda que parcelares
2018	A Conta Geral do Estado não apresenta o balanço e demonstração de resultados da AC
2019	A Conta Geral do Estado não inclui o balanço e demonstração de resultados da AC

Da leitura do quadro apresentado, verifica-se que, entre 2013 e 2016, as limitações de âmbito formuladas para o setor da AC, tinham por base o facto de a CGE não incluir a receita e despesa do universo de todas as entidades, o que levava a uma subvalorização dos valores constantes da mesma, algo que já se tinha observado aquando da análise das reservas. A partir do PCGE de 2017, as limitações de âmbito passaram a dizer respeito ao facto da conta não comportar um Balanço e uma Demonstração de Resultados, o que sucede devido ao facto de a conta ainda ser efetuada numa base de caixa.

Já no que à SS diz respeito, foram formuladas limitações de âmbito nos pareceres de 2013 e 2014, as quais se referiam ao facto de «Não é possível assegurar que a CSS reflete, em todos os aspetos materialmente relevantes, uma imagem verdadeira e apropriada da situação económica, financeira e patrimonial da SS».

Quanto aos pareceres de 2010 a 2012 e 2015 a 2019 não foram formulados quaisquer juízos ou limitações de âmbito para a SS, uma vez que o TdC considerou que a conta da SS estava afetada por erros materialmente relevantes, pelo que, as reservas formuladas, afetavam a fiabilidade e consistência da respetiva informação económica, financeira e orçamental.

3.4. Análise e discussão dos resultados

À luz do estudo anteriormente efetuado, foram elencados sete objetivos específicos, cujas conclusões seguidamente se sintetizam. No que respeita ao O₁ – Estudar se existe, em termos quantitativos, uma tendência a nível das recomendações: corroborou-se que as mesmas oscilaram ao longo dos anos, registando aumentos e reduções, sendo que a partir do PCGE de 2015, a sua tendência é decrescente. Em face disto, e atendendo às oscilações observadas, os resultados da presente investigação permitiram concluir que não se confirma aquela tendência.

O₂ – Compreender se existe, em termos quantitativos, uma tendência a nível das ênfases: observou-se que nos pareceres de 2012 a 2016, foram registados aumentos das ênfases para o setor da AC e uma redução das mesmas para o setor da SS, no entanto, nos pareceres dos restantes anos, verificou-se uma tendência contrária, apesar das ligeiras oscilações verificadas na SS, o que leva a concluir que esta tendência não se confirma.

O₃ – Saber se existe, em termos quantitativos, uma tendência a nível das reservas: do estudo realizado, confirma-se que as reservas sofreram aumentos e reduções ao longo dos anos, não existindo uma tendência das mesmas, o que faz com que aquela tendência também não se confirme.

Relativamente ao O₄ – Estudar se, na limitação recomendações, existe uma área responsável pelo maior número de formulações: relativamente ao setor da AC, observou-se que nos PCGE dos anos de 2010 a 2016, a área “Execução orçamental” foi a que registou o maior número de formulações, tanto em termos absolutos como em termos relativos. A partir do parecer do ano de 2017 inclusive, existiu uma alteração da denominação das áreas, deixando de surgir a área “Execução orçamental” e passando a área “Fiabilidade das demonstrações orçamentais” (na qual são efetuadas recomendações à execução da receita e despesa) a ser a responsável pelo maior número de recomendações. Já no que se refere ao setor da SS, as recomendações apenas passaram a ser tipificadas por áreas a partir do parecer do ano de 2017, o que não permitiu que o estudo pudesse ser realizado para os anos anteriores. A partir do PCGE de 2017, verificou-se que a área da “Fiabilidade das demonstrações orçamentais e financeiras” é a que regista o maior número de recomendações. Assim, atendendo às diferentes designações das áreas verificadas ao

longo do período em análise para o setor da AC, as quais englobam universos de dimensões distintas, e devido ao facto do setor da SS apenas ter tido recomendações tipificadas por áreas a partir do parecer de 2017, tipificações essas que não são totalmente coincidentes com as do setor da AC, não foi possível confirmar a existência de uma área responsável pelo maior número de formulações neste contexto.

Quanto ao O₅ – Determinar se, na limitação ênfases, existe uma área responsável pelo maior número de formulações: verifica-se que na área da “Legalidade” foram formuladas trinta ênfases para o setor da AC e quarenta e seis para o setor da SS, o que totalizou setenta e seis ênfases, enquanto que a área da “Correção financeira” apenas registou quarenta formulações, todas elas no setor da AC. Em face desta análise, conclui-se que em termos globais, é a área da “Legalidade” a que apresenta o maior número de formulações, tendência esta também observada para o setor da SS, no entanto, o mesmo já não se verifica para o setor da AC, onde é a área da “Correção financeira” a que regista o maior número de ênfases, pelo que não é possível confirmar a existência de uma área responsável pelo maior número de formulações neste domínio.

No que concerne ao O₆ – Saber se, na limitação reservas, existe uma área responsável pelo maior número de formulações: da investigação efetuada, verificou-se que o maior número de reservas foi feito para a área da “Correção financeira”, a qual registou noventa e duas formulações para o setor da AC e cento e vinte e oito para o setor da SS, totalizando assim duzentas e vinte reservas formuladas para o período em análise, face às trinta e oito reservas para a área da “Legalidade” (das quais quatro são referentes ao setor da AC e trinta e quatro ao da SS). Desta forma é possível confirmar que a área da “Correção financeira” é a que apresenta o maior número de formulações.

Por fim, e analisado o O₇ – Estudar se existe um setor, dentro do PCGE, responsável pelo maior número de limitações: verificou-se da investigação efetuada que, a AC é o setor que regista o maior número de recomendações (quatrocentas e trinta e sete face a duzentas e oitenta e três do setor da SS) e ênfases (setenta face a quarenta e oito do setor da SS), no entanto, é a SS que contabiliza o maior número de reservas (cento e oitenta face a cento e três do setor da AC). Para além do exposto, o setor da AC registou a partir do PCGE do ano de 2013 limitações de âmbito, situação igualmente verificada no setor da SS nos pareceres de 2013 e 2014. Nos pareceres dos anos de 2010 a 2012 e 2015 a 2019 não foram formuladas quaisquer limitações de âmbito ou juízos, para o setor da SS, devido ao facto de a conta se encontrar afetada por erros materialmente relevantes. Assim, atendendo ao facto de existirem tendências inversas entre as limitações, e de em alguns anos não ter sido possível emitir um Juízo sobre a conta, não é exequível confirmar a existência de um setor responsável pelo maior número de limitações no PCGE.

4 – CONCLUSÕES

O quarto e último capítulo será reservado às conclusões, abordando-se igualmente as limitações ao estudo e formulando-se algumas sugestões de investigações futuras.

4.1. Conclusões

O Estado é a entidade que gere os recursos públicos, os quais provêm na sua maioria do dinheiro dos impostos pagos pelos cidadãos, devendo adotar medidas eficazes de transparência e *accountability*, não só para os atos de gestão diariamente praticados, mas também para o relato financeiro, o qual deverá refletir de forma verdadeira e apropriada toda a atividade pública. Mas só a transparência e *accountability* não são suficientes para transmitir fiabilidade ao relato público e dar resposta às novas exigências dos *stakeholders*, é necessário que o mesmo seja acompanhado de uma Certificação.

O PCGE elaborado, aprovado e divulgado pelo TdC, é o documento que certifica a CGE, acompanhando o relato público aquando da sua aprovação pela AR, sendo um documento de livre acesso, divulgado no *site* do Tribunal e publicado em Diário da República.

Respondendo à pergunta de investigação: Qual a fiabilidade do relato do Estado português no período de 2010 a 2019?, a presente investigação permitiu concluir que, ainda existe um longo caminho a percorrer até a fiabilidade do relato financeiro ser considerada como razoável, uma vez que existe um elevado número de reservas efetuadas que levaram, em alguns anos, à emissão por parte do TdC de limitações de âmbito, motivadas não só por erros e incorreções, mas essencialmente pelo facto da CGE não incluir toda a receita e despesa do universo de entidades que fazem parte da mesma, associado ao facto de não existir um balanço e uma demonstração de resultados para a AC. Verificou-se igualmente, que existiram anos em que não foi possível ao Tribunal formular qualquer juízo ou limitação de âmbito, atendendo a que a conta do setor da SS se encontrava afetada por erros materialmente relevantes.

Por outro lado, e conforme já referido, a conta do setor da AC não inclui no seu articulado um balanço e uma demonstração de resultados, em virtude de apenas contemplar informação na ótica orçamental, o que por si só constitui uma grande limitação para o alcance de um relato público fiável, na medida em que, a inexistência de mapas na ótica financeira, não permite a comparabilidade e consolidação da informação, requisitos essenciais à transparência e fiabilidade da CGE.

Ao longo do período em estudo verificou-se que tem existido um esforço por parte do Estado em melhorar a qualidade do relato público, verificando-se que, algumas das recomendações efetuadas pelo Tribunal têm vindo a ser acolhidas, mas esse esforço não tem sido suficiente para o alcance do objetivo pretendido, na medida em que as recomendações consideradas como “Não acolhidas” têm, ao longo dos vários anos analisados, registado valores sempre superiores aos das recomendações acolhidas, o que é indício do longo caminho que ainda há a percorrer na melhoria da fiabilidade do relato.

O facto de algumas das recomendações terem sido acolhidas levou à redução do número de recomendações formuladas, enquanto que as ênfases mantêm o número inicialmente existente, apesar de terem sofrido um ligeiro aumento no decurso do período em análise, mas logo seguido de uma reversão. Infelizmente esta tendência não se verificou nas reservas, as quais têm vindo ao longo dos anos a sofrer aumentos consecutivos devido a incumprimentos legais, à não inclusão na CGE de toda a atividade financeira do universo das entidades, à falta de fiabilidade e controlo dos registos, mas principalmente devido ao facto de não existir para a AC um balanço e uma demonstração de resultados que permita a comparabilidade ao longo dos anos e proporcione a existência de demonstrações financeiras consolidadas (AC e SS) para o setor Estado, que possibilitem ter uma imagem global, verdadeira e apropriada do relato público.

Na revisão de literatura, constatou-se que as ISC atuam como auditores independentes da *accountability*, contribuindo para o aumento da eficiência, eficácia, economia e transparência do desempenho do governo, através da divulgação detalhada dos seus relatórios (Silva & Inácio, 2015), tendo nesta ótica sido efetuada uma abordagem aos pareceres emitidos pelo CC, NAO e GAO, podendo-se dizer, em linhas muito gerais, que as grandes diferenças existentes entre o PCGE de Portugal e os relatórios emitidos pelas ISC de França, Reino Unido e EUA, são fundamentalmente o facto de em Portugal:

- ✓ A CGE inclui apenas a AC e SS, deixando de fora a administração local, apresentando as regiões autónomas da Madeira e dos Açores contas individuais (as quais incluem os respetivos pareceres), o que leva a que não exista uma CGE que incida sobre todo o universo público;
- ✓ As demonstrações financeiras são preparadas numa vertente de contabilidade orçamental (caixa) no caso da AC e numa vertente financeira no caso da SS, o que não possibilita a existência de um balanço e demonstração de resultados consolidado da conta do Estado, que permita mostrar a situação financeira e patrimonial global, bem como a sua evolução e comparabilidade ao longo dos anos;

- ✓ Não existe uma certificação das contas públicas (embora se esteja a caminhar para lá), pelo que, o parecer apenas inclui um «Juízo sobre a Conta», que pode ou não incluir reservas e ênfases, e em caso de extrema gravidade poderá existir mesmo uma limitação de âmbito ou ausência de opinião;
- ✓ As reservas e ênfases emitidas incidem essencialmente sobre a “Legalidade”, “Correção financeira” e “CI”, enquanto que as recomendações visam suprir as deficiências que possam afetar a fiabilidade e transparência da Conta.

Ao contrário de Portugal, o parecer do CC apresenta um balanço e uma demonstração de resultados, emitindo uma certificação, a qual em 2019, foi acompanhada por quatro reservas, que incidiram sobre a eficácia do CI e sobre questões da contabilidade financeira, reservas estas que têm vindo a sofrer uma redução ao longo dos anos, enquanto Portugal regista um número bastante superior, abrangendo áreas mais diversificadas, como sejam o caso da “Legalidade” e “Correção financeira”.

Por seu lado o Reino Unido, para além de elaborar demonstrações financeiras, efetua igualmente uma consolidação, onde elimina as operações internas ocorridas no universo a consolidar, tendo emitido uma certificação, referente ao ano económico que terminou a 31 de março de 2019, com apenas uma ênfase e algumas opiniões consideradas como recomendações, algo que ainda não sucede em Portugal.

Em situação completamente inversa a Portugal, encontram-se os EUA, onde até à presente data tem sido sempre emitido uma renúncia de opinião, devido a situações de gravidade extrema que conduzem à falta de confiabilidade das demonstrações financeiras consolidadas, motivada por graves deficiências em que as mesmas incorrem, devido a deficiências materiais no CI e a incertezas legislativas.

Em síntese, o facto de a CGE não comportar ainda, para a AC, um balanço e uma demonstração de resultados e a informação orçamental e financeira ser ainda suportada e apresentada por diferentes sistemas contabilísticos não integrados, constituem elementos críticos para a certificação da mesma. Estas condicionantes não permitem que o Tribunal exprima a sua opinião em termos completamente coincidentes com o modelo previsto pelas Normas Internacionais de Auditoria, modelo esse que pressupõe a implementação de um sistema contabilístico que possibilite o registo integrado das operações orçamentais e financeiras do Estado, conforme previsto na nova LEO e no SNC-AP, afetando a fiabilidade da conta.

4.2. Limitações e investigações futuras

Uma das principais limitações da presente investigação prendeu-se com o facto de a recolha de dados depender apenas da investigadora, não existindo nenhuma base de dados onde os mesmos pudessem ser recolhidos, deixando a sua interpretação apenas ao cuidado da mesma.

Por outro lado, foram igualmente detetadas algumas limitações ao longo da investigação, as quais se prenderam principalmente com o facto de o PCGE não ser apresentado e redigido uniformemente ao longo dos anos. O facto das recomendações, ênfases e reservas não serem formuladas sempre do mesmo modo não possibilitou a realização de uma comparabilidade temporal das mesmas, no decurso do período em estudo, o que permitiria investigar com maior rigor e clareza a evolução e acolhimento, ou não, das limitações, pois em muitos casos, a sua forma de formulação, não possibilita afirmar com inflexibilidade, que já constavam dos pareceres anteriores, não podendo desta forma serem estudadas durante que período perduram no tempo, o que constitui uma limitação à presente investigação.

Outra das limitações encontrada, teve por base a alteração da designação das áreas das recomendações, o que levou a que fosse efetuado um corte temporal no PCGE de 2016, atendendo a que, a partir do PCGE de 2017, existiu uma reformulação dessas áreas impedindo a continuidade da sua análise.

Por outro lado, registou-se igualmente uma limitação no horizonte temporal analisado, uma vez que os dados apenas puderam ser recolhidos a partir do PCGE de 2010, atendendo a que, foi apenas a partir desse parecer que passaram a ser formuladas ênfases e reservas num ponto próprio designado de «Juízo sobre a Conta».

Como investigação futura, propõe-se a continuidade do presente estudo, de forma a, por um lado, aprofundar o mesmo com a incorporação dos novos pareceres a publicar, e, por outro lado, analisar se a adaptação do PCGE emitido pelo TdC à nova realidade resultante das novas exigências previstas na LEO e da implementação integral do SNC-AP ao universo de entidades do Estado, com a consequente elaboração do balanço e demonstração de resultados consolidados, contribuirá para um maior rigor e, consequentemente, para uma maior fiabilidade do relato público.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Almeida, E. P., Parente, J., & Águas, R. (2012). VII Assembleia Geral da Organização das Instituições Superiores de Controlo da Comunidade de Países de Língua Portuguesa: As melhores práticas adotadas na área da auditoria – a experiência do Tribunal de Contas de Portugal., *Revista do Tribunal de Contas*, (58), 157-179.
- Almeida, E., Ventura, C., Lopes, C., & Queimado, L. (2016). Estudo comparado sobre a certificação de contas públicas por Tribunais de Contas e Instituições congêneres, *Revista do Tribunal de Contas*, (65-66), 71-117.
- Almquist, R., Grossi, G., Helden, G. J., & Reichard, C. (2013). Public sector governance and accountability. *Critical Perspectives Accounting*, 24(7-8), 479-487. Disponível em <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1192546/FULLTEXT01.pdf>
- Alves, J. J. S. (2013). Auditoria no Sector Público: uma análise ao sistema português. Lusíada, *Economia & Empresa* (16), 74-104. Disponível em http://dspace.lis.ulusiada.pt/bitstream/11067/933/1/LEE_n16_3.pdf
- António, I. (2020). A Transparência como paradigma da nova Governance Pública, *Revista Internacional Consister de Direito*, VI(X), 385-407. Disponível em <https://revistaconsinter.com/revistas/ano-vi-numero-x/capitulo-02-direito-publico/a-transparencia-como-paradigma-da-nova-governance-publica/>
- Caldeira, V. (2016). Discurso de posse como Presidente do Tribunal de Contas, *Revista do Tribunal de Contas*, (65-66), 121-124.
- Christensen, T. (2012). Post-NPM and changing public governance. *Meiji Journal of Political Science and Economics*, 1(1), 1-11. Disponível em <https://mipse.meiji.jp/articles/files/01-01/01-01.pdf>
- Cour des Comptes. (2020a). Certification des Comptes de L'état - Exercice 2019. Disponível em <https://www.ccomptes.fr/system/files/2020-04/20200428-rapport-certification-comptes-Etat-exercice-2019.pdf>
- Costa, P. N. (2017). *O Tribunal de Contas e a Boa Governança*, (2.^a edição). Petrony Editora
- Cour des Comptes. (2020b). Certification des Comptes de L'état - Exercice 2019-Synthèse. Disponível em <https://www.ccomptes.fr/system/files/2020-04/20200428-synthese-certification-comptes-Etat-exercice-2019.pdf>
- Couto, M. C. R. S., & Ferreira, A. C. S. (2019). A importância da transparência e accountability na administração local. Disponível em https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica/finais_site/225.pdf
- Da Silveira, J. S. T., Moreira, A. P., Ávila, L. V., & Weyh, C. B. (2013). Construção metodológica, aplicação e interpretação de um índice municipal de accountability, *Revista Científica da Fundação Educacional de Ituverava*, 10(2), 71-86. Disponível em <http://www.nucleus.feituverava.com.br/index.php/nucleus/article/view/882/1185>
- Decreto-lei n.º 155/92. D.R. I *Série-A*. 172 (28-07-1992) 3502–3509.
- Decreto-lei n.º 232/97. D.R. I *Série-A*. 203 (03-09-1997) 4594–4638.
- Decreto-lei n.º 4/2015. D.R. I *Série*. (07-01-2015) 50–87.
- Decreto-lei n.º 192/2015. D.R. I *Série*. 178 (11-09-2015) 7584–7828.

- Government Accountability Office (2021). 21-340R.U.S. Government's 2020 and 2019 Consolidated Financial Statements. Disponível em <https://www.gao.gov/assets/gao-21-340r.pdf>
- Gonçalves, C. M. J. (2011). *A accountability nos serviços e fundos autónomos* (Dissertação de Mestrado, Instituto Politécnico de Lisboa, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, Portugal). Disponível em <http://hdl.handle.net/10400.21/2428>
- IFAC. (2001). Study 13–Governance in the Public Sector: A Governing body perspective. Disponível em <https://www.ipsasb.org/publications/study-13-governance-public-sector-0>
- International Monetary Fund. (2018). *Fiscal Transparency Handbook*, Washington: Publication Services
- INTOSAI-P20. Principles of Transparency and Accountability. Disponível em https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_11_to_P_99/INTOSAI_P_20/INTOSAI_P_20_en_2019.pdf
- ISA 200. Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing. Disponível em <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf>
- ISSAI 100. Fundamental Principles of Public-Sector Auditing. Disponível em https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_100/ISSAI_100_en_2019.pdf
- ISSAI 1700. Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements. Disponível em <https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/58dc1295f7e0abcaaad5e3a9/1490817687746/issai-1700-e.pdf>
- ISSAI 1706. Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report. Disponível em <https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/58dc132a5016e1b665c91e73/1490817836695/issai-1706-e.pdf>
- Klein, R. H., Klein, D. C. B., & Luciano, E. M. (2018). O Uso da Accountability Theory em Pesquisas sobre Transparência Governamental: Abordagens e Perspetivas. *RASI Revista de Administração, Sociedade e Inovação*, 4(2), 204-224. Disponível em <https://www.rasi.vr.uff.br/index.php/rasi/article/view/221/66>
- Lei Constitucional n.º 1/2005. D.R. I *Série-A*. 155 (12-08-2005) 4642-4686.
- Lei n.º 8/90. D.R. I *Série*. 43 (20-02-1990) 685-687.
- Lei n.º 98/97. D.R. I *Série-A*. 196 (26-08-1997) 4401-4424.
- Lei n.º 151/2015. D.R. I *Série*. 178 (11-09-2015) 7566-7584.
- Lopes, F. C., & Freire, G. M. C. A. (2010). Governo Eletrónico e Accountability: Avaliação da Publicização das Contas Públicas dos Estados Brasileiros. *Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI*. 7271-7282. Disponível em <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3751.pdf>
- Marques, M. C. C., & Almeida, J. J. M. (2004). Auditoria no Sector Público: um Instrumento para a Melhoria da Gestão Pública. *Revista Contabilidade & Finanças* 15(35), 84-95. Disponível em <https://www.scielo.br/pdf/rcf/v15n35/v15n35a07.pdf>

- Martins, G. d'O. (2013a). Meeting of the Contact Committee 2013, New Economic Governance—the role and tasks for SAIs—The SAIs in the context of the new economic governance of the EU, *Revista do Tribunal de Contas*, (59-60), 111-125.
- Martins, G. d'O. (2013b). A posição dos Tribunais de Contas no Sistema Europeu de Controlo das Finanças Públicas, *Revista do Tribunal de Contas*, (59-60), 21-43.
- Martins, G. d'O. (2016). Dez anos de Presidência no Tribunal de Contas 2005-2015, *Revista do Tribunal de Contas*, (65-66), 121-167.
- Mckenna, D. (2017). What makes public governance good?. Disponível em <https://medium.com/local-democracy/12-principles-of-good-public-governance-beta-8479cd48b6c6>
- Morais, L. S., & Teixeira M. G. C. (2016). Interfaces da Accountability na Administração Pública brasileira: análise de uma experiência da auditoria geral do Estado do Rio de Janeiro, *READ. Revista Eletrônica de Administração (Porto Alegre)*, 22(1), 77-105. Disponível em https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-23112016000100077
- Osborne, S. P. (2006). The New Public Governance?. *Public Management Review*, 8(3), 377-387. DOI: 10.1080/14719030600853022
- Parada, A. C. (2019). *A Fiabilidade do Relato Financeiro dos Maiores Municípios Portugueses (2013 a 2016)*. (Dissertação de Mestrado, Instituto Politécnico de Lisboa, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, Portugal). Disponível em <https://repositorio.ipl.pt/handle/10400.21/12909>
- Parada, A. C., Santos, P. G., & Martinho, C. (2021). A Importância da Auditoria Financeira na Fiabilidade do Relato Financeiro dos Maiores Municípios Portugueses. In 1ST International Conference in Accounting and Finance Innovation, Aveiro, Portugal, 271-281. Disponível em https://www.researchgate.net/publication/349443623_A_Importancia_da_Auditoria_Financeira_na_Fiabilidade_do_Relato_Financeiro_dos_Maiores_Municípios_Portugueses
- Reis, A. O., Ferreira, M. A. M., & Ferreira, M. A. S. (2015). Análise dos Fatores Determinantes da Transparência Orçamentária Pública em Nível Nacional. In XV Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, São Paulo, Brasil. Disponível em <https://congressosp.fipecafi.org/anais/artigos152015/74.pdf>
- Runya, X., Qigui, Q., & Wei, S. (2015). The Third Wave of Public Administration: The New Public Governance. *Canadian Social Science*, 11(7), 11-21. Disponível em <http://flr-journal.org/index.php/css/article/view/7354>
- Silva, S. M. O., & Inácio, H. (2015). O papel das Instituições Superiores de Controlo na Auditoria Pública. In congresso dos TOC, Lisboa, Portugal. Disponível em: <https://www.occ.pt/news/trabalhoscong/47.pdf>
- Silva, R. C. F., Seibert, R. M., Wbatuba, B. B. R., & Macagnan, C. B. (2015). As Boas Práticas de Governança: Um estudo sobre a Transparência e Prestação de Contas nas OSCIPs do RS. *Revista de Gestão Social e Ambiental-RGSA* 9(3), 24-44. Disponível em https://www.researchgate.net/profile/Rosane-Seibert/publication/296847242_AS_BOAS_PRATICAS_DE_GOVERNANCA_UM_ESTUDO SOBRE A TRANSPARENCIA E PRESTACAO DE CONTAS NAS OSCIPs DO RS/links/56dd7c1c08ae628f2d248eae/AS-BOAS-PRATICAS-DE-GOVERNANCA-UM-ESTUDO-SOBRE-A-TRANSPARENCIA-E-PRESTACAO-DE-CONTAS-NAS-OSCIPs-DO-RS.pdf

- Sousa, A. J. (1998). Os Tribunais de Contas e o Sistema de Controlo Interno: o Sistema Nacional de Controlo Financeiro em Portugal, *Revista do Tribunal de Contas da União*, (75), 13-26. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/1038>
- Tavares, J. F. F. (2014). *Estudos de Administração e Finanças Públicas*, (2.ª edição). Coimbra: Edições Almedina, S.A.
- Tavares, J. (2021). Onde há dinheiro, valores e património públicos existem riscos, *Contabilista*, (255), 6-15. Disponível em <https://pt.calameo.com/read/000324981b0aa2a168dbf>
- Treasury, HM. (2020). Whole of Government Accounts: year ended 31 March 2019. Disponível em https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/902427/WGA_2018-19_Final_signed_21-07-20_for_APS.pdf
- Tribunal de Contas. (1999). Manual de Auditoria e Procedimentos, I. Disponível em https://www.TContas.pt/pt-pt/NormasOrientacoes/ManuaisTC/Documents/Manual_vol1.pdf
- Tribunal de Contas. (2011). Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2010. Disponível em <https://www.TContas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202010/pcge2010.pdf>
- Tribunal de Contas. (2012). Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2011. Disponível em <https://www.TContas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202011/pcge2011.pdf>
- Tribunal de Contas. (2013). Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2012. Disponível em <https://www.TContas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202012/pcge2012.pdf>
- Tribunal de Contas. (2014a). O Contributo do Tribunal de Contas Português para a Melhoria da Governança Pública, *Revista do Tribunal de Contas*, (61-62), 101-109.
- Tribunal de Contas. (2014b). Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2013. Disponível em <https://www.TContas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202013/pcge2013.pdf>
- Tribunal de Contas. (2015). Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2014. Disponível em <https://www.TContas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202014/pcge2014.pdf>
- Tribunal de Contas. (2016a). Manual de Auditoria – Princípios Fundamentais. Disponível em https://www.TContas.pt/pt-pt/NormasOrientacoes/ManuaisTC/Documents/mapf_20161107.pdf
- Tribunal de Contas. (2016b). Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2015. Disponível em <https://www.TContas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202015/pcge2015.pdf>
- Tribunal de Contas. (2017). Parecer sobre a Conta Geral do Estado Ano económico de 2016. Disponível em <https://www.TContas.pt/pt->

[pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202016/pcge2016.pdf](https://www.TContas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202016/pcge2016.pdf)

Tribunal de Contas. (2018). Parecer sobre a Conta Geral do Estado 2017. Disponível em <https://www.TContas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202017/pcge2017.pdf>

Tribunal de Contas. (2019). Parecer sobre a Conta Geral do Estado 2018. Disponível em <https://www.TContas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202018/pcge2018.pdf>

Tribunal de Contas. (2020). Parecer sobre a Conta Geral do Estado 2019. Disponível em <https://www.TContas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202019/pcge2019.pdf>

APÊNDICE A – Recomendações da AC referentes à área “Execução Orçamental” – “Despesa”

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Devem ser envidados esforços para garantir a integralidade da despesa registada na CGE, abrangendo a execução orçamental definitiva de todos os serviços e fundos autónomos.	Devem ser envidados esforços para garantir a integralidade da despesa registada na CGE, abrangendo a execução orçamental definitiva de todos os serviços e fundos.	Devem ser envidados esforços para garantir a integralidade da despesa registada na CGE, abrangendo a execução orçamental definitiva de todas as entidades que constituem o universo da AC.	Devem ser envidados esforços para garantir a integralidade da despesa registada na CGE, abrangendo a execução orçamental definitiva de todas as entidades que constituem o universo da AC.	Devem ser envidados esforços para garantir a integralidade da despesa registada na CGE, abrangendo a execução orçamental definitiva de todas as entidades que constituem o universo da AC e assegurado o cumprimento dos princípios e regras orçamentais.	Devem ser envidados esforços para garantir a integralidade da despesa registada na CGE, abrangendo a execução orçamental definitiva de todas as entidades que constituem o universo da AC e assegurado o cumprimento dos princípios e regras orçamentais.	O Governo, através da DGO, deve garantir a integralidade da despesa registada na CGE, abrangendo a execução orçamental definitiva de todas as entidades que constituem o universo da AC e assegurar o cumprimento dos princípios e regras orçamentais.
Maior rigor na assunção e na previsão dos encargos a pagar anualmente, a fim de que as dotações orçamentais permitam o pagamento da totalidade dos encargos vencidos, considerando que, para além das consequências financeiras para o Estado (juros de mora), o atraso nos pagamentos envolve custos, nomeadamente dificuldades de gestão financeira para os fornecedores do Estado, em particular os de menor dimensão empresarial.	Maior rigor na assunção e na previsão dos encargos a pagar anualmente, a fim de que as dotações orçamentais permitam o pagamento da totalidade dos encargos vencidos.	Maior rigor na assunção e na previsão dos encargos a pagar anualmente, a fim de que as dotações orçamentais permitam o pagamento da totalidade dos encargos vencidos.	Maior rigor na assunção e na previsão dos encargos a pagar anualmente, a fim de que as dotações orçamentais permitam o pagamento da totalidade dos encargos vencidos.	Maior rigor na assunção e na previsão dos encargos a pagar anualmente, a fim de que as dotações orçamentais permitam o pagamento da totalidade dos encargos vencidos.	Maior rigor na assunção e na previsão dos encargos a pagar anualmente, a fim de que as dotações orçamentais permitam o pagamento da totalidade dos encargos vencidos.	Que o Governo assegure um maior rigor na assunção e na previsão dos encargos a pagar anualmente, a fim de que as dotações orçamentais permitam o pagamento da totalidade dos encargos vencidos.
Uma vez que o Programa Pagar a Tempo e Horas não prevê exceções na divulgação do prazo médio de pagamento praticado por entidades públicas, essa divulgação deve abranger todos os organismos.	A divulgação do prazo médio de pagamento deve abranger todos os organismos.	A divulgação do prazo médio de pagamento deve abranger todos os organismos.	A inclusão de todas as entidades com prazo médio de pagamento superior a 60 dias nas listagens divulgadas.			

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Para limitar a ocorrência de despesas com transferências injustificadas, o Tribunal reitera a recomendação sobre o estrito cumprimento das disposições sobre o pedido de libertação de créditos que constam dos decretos-lei de execução orçamental, em particular, nos casos de requisição de verbas orçamentais para integração nas dotações do ano seguinte ou a transitar como saldo de gerência, dados os seus efeitos na transparência das contas públicas (pela sobrevalorização da despesa orçamental anual) e no défice, com consequências na tesouraria do Estado.	O estrito cumprimento das disposições sobre o pedido de libertação de créditos que constam dos decretos-lei de execução orçamental, em particular, nos casos de requisição de verbas orçamentais para integração nas dotações do ano seguinte ou a transitar como saldo de gerência, dado os seus efeitos na transparência das contas públicas (pela sobrevalorização da despesa orçamental anual), no défice da CGE de cada ano e na tesouraria do Estado.	O estrito cumprimento das disposições sobre o pedido de libertação de créditos que constam dos decretos-lei de execução orçamental, em particular, nos casos de requisição de verbas orçamentais para integração nas dotações do ano seguinte ou a transitar como saldo de gerência, dados os seus efeitos na transparência das contas públicas, no défice da CGE de cada ano e na tesouraria do Estado.	O estrito cumprimento das disposições sobre o pedido de libertação de créditos que constam do decreto-lei de execução orçamental, em particular nos casos de requisição de verbas orçamentais para integração nas dotações do ano seguinte ou a transitar como saldo de gerência, dados os seus efeitos na transparência das contas públicas, no défice da CGE de cada ano e na tesouraria do Estado.	O estrito cumprimento das disposições sobre o pedido de libertação de créditos que constam do decreto-lei de execução orçamental, em particular nos casos de requisição de verbas orçamentais para integração nas dotações do ano seguinte ou a transitar como saldo de gerência, dados os seus efeitos na transparência das contas públicas, no défice da CGE de cada ano e na tesouraria do Estado.	O estrito cumprimento das disposições sobre o pedido de libertação de créditos que constam do decreto-lei de execução orçamental, em particular nos casos de requisição de verbas orçamentais para integração nas dotações do ano seguinte ou a transitar como saldo de gerência, dados os seus efeitos na transparência das contas públicas, no défice da CGE de cada ano e na tesouraria do Estado.	O Governo, através da DGO, deve garantir o estrito cumprimento das disposições sobre o pedido de libertação de créditos que constam do decreto-lei de execução orçamental, em particular nos casos de requisição de verbas orçamentais para integração nas dotações do ano seguinte ou a transitar como saldo de gerência, dados os seus efeitos na transparência das contas públicas, no défice da CGE de cada ano e na tesouraria do Estado.
O Ministério das Finanças deve dar especial atenção à transferência dos saldos das dotações orçamentais para as contas de operações específicas do Tesouro, que deve ser reduzida ao mínimo indispensável e desde que devidamente justificada por situações excepcionais.	O Ministério das Finanças deve dar especial atenção à transferência dos saldos das dotações orçamentais para as contas de operações específicas do Tesouro, que deve ser reduzido ao mínimo indispensável e desde que devidamente justificado por situações excepcionais.	O Ministério das Finanças deve dar especial atenção à transferência dos saldos das dotações orçamentais para as contas de operações específicas do Tesouro, que deve ser reduzido ao mínimo indispensável e desde que devidamente justificado por situações excepcionais.	O Ministério das Finanças deve dar especial atenção à transferência dos saldos das dotações orçamentais para as contas de operações específicas do Tesouro, que deve ser reduzido ao mínimo indispensável e desde que devidamente justificado por situações excepcionais.	O Ministério das Finanças deve dar especial atenção à transferência dos saldos das dotações orçamentais para as contas de operações específicas do Tesouro, que deve ser reduzido ao mínimo indispensável e desde que devidamente justificado por situações excepcionais.		

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Deve ser dado cumprimento ao princípio da especificação, utilizando as classificações económicas de carácter residual apenas quando não exista outra classificação adequada à natureza das despesas.	O cumprimento do princípio da especificação, utilizando as classificações económicas de carácter residual apenas quando não exista outra classificação adequada à natureza das despesas.	O cumprimento do princípio da especificação, designadamente, utilizando as classificações económicas de carácter residual apenas quando não exista outra classificação adequada à natureza das despesas.	O cumprimento do princípio da especificação, com a utilização da classificação económica apropriada, e o recurso às classificações de carácter residual apenas quando não exista outra classificação adequada à natureza das despesas.	O cumprimento do princípio da especificação, com a utilização da classificação económica apropriada, e o recurso às classificações de carácter residual apenas quando não exista outra classificação adequada à natureza das despesas.	O cumprimento do princípio da especificação, com a utilização da classificação económica apropriada, e o recurso às classificações de carácter residual apenas quando não exista outra classificação adequada à natureza das despesas.	Que o Governo garanta o cumprimento rigoroso do princípio da especificação, com a utilização da classificação económica apropriada na contabilização das despesas e dos fluxos associados à dívida pública e ao património financeiro, e o recurso às classificações de carácter residual apenas quando não exista outra classificação adequada à natureza das despesas.
Classificadores de despesa devem ser adequados às necessidades de informação do Estado, sendo inútil a repetição de informação na designação das medidas. Recomenda-se a atualização da classificação funcional da despesa.	A atualização da classificação funcional da despesa.	A atualização da classificação funcional da despesa.	A atualização da classificação funcional da despesa.			
Com vista a salvaguardar a consistência da informação orçamental, deverá ser restringido ao mínimo indispensável a alteração do universo dos serviços abrangidos e dos critérios contabilísticos. Sempre que ocorram tais alterações, do relatório da CGE deve constar a informação detalhada sobre os seus efeitos, de modo assegurar a comparabilidade ao longo dos anos.	Deverá ser restringido ao mínimo indispensável a alteração do universo dos serviços abrangidos e dos critérios contabilísticos. Sempre que ocorram tais alterações, o relatório da CGE deve conter informação detalhada sobre os seus efeitos, de modo assegurar a comparabilidade ao longo dos anos.	Deverá ser restringido ao mínimo indispensável a alteração do universo dos serviços abrangidos e dos critérios contabilísticos. Sempre que ocorram tais alterações, o relatório da CGE deve conter informação detalhada sobre os seus efeitos, de modo assegurar a comparabilidade ao longo dos anos.				

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
	A simplificação da legislação, no sentido de atribuir, para cada serviço ou grupo de serviços, uma única obrigação de reporte de atrasos nos pagamentos que inclua as necessidades de informação de todas as entidades coordenadoras.					
		A correção dos erros detetados no repositório de dados que é disponibilizado para consulta aos diferentes utilizadores.				
			Deve ser respeitada a natureza vinculativa dos valores fixados no Quadro Plurianual de Programação Orçamental (QPPO) nas suas diferentes dimensões (programas, agrupamentos de programas e conjunto de todos os programas).	Enquanto a nova LEO não produzir todos os seus efeitos, deve ser respeitada a natureza vinculativa dos valores fixados no QPPO nas suas diferentes dimensões (programas, agrupamentos de programas e conjunto de todos os programas).	Deve ser respeitada a natureza vinculativa dos valores fixados no QPPO nas suas diferentes dimensões (programas, agrupamentos de programas e conjunto de todos os programas).	Deve ser respeitada a natureza vinculativa dos valores fixados no QPPO nas suas diferentes dimensões (programas, agrupamentos de programas e conjunto de todos os programas).
			O necessário ajustamento, quer da nomenclatura dos programas orçamentais, quer do regime do QPPO.			
			Sejam desenvolvidos procedimentos para assegurar a fiabilidade da informação sobre a despesa por pagar, designadamente, criando condições para que seja reportada conjuntamente com a execução orçamental e/ou patrimonial dos serviços, em ligação com os respetivos sistemas informáticos.	Sejam desenvolvidos procedimentos para assegurar a fiabilidade da informação sobre a despesa por pagar, designadamente, criando condições para que seja reportada conjuntamente com a execução orçamental e/ou patrimonial dos serviços, em ligação com os respetivos sistemas informáticos.	Sejam desenvolvidos procedimentos para assegurar a fiabilidade da informação sobre a despesa por pagar, designadamente, criando condições para que seja reportada conjuntamente com a execução orçamental e/ou patrimonial dos serviços, em ligação com os respetivos sistemas informáticos.	

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
			A divulgação, para cada ano, dos objetivos fixados para o prazo médio de pagamento e a correspondente avaliação	A divulgação, para cada ano, da fixação dos objetivos para o prazo médio de pagamento e a correspondente avaliação.	A fixação e a divulgação, para cada ano, dos objetivos para o prazo médio de pagamento de cada entidade e a correspondente avaliação.	
				O desenvolvimento de indicadores relevantes que permitam a fixação clara de objetivos no OE e o reporte da sua monitorização e avaliação na CGE.	Que o Governo, nos programas orçamentais, fixe objetivos claros e indicadores relevantes que permitam o seu reporte, monitorização e avaliação na CGE.	Que o Governo, nos programas orçamentais, fixe objetivos claros e indicadores relevantes que permitam o seu reporte, monitorização e avaliação na CGE.
				Melhorar a coerência da inscrição orçamental da despesa e a análise da informação que interessa relear nos mapas e quadros da CGE, melhorando a sua consistência e comparabilidade	Melhorar a coerência da inscrição orçamental da despesa e a análise da informação que interessa relear nos mapas e quadros da CGE, melhorando a sua consistência e comparabilidade	Que o Governo, através da DGO, melhore a coerência da informação a relear nos mapas e quadros da CGE, melhorando a sua consistência e comparabilidade
					Um maior acompanhamento das entidades que entraram recentemente no perímetro orçamental, bem como das operações atípicas de montante significativo, de forma a diminuir a ocorrência de erros materialmente relevantes na classificação da despesa.	

APÊNDICE B – Recomendações da AC referentes à área “Execução Orçamental” – “Receita”

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
<p>O Tribunal volta a recomendar ao Governo que providencie a concretização dos projetos que permitirão a interligação dos sistemas próprios da Direção-Geral dos Impostos e da Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo ao Sistema de Gestão de Receitas, dado que esta interligação tem constituído a principal limitação ao cumprimento do regime legal de contabilização das receitas do Estado, em vigor desde 1 de janeiro de 2001.</p>	<p>Que o Governo providencie as condições necessárias para a interligação dos sistemas próprios da Autoridade Tributária e Aduaneira e das demais entidades administradoras de receitas do Estado ao Sistema de Gestão de Receitas, ultrapassando a principal limitação existente ao cumprimento do regime legal de contabilização dessas receitas, em vigor desde 1 de janeiro de 2001.</p>	<p>Que o Governo providencie as condições necessárias para a interligação dos sistemas próprios da Autoridade Tributária e Aduaneira e das demais entidades administradoras de receitas do Estado ao Sistema de Gestão de Receitas, ultrapassando a principal limitação existente ao cumprimento do regime legal de contabilização dessas receitas, em vigor desde 1 de janeiro de 2001.</p>	<p>Que o Governo determine à Autoridade Tributária e Aduaneira e demais entidades administradoras de receitas do Estado a elaboração e execução de um plano calendarizado para implementar as condições necessárias à interligação dos respetivos sistemas próprios ao Sistema de Gestão de Receitas, a qual tem sido sucessivamente protelada, não obstante a sua exigência legal desde 1 de janeiro de 2001.</p>	<p>Que o Governo determine à Autoridade Tributária e Aduaneira e demais entidades administradoras de receitas do Estado a elaboração e execução de um plano calendarizado para implementar as condições necessárias à interligação dos respetivos sistemas próprios ao Sistema de Gestão de Receitas, a qual tem sido sucessivamente protelada, não obstante a sua exigência legal desde 1 de janeiro de 2001.</p>	<p>Que o Governo determine à Autoridade Tributária e Aduaneira e demais entidades administradoras de receitas do Estado a elaboração e execução de um plano calendarizado para implementar as condições necessárias à interligação dos respetivos sistemas próprios ao Sistema de Gestão de Receitas, a qual tem sido sucessivamente protelada, não obstante a sua exigência legal desde 1 de janeiro de 2001.</p>	
<p>Reitera-se a recomendação no sentido de que a participação variável dos municípios no IRS volte a ser objeto de previsão e execução na esfera do OE, através da contabilização da parte do IRS que lhe dá origem, como receita orçamental, e da sua transferência para os municípios, como despesa orçamental.</p>	<p>Que o Governo determine à Autoridade Tributária e Aduaneira que assumam a sua responsabilidade pela contabilização de todas as receitas que administra incluindo no que se refere à parte da receita de IRS afeta aos municípios e à parte da receita de IVA afeta à SS.</p>					

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
O Tribunal recomenda o aperfeiçoamento do sistema de contabilização orçamental dos SFA da AC, designadamente através da substituição do registo de valores acumulados mensais pelo de operações com data-valor e data de registo.	Que o Governo, através da DGO, aperfeiçoe o sistema de contabilização orçamental dos serviços e fundos autónomos da AC, assegurando que as operações são registadas com data-valor e data de registo.			Que o Governo determine à DGO que crie as condições necessárias para as entidades administradoras de receitas do Estado poderem registar no Sistema de Gestão de Receitas a totalidade das receitas que administram, incluindo as receitas extraorçamentais.	Que o Governo determine à DGO que crie as condições necessárias para as entidades administradoras de receitas do Estado poderem registar no Sistema de Gestão de Receitas a totalidade das receitas que administram, incluindo as receitas extraorçamentais (cujos saldos devem ficar relevados e transitar para o exercício seguinte).	Que o Governo determine à DGO que crie as condições necessárias para as entidades administradoras de receitas do Estado poderem registar no Sistema de Gestão de Receitas a totalidade das receitas que administram, incluindo as receitas extraorçamentais (cujos saldos devem ficar relevados e transitar para o exercício seguinte).
O Tribunal recomenda a implementação de um sistema de informação sobre o combate à fraude e à evasão fiscais que suporte o Relatório sobre a respetiva evolução e permita a correta discriminação das receitas provenientes desse combate, em conformidade com a estrutura do Mapa I da CGE.		Que o Governo, através da Autoridade Tributária e Aduaneira, implemente um sistema de informação sobre a atividade da inspeção tributária e aduaneira que identifique e discrimine a receita decorrente da ação inspetiva e os resultados sobre o combate à fraude e à evasão fiscais assegurando ser possível auditar, a todo o tempo, essa receita e a informação, legalmente exigida, sobre esse combate.	Que o Governo, através da Autoridade Tributária e Aduaneira, implemente um sistema de informação sobre a atividade da inspeção tributária e aduaneira que identifique e discrimine a receita decorrente da ação inspetiva e os resultados sobre o combate à fraude e à evasão fiscais assegurando ser possível auditar, a todo o tempo, essa receita e a informação, legalmente exigida, sobre esse combate.	Que o Governo, através da Autoridade Tributária e Aduaneira, aperfeiçoe o sistema de informação sobre a atividade da inspeção tributária e aduaneira, como necessário, para identificar, discriminar e ser possível auditar, a todo o tempo, a receita decorrente da ação inspetiva e a informação legalmente exigida sobre os resultados do combate à fraude e à evasão fiscais e aduaneiras.	Que o Governo passe a reportar a receita fiscal decorrente do combate à fraude e à evasão cuja informação é legalmente exigida e passou a ser prestada pela Autoridade Tributária e Aduaneira ao Tribunal.	Que o Governo, através da Autoridade Tributária e Aduaneira, passe a reportar na CGE os ciclos da dívida fiscal (impostos liquidados por cobrar ou anular) em cobrança coerciva (por incumprimento do prazo de cobrança voluntária) ou resultante da ação inspetiva e, em particular, do combate à fraude e à evasão, bem como a reconciliação da receita fiscal gerada por cada um desses ciclos.

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
	Que o Governo, através da DGO, proceda, para cada exercício orçamental, à identificação formal de todas as entidades administradoras de receitas do Estado (SI que asseguram ou coordenam a liquidação de uma ou mais receitas e zelam pela sua cobrança), especificando as receitas administradas sob a responsabilidade direta de cada uma dessas entidades.	Que o Governo, através da DGO, proceda, para cada exercício orçamental, à identificação formal de todas as entidades administradoras de receitas do Estado (SI que asseguram ou coordenam a liquidação de uma ou mais receitas e zelam pela sua cobrança), especificando as receitas administradas sob a responsabilidade direta de cada uma dessas entidades.	Que o Governo, através da DGO, identifique formal e previamente a cada exercício orçamental, todas as entidades administradoras de receitas do Estado (SI que asseguram ou coordenam a liquidação de uma ou mais receitas e zelam pela sua cobrança), especificando as receitas administradas sob a responsabilidade direta de cada uma dessas entidades.	Que o Governo, através da DGO, identifique formal e previamente a cada exercício orçamental, todas as entidades administradoras de receitas do Estado (SI que asseguram ou coordenam a liquidação de uma ou mais receitas e zelam pela sua cobrança), especificando as receitas administradas sob a responsabilidade direta de cada uma dessas entidades.	Que o Governo, através da DGO, identifique formal e previamente a cada exercício orçamental, todas as entidades administradoras de receitas do Estado (SI que asseguram ou coordenam a liquidação de uma ou mais receitas e zelam pela sua cobrança), especificando as receitas administradas sob a responsabilidade direta de cada uma dessas entidades.	Que o Governo, através da DGO, identifique formal e previamente a cada exercício orçamental, todas as entidades administradoras de receitas do Estado (SI que asseguram ou coordenam a liquidação de uma ou mais receitas e zelam pela sua cobrança), especificando as receitas administradas sob a responsabilidade direta de cada uma dessas entidades.
	Que o Governo determine à Autoridade Tributária e Aduaneira que identifique, no seu plano de gestão de riscos, os riscos inerentes à prática dos atos de penhora e venda de bens e tome as iniciativas pertinentes à respetiva prevenção.					
	Que o Governo, através da Autoridade Tributária e Aduaneira, adote medidas tendentes a melhorar a eficácia das inspeções aos grandes contribuintes (o acréscimo de receita fiscal obtido é inferior a 1% da cobrança voluntária) e aperfeiçoe o sistema de informação com vista a apresentar, com transparência, a receita obtida após as decisões finais sobre os processos em contencioso.					

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
		Que o Governo determine à Autoridade Tributária e Aduaneira que assumam a sua integral responsabilidade pela contabilização de todas as receitas que lhe compete administrar entre as quais avultam os impostos e se incluem as contribuições de serviço rodoviário e do audiovisual.	Que o Governo reforce formalmente a vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira à responsabilidade integral pela contabilização de todas as receitas (inclusive extraorçamentais) que lhe compete administrar entre as quais avultam os impostos com as contribuições de serviço rodoviário, para o audiovisual e sobre os setores bancário e energético.	Que o Governo reforce formalmente a vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira à responsabilidade integral pela contabilização de todas as receitas (inclusive extraorçamentais) que lhe compete administrar entre as quais avultam os impostos com as contribuições de serviço rodoviário e para o audiovisual.	Que o Governo reforce formalmente a vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira à responsabilidade integral pela contabilização de todas as receitas (inclusive extraorçamentais) que lhe compete administrar entre as quais as contribuições para o audiovisual e sobre os sacos de plástico leves.	
		Que o Governo, através da DGO, justifique todas as alterações na composição do universo dos serviços da AC (incluindo EPR) que ocorram após a divulgação pelo Instituto Nacional de Estatística da lista das entidades que integram o setor institucional das Administrações Públicas.	Que o Governo, através da DGO, tome as medidas necessárias para que sejam incluídas no Orçamento e na Conta todas as entidades previstas na LEO, justificando todas as alterações ocorridas na composição do universo dos serviços e fundos da AC (incluindo EPR) após a divulgação, pelo Instituto Nacional de Estatística, da lista das entidades que integram o setor institucional das Administrações Públicas.	Que o Governo, através da DGO, tome as medidas necessárias para que sejam incluídas no Orçamento e na Conta todas as entidades previstas na LEO, justificando todas as alterações ocorridas na composição do universo dos serviços e fundos da AC (incluindo EPR) constantes da lista divulgada pelo Instituto Nacional de Estatística, designadamente no que se refere às entidades que integram o setor institucional das AP's.	Que o Governo, através da DGO, tome as medidas necessárias para que sejam incluídas no OE e na CGE, e devidamente classificadas, todas as entidades previstas na LEO, justificando todas as alterações ocorridas na composição dos serviços e fundos da AC (incluindo EPR) constantes da lista divulgada pelo Instituto Nacional de Estatística, designadamente no que se refere às entidades que integram o setor institucional das AP's.	Que o Governo, através da DGO, tome as medidas necessárias para que sejam incluídas no Orçamento e na Conta, e devidamente classificadas, todas as entidades previstas na LEO, justificando todas as alterações ocorridas na composição do universo dos serviços e fundos da AC constantes da lista divulgada pelo Instituto Nacional de Estatística.
			Que o Governo promova a revisão do conceito legal de receita própria subordinando-o exclusivamente aos rendimentos resultantes da atividade específica e do património dos organismos sujeitos ao RAPE.			

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
			Que o Governo, através da DGO, tome as medidas necessárias para assegurar a inclusão, nos saldos da contabilidade orçamental, das aplicações financeiras dos organismos da AC passíveis de mobilização quase imediata.	Que o Governo, através da DGO tome as medidas necessárias para assegurar a inclusão nos saldos da contabilidade orçamental, das aplicações financeiras dos organismos da AC passíveis de mobilização quase imediata.		
				Que o Governo, através da DGO, emita e divulgue instruções para que as operações extraorçamentais dos organismos da AC sejam integralmente reportadas.	Que o Governo, através da DGO, emita e divulgue instruções para que as operações extraorçamentais dos organismos da AC sejam integralmente reportadas.	Que o Governo, através da DGO, assegure que todas as receitas, inclusive as extraorçamentais, sejam contabilizadas pelas respetivas entidades administradoras.
				Que o Governo, através da DGO, elimine os constrangimentos técnicos dos sistemas de informação que obstam à adequada relevação das operações extraorçamentais e que geram inconsistência entre a informação dos sistemas contabilísticos locais dos organismos da AC e a informação que suporta a CGE.	Que o Governo, através da DGO, elimine os constrangimentos técnicos dos sistemas de informação que obstam à adequada relevação das operações extraorçamentais e que geram inconsistência entre a informação dos sistemas contabilísticos locais dos organismos da AC e a informação que suporta a CGE.	Que o Governo, através da DGO, elimine os constrangimentos que obstam à adequada relevação das operações extraorçamentais e que geram inconsistência entre a informação dos sistemas contabilísticos locais dos organismos da AC e a informação que suporta a CGE.

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
				Que a DGO confirme se os organismos da AC com autonomia financeira dispõem efetivamente de receita própria (o produto das transações provenientes do exercício da atividade mercantil em regime de concorrência, bem como os montantes que correspondam à contraprestação do serviço prestado) para cobertura das respetivas despesas, nos termos legais (sem prejuízo das situações excecionais legalmente previstas).	Que a DGO, confirme se os organismos da AC com autonomia financeira dispõem efetivamente de receita própria (o produto das transações provenientes do exercício da atividade mercantil em regime de concorrência, bem como os montantes que correspondam à contraprestação do serviço prestado) para cobertura das respetivas despesas, nos termos legais (sem prejuízo das situações excecionais legalmente previstas).	Que a DGO, verifique se os organismos da AC com autonomia financeira apenas registam como receita própria as transações provenientes do exercício da atividade mercantil em regime de concorrência, bem como os montantes que correspondam à contraprestação do serviço prestado, e se aquela cumpre os requisitos legais para a manutenção do regime de autonomia administrativa e financeira, devendo, em caso negativo, ser revogado esse regime.
				Que o Governo determine à Autoridade Tributária e Aduaneira que discrimine os custos associados ao cumprimento das obrigações tributárias independentes sobre os sujeitos passivos e realize uma análise comparativa desses custos com os de outros estados-membros da UE, França, Reino Unido) concluindo sobre a sua necessidade, adequação e proporcionalidade.	Que o Governo determine à Autoridade Tributária e Aduaneira que discrimine os custos associados ao cumprimento das obrigações tributárias independentes sobre os sujeitos passivos e realize uma análise comparativa desses custos com os de outros estados-membros da UE (v.g. Espanha, França, Reino Unido) concluindo sobre a sua adequação, necessidade e proporcionalidade.	
					Que o Governo, através da DGO, tome as medidas necessárias para os organismos da AC não serem indevidamente consideradas no OE e na correspondente CGE como EPR.	Que o Governo, através da DGO, tome as medidas necessárias para que organismos da AC não sejam indevidamente consideradas no OE e na correspondente CGE como EPR.

APÊNDICE C – Recomendações da AC referentes à área “Fiabilidade das demonstrações orçamentais”

2017	2018	2019
Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure, no âmbito da revisão do classificador económico, a adequada especificação das operações típicas das EPR, designadamente das que têm estrutura empresarial, prevendo a classificação adequada para o pagamento de impostos, taxas e dividendos e o recebimento de dotações de capital.	Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure, no âmbito da revisão do classificador económico, a adequada especificação das operações típicas das EPR, designadamente das que têm estrutura empresarial, prevendo a classificação adequada para o pagamento de impostos, taxas e dividendos e o recebimento de dotações de capital.	Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure, no âmbito da revisão do classificador económico, a adequada especificação das operações típicas das EPR, designadamente das que têm estrutura empresarial, prevendo a classificação adequada para o pagamento de impostos, taxas e dividendos e o recebimento de dotações de capital.
Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure, no âmbito da revisão do classificador económico, a adequada especificação das operações com o setor público empresarial.	Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure, no âmbito da revisão do classificador económico, a adequada especificação das operações com o setor público empresarial.	Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure, no âmbito da revisão do classificador económico, a adequada especificação das operações com o setor público empresarial.
Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure, no âmbito da revisão do classificador económico, a adequada especificação das receitas de juros obtidas com a emissão de Bilhetes do Tesouro.		
Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure, no âmbito da revisão do classificador económico, a adequada especificação dos fluxos associados às operações de ativos financeiros.	Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure, no âmbito da revisão do classificador económico, a adequada especificação dos fluxos associados às operações de ativos financeiros.	Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure, no âmbito da revisão do classificador económico, a adequada especificação dos fluxos associados às operações de ativos financeiros.
Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure, no âmbito da revisão do classificador económico, a adequada especificação da despesa com aquisições de imóveis, distinguindo-a de forma inequívoca da efetuada com vista à conservação e manutenção dos mesmos, ainda que a título de grandes reparações.		
Recomenda-se que o Ministro das Finanças assegure que todas as receitas e despesas, inclusive as extraorçamentais, sejam contabilizadas pelas respetivas entidades.	Recomenda-se que o Ministro das Finanças assegure que todas as receitas e despesas, inclusive as extraorçamentais, sejam contabilizadas pelas respetivas entidades.	Recomenda-se que o Ministro das Finanças assegure que todas as receitas e despesas, inclusive as extraorçamentais, sejam contabilizadas pelas respetivas entidades.
Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure a articulação da DGO com as entidades intervenientes na receção dos fundos europeus, por forma a evidenciar esses fluxos com rigor na CGE.	Recomenda-se à DGO que melhore a articulação com a IGCP e com as entidades de intermediação dos fundos europeus, para um correto apuramento dos fluxos financeiros rececionados da <i>União Europeia</i> .	Recomenda-se à DGO que melhore a articulação com a IGCP e com as entidades de intermediação dos fundos europeus, e que promova o aperfeiçoamento do modelo de apuramento das transferências diretamente recebidas da UE.
Recomenda-se ao Ministro das Finanças que a CGE passe a incluir, no domínio dos fundos europeus, informação detalhada sobre as operações extraorçamentais das entidades da AC sujeitas à disciplina orçamental.	Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure que a CGE, no domínio dos fundos europeus, inclua informação detalhada sobre as operações extraorçamentais.	Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure que a CGE, no domínio dos fundos europeus, inclua informação detalhada sobre as operações extraorçamentais das entidades da AC.
	Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure que na execução orçamental das contribuições nacionais para o orçamento da União Europeia seja observado o princípio orçamental da não compensação.	

APÊNDICE D – Recomendações da AC referentes à área “Fiabilidade dos elementos patrimoniais”

2017	2018	2019
Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure a elaboração, em versão de teste, da conta da ECE relativa a 2020, com vista a garantir os requisitos técnicos e institucionais necessários à efetiva e plena aplicação das disposições da LEO ao exercício de 2021.		
Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure a inclusão na CGE do <i>stock</i> da dívida consolidada do universo das entidades que a integram, bem como as receitas e despesas associadas ao seu serviço, em valores consolidados.	Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure a inclusão na CGE do <i>stock</i> da dívida dos serviços e fundos autónomos, da dívida consolidada do universo das entidades que a integram, bem como as receitas e despesas associadas ao serviço de dívida, em valores consolidados.	Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure a inclusão na CGE do <i>stock</i> da dívida dos serviços e fundos autónomos, da dívida consolidada do universo das entidades que a integram, bem como as receitas e despesas associadas ao serviço da dívida, em valores consolidados.
Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure a inclusão na CGE de informação integral sobre a carteira dos ativos financeiros do Estado.	Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure que a CGE inclua informação integral sobre a carteira dos ativos financeiros das entidades que integram o perímetro orçamental.	Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure que a CGE inclua informação integral sobre a carteira dos ativos financeiros das entidades que integram o perímetro orçamental.
Recomenda-se ao Ministro das Finanças que promova a identificação dos ativos da carteira do Estado sob gestão da Direção-Geral do Tesouro e Finanças, cuja manutenção não se justifique e tome as diligências necessárias para garantir uma gestão mais eficiente dessa carteira.	Recomenda-se ao Ministro das Finanças que, com vista a uma gestão mais eficiente da carteira do Estado, sob gestão da Direção-Geral do Tesouro e Finanças, promova a identificação dos ativos cuja manutenção não se justifique.	Recomenda-se ao Ministro das Finanças que, com vista a uma gestão mais eficiente da carteira do Estado, sob gestão da Direção-Geral do Tesouro e Finanças, promova a identificação de todos os ativos incluindo aqueles cuja manutenção não se justifique.
Recomenda-se ao Ministro das Finanças que promova a atualização do Programa de Gestão do Património Imobiliário e do Programa de Inventariação, como instrumentos de uma abordagem estratégica e integrada, com as ações necessárias à conclusão do inventário que assegure a elaboração dos balanços que devem acompanhar a CGE e a implementação da reforma em curso, designadamente quanto à ECE.	Recomenda-se ao Ministro das Finanças que promova a atualização do Programa de Gestão do Património Imobiliário e do Programa de Inventariação, como instrumentos de uma abordagem estratégica e integrada, com as ações necessárias à conclusão do inventário que assegure a elaboração dos balanços que devem acompanhar a CGE e a implementação da reforma em curso, designadamente quanto à ECE.	
Recomenda-se ao Ministro das Finanças que o sistema de informação sobre o património imobiliário do Estado e dos organismos da AC passe a refletir, para além dos dados do inventário geral, a totalidade das variações patrimoniais ocorridas em cada ano.	Recomenda-se ao Ministro das Finanças que o sistema de informação sobre o património imobiliário do Estado e dos organismos da AC passe a refletir os dados sobre o universo do inventário geral bem como a totalidade das variações patrimoniais ocorridas em cada ano.	Recomenda-se ao Ministro das Finanças que Promova a atualização do Programa de Gestão do Património Imobiliário e do Programa de Inventariação, como instrumentos de uma abordagem estratégica e integrada, com as ações necessárias à conclusão do inventário que assegure a elaboração dos balanços que devem acompanhar a CGE e a implementação da reforma em curso, designadamente quanto à ECE.
Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure que o Relatório da CGE contenha informação integral sobre o património imobiliário (abrangendo a totalidade das variações patrimoniais) e consistente com a execução orçamental relativa a operações imobiliárias registada pelos organismos da AC nessa Conta.	Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure que o Relatório da CGE contenha informação integral sobre o património imobiliário (abrangendo a totalidade das variações patrimoniais) e consistente com a execução orçamental relativa a operações imobiliárias registada pelos organismos da AC nessa Conta.	Recomenda-se ao Ministro das Finanças que O sistema de informação sobre o património imobiliário do Estado e dos organismos da AC passe a refletir os dados sobre o universo do inventário geral bem como a totalidade das variações patrimoniais ocorridas em cada ano.
Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure que a CGE contenha informação sobre a totalidade das garantias, incluindo as prestadas por serviços e fundos autónomos e EPR.		

APÊNDICE E – Recomendações da AC referentes à área “Informação e transparência da CGE”

2017	2018	2019
<p>Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure que a CGE passe a incluir informação sobre a composição da carteira da dívida em cobrança coerciva e a sua evolução no ano, incluindo elementos explicativos sobre as anulações e prescrições, bem como sobre a suspensão e a classificação de dívida como incobrável.</p>		
<p>Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure que o Relatório sobre o combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras passe a identificar os resultados provenientes exclusivamente desse combate, distinguindo-os de forma clara dos relativos às restantes atividades da Autoridade Tributária e Aduaneira, e inclua os indicadores previstos na Lei Geral Tributária, designadamente, o valor das liquidações adicionais realizadas e o das coletas recuperadas nos diversos impostos.</p>	<p>Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure que o Relatório sobre o combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras inclua os indicadores previstos na Lei Geral Tributária, designadamente, o valor das liquidações adicionais realizadas e o das coletas recuperadas nos diversos impostos, distinguindo os resultados provenientes exclusivamente desse combate, dos relativos às restantes atividades da Autoridade Tributária e Aduaneira.</p>	
<p>Recomenda-se ao Ministro das Finanças que, no âmbito da reforma da LEO, assegure a qualidade, consistência e relevância para os utilizadores dos mapas a incluir no Orçamento e na Conta.</p>		
<p>Recomenda-se ao Ministro das Finanças que promova a uniformização de critérios no reporte de informação relativa à dívida pública, de forma a tornar mais transparentes e consistentes os valores dos diversos mapas da CGE os quais, sempre que necessário, devem incluir notas explicativas de forma a possibilitar a sua correta interpretação.</p>	<p>Recomenda-se ao Ministro das Finanças que promova a uniformização de critérios no reporte de informação relativa à dívida pública, de forma a tornar mais transparentes e consistentes os valores dos diversos mapas da CGE os quais, sempre que necessário, devem incluir notas explicativas de forma a possibilitar a sua correta interpretação.</p>	<p>Recomenda-se ao Ministro das Finanças que promova a uniformização de critérios no reporte de informação relativa à dívida pública, de forma a tornar mais transparentes e consistentes os valores dos diversos mapas CGE os quais, sempre que necessário, devem incluir notas explicativas de forma a possibilitar a sua correta interpretação.</p>
<p>Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure a inclusão na CGE de informação sobre a dívida não financeira dos hospitais empresarializados do Serviço Nacional de Saúde, assim como a das restantes EPR da AC, de forma a prestar informação completa e consistente.</p>	<p>Recomenda-se ao CGE de informação sobre a dívida não financeira das EPR da AC (não pertencentes ao Serviço Nacional de Saúde) de forma a prestar informação completa e consistente.</p>	
<p>Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure que os dados utilizados no reporte da CGE o sobre a dívida não financeira se baseiem em conceitos rigorosos e em dados atualizados e harmonizados ao nível das diversas entidades a que os mesmos dizem respeito.</p>	<p>Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure que os dados utilizados no reporte da CGE sobre a dívida não financeira se baseiem em conceitos rigorosos e em dados atualizados e harmonizados ao nível das diversas entidades a que os mesmos dizem respeito.</p>	
		<p>Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure que o Relatório da CGE contenha informação integral sobre o património imobiliário (abrangendo a totalidade das variações patrimoniais) e consistente com a execução orçamental relativa a operações imobiliárias registada pelos organismos da AC nessa Conta.</p>

APÊNDICE F – Recomendações da AC referentes à área “Sistemas de gestão e controlo”

2017	2018	2019
Recomenda-se ao Ministro das Finanças a revisão das regras que permitam a transição de dotações para o ano económico seguinte de forma a não afetar a correção da despesa e da receita.	Recomenda-se ao Ministro das Finanças a revisão das regras que permitam a transição de dotações para o ano económico seguinte de forma a não afetar a correção da despesa e da receita.	
Recomenda-se ao Ministro das Finanças a atribuição de dotações adequadas, de modo a promover a responsabilização dos decisores e evitar pagamentos em atraso.	Recomenda-se ao Ministro das Finanças a atribuição e disponibilização de dotações adequadas, de modo a promover a responsabilização dos decisores e evitar pagamentos em atraso.	Recomenda-se ao Ministro das Finanças a atribuição e disponibilização de dotações adequadas, de modo a promover a responsabilização dos decisores e evitar pagamentos em atraso.
Recomenda-se ao Ministro das Finanças um maior acompanhamento das entidades no cumprimento dos princípios e regras orçamentais, em especial das EPR.		
Recomenda-se ao Governo especial atenção aos níveis de execução das operações financiadas e consequente pedido de reembolso à Comissão Europeia das despesas realizadas, de forma a evitar perdas de fundos europeus.	Recomenda-se ao Governo especial atenção aos trabalhos de validação da despesa executada, conducentes à sua certificação e pedido de reembolso à Comissão Europeia, de forma a evitar perdas de fundos europeus.	Recomenda-se ao Governo especial atenção aos trabalhos de validação da despesa executada, conducentes à sua certificação e pedido de reembolso à Comissão Europeia, tendo particularmente em conta o período coincidente com a execução dos fundos provenientes da UE de resposta à crise motivada pela pandemia COVID – 19.
Recomenda-se ao Ministro das Finanças que diligencie no sentido da fixação legal das sanções a aplicar às EP não Financeiras (não reclassificadas) e que, em face das situações identificadas como incumprimentos do princípio da unidade de tesouraria do Estado nas propostas de sanções apresentadas pela DGO, dê cumprimento ao quadro legal sancionatório, sob pena da ineficácia do sistema de controlo e das finalidades que este princípio visa atingir.		
Recomenda-se ao Ministro das Finanças que promova, no âmbito da revisão do regime de tesouraria do Estado, a implementação de um quadro normativo completo, coerente e estável, que reforce o cumprimento do princípio da unidade da tesouraria do Estado, evitando a dispersão de normas, e permitindo um eficaz acompanhamento e controlo, bem como a sua aplicação rigorosa, mormente as consequências pelo seu incumprimento.	Recomenda-se ao Ministro das Finanças que promova, no âmbito da revisão do regime de tesouraria do Estado, a implementação de um quadro normativo completo, coerente e estável, que reforce o cumprimento do princípio da unidade da tesouraria do Estado, evitando a dispersão de normas, e permitindo um eficaz acompanhamento e controlo, bem como a sua aplicação rigorosa, mormente as consequências pelo seu incumprimento.	Recomenda-se ao Ministro das Finanças que promova, no âmbito da revisão do regime de tesouraria do Estado, a implementação de um quadro normativo completo, coerente e estável, que reforce o cumprimento do princípio da unidade da tesouraria do Estado, evitando a dispersão de normas, e permitindo um eficaz acompanhamento e controlo, bem como a sua aplicação rigorosa, mormente as consequências pelo seu incumprimento.
Recomenda-se ao Ministro das Finanças que, e tendo em conta a reavaliação em curso, assegure a inventariação e classificação de todos os benefícios fiscais, a atualidade dos pressupostos que determinaram a sua criação e a sua eficácia, designadamente dos que operam por dedução à matéria coletável, e a implementação dos procedimentos de controlo da despesa fiscal com vista à sua relevação apropriada na CGE		
Que o Governo, através do Ministro das Finanças, assegure as condições necessárias para: <ul style="list-style-type: none"> – Certificar o universo de contratos de concessão incluindo as Parcerias Público Privadas. – Obter a informação necessária para avaliar a execução desses contratos. – Validar a informação reportada pelos parceiros públicos e privados. – Avaliar o cumprimento das finalidades essenciais das Parcerias Público Privadas. 		

APÊNDICE G – Recomendações da SS referentes à área “Fiabilidade das demonstrações orçamentais e financeiras”

2017	2018	2019
Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie pela nomeação dos membros do Conselho Consultivo do IGFSS.	Recomenda-se à Ministra do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de que a conta consolidada da segurança social seja acompanhada do parecer do Conselho Consultivo do IGFSS.	Recomenda-se à Ministra do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de que a conta consolidada da SS seja acompanhada do parecer do Conselho Consultivo do IGFSS.
Recomenda-se à AR e ao Ministro das Finanças que diligenciem pela clarificação das competências dos fiscais únicos dos Institutos Públicos, tendo em consideração eventuais conflitos decorrentes da sua dupla qualidade de fiscal único e de emitente da CLC	Recomenda-se à AR e ao Ministro das Finanças que diligenciem pela clarificação das competências dos fiscais únicos dos institutos públicos, tendo em consideração eventuais conflitos decorrentes da sua dupla qualidade de fiscal único e de emitente da CLC	
Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que promova a adoção dos procedimentos necessários a que a despesa orçamental não seja sobrevalorizada com pagamentos que efetivamente não se concretizaram.	Recomenda-se à Ministra do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que assegure a conclusão da nova interface que irá contemplar o novo plano de contabilização que impeça a sobrevalorização da despesa orçamental com pagamentos que efetivamente não se concretizaram.	Recomenda-se à Ministra do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de que sejam concluídos os procedimentos necessários para que a despesa orçamental não seja sobrevalorizada com pagamentos que efetivamente não se concretizaram.
Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que assegure a implementação dos procedimentos necessários ao tratamento adequado dos movimentos por reconciliar nas contas de disponibilidades.	Recomenda-se à Ministra do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de assegurar os procedimentos necessários à conclusão do tratamento dos movimentos por reconciliar com antiguidade significativa.	
Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que providencie no sentido de que nos trabalhos de encerramento de contas sejam disponibilizados elementos que permitam verificar os valores em dívida por contribuinte, com indicação da sua antiguidade e desagregados por dívida em cobrança voluntária ou coerciva.	Recomenda-se à Ministra do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que providencie no sentido de que nos trabalhos de encerramento de contas sejam disponibilizados elementos que permitam verificar os valores em dívida por contribuinte, com indicação da sua antiguidade e desagregados por dívida em cobrança voluntária ou coerciva.	Recomenda-se à Ministra do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que providencie no sentido de que nos trabalhos de encerramento de contas sejam disponibilizados elementos que permitam verificar os valores em dívida por contribuinte, com indicação da sua antiguidade e desagregados por dívida em cobrança voluntária ou coerciva.
Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de assegurar que seja produzida informação que permita o cumprimento dos princípios da não compensação e da prudência estabelecidos no POCISSSS, relativamente ao registo dos créditos prescritos e respetivas anulações e na constituição e reversão de provisões para cobrança duvidosa, ambos relacionados com dívida de natureza contributiva.	Recomenda-se à Ministra do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de assegurar que seja produzida informação que permita o cumprimento do princípio da prudência na constituição de provisões para cobrança duvidosa.	Recomenda-se à Ministra do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de assegurar que seja produzida informação que permita o cumprimento integral do princípio da prudência na constituição de provisões para cobrança duvidosa.
Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de assegurar que o princípio da especialização dos exercícios previsto no POCISSSS seja integralmente cumprido, no que respeita aos juros vencidos devidos a atrasos no pagamento de contribuições e quotizações.	Recomenda-se à Ministra do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de assegurar que o princípio da especialização dos exercícios previsto no POCISSSS seja integralmente cumprido, no que respeita aos juros vencidos devido a atrasos no pagamento de contribuições e quotizações.	Recomenda-se à Ministra do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de assegurar que o princípio da especialização dos exercícios previsto no POCISSSS seja integralmente cumprido, no que respeita aos juros vencidos devido a atrasos no pagamento de contribuições e quotizações.
Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de serem corrigidas as inconsistências entre os valores da conta “Prestações sociais a repor” relevados nas demonstrações financeiras (SIF) e os relevados nas contas correntes dos beneficiários (SICC).	Recomenda-se à Ministra do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de serem corrigidas as inconsistências entre os valores da conta “Prestações sociais a repor” relevados nas demonstrações financeiras (SIF) e os relevados nas contas correntes dos beneficiários (SICC).	Recomenda-se à Ministra do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de serem concluídos todos os procedimentos necessários com vista à correção das inconsistências entre os valores da conta “Prestações sociais a repor” relevados nas demonstrações financeiras (SIF) e os relevados nas contas correntes dos beneficiários (SICC).

2017	2018	2019
Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de serem implementados os procedimentos necessários para que a constituição de provisões para cobrança duvidosa proveniente de dívida de pensões indevidamente pagas permita identificar o beneficiário, o mês e ano referência a que respeita a dívida e o correspondente valor.	Recomenda-se à Ministra do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de serem implementados os procedimentos necessários para que a constituição de provisões para cobrança duvidosa proveniente de dívida de pensões indevidamente pagas permita identificar o beneficiário, o mês e ano referência a que respeita a dívida e o correspondente valor.	Recomenda-se à Ministra do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de serem concluídos os procedimentos necessários para que a novo Sistema de Informação de Pensões seja concluído, de modo a ultrapassar as limitações do atual sistema e, assim, permitir que a constituição de provisões para cobrança duvidosa proveniente de dívida de pensões indevidamente pagas permita identificar o beneficiário, o mês e ano referência a que respeita a dívida e o correspondente valor.
Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de assegurar uma correta e integral inventariação contabilística dos bens móveis das várias instituições de SS, bem como de introdução de mecanismos que visem detetar procedimentos incorretos com reflexo no cálculo das amortizações.	Recomenda-se à Ministra do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de assegurar uma reconciliação físico-contabilística em todas as instituições que integram o perímetro da SS de modo a que as demonstrações financeiras reflitam com fiabilidade todos os ativos na posse da SS e os inventários permitam realizar um efetivo controlo físico dos bens através da identificação da sua localização.	Recomenda-se à Ministra do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de assegurar uma reconciliação físico-contabilística em todas as instituições que integram o perímetro da SS de modo a que as demonstrações financeiras reflitam com fiabilidade todos os ativos na posse da SS e os inventários permitam realizar um efetivo controlo físico dos bens através da identificação da sua localização.
Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de assegurar que os processos relacionados com imóveis contenham toda a informação comprovativa dos valores relevados nas demonstrações financeiras.		
Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de assegurar que o cálculo das amortizações dos imóveis seja realizado nos termos legalmente estabelecidos.	Recomenda-se à Ministra do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de assegurar que o cálculo das amortizações dos imóveis seja realizado nos termos legalmente estabelecidos, quer para os imóveis que venham a ser adquiridos no futuro, quer para os que já integram o património da SS, procedendo à sua correção.	Recomenda-se à Ministra do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de assegurar que o cálculo das amortizações dos imóveis seja realizado nos termos legalmente estabelecidos, quer para os que venham a ser adquiridos no futuro, quer para os que já integram o património da SS, procedendo à sua correção.
Recomenda-se aos Ministros do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social e das Finanças que assegurem que o Fundo de Garantia Salarial funcione de acordo com a legislação comunitária e nacional que o enquadra, o que implica que seja dotado de património próprio, que sejam definidos os critérios de financiamento por parte do Estado e que os excedentes obtidos sejam afetos à prossecução das suas finalidades.	Recomenda-se aos Ministros do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social e das Finanças que diligenciem pela conclusão do projeto de portaria que visa definir os critérios de financiamento do Fundo de Garantia Salarial por parte do Estado e que assegurem que o Fundo seja dotado de património próprio, alinhando a legislação nacional com a legislação comunitária.	Recomenda-se aos Ministros do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social e das Finanças que diligenciem pela conclusão do projeto de Portaria que visa definir os termos do financiamento do Fundo de Garantia Salarial por parte do Estado e que assegurem que o Fundo seja dotado de património próprio, alinhando a legislação nacional com a legislação comunitária.
	Recomenda-se à Ministra do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de assegurar a introdução de mecanismos de CI que permitam aos serviços identificar situações anómalas e diligenciar pela sua atempada resolução, com vista a contribuir para a fiabilidade das demonstrações financeiras.	
	Recomenda-se à Ministra do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de que, relativamente aos procedimentos de controlo implementados com vista a garantir a fiabilidade dos registos relativos à suspensão dos processos executivos, sejam produzidos relatórios de acompanhamento e que os mesmos sejam remetidos ao Tribunal.	
	Recomenda-se à Ministra do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que providencie no sentido de que sejam implementados procedimentos que possibilitem o controlo das dívidas por devedor e que se proceda ao registo de dívidas incobráveis quando já não exista qualquer possibilidade de recuperação.	Recomenda-se à Ministra do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que providencie no sentido de que sejam implementados procedimentos que possibilitem o controlo das dívidas por devedor e que se proceda ao registo de dívidas incobráveis quando já não exista qualquer possibilidade de recuperação.

2017	2018	2019
		<p>Recomenda-se à Ministra do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de assegurar a adoção dos procedimentos necessários para que na transição para o novo referencial contabilístico (SNC-AP) seja garantido que as demonstrações financeiras reflitam de forma verdadeira e apropriada o valor dos imóveis.</p>

APÊNDICE H – Recomendações da SS referentes à área “Sistemas de gestão e controlo”

2017	2018	2019
Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social no quadro da reforma em curso, proceda à definição do quadro legal aplicável à unidade de tesouraria da SS.	Recomenda-se à Ministra do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que no quadro da reforma em curso, proceda à definição do quadro legal aplicável à unidade de tesouraria da SS.	Recomenda-se à Ministra do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que no quadro da reforma em curso, proceda à definição do quadro legal aplicável à unidade de tesouraria da SS.
Recomenda-se aos Ministros das Finanças e do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que assegurem a publicação da portaria que estabeleça a composição e os limites das aplicações de capital efetuadas pelo IGFSS, nos termos do n.º 7 do artigo 3.º do DL 84/2012, de 30/03.	Recomenda-se aos Ministros das Finanças e do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que assegurem a publicação da portaria que estabeleça a composição e os limites das aplicações de capital efetuadas pelo IGFSS, nos termos do n.º 7 do artigo 3.º do DL 84/2012, de 30/03.	Recomenda-se aos Ministros das Finanças e do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que assegurem a publicação da portaria que estabeleça a composição e os limites das aplicações de capital efetuadas pelo IGFSS, nos termos do n.º 7 do artigo 3.º do DL 84/2012, de 30/03.
Recomenda-se à AR e ao Governo a harmonização dos diplomas legais que estabelecem e regulamentam o quadro de financiamento do sistema de segurança social, no sentido de dirimir as discrepâncias atualmente existentes, designadamente no que respeita ao financiamento da componente capitalização do sistema previdencial.	Recomenda-se à AR e ao Governo a harmonização dos diplomas legais que estabelecem e regulamentam o quadro de financiamento do sistema de segurança social, no sentido de dirimir as discrepâncias atualmente existentes, designadamente no que respeita ao financiamento da componente capitalização do sistema previdencial.	Recomenda-se à AR e ao Governo a harmonização dos diplomas legais que estabelecem e regulamentam o quadro de financiamento do sistema de segurança social, no sentido de dirimir as discrepâncias atualmente existentes, designadamente no que respeita ao financiamento da componente capitalização do sistema previdencial.
Recomenda-se aos Ministros das Finanças e do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que assegurem o efetivo exercício pelo IGFSS das funções de organismo de controlo do sistema de segurança social.		
Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que providencie no sentido de que as normas estabelecidas no decreto-lei de execução orçamental de cada ano, relativas ao destino a dar às disponibilidades financeiras à guarda do IGFSS, sejam devidamente cumpridas.		
Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de serem acionados os mecanismos necessários com vista a uma cobrança mais eficaz dos valores indevidamente pagos a beneficiários.		
Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que providencie no sentido de serem instaurados processos de cobrança coerciva, visando a recuperação de todas as quantias indevidamente pagas pelas instituições de segurança social, independentemente da sua natureza e da existência ou não de meios automáticos que permitam a participação para tal efeito.		
Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de assegurar que sejam criados manuais de procedimentos e implementado um eficaz sistema de CI no processo de cálculo e atribuição das pensões.		
Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de garantir adequada aplicação de regras e normas ao cálculo das pensões.		
Recomenda-se aos Ministros do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social e das Finanças que assegurem, sempre que haja lugar a revalorização das remunerações anuais de referência ao cálculo das pensões, que a publicação da respetiva portaria ocorra em data anterior à da produção dos seus efeitos.		

APÊNDICE I – Ênfases da AC referentes à área “Legalidade”

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Observância dos princípios da anualidade, da universalidade, da especificação, do cabimento prévio e da unidade de tesouraria.	Observância dos princípios da anualidade, da universalidade, da não compensação, da especificação, do cabimento prévio e da unidade de tesouraria.	Observância dos princípios da anualidade, da universalidade, da não compensação, da não consignação, da especificação, do cabimento prévio e da unidade de tesouraria.	Os princípios da anualidade, da unidade e universalidade, da não compensação, da não consignação, da especificação, do cabimento prévio e da unidade de tesouraria não são aplicados em todas as situações em que devem ser observados.	Os princípios da anualidade, da unidade e universalidade, da não compensação, da não consignação, da especificação, do cabimento prévio e da unidade de tesouraria não são observados em todas as situações em que o devem ser.	Os princípios da anualidade, da universalidade, da não compensação, da não consignação, da especificação, do cabimento prévio e da unidade de tesouraria não são observados em todas as situações em que o devem ser.	Os princípios da anualidade, da unidade e da universalidade, da não compensação, da não consignação, da especificação, do cabimento prévio e da unidade de tesouraria não são observados em todas as situações em que o devem ser.	Os princípios da anualidade, da unidade e da universalidade, da não compensação, da não consignação, da especificação, do cabimento prévio e da unidade de tesouraria não são observados em todas as situações em que o devem ser.	Os princípios da anualidade, da unidade e da universalidade, da não compensação, da não consignação, da especificação, do cabimento prévio e da unidade de tesouraria não são observados em todas as situações em que o devem ser.	Não observância dos princípios da anualidade, da unidade de universalidade, da não compensação, da não consignação, da especificação, do e da unidade de tesouraria, em todas as situações.
Referência também para a não aplicação integral da reforma da contabilização das receitas.	Referência também para a não aplicação integral da reforma da contabilização das receitas.	Referência também para a não aplicação integral da reforma da contabilização das receitas e do POCP.	Permanece por aplicar a reforma da contabilização das receitas estando em falta a ligação dos sistemas próprios ao de contabilização orçamental e a responsabilização efetiva das entidades administradoras;	Permanece por aplicar a reforma da contabilização das receitas estando em falta a ligação dos sistemas próprios ao de contabilização orçamental e a responsabilização efetiva das entidades administradoras;	Permanece por aplicar a reforma da contabilização das receitas estando em falta a ligação dos sistemas próprios ao de contabilização orçamental e a responsabilização efetiva das entidades administradoras.	Permanece por aplicar a reforma da contabilização das receitas estando em falta a ligação dos sistemas próprios ao de contabilização orçamental.	Permanece por aplicar a reforma da contabilização das receitas estando em falta a ligação dos sistemas próprios ao de contabilização orçamental.		
			A conta dos fluxos financeiros continua a não desempenhar o papel que lhe cabe no controlo das contas do Estado, por não comportar a totalidade dos movimentos correspondentes;	A conta dos fluxos financeiros continua a não desempenhar o papel que lhe cabe no controlo das contas do Estado, por não comportar a totalidade dos movimentos correspondentes;	A conta dos fluxos financeiros continua a não desempenhar o papel que lhe cabe no controlo das contas do Estado, por não comportar a totalidade dos movimentos correspondentes.	A conta dos fluxos financeiros continua a não desempenhar o papel que lhe cabe no controlo das contas do Estado, por não comportar a totalidade dos movimentos.			
			O relatório do Governo que integra a CGE é omissivo em matérias relevantes (v.g.) património imobiliário e unidade de tesouraria);		O relatório do Governo que integra a CGE é omissivo em matérias relevantes (v.g. património imobiliário e unidade de tesouraria).	O relatório do Governo que integra a CGE é omissivo em matérias relevantes (v.g. património imobiliário e unidade de tesouraria).			

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
					Alteração sucessiva dos valores vinculativos inicialmente fixados no QPPO para cada um dos programas orçamentais	Sucessivas alterações dos valores vinculativos inicialmente fixados no QPPO para cada um dos programas orçamentais			
							A execução dos 18 programas orçamentais não é avaliada com base em indicadores previamente e fixados.		
							As insuficiências da programação orçamental não permitem avaliar as medidas de política pública quanto aos resultados obtidos/recursos utilizados, com base em indicadores relevantes.	As insuficiências da programação orçamental não permitem avaliar as medidas de política pública quanto aos resultados obtidos/recursos utilizados, com base em indicadores relevantes.	

APÊNDICE J – Ênfases da AC referentes à área “Correção financeira”

2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
<p>Omissão de disponibilidades dos organismos da AC nos saldos da contabilidade orçamental, com destaque para o Fundo de Estabilização Tributário, por inapropriada contabilização, na despesa (receita) orçamental, da subscrição (amortização) de aplicações financeiras passíveis de mobilização quase imediata</p>	<p>Omissão de disponibilidades dos organismos da AC nos saldos da contabilidade orçamental, com destaque para o Fundo de Estabilização Tributário, por inapropriada contabilização, na despesa (receita) orçamental, da subscrição (amortização) de aplicações financeiras passíveis de mobilização quase imediata</p>	<p>Omissão de disponibilidades dos organismos da AC nos saldos da contabilidade orçamental, com destaque para o Fundo de Estabilização Tributário, por inapropriada contabilização, na despesa (receita) orçamental, da subscrição (amortização) de aplicações financeiras passíveis de mobilização quase imediata.</p>	<p>Omissão de disponibilidades dos organismos da AC nos saldos da contabilidade orçamental, com destaque para o Fundo de Estabilização Tributário</p>			
<p>Divergência entre os saldos na contabilidade orçamental e na da tesouraria dos organismos da AC, em virtude da não contabilização, em operações extraorçamentais, dos fluxos que não tenham natureza orçamental, ao arrepio dos princípios da execução orçamental.</p>	<p>Divergência entre os saldos na contabilidade orçamental e na da tesouraria dos organismos da AC, em virtude da não contabilização, em operações extraorçamentais, dos fluxos que não tenham natureza orçamental, ao arrepio dos princípios da execução orçamental;</p>	<p>Omissão de saldos da contabilidade orçamental face aos da contabilidade da tesouraria dos organismos da AC, em virtude da não contabilização, em operações extraorçamentais, dos fluxos que não tenham natureza orçamental, ao arrepio dos princípios da execução orçamental.</p>	<p>Omissão nos saldos da contabilidade orçamental face aos da contabilidade da tesouraria dos organismos da AC, em virtude da não contabilização, em operações extraorçamentais, dos fluxos que não tenham natureza orçamental.</p>			
	<p>A comparabilidade entre os anos, da receita e da despesa, não está assegurada em resultado de modificações no universo abrangido e de alterações de critérios contabilísticos, insuficientemente e explicitados no Relatório da CGE</p>	<p>A comparabilidade, entre anos, da receita e da despesa não está assegurada em resultado de modificações no universo abrangido, insuficientemente e explicitados no Relatório da CGE</p>				

2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
	O Relatório da CGE não evidencia a dívida não financeira das EPR e do SNS do setor empresarial e é omisso em matérias relevantes (v.g. patrimônio imobiliário e unidade de tesouraria);	O Relatório da CGE não evidencia a dívida não financeira das EPR e de parte do SNS e é omisso em matérias relevantes (v.g. patrimônio imobiliário e unidade de tesouraria);	O Relatório da CGE não evidencia a dívida não financeira das EPR e de parte do SNS.	Omissão da dívida não financeira das EPR e de parte do SNS	Omissão de dívida não financeira das EPR	
	Os ativos financeiros de médio e longo prazo foram excluídos na consolidação da conta.	Os ativos financeiros de médio e longo prazo foram excluídos na consolidação da conta.	Os ativos financeiros de médio e longo prazo foram excluídos na consolidação da conta.	Foram excluídos do processo de consolidação das receitas e despesas da AC, os ativos financeiros de médio e longo prazo, suscetíveis de alterar o patrimônio financeiro líquido.		
			A execução dos 18 programas orçamentais não é avaliada com base em indicadores previamente fixados.			
			A informação sobre os fluxos financeiros para as autarquias locais não é, ainda, fidedigna nem completa.			
			Omissão nos saldos da contabilidade da tesouraria face aos da contabilidade orçamental dos organismos da AC, em virtude da movimentação fora do Tesouro não ser objeto de relevação na primeira dessas contabilidades nem na conta dos fluxos financeiros.			
				Omissão nas receitas do Estado contabilizados diretamente pelas entidades às quais o respetivo produto está consignado (v.g. SS).	Omissão na receita fiscal do Estado contabilizada diretamente pelas entidades às quais o respetivo produto está consignado (v.g. SS).	

2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
				A composição da carteira de dívida em cobrança coerciva não é evidenciada, apesar da sua materialidade		
				Os valores fixados no QPPO, para cada um dos programas orçamentais, foram objeto de sucessivas alterações, reduzindo o seu efeito como instrumento de disciplina das finanças públicas.		
				Deficiências e desatualização do classificador económico das receitas e despesas que não prevê operações específicas, em particular das EPR	Deficiências e desatualização do classificador económico das receitas e despesas que não prevê operações específicas, em particular das EPR	
				Não relevação como receita extraorçamental de parte substancial dos fluxos financeiros recebidos por entidades da AC	Não relevação como receita extraorçamental de parte substancial dos fluxos financeiros recebidos por entidades da AC	Não relevação como receita extraorçamental de parte substancial dos fluxos financeiros recebidos por entidades da AC
				Carece de maior rigor a informação sobre os fluxos financeiros oriundos da UE e sobre a execução orçamental financiada por esses recursos.	Carece de maior rigor a informação sobre os fluxos financeiros oriundos da UE e sobre a execução orçamental financiada por esses recursos.	Insuficiência de informação sobre os fluxos financeiros oriundos da UE e sobre a execução orçamental financiada por esses recursos.

2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
					<p>O saldo orçamental em contabilidade pública não inclui ativos e passivos financeiros, porém algumas destas operações são suscetíveis de alterar o património financeiro líquido (v.g. entregas ao Novo Banco nos termos do mecanismo de capitalização contingente e a amortização de empréstimos contraídos no processo de privatização do ex-Banco Português de Negócios).</p>	<p>Operações que, embora o saldo orçamental em contabilidade pública não inclua ativos e passivos financeiros, são suscetíveis de alterar o património financeiro líquido com destaque para as entregas do Fundo de Resolução ao Novo Banco e a amortização de empréstimos contraídos no processo de privatização do ex-Banco Português de Negócios.</p>
					<p>Inadequação dos sistemas de informação e dos procedimentos para o registo integral das operações extraorçamentais (v.g. registo contabilístico da entrega dos impostos municipais cobrados pela Autoridade Tributária e Aduaneira).</p>	<p>Inadequação dos sistemas de informação e dos procedimentos para o registo integral das operações extraorçamentais (v.g. registo contabilístico da entrega dos impostos municipais cobrados pela Autoridade Tributária e Aduaneira).</p>
						<p>Desatualização do classificador económico das receitas e despesas que não prevê operações específicas, em particular das EPR (v.g. sobrevalorização da receita de passivos financeiros por contabilização incorreta dos aumentos de capital) e manutenção de um modelo simplificado do classificador a utilizar por algumas EPR, contrariando o princípio da especificação.</p>

2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
						Sobrevalorizaçã o da despesa com ativos financeiros, por corresponderem a entradas de capital em empresas públicas, para cobertura de prejuízos, sem qualquer expetativa de retorno.

APÊNDICE K – Ênfases da SS referentes à área “Legalidade”

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Incumprimento da Lei de Bases SS em matéria de financiamento	Incumprimento da Lei de Bases SS em matéria de financiamento								
Não designação do fiscal único para o IGFSS, Instituto da Segurança Social, Instituto de Gestão dos Fundos de Capitalização da Segurança Social e Instituto de Informática	A não designação do fiscal único para o IGFSS, Instituto da Segurança Social, IGFCSS e Instituto de Informática	Não designação, em 2012, do fiscal único para o IGFSS, Instituto da Segurança Social, Instituto de Gestão dos Fundos de Capitalização da Segurança Social e Instituto de Informática	Não designação, em 2013, do fiscal único para o IGFSS, Instituto de Informática e à inexistência de parecer sobre a conta do Instituto da Segurança Social, apesar de ter o seu fiscal único nomeado;	Inexistência de parecer sobre a conta do IGFSS, tendo o Fiscal Único renunciado ao mandato	A conta do IGFSS e do Instituto da Segurança Social da Madeira não foram objeto de certificação legal de contas;	A conta do IGFSS e do Instituto da Segurança Social da Madeira não foram objeto de certificação legal de contas;	A conta do Instituto da Segurança Social da Madeira não foi objeto de certificação legal de contas.	A conta do Instituto da Segurança Social da Madeira não foi objeto de certificação legal de contas.	A conta do Instituto da Segurança Social da Madeira não foi objeto de CLC e para a conta do IGFSS foi emitida uma “Declaração de impossibilidade de Certificação Legal das Contas”, por falta de informação.
Ausência de diplomas que regulem a tesouraria única da SS	Ausência de diplomas que regulem a tesouraria única da SS	Ausência de diplomas que regulem a tesouraria única da SS;	Inexistência de diplomas que regulem a tesouraria única da SS;	Inexistência de diploma regulador da tesouraria única da SS;	Inexistência de diploma regulador da tesouraria única da SS;	Inexistência de diploma regulador da tesouraria única da SS;	Inexistência de diploma regulador da tesouraria única da SS.	Inexistência de diplomas reguladores da tesouraria única da SS e da fixação dos limites das aplicações de capital realizadas pelo IGFSS.	Inexistência de diplomas reguladores da tesouraria única da SS e da fixação dos limites das aplicações de capital realizadas pelo IGFSS
Ausência de normas sobre estruturação do Orçamento da SS por classificação orgânica e que simplifiquem e dotem de maior transparência o processo orçamental e respetiva execução e dirimam as discrepâncias no quadro do financiamento.	Ausência de normas sobre estruturação do Orçamento da SS por classificação orgânica e que simplifiquem e dotem de maior transparência o processo orçamental e respetiva execução e dirimam as discrepâncias no quadro do financiamento	Ausência de normas sobre estruturação do Orçamento da SS por classificação orgânica e que simplifiquem e dotem de maior transparência o processo orçamental e respetiva execução e dirimam as discrepâncias no quadro do financiamento ;	Inexistência de normas sobre estruturação do Orçamento da SS por classificação orgânica e que simplifiquem e dotem de maior transparência o processo orçamental e respetiva execução e dirimam as discrepâncias no quadro do financiamento	Ausência de normas sobre estruturação do Orçamento da SS por classificação orgânica e que simplifiquem e dotem de maior transparência o processo orçamental e respetiva execução e dirimam as discrepâncias no quadro do financiamento	Existência de discrepâncias no quadro do financiamento;	Existência de discrepâncias no quadro do financiamento;	Existência de discrepâncias no quadro do financiamento, designadamente no que respeita à componente de capitalização do sistema previdencial .	Existência de discrepâncias no quadro do financiamento da SS, designadamente no que respeita à componente de capitalização do sistema previdencial .	Existência de discrepâncias no quadro legal do financiamento, designadamente no que respeita à componente de capitalização do sistema previdencial .
	As receitas provenientes de custas incluem valores cobrados indevidamente aos contribuintes.								
		Cálculo indevido do valor de pensões e à atribuição indevida de complemento social;							

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
		Cálculo indevido de prestações de desemprego e à manutenção indevida da atribuição destas em situação de incumprimento reiterado de deveres dos beneficiários							
		Deferimento de pensões e de prestações de desemprego por funcionários sem competência para o efeito;							
		Operações relativas ao imobilizado.	Incumprimento de disposições legais relativas à titularidade, à atribuição de vida útil e consequent e cálculo das amortizações e incorreção dos registos contabilísticos do imobilizado	Incumprimento de disposições legais relativas ao reconhecimento e registo da titularidade de imóveis e à atribuição do respetivo período de vida útil, com impacto na fiabilidade dos registos contabilísticos de imobilizado e no cálculo de amortizações	Incumprimento de disposições legais relativas ao reconhecimento e registo da titularidade de imóveis e à atribuição do respetivo período de vida útil.	Incumprimento de disposições legais relativas ao reconhecimento e registo da titularidade de imóveis e à atribuição do respetivo período de vida útil.			
							Incumprimento da legislação comunitária quanto à constituição de património próprio e ausência de regulamentação de legislação nacional para parte do financiamento do Fundo de Garantia Salarial.	Incumprimento da legislação comunitária quanto à constituição de património próprio do Fundo de Garantia Salarial e ausência de regulamentação nacional para parte do seu financiamento.	Incumprimento da legislação comunitária quanto à constituição de património próprio do Fundo de Garantia Salarial e ausência de regulamentação nacional para parte do seu financiamento.
							Aplicação de fundos pelo IGFSS, em depósitos bancários na banca comercial, em incumprimento do disposto no Decreto-lei de Execução Orçamental		

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
									O parecer do Conselho Consultivo do IGFSS sobre a Conta consolidada da SS não acompanhou a respectiva conta e a reunião para a sua emissão foi extemporânea.

APÊNDICE L – Reservas da AC referentes à área “Correção financeira”

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Não foi possível confirmar o valor global da receita e da despesa;	Não foi possível confirmar o valor global da receita e da despesa;	Não foi possível confirmar o valor global da receita e da despesa;							
A contribuição de serviço rodoviário, a participação variável dos municípios no IRS e o IVA social, são tratados à margem do orçamento quando deveriam ter expressão na previsão e execução orçamental;	A contribuição de serviço rodoviário, a participação variável dos municípios no IRS e o IVA social, são tratados à margem do orçamento quando deveriam ter expressão na previsão e execução orçamental;	O IVA afeto à SS e o IRS afeto aos municípios são tratados à margem do orçamento quando deveriam ter expressão na previsão e execução orçamental;	Omissão nas receitas e nas despesas do Estado relativos ao IRS afeto aos municípios (valor que não integra a conta consolidada da AC);						
A despesa fiscal está manifestamente subvalorizada;	A despesa fiscal está manifestamente subvalorizada;	A despesa fiscal está manifestamente subavaliada;	Subavaliação da despesa fiscal	Subavaliação da receita cessante por benefícios fiscais;	Subavaliação da receita cessante por benefícios fiscais.	Subavaliação da receita cessante por benefícios fiscais.	Subavaliação da despesa fiscal em IRC para além de despesa fiscal por quantificar.	Subavaliação da despesa fiscal em IRC, além de despesa fiscal por quantificar.	Subavaliação da despesa fiscal em IRC, além de despesa fiscal por quantificar.
A receita encontra-se subvalorizada por omissões e erros;	A receita encontra-se subvalorizada por omissões e erros;	A receita encontra-se subavaliada por omissões e erros;							
Não inclui a despesa de todos os SI e SFA (ou não inclui a despesa final);	Não inclui a despesa de todos os SI e SFA (ou não inclui a despesa final);	Não inclui a despesa de todos os serviços da AC (ou não inclui a despesa final);					A CGE não inclui a receita e a despesa de nove entidades da AC, o que subvaloriza a receita e a despesa global.	A CGE não inclui a receita e a despesa de oito entidades da AC, o que subvaloriza a receita e a despesa global.	Não inclusão da execução orçamental de sete entidades da AC, o que subvaloriza a receita e a despesa global.
A despesa encontra-se sobrevalorizada;	A despesa encontra-se sobrevalorizada;	A despesa encontra-se sobrevalorizada;							
A informação sobre a dívida pública direta do estado não inclui a dos SFA;	A informação sobre a dívida pública direta do estado não inclui a dos SFA;	A informação sobre a dívida pública direta do estado não abrange a dos SFA (incluindo EPR);	A informação sobre o <i>stock</i> da dívida pública direta do Estado não abrange a dos SFA (incluindo EPR)	A informação sobre o <i>stock</i> da dívida pública direta do Estado não abrange a dos SFA (incluindo EPR)	A informação sobre o <i>stock</i> da dívida pública direta do Estado não abrange a dos SFA (incluindo EPR)	A informação sobre o <i>stock</i> da dívida pública direta do Estado não abrange a dos SFA (incluindo EPR)	O <i>stock</i> da dívida pública omite a dos SFA, incluindo EPR.	O <i>stock</i> da dívida pública omite a dos SFA, incluindo EPR.	Omissão da dívida dos SFA, incluindo EPR, no <i>stock</i> da dívida pública pelo que a Conta também não apresenta o valor da dívida financeira consolidada

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Devido a erros de classificação a despesa associada à emissão e gestão da dívida pública está subvalorizada nas amortizações e sobrevalorizada nos juros;	Devido a erros de classificação a despesa associada à emissão e gestão da dívida pública está subvalorizada nas amortizações e nos juros;	Devido a erros de classificação e a omissões, a receita e a despesa associadas à emissão e gestão da dívida pública estão subvalorizadas nas amortizações e nos juros;	Devido a erros de classificação e a omissões, a despesa associada à emissão e gestão da dívida pública está subvalorizada nas amortizações e nos juros	Devido a erros de classificação e a omissões, a despesa associada à emissão e gestão da dívida pública está subvalorizada nas amortizações e nos juros	Classificação económica errada de um conjunto elevado de operações de despesa que, não afetando o total da CGE, afeta o valor da despesa efetiva, reduzindo-a	Classificação económica incorreta de um conjunto elevado de operações de despesa que, não afetando o total da despesa efetiva, reduzindo-a	Classificação económica incorreta de um conjunto elevado de operações de receita e despesa.	Classificação económica incorreta de um conjunto elevado de operações de receita e despesa	Incorreta especificação de um conjunto elevado de operações de receita e despesa.
A informação sobre os fluxos financeiros para as autarquias locais não é fidedigna nem completa;	A informação sobre os fluxos financeiros para as autarquias locais não é fidedigna nem completa;	A informação sobre os fluxos financeiros para as autarquias locais não é fidedigna nem completa;	A informação sobre os fluxos financeiros para as autarquias locais não é fidedigna nem completa;						
Não contempla a totalidade dos recursos comunitários transferidos para Portugal;	Não contempla a totalidade dos recursos comunitários transferidos para Portugal;	Não contempla a totalidade dos recursos comunitários transferidos para Portugal;	A informação sobre os fluxos financeiros com a UE não é consistente nem completa, tendo sido apuradas divergências	A informação sobre os fluxos financeiros oriundos da UE não é fidedigna nem completa;	A informação sobre os fluxos financeiros oriundos da UE não é fidedigna nem completa;				
Não reflete de forma verdadeira e apropriada as receitas e despesas relativas às operações imobiliárias;	Não reflete de forma verdadeira e apropriada as receitas e despesas relativas às operações imobiliárias;	Não reflete de forma verdadeira e apropriada as receitas e despesas relativas às operações imobiliárias;							
Não releva os fundos movimentados por serviços da AC fora da tesouraria do estado.	Não releva os fundos movimentados por serviços da AC ou por empresas públicas fora da tesouraria do estado, cujos rendimentos devem reverter para o Estado.	Não releva os fundos movimentados por serviços da AC ou por empresas públicas fora da tesouraria do estado, cujos rendimentos devem reverter para o Estado.							

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
		Certas receitas fiscais (incluindo as contribuições de serviço rodoviário e do audiovisual) não foram contabilizadas como receitas do Estado pela respectiva entidade administradora, mas pelas entidades beneficiárias do produto dessas receitas;							
			Falta (recorrente) de inventário do património imobiliário e da sua devida valorização. As receitas e despesas relativas às operações imobiliárias estão afetadas por erros e por falta de validação	Falta (recorrente) de inventário do património imobiliário e sua devida valorização. As receitas e despesas relativas às operações mobiliárias estão afetadas por erros e por falta de validação;	Falta de inventário do património imobiliário e sua devida valorização. As receitas e despesas relativas às operações mobiliárias estão afetadas por erros e por falta de validação.	Falta de inventário do património imobiliário e sua devida valorização. As receitas e despesas relativas às operações imobiliárias estão afetadas por erros e por falta de validação.	Falta de inventário do património imobiliário e sua devida valorização.	Falta de inventário do património imobiliário e sua devida valorização.	Não inclusão do inventário do património imobiliário e sua devida valorização.
			Movimentação fora do Tesouro de parte, ainda relevante, das disponibilidades dos organismos da AC e das empresas públicas que continua a não ser registada na contabilidade e da tesouraria. A generalidade e dos juros auferidos no decurso do incumprimento da unidade de tesouraria não foi entregue ao Estado	Movimentação fora do Tesouro de parte relevante das disponibilidades dos organismos da AC e das empresas públicas que continua a não ser registada na contabilidade e da tesouraria. A generalidade e dos juros auferidos em incumprimento da unidade de tesouraria não foi entregue ao Estado	Movimentação fora do Tesouro de parte relevante das disponibilidades dos organismos da AC e das empresas públicas que continua a não ser registada na contabilidade e da tesouraria. A generalidade e dos juros auferidos em incumprimento da unidade de tesouraria não foi entregue ao Estado	Movimentação fora do Tesouro de parte relevante das disponibilidades dos organismos da AC e das empresas públicas que continua a não ser registada na contabilidade e da tesouraria. Não foi entregue ao Estado a generalidade e dos juros auferidos em incumprimento da unidade de tesouraria.	As disponibilidades fora da tesouraria do Estado em incumprimento do princípio da unidade de tesouraria	As disponibilidades fora da tesouraria do Estado em incumprimento do princípio da unidade de tesouraria	Disponibilidades fora da tesouraria do Estado em incumprimento do princípio da unidade de tesouraria
				Omissão nas receitas e nas despesas da CGE relativos ao Fundo de Resolução;					

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
				A informação sobre os fluxos financeiros para as regiões autônomas e para as autarquias locais não é fidedigna nem completa;	A informação sobre os fluxos financeiros para as regiões autônomas e para as autarquias locais não é fidedigna nem completa;				
					Nos SFA, em particular nas novas EPR, devido a erros de classificação relativos a aumentos de capital, a receita de passivos financeiros está sobrevalorizada;	Nos SFA, em particular nas novas EPR, a receita de passivos financeiros está sobrevalorizada devido a erros na classificação dos aumentos de capital.			
					Omissão nos saldos da contabilidade e da tesouraria face aos da contabilidade e orçamental dos organismos da AC, em virtude da movimentação fora do Tesouro não ser objeto de relevação na primeira dessas contabilidades nem na conta dos fluxos financeiros.				
							As receitas e despesas relativas às operações imobiliárias estão afetadas por erros e por falta de validação	As receitas e despesas relativas às operações imobiliárias estão afetadas por erros e por falta de validação	
							A carteira de ativos financeiros da AC não consta da Conta	A carteira de ativos financeiros da AC não consta da Conta	Não inclusão de informação completa e integrada sobre a carteira de ativos financeiros da AC
									Omissão do valor das garantias a financiamentos prestadas por SFA e EPR

APÊNDICE M – Reservas da SS referentes à área “Correção financeira”

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Parte significativa do valor das contribuições cobradas não se encontra imputado às diferentes classificações económicas e respetivas desagregações em função da sua origem;	Parte significativa do valor das contribuições cobradas não se encontra imputado às diferentes classificações económicas e respetivas desagregações em função da sua origem;	Parte significativa do valor das contribuições cobradas não se encontra imputado às diferentes classificações económicas e respetivas desagregações em função da sua origem;	Parte das contribuições cobradas, não se encontra imputada às diferentes classificações económicas e respetivas desagregações em função da sua origem;	Parte das contribuições cobradas não se encontra imputada às diferentes classificações económicas e respetivas desagregações em função da sua origem;	Parte das contribuições cobradas, não se encontra imputada às diferentes classificações económicas e respetivas desagregações em função da sua origem;	Parte das contribuições cobradas não se encontra imputada às diferentes classificações económicas e respetivas desagregações em função da sua origem;			
O valor de prestações sociais registado como pago inclui, indevidamente, e, prestações devolvidas à SS no exercício;	O valor de prestações sociais registado como pago inclui, indevidamente, e, prestações devolvidas à SS no exercício;	O valor de prestações sociais registado como pago inclui, indevidamente, e, prestações devolvidas à SS no exercício;	O valor de prestações sociais registado como pago inclui, indevidamente, e, prestações devolvidas à SS no exercício.	O valor de prestações sociais registado como pago inclui, indevidamente, e, prestações devolvidas à SS no exercício;	O valor de prestações sociais registado como pago inclui, indevidamente, e, prestações devolvidas à SS no exercício;	O valor de prestações sociais registado como pago inclui, indevidamente, e, prestações devolvidas à SS no exercício;	A despesa com prestações sociais inclui, indevidamente, pagamentos não concretizados.	A despesa com prestações sociais inclui, indevidamente, pagamentos não concretizados.	Inclusão indevida na despesa de prestações sociais de pagamentos não concretizados.
Os saldos apurados são influenciados por movimentos ocorridos nas contas bancárias que se encontram há largos anos “por reconciliar”.	Os saldos apurados são influenciados por movimentos ocorridos nas contas bancárias que se encontram há largos anos “por reconciliar”.	Os saldos apurados são influenciados por movimentos ocorridos nas contas bancárias que se encontram há largos anos “por reconciliar”.	Os saldos das contas bancárias comportam movimentos “por reconciliar”, alguns há mais de dois anos.	Os saldos das contas bancárias relevam movimentos “por reconciliar”, alguns há mais de 2 anos.	Os saldos das contas bancárias relevam movimentos “por reconciliar”.	Os saldos das contas bancárias relevam movimentos “por reconciliar”.			
Na contabilidade patrimonial, quanto aos valores relevados no Balanço e na Demonstração de Resultados relativos: ao imobilizado; às dívidas de terceiros (com especial relevância para as dívidas de contribuintes e respetivas prescrições); às dívidas de terceiros (com especial relevância para as dívidas de contribuintes e respetivas prescrições); às dívidas de terceiros (com especial relevância para as dívidas de contribuintes e respetivas prescrições); aos resultados transitados; ao resultado líquido e aos proveitos diferidos.	Na contabilidade patrimonial, quanto aos valores relevados no Balanço e na Demonstração de Resultados relativos: ao imobilizado; às dívidas de terceiros (com especial relevância para as dívidas de contribuintes, respetivas prescrições, e dívidas de prestações sociais a repor); às dívidas de terceiros (com especial relevância para as dívidas de contribuintes, respetivas prescrições, e dívidas de prestações sociais a repor); aos resultados transitados, operacionais, financeiros, extraordinários; e ao resultado líquido.	Na contabilidade patrimonial, quanto aos valores relevados no Balanço e na Demonstração de Resultados relativos: ao imobilizado; às dívidas de terceiros (com especial relevância para as dívidas de contribuintes, respetivas prescrições, e dívidas de prestações sociais a repor); aos resultados transitados, operacionais, financeiros, extraordinários; e ao resultado líquido.							

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
			A receita de contribuições e a despesa com pessoal estão subvalorizadas devido à eliminação da parcela respeitante ao encargo patronal das entidades que integram o perímetro de consolidação.						
			A receita e a despesa estão subvalorizadas relativas à parcela abatida ao financiamento e ao pagamento de pensões de responsabilidade da Caixa Geral de Aposentações;	A receita e a despesa estão subvalorizadas relativas à parcela abatida ao financiamento e ao pagamento de pensões de responsabilidade da Caixa Geral de Aposentações;					
			Imobilizado e respetivas contas de amortizações acumuladas, em virtude das múltiplas deficiências detetadas;	Incorreções nas contas de imobilizado e de amortizações acumuladas, em valor não quantificável, em virtude das múltiplas deficiências detetadas e ainda não regularizadas;	Incorreções nas contas de imobilizado e de amortizações, em virtude, designadamente, de: registo em duplicado do mesmo imóvel; incorreções no registo de abate de imóveis já alienados ou cedidos; inclusão na parcela do terreno dos imóveis de valores provenientes de imobilizado em curso; cálculo de amortizações sobre a parcela do valor dos terrenos; incorreta atribuição de vida útil aos imóveis, em valor não quantificado;	Incorreções nas contas de imobilizado e de amortizações, em virtude, designadamente, de: Bens imóveis: não relevação de valor de terreno; relevação de imóvel por valor superior; inclusão na parcela dos imóveis provenientes de imobilizado em curso; imóveis não amortizados; amortizações sobre a parcela de terreno; incorreta atribuição de vida útil e omissão de cálculo de amortizações extraordinárias em imóveis em mau estado, omissão de abate de imóveis em ruínas. Todos estes factos subvalorizaram as amortizações	Ausência de informação integral sobre a localização dos bens móveis, impedindo a realização de um efetivo controlo físico.	Ausência de informação integral sobre a localização dos bens móveis, impedindo a realização de um efetivo controlo físico.	Ausência de informação integral sobre a localização dos bens móveis, impedindo a realização de um efetivo controlo físico.

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
			Dívidas de contribuintes, não reconciliáveis com os respectivos saldos de contas correntes e saldo sobrevalorizado devido a omissão e erros de contabilização de coimas, custas e juros, em especial no âmbito do Regime Excecional de Regularização de Dívida, e subvalorizado, em virtude de omissão de contabilização de juros vencidos;	Impossibilidade de reconciliação das dívidas de contribuintes com os respectivos saldos de contas correntes; sobrevalorização do saldo destas dívidas em virtude da duplicação, desde 2008, dos valores relativos a coimas e custas e subvalorização do mesmo devido a omissão de contabilização de juros vencidos, cujo efeito quantitativo se desconhece; a contabilização de cobrança de receita que não ocorreu; manutenção em dívida de valores que poderão ter sido pagos ou prescrito; e falta de fiabilidade dos montantes anulados relativos a perdão de juros;	Impossibilidade de reconciliação das dívidas de contribuintes com os respectivos saldos de contas correntes; manutenção em dívida do valor que poderá ter sido pago ou prescrito; e existência de saldos contranaturados relativos a juros de mora	Impossibilidade de reconciliação das dívidas de contribuintes com os respectivos saldos de contas correntes; manutenção em dívida do valor que poderá ter sido pago ou prescrito; e existência de saldos contranaturados relativos a juros de mora.	Impossibilidade de reconciliação do saldo com o saldo das contas correntes de contribuintes, o que impossibilita identificar os contribuintes aos quais respeita a dívida	Impossibilidade de identificar os contribuintes aos quais respeita a dívida por não ser possível a reconciliação do saldo relevado no balanço com o saldo das contas correntes.	Impossibilidade de identificar os contribuintes aos quais respeita a dívida por não ser possível a reconciliação do saldo relevado no balanço com o saldo das contas correntes.
			Dívidas por prestações sociais a repor, contabilizadas por mais do que o valor constante das contas correntes de beneficiários;	Dívidas por prestações sociais a repor, contabilizadas por mais do que o valor constante das contas correntes de beneficiários;	Dívidas por prestações sociais a repor contabilizadas por mais do que o valor constante das contas correntes de beneficiários;	Dívidas por prestações sociais a repor contabilizadas por mais do que o valor constante das contas correntes de beneficiários;	O saldo da dívida de prestações sociais relevado no balanço é superior ao que constas nas contas correntes de beneficiários.	O saldo da dívida de prestações sociais relevado no balanço é superior ao que constas nas contas correntes de beneficiários.	Inclusão indevida na despesa de prestações sociais de pagamentos não concretizados.
			Dívidas de outros devedores, sobrevalorizadas						
			No balanço os saldos das contas bancárias comportam movimentos "por reconciliar", alguns há mais de dois anos;	Os saldos das contas bancárias relevam movimentos "por reconciliar", alguns há mais de 2 anos	Os saldos das contas bancárias relevam movimentos "por reconciliar"	Os saldos das contas bancárias relevam movimentos "por reconciliar"			

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
			Proveitos diferidos, relativos a acordos prestacionais, por omissão de registo de juros vincendos ou por incorreção contabilização por deficiência da aplicação informática;	Incorreção no valor relevado de proveitos diferidos relativos a acordos prestacionais, por deficiências da aplicação informática auxiliar e por não relevação como proveito do exercício do valor dos juros cobrados, sobrevalorizando este saldo	Incorreção do valor relevado em proveitos diferidos relativos a acordos prestacionais, sobrevalorizando aquela conta e subvalorizando os proveitos do exercício em valores não quantificados;	Incorreção do valor relevado em proveitos diferidos por não especialização no exercício dos proveitos dos juros relativos a acordos prestacionais, sobrevalorizando aquela conta e subvalorizando os proveitos do exercício em valores não quantificado			
			Resultados transitados, que não refletem as reservas feitas pelo TdC nos últimos anos, e ainda porque estão subvalorizados em virtude de anulação de prescrições e pela prática incorreta do registo contabilístico dos juros vencidos em anos anteriores;	Resultados transitados que não refletem as reservas feitas pelo TdC nos últimos anos e encontra-se sobrevalorizado devido a anulação de coimas e de custas de anos anteriores indevidamente imputados a resultados extraordinários do exercício e respeitantes a registos em duplicado em anos anteriores,	O valor relevado de resultados transitados não reflete as reservas feitas pelo TdC nos últimos anos e encontra-se sobrevalorizado relativos a anulação de coimas e de custas de anos anteriores, indevidamente imputadas a resultados extraordinários do exercício;				
			Proveitos operacionais, subvalorizados pela eliminação de encargos de contribuições da entidade patronal e, também, de juros vencidos e não pagos, e sobrevalorizados, por erros de contabilização de coimas e custas;	Os proveitos operacionais encontram-se subvalorizados no valor não quantificável dos juros vencidos e não cobrados;	Os proveitos operacionais encontram-se subvalorizados relativos a juros vencidos e não cobrados respeitantes a dívida constituída a partir de 2010;				

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
			Custos operacionais, subvalorizados pela eliminação de encargos de contribuições da entidade e, também, de erro detetado na contabilização de custas;						
			Custos extraordinários, subvalorizados por ausência de registo contabilístico no âmbito RERD e da anulação de prescrições	Os custos extraordinários estão subvalorizados em por ausência de registo de prescrições e sobrevalorizados de coimas e custas de anos anteriores	Os custos extraordinários estão subvalorizados em por ausência de registo de prescrições e sobrevalorizados por anulações de coimas e custas de anos anteriores;	Os custos extraordinários estão subvalorizados por ausência de prescrições	Subvalorização dos custos extraordinários por ausência de registo de prescrições		
			Resultados operacionais, resultados extraordinários e resultado líquido afetados pelas reservas supra.	Os resultados operacionais, extraordinários e líquido encontram-se afetados pelas reservas supra.	Os resultados operacionais, extraordinários e líquido encontram-se afetados pelas reservas supra.	Os resultados operacionais, financeiros, extraordinários e líquido encontram-se afetados pelas reservas supra.			
				O saldo de execução orçamental está sobrevalorizado e subvalorizado devido a contabilização indevida, por deficiências de <i>software</i> , de receita que não foi cobrada e a omissão de registo de receita, por dificuldades na identificação da respetiva origem e natureza, respetivamente;	O saldo de execução orçamental está sobrevalorizado e subvalorizado	O saldo de execução orçamental está subvalorizado			

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
				Sobrevalorização do saldo de disponibilidades devido a contabilização indevida, por deficiências de <i>software</i> , e subvalorização devido a omissão de registro de receita, por dificuldades na identificação da respectiva origem e natureza;	Sobrevalorização do saldo de disponibilidades e subvalorização	Subvalorização do saldo de disponibilidades	Subvalorização do saldo de disponibilidades	Subvalorização do saldo de disponibilidades	Subvalorização do saldo de disponibilidades
				As provisões para outros riscos e encargos não refletem a totalidade do valor dos processos judiciais instaurados contra a SS, atingindo a sua subvalorização	As provisões para riscos e encargos estão sobrevalorizadas				
					Impossibilidade de validação do valor relevado nas demonstrações financeiras relativo a imóveis, por inexistência de documentação comprovativa de parte do valor da amostra;	Impossibilidade de validação do valor relevado nas demonstrações financeiras relativo a imóveis, por inexistência de documentação comprovativa de parte do valor da amostra;	Impossibilidade de validação do valor relevado nas demonstrações financeiras relativo a imóveis, por inexistência de documentação comprovativa de parte do valor da amostra e por incorreções nas amortizações que afetam o valor líquido dos imóveis.	Impossibilidade de verificação do valor relevado nas demonstrações financeiras relativo a imóveis, por inexistência de documentação comprovativa e por incorreções nas amortizações que afetam o valor líquido dos imóveis.	Impossibilidade de validação do valor relevado nas demonstrações financeiras relativo a imóveis, por inexistência de documentação comprovativa e por incorreções nas amortizações que afetam o valor líquido dos imóveis.

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
					<p>O não cumprimento do princípio da especialização do exercício relativamente aos juros vencidos implica uma subvalorização da dívida de contribuintes, se se considerar apenas a dívida constituída a partir de 2011. No entanto, se for considerada toda a dívida residente em Serviço de Estrangeiros e Fronteiras (1976 a 2016) o valor é superior. Os proveitos estão, assim, subvalorizados conforme se considere um ou outro dos períodos;</p>	<p>O não cumprimento do princípio da especialização do exercício relativamente aos juros vencidos implica uma subvalorização da dívida de contribuintes, se se considerar apenas a dívida constituída a partir de 2011. No entanto, se for considerada toda a dívida residente em Serviço de Estrangeiros e Fronteiras (1976 a 2016) o valor é superior. Os proveitos estão, assim, subvalorizados conforme se considere um ou outro dos períodos;</p>	<p>Incumprimento do princípio da especialização do exercício de juros vencidos relativos a dívida contributiva – estima-se uma subvalorização na dívida de contribuintes</p>	<p>Incumprimento do princípio da especialização do exercício de juros vencidos relativos a dívida contributiva – estima-se uma subvalorização na dívida de contribuintes, nos resultados transitados e nos proveitos extraordinários, para a dívida constituída a partir de 2013.</p>	<p>Incumprimento do princípio da especialização do exercício de juros vencidos relativos a dívida contributiva – estimando-se uma subvalorização na dívida de contribuintes (nos resultados transitados e nos proveitos extraordinários, para a dívida constituída a partir de 2014).</p>
					<p>Os valores das provisões do exercício e acumuladas respeitantes a dívida contributiva estão subvalorizados, em valor não quantificado, por não incluírem dívida não participada a execução fiscal, e sobrevalorizados, em valor não quantificado, por incluírem dívida que já está paga ou está a ser regularizada por via de acordo prestacional;</p>	<p>Os valores das provisões do exercício e acumuladas respeitantes a dívida contributiva estão subvalorizados, em valor não quantificado, por não incluírem dívida não participada a execução fiscal, e sobrevalorizados, em valor não quantificado, por incluírem dívida que já está paga ou está a ser regularizada por via de acordo prestacional;</p>	<p>As provisões do exercício e acumuladas estão subvalorizadas, por não incluírem dívida não participada a execução fiscal, e sobrevalorizadas, por incluírem dívida que já está paga ou está a ser regularizada por via de acordo prestacional</p>	<p>As provisões do exercício e acumuladas estão subvalorizadas, por não incluírem dívida não participada a execução fiscal, e sobrevalorizadas, por incluírem dívida que já está paga ou está a ser regularizada por via de acordo prestacional; dívida que se encontra suspensa por processos de falência e insolvência, que já encerrados, e dívida participada a execução fiscal em duplicado.</p>	

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
					Os valores dos custos operacionais e dos proveitos extraordinários estão subvalorizados na exata medida do valor das provisões não constituídas nem revertidas por incumprimento do princípio da não compensação no registo de prescrições, de anulação de prescrições e de cobrança de dívida com provisões constituídas;	Os valores dos custos operacionais e dos proveitos extraordinários estão subvalorizados na exata medida do valor das provisões não constituídas nem revertidas por incumprimento do princípio da não compensação no registo de prescrições, de anulação de prescrições e de cobrança de dívida com provisões constituídas;	Subvalorização dos custos operacionais e proveitos extraordinários, na exata medida das provisões não constituídas nem revertidas, por incumprimento do princípio da não compensação no registo de prescrições, de anulação de prescrições e de cobrança de dívida com provisões constituídas.		
					Os custos diferidos, bem como os resultados transitados estão sobrevalorizados devido à não imputação dos custos aos exercícios económicos respetivos;				
					Os custos do exercício (pensões) estão subvalorizados devido à sua anulação e incorreto reconhecimento em resultados transitados;				
						Os proveitos extraordinários encontram-se subvalorizados relativos a juros vencidos e não cobrados respeitantes a dívida constituída a partir de 2011;	Subvalorização dos proveitos extraordinários relativos a juros vencidos e não cobrados, respeitantes a dívida contributiva constituída a partir de 2012.	Sobrevalorização dos proveitos extraordinários, por reversão de provisões para cobrança duvidosa que não haviam sido constituídas.	Sobrevalorização dos proveitos extraordinários e do resultado líquido do exercício, por reversão de provisões para cobrança duvidosa de contribuintes que não haviam sido constituídas em anos anteriores.

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
							A omissão de receita do ano e de anos anteriores subvaloriza o saldo orçamental	Omissão de receita do ano e de anos anteriores que subvaloriza o saldo orçamental	Omissão de receita do ano e de anos anteriores que subvaloriza o saldo orçamental
							Ausência de informação relativa a imóveis que justifique o valor relevado nas demonstrações financeiras e inexistência de procedimentos de controlo que evitem ou corrijam valores incorretamente incluídos em parcelas de terreno de imóveis provenientes de imóveis em curso; a incidência do cálculo das amortizações sobre o valor das parcelas de terreno dos imóveis.	Ausência de informação relativa a imóveis que justifique o valor relevado nas demonstrações financeiras e inexistência de procedimentos de controlo que evitem ou corrijam valores incorretamente incluídos em parcelas de terreno de imóveis provenientes de imóveis em curso; a incidência do cálculo das amortizações sobre o valor das parcelas de terreno dos imóveis; a suspensão de cálculo de amortizações, por incorreção na introdução de dados na aplicação informática relativamente à data de início da depreciação.	Ausência de informação relativa a imóveis que suporte o valor relevado nas demonstrações financeiras e deficiências nos procedimentos de controlo que não evitaram nem corrigiram as situações já identificadas como incorretas pelo Tribunal, subsistindo: a não relevação contabilística de ativos com origem em escrituras; indevida inclusão de valores em parcelas de terreno de imóveis relativos a benfeitorias realizadas, que não são objeto de amortizações; cálculo indevido de amortizações sobre o valor de terreno dos imóveis; suspensão de cálculo de amortização por incorreção de dados na aplicação informática; incorreção na atribuição dos períodos de vida útil dos imóveis.

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
							<p>No âmbito do processo de cálculo e atribuição de pensões: Inexistência de orientações técnicas que assegurem procedimentos uniformes no tratamento da informação necessária ao cálculo do valor das pensões; Inexistência de controlo de contas no momento do primeiro pagamento da pensão social, dando origem a pagamentos indevidos nos casos em que os beneficiários se encontravam a receber outras prestações sociais; Inexistência da obrigatoriedade de emissão prévia do despacho autorizador para processamento de pensões sociais, Insuficientes procedimentos de controlo quando ocorrem alterações ao valor das remunerações incluídas em pensões</p>		

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
								A inexistência de registo de dívidas incobráveis relativamente a processos de falência e insolvência, que já se encontram encerrados, e para os quais não exista qualquer possibilidade de cobrança, origina a sobrevalorização do saldo da dívida de contribuinte	
								A inexistência de registo de dívidas de clientes incobráveis origina a sobrevalorização do saldo da conta de clientes.	Sobrevalorização do saldo da conta de clientes por inexistência de registo de dívidas incobráveis de clientes.
								Ausência de controlo das dívidas de clientes, por inexistência de contas correntes por devedor.	Ausência de controlo das dívidas de clientes, por inexistência de contas correntes por devedor.
								Ausência de informação relevante que justifique a sinalização de processos executivos por declaração de falência ou insolvência.	

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
								Deficiências de controlo nos processos executivos sinalizados com suspensão por recuperação ou revitalização de empresas e por declaração de falência ou insolvência, que obstam à tramitação normal dos processos e podem conduzir a situações de prescrição de dívida.	
								Inexistência de controlo entre o valor do balanço das dívidas de cobrança duvidosa provenientes de pagamentos indevidos de pensões e o total em dívida por devedor e respetiva antiguidade.	Inexistência de controlo entre o valor registado no balanço das dívidas de cobrança duvidosa provenientes de pagamentos indevidos de pensões e o total em dívida por devedor e respetiva antiguidade.

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
								<p>No âmbito do programa especial de redução do endividamento ao Estado verifica-se Inexistência de controlos no momento da avaliação de requisitos de acesso de direito à medida que evitassem: a não reversão dos benefícios atribuídos a contribuintes aderentes à modalidade de pagamento em prestações e sem planos formalizados; a aplicação da medida de forma diferenciada aos contribuintes com planos prestacionais ativos e a dispensa indevida de juros correspondentes a capital já pago antes da entrada em vigor da medida;</p> <p>◊ Ausência de controlo no resultado do cálculo de juros relativos a contribuintes com garantias ativas, permitindo a acumulação indevida de benefícios.</p>	
									<p>Inconsistência entre o saldo da dívida de prestações sociais relevado no balanço e o que consta nas contas correntes dos beneficiários</p>

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
									Subvalorização das provisões para dívida de cobrança duvidosa de contribuintes (do exercício e acumuladas), por excluir indevidamente dívida não participada a execução fiscal.

APÊNDICE N – Reservas da SS referentes à área “Legalidade”

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Incumprimento de disposições legais no âmbito do procedimento de reconhecimento automático de prescrição de dívida de contribuintes, com impacto nos valores registados na conta.	Incumprimento de disposições legais, com impacto nos valores registados na conta, no âmbito do procedimento de reconhecimento automático de prescrição de dívida de contribuintes e na ausência de instauração de processos executivos de valores indevidamente pagos a beneficiários.	Incumprimento de disposições legais com impacto nos valores registados na conta, referentes ao reconhecimento indevido, em procedimentos manuais e automáticos, de prescrição de dívida de contribuintes e à ausência de instauração de processos executivos relativos a valores indevidamente pagos a beneficiários.	Incumprimento de disposições legais com impacto nos valores registados na conta, referentes ao pagamento indevido de pensões, ao pagamento em excesso ou por defeito de prestações de desemprego, à cobrança em excesso ou por defeito de coimas e custas;	Atribuição de prestações de desemprego superiores às devidas a beneficiários cujas remunerações relevantes não tiveram origem na AP, por aplicação indevida, para efeitos de apuramento da remuneração líquida de referência, da tabela de IRS aplicável aos trabalhadores da AP.					
		A concessão de garantias de valor superior ao limite máximo fixado na Lei do OE para concessão de garantias por entidades públicas que não o Estado.							
		Ausência de instauração de processos executivos relativos a valores indevidamente pagos a beneficiários.	Ausência de instauração de processos executivos relativos a valores indevidamente pagos a beneficiários.	Ausência de instauração de processos executivos relativos a valores indevidamente pagos a pessoal;					

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
				Incumprimento pelo Instituto da SS da obrigação legal de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira dos rendimentos pagos a pensionistas nos casos em que não dispõe nas suas bases de dados de informação sobre o número de identificação fiscal;		Incumprimento pelo Instituto da SS da obrigação legal de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira dos rendimentos pagos aos pensionistas nos casos em que não dispõe nas suas bases de dados de informação sobre o número de identificação fiscal;			
				Aplicação de fundos, pelo IGFSS, em depósitos bancários, com vista à obtenção de uma rentabilidade superior à proporcionada através da aplicação desses mesmos fundos junto do IGCP, fora das condições estabelecidas no Decreto-lei de Execução Orçamental	Aplicação de fundos, pelo IGFSS, em depósitos bancários, com vista à obtenção de uma rentabilidade superior à proporcionada através da aplicação desses mesmos fundos junto do IGCP, fora das condições estabelecidas no Decreto-lei de Execução Orçamental	Aplicação de fundos, pelo IGFSS, em depósitos bancários, com vista à obtenção de uma rentabilidade superior à proporcionada através da aplicação desses mesmos fundos junto do IGCP, fora das condições estabelecidas no Decreto-lei de Execução Orçamental			
				Incumprimento da legislação comunitária e nacional de enquadramento do Fundo de Garantia Salarial;	Incumprimento da legislação comunitária e ausência de regulamentação de legislação nacional de enquadramento do Fundo de Garantia Salarial;	Incumprimento da legislação comunitária e ausência de regulamentação de legislação nacional de enquadramento do Fundo de Garantia Salarial;			
				Instauração de processos executivos relativos a valores indevidamente pagos a beneficiários de prestações sociais em número e volume financeiro inferior ao devido;	Instauração de processos executivos relativos a valores indevidamente pagos a beneficiários de prestações sociais em número e volume financeiro inferior ao devido;	Instauração de processos executivos relativos a valores indevidamente pagos a beneficiários de prestações sociais em número e volume financeiro inferior ao devido;			

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
					Ausência de instauração de processos executivos relativos a: Reembolso de importâncias pagas por prestações de alimentos a menores; Reembolso de importâncias pagas de prestações de desemprego; Contraordenações aplicadas a beneficiários e estabelecimentos sem fins lucrativos; Dívidas provenientes de rendas de imóveis; e Valores indevidamente pagos a pessoal.	Ausência de instauração de processos executivos relativos a: Reembolso de importâncias pagas por prestações de alimentos a menores; Reembolso de importâncias pagas de prestações de desemprego; Contraordenações aplicadas a beneficiários e estabelecimentos sem fins lucrativos; Dívidas provenientes de rendas de imóveis.	Incumprimento do DL 42/2001, de 09/02, por ausência de instauração de processos executivos relativos a todas as dívidas provenientes de reembolsos de importâncias pagas por prestações de alimentos devidos a menores e por prestações de desemprego; contraordenações aplicadas a beneficiários e a estabelecimentos sem fins lucrativos; e rendas de imóveis.	Ao nível da dívida de terceiros verificaram-se falhas por incumprimento do DL 42/2001, de 09/02, dada a ausência de instauração de processos executivos relativos a todas as dívidas provenientes de importâncias pagas por prestações de alimentos devidos a menores e por prestações de desemprego; pagamentos indevidos a requerentes de créditos emergentes de contrato de trabalho ou da sua violação ou cessação; e contraordenações aplicadas a beneficiários e a estabelecimentos sem fins lucrativos.	Incumprimento do disposto no DL 42/2001, de 09/02, quanto à dívida de terceiros, por ausência de instauração de processos executivos relativos a todas as dívidas provenientes de reembolsos de importâncias pagas por prestações de alimentos devidos a menores e de pagamentos indevidos a requerentes de créditos emergentes de contrato de trabalho ou da sua violação ou cessação.
						Incumprimento do Decreto-Lei 67/2016 por dispensa total de juros sobre o valor do capital pago durante a vigência da medida para a modalidade de pagamento em prestações;		No processo de implementação do Programa Especial de Redução do Endividamento ao Estado, verificaram-se falhas por incumprimento do DL 67/2016 ao nível da dispensa e redução indevida de juros.	

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
						Incumprimento das regras estabelecidas na Lei 90/2009 nos casos em que o cálculo do valor da pensão é superior a 12 vezes o IAS;	No cálculo de pensões verificou-se a aplicação de fórmulas de cálculo, em incumprimento de disposições legais: da Lei 90/2009, de 31/08, nos casos em que o cálculo do valor da pensão de invalidez especial é superior a 12 vezes o IAS; do DL 220/2006, de 06/06, nos casos de pensões antecipadas provenientes de situações de desemprego de longa duração, com cessação de contrato por acordo.		
						Não inclusão, no cálculo de algumas pensões, de valores de remunerações em períodos em que se verifica sobreposição das mesmas, o que resulta na atribuição de pensões inferiores às devidas;			
						Cálculo incorreto de valores de pensões por via da consideração de bonificações superiores ou inferiores às devidas;			
							Incumprimento do Cadastro e Inventário dos Bens do Estado, relativamente ao cálculo de amortizações de imóveis	Incumprimento do Cadastro e Inventário dos Bens do Estado, relativamente ao cálculo de amortizações de imóveis	Incumprimento do Cadastro e Inventário dos Bens do Estado relativamente ao cálculo de amortizações de imóveis.

ANEXO I

Juízo sobre a Conta

O Tribunal de Contas *“emite um juízo sobre a legalidade e a correção financeira das operações examinadas”*, nos termos da sua Lei de Organização e Processo (artigo 41.º, n.º 2). O juízo formulado não é, ainda, completamente coincidente com o modelo previsto nas Normas Internacionais de Auditoria uma vez que a presente Conta Geral do Estado, devido à não aplicação integral do POCP e planos sectoriais, passados mais de vinte anos, continua a não comportar o balanço e demonstração de resultados da administração central e a informação orçamental e financeira que apresenta é ainda suportada por diferentes sistemas contabilísticos não integrados.

A Lei de Enquadramento Orçamental de 2015, após o adiamento por dois anos, determina que a Conta Geral do Estado de 2021 inclua demonstrações orçamentais e financeiras consolidadas, preparadas de acordo com o SNC-AP, que entrou em vigor, com exceções, a 01/01/2018. O Tribunal manifesta preocupação pelos atrasos verificados e evidencia constrangimentos e riscos que poderão pôr em causa a elaboração das referidas demonstrações orçamentais e financeiras consolidadas nos prazos definidos pela Lei. Paralelamente emite recomendações que vão no sentido da eliminação de muitas das fragilidades detetadas.

A) Conta da Administração Central

A Conta da Administração Central está afetada por erros materialmente relevantes pelo que se formula uma limitação de âmbito e as reservas e ênfases seguintes.

Limitação de âmbito

- ◆ A Conta Geral do Estado não apresenta o balanço e demonstração de resultados da administração central, ainda que parcelares.

Reservas

Correção financeira

- ◆ A Conta Geral do Estado não inclui a receita e a despesa de nove entidades da administração central, o que subvaloriza a receita e a despesa global.
- ◆ Classificação económica incorreta de um conjunto elevado de operações de receita e despesa (*v.g.*, da Conta constam 29 M€ de juros da dívida pública pagos a entidades da administração central, quando estas receberam 526 M€, inviabilizando a sua consolidação).
- ◆ As receitas e despesas relativas às operações imobiliárias estão afetadas por erros e por falta de validação (306 M€).
- ◆ O *stock* da dívida pública omite a dos SFA, incluindo EPR (36 015 M€).
- ◆ A carteira de ativos financeiros da administração central não consta da Conta (98 277 M€).

- ◆ Falta de inventário do património imobiliário e sua devida valorização.
- ◆ As disponibilidades fora da tesouraria do Estado em incumprimento do princípio da unidade de tesouraria ascendiam a, pelo menos, 374 M€.
- ◆ Subavaliação da despesa fiscal (por benefícios fiscais) de 53 M€ em IRC e estimada em 680 M€ em IS, além de despesa fiscal por quantificar.

Ênfases

Legalidade

- ◆ Os princípios da anualidade, da unidade e da universalidade, da não compensação, da não consignação, da especificação, do cabimento prévio e da unidade de tesouraria não são observados em todas as situações em que o devem ser.
- ◆ Permanece por aplicar a reforma da contabilização das receitas estando em falta a ligação dos sistemas próprios ao de contabilização orçamental.
- ◆ A execução dos 18 programas orçamentais não é avaliada com base em indicadores previamente fixados.

Correção financeira

- ◆ Foram excluídos do processo de consolidação das receitas e despesas da administração central os ativos financeiros de médio e longo prazos, suscetíveis de alterar o património financeiro líquido.
- ◆ Omissão de 956 M€ nas receitas do Estado (sobretudo impostos) contabilizados diretamente pelas entidades às quais o respetivo produto está consignado (v.g. segurança social).
- ◆ A composição da carteira de dívida em cobrança coerciva não é evidenciada, apesar da sua materialidade (19 446 M€).
- ◆ Os valores fixados no Quadro Plurianual de Programação Orçamental, para cada um dos programas orçamentais, foram objeto de sucessivas alterações, reduzindo o seu efeito como instrumento de disciplina das finanças públicas.
- ◆ Omissão da dívida não financeira das EPR e de parte significativa do SNS (2 576 M€).
- ◆ Deficiências e desatualização do classificador económico das receitas e despesas que não prevê operações específicas, em particular das EPR (v.g. a contabilização indevida dos aumentos de capital sobrevalorizou a receita de passivos financeiros em 1 716 M€).
- ◆ Não relevação como receita extraorçamental de parte substancial dos fluxos financeiros recebidos por entidades da administração central (3 973 M€).
- ◆ Carece de maior rigor a informação sobre os fluxos financeiros oriundos da União Europeia e sobre a execução orçamental financiada por esses recursos.

B) Conta da Segurança Social

A Conta da Segurança Social está afetada por erros materialmente relevantes pelo que se formulam as reservas e ênfases seguintes.

Reservas

Legalidade

- ◆ No cálculo de pensões verificou-se a aplicação de fórmulas de cálculo, em incumprimento de disposições legais:
 - da Lei 90/2009, de 31/08, nos casos em que o cálculo do valor da pensão de invalidez especial é superior a 12 vezes o IAS;
 - do DL 220/2006, de 06/06, nos casos de pensões antecipadas provenientes de situações de desemprego de longa duração, com cessação de contrato por acordo.
- ◆ Incumprimento do DL 42/2001, de 09/02, por ausência de instauração de processos executivos relativos a todas as dívidas provenientes de: reembolsos de importâncias pagas por prestações de alimentos devidos a menores e por prestações de desemprego; contraordenações aplicadas a beneficiários e a estabelecimentos sem fins lucrativos; e rendas de imóveis.
- ◆ Incumprimento do Cadastro e Inventário dos Bens do Estado, relativamente ao cálculo de amortizações de imóveis incluídos na amostra.

Correção financeira

Conta Execução Orçamental:

- ◆ A despesa de prestações sociais inclui, indevidamente, pelo menos 6 ME de pagamentos não concretizados.
- ◆ A omissão de receita do ano e de anos anteriores subvaloriza o saldo orçamental em 6 ME.

Balanço e Demonstração de Resultados:

- ◆ Impossibilidade de reconciliação do saldo relevado no balanço com o saldo das contas correntes de contribuintes, o que impossibilita identificar os contribuintes aos quais respeita a dívida de 2 186 ME.
- ◆ Incumprimento do princípio da especialização do exercício de juros vencidos até 31/12/2017 relativos a dívida contributiva – estima-se uma subvalorização na dívida de contribuintes de 462 ME e de 2 578 ME, para a dívida a seis anos e para toda a dívida (1976 a 2017), respetivamente.
- ◆ Impossibilidade de validação do valor relevado nas demonstrações financeiras relativo a imóveis, por inexistência de documentação comprovativa em, pelo menos, 65,3% do valor da amostra e por incorreções nas amortizações que afetam o valor líquido dos imóveis.
- ◆ O saldo da dívida de prestações sociais relevado no balanço é superior, em 91 ME, ao que consta nas contas correntes de beneficiários.

- ◆ Subvalorização dos proventos extraordinários em, pelo menos, 105 ME, relativos a juros vencidos em 2017 e não cobrados, respeitantes a dívida contributiva constituída a partir de 2012.
- ◆ Subvalorização dos custos extraordinários em, pelo menos, 15 ME, por ausência de registo de prescrições em 2017.
- ◆ Subvalorização do saldo de disponibilidades em 12 ME.
- ◆ As provisões do exercício e acumuladas estão subvalorizadas, por não incluírem dívida não participada a execução fiscal, e sobrevalorizadas, por incluírem dívida que já está paga ou está a ser regularizada por via de acordo prestacional.
- ◆ Subvalorização dos custos operacionais e proventos extraordinários, na exata medida das provisões não constituídas nem revertidas, por incumprimento do princípio da não compensação no registo de prescrições, de anulação de prescrições e de cobrança de dívida com provisões constituídas.

Controlo Interno

- ◆ Ausência de informação integral sobre a localização dos bens móveis, impedindo a realização de um efetivo controlo físico.
- ◆ Ausência de informação relevante relativa a imóveis que justifique o valor relevado nas demonstrações financeiras e inexistência de procedimentos de controlo que evitem ou corrijam:
 - valores incorretamente incluídos em parcelas de terreno de imóveis provenientes de imobilizado em curso;
 - a incidência do cálculo das amortizações sobre o valor das parcelas de terreno dos imóveis.
- ◆ No âmbito do processo de cálculo e atribuição de pensões:
 - Inexistência de orientações técnicas que assegurem a adoção de procedimentos uniformes no tratamento da informação necessária ao cálculo rigoroso do valor das pensões.
 - Inexistência de encontro de contas no momento do primeiro pagamento da pensão social, dando origem a pagamentos indevidos nos casos em que os beneficiários se encontravam a receber outras prestações sociais.
 - Inexistência da obrigatoriedade de emissão prévia do despacho autorizador para processamento de pensões sociais, aumentando os riscos de ocorrência de fraude.
 - Insuficientes procedimentos de controlo quando ocorrem alterações ao valor das remunerações incluídas em pensões já atribuídas ou no âmbito da atualização de pensões.

Ênfases

Legalidade

- ◆ Incumprimento da legislação comunitária quanto à constituição de património próprio e ausência de regulamentação de legislação nacional para parte do financiamento do Fundo de Garantia Salarial.
- ◆ Aplicação de fundos pelo IGFSS, em depósitos bancários na banca comercial, em incumprimento do disposto no DLEO.
- ◆ Inexistência de diploma regulador da tesouraria única da segurança social.
- ◆ Existência de discrepâncias no quadro do financiamento, designadamente no que respeita à componente capitalização do sistema previdencial.
- ◆ A conta do ISSM não foi objeto de certificação legal de contas.

Controlo Interno

- ◆ Incumprimento das orientações técnicas emitidas pelo Conselho Diretivo do ISS sobre a organização dos processos físicos.
- ◆ Falta de rigor na informação prestada aos beneficiários de pensões de invalidez ao abrigo da Lei 90/2009.

4.2. Recomendações

4.2.1. Processo orçamental

Recomenda-se ao Ministro das Finanças que:

1. Todos os documentos de programação e execução orçamental contenham informação que permita assegurar, de forma clara, a sua articulação e coerência, designadamente, através da especificação das medidas de política orçamental, de elementos informativos que permitam aferir a compatibilização entre as políticas sectoriais e os objetivos orçamentais e da quantificação dos impactos de cada uma das medidas de política orçamental na execução orçamental.
2. O relatório que acompanha a proposta do Orçamento do Estado explicitar, de forma quantificada, o impacto do cenário macroeconómico na orçamentação das receitas e despesas, em benefício da transparência orçamental e da avaliação da sua execução.
3. Nos programas orçamentais, fixe objetivos com indicadores que permitam associar de forma desagregada os resultados obtidos com as respetivas receitas e despesas públicas e o seu reporte, monitorização e avaliação na Conta Geral do Estado.

(cfr. pontos 2.1 e 1.3)

4.2.2. Conta da Administração Central

Âmbito orçamental e contabilístico

Quanto ao universo de entidades, verificaram-se deficiências nas fases de elaboração do OE 2017 e/ou do reporte da execução orçamental, nomeadamente: i) omissão de entidades (Fundo de Capital e Quase Capital, Fundo de Dívida e Garantias e Fundo de Inovação, Tecnologia e Economia Circular); ii) indevida classificação de SFA como EPR (Fundo de Garantia de Crédito Agrícola Mútuo, Fundo de Garantia de

Depósitos, Sistema de Indemnização aos Investidores, Fundo de Resolução e Fundo de Contragarantia Mútuo); e iii) ausência de reporte da execução orçamental por algumas entidades (cfr. ponto 3.2.11).

Recomenda-se ao Ministro das Finanças que:

4. Assegure a inclusão no Orçamento e na Conta, e devidamente classificadas, todas as entidades previstas na LEO, justificando todas as alterações ocorridas na composição do universo dos serviços e fundos da administração central constantes da lista divulgada pelo INE.
5. Tome as medidas necessárias para que os serviços e fundos autónomos da administração central não sejam indevidamente considerados no Orçamento do Estado e na correspondente Conta como entidades públicas reclassificadas.

Fiabilidade das demonstrações orçamentais

A execução orçamental e, consequentemente, a correção financeira dos mapas da CGE por classificação económica é comprometida pelos significativos e frequentes erros de especificação das receitas e despesas. Para além de erros por indevida utilização do classificador económico, designadamente quanto aos juros, há a salientar:

- ♦ a evidente desatualização do classificador sobretudo para operações que se tornaram mais relevantes com a inclusão no perímetro orçamental, como EPR, de entidades de natureza empresarial;
- ♦ o classificador definido pela DGO para as EPR de regime simplificado que, por contemplar um número reduzido de classificações, conduz à utilização de rubricas incorretas ou ao registo de operações materialmente relevantes em rubricas residuais;
- ♦ a falta de desagregação por sectores institucionais, prejudicando as operações de consolidação.

Assim, devem ser supridas estas deficiências e criadas condições para garantir o cumprimento rigoroso do princípio da especificação, através da utilização da classificação económica apropriada na contabilização das receitas e das despesas (cfr. ponto 3.2.11).

Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure, no âmbito da revisão do classificador económico, a adequada especificação:

6. das operações típicas das EPR, designadamente das que têm estrutura empresarial, prevendo a classificação adequada para o pagamento de impostos, taxas e dividendos e o recebimento de dotações de capital.
7. das operações com o sector público empresarial.
8. das receitas de juros obtidas com a emissão de Bilhetes do Tesouro.
9. dos fluxos associados às operações de ativos financeiros.
10. da despesa com aquisições de imóveis, distinguindo-a de forma inequívoca da efetuada com vista à conservação e manutenção dos mesmos, ainda que a título de grandes reparações.

Uma outra deficiência na contabilização da receita do Estado resulta do incompleto registo das operações extraorçamentais nos sistemas que suportam a CGE, cujo tratamento é muito diferenciado pelas entidades que registam a receita (e também a despesa) e muitas das vezes é até inexistente. Neste contexto, o TC apurou que subsiste a omissão de parte substancial dos fluxos financeiros recebidos por entidades da AC nos sistemas que suportam os mapas contabilísticos gerais da CGE, no montante de 3 973 M€ (cfr. ponto 3.2.2.3).

Uma divergência desta dimensão evidencia a necessidade de relevar a totalidade dos fluxos financeiros naqueles sistemas e mapas, pois essa omissão, para além de desrespeitar princípios orçamentais inviabiliza a reconciliação das receitas com as entradas de fundos registadas, quer na contabilidade da tesouraria do Estado, quer nas contas dos serviços (cfr. ponto 3.2.2.3).

11. Recomenda-se que o Ministro das Finanças assegure que todas as receitas e despesas, inclusive as extraorçamentais, sejam contabilizadas pelas respetivas entidades.

Apesar do cumprimento praticamente generalizado do dever de informação sobre os montantes recebidos diretamente da UE pelas entidades sujeitas à disciplina orçamental, continuam a verificar-se divergências nos valores reportados (cfr. ponto 3.2.6.1.3).

12. Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure a articulação da Direção-Geral do Orçamento com as entidades intervenientes na receção dos fundos europeus, por forma a evidenciar esses fluxos com rigor na CGE.

A análise comparativa dos dados da execução orçamental dos fundos europeus constantes da CGE com a reportada pelas Autoridades de Certificação evidencia diferenças significativas. De acordo com o modelo preconizado pela DGO, estas divergências podem resultar de pagamentos sem cofinanciamento público nacional e, consequentemente, sem expressão orçamental, ou podem advir da sua incorreta classificação pelos serviços que movimentam este tipo de fundos (cfr. ponto 3.2.6.1.3).

13. Recomenda-se ao Ministro das Finanças que a Conta Geral do Estado passe a incluir, no domínio dos fundos europeus, informação detalhada sobre as operações extraorçamentais das entidades da administração central sujeitas à disciplina orçamental.

Fiabilidade dos elementos patrimoniais

A implementação da ECE é fundamental para concretizar o modelo definido nos termos previstos pela LEO e para a apresentação de demonstrações financeiras consolidadas na CGE (cfr. ponto 1.2).

14. Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure a elaboração, em versão de teste, da conta da Entidade Contabilística Estado relativa a 2020, com vista a garantir os requisitos técnicos e institucionais necessários à efetiva e plena aplicação das disposições da Lei de Enquadramento Orçamental ao exercício de 2021.

A dívida pública continua a ser tratada na CGE 2017, mapas e Relatório, de forma muito insuficiente. Por um lado, o conceito de dívida pública utilizado omite a dívida do subsector dos SFA (no qual se incluem as EPR) e, por outro, embora contabilize o serviço da dívida de SI e SFA (receitas obtidas com as emissões de dívida, amortizações, juros e outros encargos) não consolida os fluxos a ela associados (cfr. ponto 3.2.11).

15. Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure a inclusão na Conta Geral do Estado do stock da dívida consolidada do universo das entidades que a integram, bem como as receitas e despesas associadas ao seu serviço, em valores consolidados.

Não obstante o significativo valor nominal do património financeiro da administração central (98 277 M€), a CGE continua a não apresentar informação integral sobre a carteira dos ativos financeiros do Estado incluindo, apenas, informação sobre a execução orçamental das receitas e despesas que lhe estão associadas (cfr. ponto 3.2.11).

16. Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure a inclusão na Conta Geral do Estado de informação integral sobre a carteira dos ativos financeiros do Estado.

A carteira do Estado continua a incluir ativos cuja manutenção deve ser equacionada, designadamente: i) ativos relativamente aos quais não se perspetiva que venham a gerar valor; ii) ativos cujos custos de gestão podem superar os respetivos rendimentos (é o caso de títulos de dívida pública, adquiridos pelo Estado por doação ou abandono) e iii) situações relacionadas com entidades em processo de liquidação, como a Silopor, a Empordef e o Fundo de Investimento Imobiliário Fechado Margueira Capital, com um valor nominal global de 445 M€ (cfr. ponto 3.2.8.1).

17. Recomenda-se ao Ministro das Finanças que promova a identificação dos ativos da carteira do Estado sob gestão da Direção-Geral do Tesouro e Finanças, cuja manutenção não se justifique e tome as diligências necessárias para garantir uma gestão mais eficiente dessa carteira.

Relativamente às participações sociais e estatutárias, em 31/12/2017, estavam por registar aumentos de capital no valor de 2 666 M€. Neste âmbito, deve ser facultado à DGTf o livre acesso à informação do registo comercial, à semelhança do que sucede, desde 2011, com a informação do registo predial no âmbito de um protocolo celebrado com o Instituto de Registos e Notariado (cfr. ponto 3.2.8.1).

Subsiste a falta do inventário e da valorização adequada dos imóveis, ainda que estivesse prevista a sua conclusão em 2012. A identificação e adequada valorização do património imobiliário são elementos essenciais para a elaboração dos balanços que deveriam, nos termos da LEO, acompanhar a CGE mas também para assegurar, no âmbito da reforma em curso, a aplicação plena do SNC-AP e, quanto aos imóveis do Estado, a implementação da Entidade Contabilística Estado, a partir de 2021 (cfr. ponto 3.2.9.1).

O Relatório da CGE 2017 reportou informação de uma ínfima parte (1,4%) da execução orçamental relativa ao património imobiliário, não considerando, pelo menos, a referente às EPR – pelo que apresenta discrepâncias muito significativas com os mapas contabilísticos gerais da Conta (cfr. ponto 3.2.11).

Recomenda-se ao Ministro das Finanças que:

18. Promova a atualização do Programa de Gestão do Património Imobiliário e do Programa de Inventariação, como instrumentos de uma abordagem estratégica e integrada, com as ações necessárias à conclusão do inventário que assegure a elaboração dos balanços que devem acompanhar a Conta Geral do Estado e a implementação da reforma em curso, designadamente quanto à Entidade Contabilística Estado.
19. O sistema de informação sobre o património imobiliário do Estado e dos organismos da administração central passe a refletir, para além dos dados do inventário geral, a totalidade das variações patrimoniais ocorridas em cada ano.
20. Assegure que o Relatório da Conta Geral do Estado contenha informação integral sobre o património imobiliário (abrangendo a totalidade das variações patrimoniais) e consistente com a execução orçamental relativa a operações imobiliárias registada pelos organismos da administração central nessa Conta.

Sistemas de gestão e controlo

A LEO determina a anualidade dos orçamentos dos organismos do sector público administrativo, porém a abertura de créditos especiais com contrapartida em reposições não abatidas nos pagamentos (RNAP), prevista na lei, permite contornar este princípio. Para transferir dotação para o ano seguinte, basta que uma entidade requisite verbas superiores às necessidades (que são registadas como despesa), proceda à sua

reposição no ano seguinte e obtenha do Governo a aprovação para a sua utilização em despesa (cfr. ponto 3.2.3.5).

Torna-se necessário assegurar uma articulação adequada entre a programação plurianual e orçamentação anual, pois a abertura de créditos especiais com contrapartida em RNAP, embora sendo um mecanismo de flexibilização da anualidade do orçamento, tem como efeitos perversos o aumento artificial da despesa no ano da requisição e da receita no ano da reposição, afetando o rigor e a transparência da CGE (cfr. ponto 3.2.3.5).

21. Recomenda-se ao Ministro das Finanças a revisão das regras que permitam a transição de dotações para o ano económico seguinte de forma a não afetar a correção da despesa e da receita.

Os pagamentos em atraso há mais de 90 dias com a aquisição de bens e serviços tiveram um agravamento, atingindo o pico em novembro (1 142 M€) e fixando-se em 872 M€ no final do ano (96,8% relativos a entidades do sector da saúde), contra 583 M€ em 2016 e 483 M€ em 2015 (cfr. ponto 3.2.3.4).

22. Recomenda-se ao Ministro das Finanças a atribuição de dotações adequadas, de modo a promover a responsabilização dos decisores e evitar pagamentos em atraso.

A existência de registos incorretos na execução orçamental das EPR evidencia a necessidade de um melhor acompanhamento da sua integração no processo orçamental (cfr. ponto 3.2.11).

23. Recomenda-se ao Ministro das Finanças um maior acompanhamento das entidades no cumprimento dos princípios e regras orçamentais, em especial das entidades públicas reclassificadas.

No final do quarto ano do período de programação 2014-2020 (Portugal 2020), os FEEI, apesar de atingirem níveis de compromisso de cerca de 60% e de se assistir a uma aceleração dos níveis de execução anual, apresentam despesa validada no montante global de 5 724 M€, refletindo uma baixa taxa de execução acumulada (22,1%), embora o FEADER e o FSE apresentem níveis de execução superiores (39,1% e 25,2%, respetivamente) (cfr. ponto 3.2.6.1.3).

24. Recomenda-se ao Governo especial atenção aos níveis de execução das operações financiadas e consequente pedido de reembolso à Comissão Europeia das despesas realizadas, de forma a evitar perdas de fundos europeus.

Ao nível da tesouraria do Estado, mantém-se a inadequada e incompleta relevação dos fundos e da sua movimentação nos mapas da CGE. No final de 2017, encontravam-se 374 M€ de disponibilidades fora da tesouraria do Estado, em incumprimento do princípio da UTE (cfr. ponto 3.2.10).

O Relatório da CGE 2017 continua a revelar omissões importantes por não abranger todas as entidades sujeitas à UTE, em particular as EPNF (excluindo as integradas na administração central como as EPR). Para além disso, o acompanhamento e controlo do cumprimento da UTE realizado pelas entidades competentes continua a não ser eficaz, verificando-se reporte incompleto, erros no reporte da informação e deficiente controlo dos rendimentos auferidos fora da tesouraria do Estado, comprometendo o apuramento dos valores por entregar ao Estado (cfr. ponto 3.2.10.2).

Não obstante a introdução de algumas melhorias, o quadro legal aplicável à UTE continua incompleto, disperso por vários diplomas e apresenta lacunas, quer ao nível do acompanhamento e controlo, quer do respetivo regime sancionatório (cfr. ponto 3.2.10.2).

Recomenda-se ao Ministro das Finanças que:

25. Diligencie no sentido da fixação legal das sanções a aplicar às Empresas Públicas não Financeiras (não reclassificadas) e que, em face das situações identificadas como incumprimentos do princípio da unidade de tesouraria do Estado nas propostas de sanções apresentadas pela Direção-Geral do Orçamento, dê cumprimento ao quadro legal sancionatório, sob pena da ineficácia do sistema de controlo e das finalidades que este princípio visa atingir.
26. Promova, no âmbito da revisão do regime de tesouraria do Estado, a implementação de um quadro normativo completo, coerente e estável, que reforce o cumprimento do princípio da unidade da tesouraria do Estado, evitando a dispersão de normas, e permitindo um eficaz acompanhamento e controlo, bem como a sua aplicação rigorosa, mormente as consequências pelo seu incumprimento.

Informação e transparência da CGE

Para além da informação refletida nas demonstrações orçamentais e a refletir nas demonstrações financeiras (ainda em falta na CGE), o Tribunal identificou, em várias áreas, a necessidade de o Governo nos mapas da CGE ou do Relatório incluir informação adequada, com vista à explicitação das principais operações, e consistente com a execução orçamental.

A CGE não inclui informação sobre a composição da carteira de dívidas em cobrança coerciva (fiscais e outras dívidas a cobrar pela AT), apesar da sua materialidade (19 446 M€) (cfr. ponto 3.2.2.4).

27. Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure que a Conta Geral do Estado passe a incluir informação sobre a composição da carteira da dívida em cobrança coerciva e a sua evolução no ano, incluindo elementos explicativos sobre as anulações e prescrições, bem como sobre a suspensão e a classificação de dívida como incobrável.

O Relatório sobre o combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras não dá cumprimento ao disposto na Lei Geral Tributária, dado que não contempla informação específica sobre o valor das liquidações adicionais realizadas e das coletas recuperadas nos diversos impostos. Acresce que a informação divulgada não é consistente com a informação específica que a AT presta ao Tribunal (cfr. ponto 3.2.2.5).

28. Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure que o Relatório sobre o combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras passe a identificar os resultados provenientes exclusivamente desse combate, distinguindo-os de forma clara dos relativos às restantes atividades da Autoridade Tributária e Aduaneira, e inclua os indicadores previstos na Lei Geral Tributária, designadamente, o valor das liquidações adicionais realizadas e o das coletas recuperadas nos diversos impostos.

A consistência da informação consolidada da AC e da SS e respetivos subsectores, apresentada nos diferentes mapas e quadros da CGE 2017, aumentou face ao ano anterior, porém continua a carecer de melhorias, designadamente na uniformização do respetivo processo para todos esses mapas e quadros e na identificação de operações internas ao perímetro (cfr. ponto 3.2.2.11).

29. Recomenda-se ao Ministro das Finanças que, no âmbito da reforma da lei de enquadramento orçamental, assegure a qualidade, consistência e relevância para os utilizadores dos mapas a incluir no Orçamento e na Conta.

Os valores relativos à dívida pública constantes dos diferentes mapas da CGE recorrem a óticas e conceitos diferentes, nem sempre claramente explicitados, o que condiciona a transparência dessa informação,

designadamente no que respeita aos fluxos de receita e despesa associados a alguns instrumentos de dívida (cfr. ponto 3.2.7.1.2).

30. Recomenda-se ao Ministro das Finanças que promova a uniformização de critérios no reporte de informação relativa à dívida pública, de forma a tornar mais transparentes e consistentes os valores dos diversos mapas da Conta Geral do Estado os quais, sempre que necessário, devem incluir notas explicativas de forma a possibilitar a sua correta interpretação.

Os valores da dívida não financeira reportados na CGE 2017 não são completos e fiáveis porque: i) não cobrem pelo menos 77% da totalidade da dívida não financeira da AC, por não incluírem a dívida não financeira dos hospitais empresarializados do SNS e das restantes EPR; ii) encontram-se desatualizados no que aos valores do SNS dizem respeito; e iii) baseiam-se no reporte efetuado pelas entidades sem se assegurar a sua consistência com os respetivos relatórios e contas, nem a harmonização de conceitos utilizados por cada uma das diversas entidades (cfr. ponto 3.2.7.2).

Recomenda-se ao Ministro das Finanças que:

31. Assegure a inclusão na Conta Geral do Estado de informação sobre a dívida não financeira dos hospitais empresarializados do Serviço Nacional de Saúde, assim como a das restantes entidades públicas reclassificadas da administração central, de forma a prestar informação completa e consistente.
32. Assegure que os dados utilizados no reporte da Conta Geral do Estado sobre a dívida não financeira se baseiem em conceitos rigorosos e em dados atualizados e harmonizados ao nível das diversas entidades a que os mesmos dizem respeito.

4.2.3. Conta da Segurança Social

Âmbito orçamental e contabilístico

O perímetro de consolidação da segurança social não está nominalmente estabelecido. Por sua vez, a LEO prevê que as despesas do Orçamento da Segurança Social (OSS) sejam estruturadas por classificação orgânica, a definir por decreto-lei, diploma que nunca veio a ser publicado. A adoção de tal classificação permitiria a definição expressa das entidades que integram o perímetro de consolidação dando a conhecer o orçamento de cada uma das instituições incluídas no OSS (cfr. ponto 3.3.4).

O sistema de informação financeira (SIF) continua a não integrar a informação financeira relativa às operações do IGCSS e do FEFSS, aguardando, para o efeito, a concretização de funcionalidade tecnológica a introduzir na aplicação do SNC-AP. Por outro lado, as funcionalidades tecnológicas existentes não permitem que a integralidade dos documentos orçamentais, financeiros, patrimoniais e económicos da conta consolidada da segurança social sejam extraídos do sistema de forma automática, o que potencia a ocorrência de erros (cfr. ponto 3.3.4).

33. Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de que a aplicação informática de suporte à elaboração das demonstrações financeiras e orçamentais, para efeitos de implementação do SNC-AP, contemple as funcionalidades necessárias à integração no sistema de informação financeira do Instituto de Gestão de Fundos de Capitalização da Segurança Social e do Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social e à produção, de forma automática, dos documentos orçamentais, financeiros, patrimoniais e económicos, da conta consolidada da segurança social.

Fiabilidade das demonstrações orçamentais e financeiras

Nos termos da lei, compete ao Conselho Consultivo do IGFSS emitir parecer sobre o orçamento e a conta da segurança social. No entanto, os membros deste órgão ainda não foram nomeados, pelo que se encontra prejudicado o exercício destas competências (cfr. ponto 3.3).

34. Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie pela nomeação dos membros do Conselho Consultivo do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

O Fiscal Único do ISSM emitiu parecer sobre as respetivas demonstrações financeiras, mas não a certificação legal de contas, alegando que não está assegurada a independência entre as funções de fiscal único e de emitente da certificação legal de contas (cfr. ponto 3.3.4).

35. Recomenda-se à Assembleia da República e ao Ministro das Finanças que diligenciem pela clarificação das competências dos fiscais únicos dos Institutos Públicos, tendo em consideração eventuais conflitos decorrentes da sua dupla qualidade de fiscal único e de emitente da certificação legal de contas.

As certificações legais de contas de três dos seis institutos que integram a conta da segurança social foram emitidas com reservas que ficam a dever-se: no ISS, a aspetos relacionados com a dívida de beneficiários e de outros devedores e ainda com o imobilizado; no II, a questões relacionadas com imobilizado; e no ISSA a aspetos relativos a dívidas de terceiros, imobilizado e encargos com pensões. Por sua vez, a certificação legal de contas do IGFSS foi emitida com escusa de opinião, suportada em sete limitações de âmbito (cfr. ponto 3.3.3.1).

A despesa relevada em transferências correntes para as famílias está sobrevalorizada em pelo menos 6 M€, dado continuar a incluir despesa orçamental de prestações sociais quando o valor dessas prestações, embora processadas, não chegam a ser pagas aos beneficiários, por terem sido devolvidas dentro do mesmo ano económico. Esta sobrevalorização pode ascender a valor superior, uma vez que não foram incluídos nos valores devolvidos os relativos a pensões e a complemento solidário para idosos (cfr. ponto 3.3.4).

36. Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que promova a adoção dos procedimentos necessários a que a despesa orçamental não seja sobrevalorizada com pagamentos que efetivamente não se concretizaram.

Em 2017, subsistem insuficiências quanto às reconciliações bancárias. No final do ano encontravam-se por reconciliar 115 733 documentos, totalizando 167 M€ (valor absoluto), em 64 contas bancárias. Um dos efeitos desta situação é a subvalorização dos saldos de disponibilidades e de execução orçamental em, pelo menos, 12 M€ e 6 M€, respetivamente, e, ainda, a existência de saldos contranatura nas contas de disponibilidades, dado que cinco destas contas apresentam saldos negativos (cfr. ponto 3.3.3.1).

37. Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que assegure a implementação dos procedimentos necessários ao tratamento adequado dos movimentos por reconciliar nas contas de disponibilidades.

As dívidas de terceiros, no final de 2017, totalizaram 12 531 M€, em valor bruto, e 4 862 M€, em valor líquido. A dívida de contribuintes era a mais relevante e ascendia a 9 727 M€, em termos brutos, 58,4% estava

classificada como dívida de cobrança duvidosa (5 681 M€) e estava provisionada em cerca de 98,9% (5 621 M€), revelando-se com antiguidade significativa e dificuldade de cobrança (cfr. ponto 3.3.3.1).

Mantêm-se reservas quanto aos valores relativos a dívida de contribuintes refletidos no balanço, dado (cfr. ponto 3.3.4):

- ◆ não ser possível identificar os contribuintes a que respeita o valor de 2 186 M€ incluído no total da dívida porque continua a não se verificar a validação entre a informação financeira relevada nas demonstrações financeiras (SIF) e a residente nos sistemas auxiliares de contas correntes de contribuintes (GC e SEF);
- ◆ manterem-se contas no razão destinadas ao registo de juros de mora de contribuintes que evidenciam saldos credores (contranatura), que podem ter origem em eventuais erros de parametrização de movimentos contabilísticos indexados a estas contas;
- ◆ o movimento realizado em 2016 pelo ISSA (105 M€), sem que tivesse sido acautelado o confronto seguro entre os saldos dos sistemas auxiliares e o relevado nas demonstrações financeiras;
- ◆ que o registo no valor de 92 M€, relevado no balanço do ISSM como dívida corrente, pode incluir valores que já foram pagos ou prescritos.

38. Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que providencie no sentido de que nos trabalhos de encerramento de contas sejam disponibilizados elementos que permitam verificar os valores em dívida por contribuinte, com indicação da sua antiguidade e desagregados por dívida em cobrança voluntária ou coerciva.

O valor dos créditos prescritos provenientes de dívida de contribuições divulgado na CGE (35 M€) não corresponde ao valor da dívida efetivamente prescrita em 2017 (50 M€; 77,7% deste valor correspondia a dívida participada e prescrita no próprio ano). Esta divergência decorre do método utilizado para cálculo da dívida prescrita que efetua a compensação entre o valor de anulações de prescrições já registadas em anos anteriores e as efetivamente ocorridas no exercício, pelo que não é cumprido o princípio da não compensação estabelecido no POCISSSS, com prejuízo para a transparência das contas (cfr. ponto 3.3.4).

Os critérios para classificação de dívidas de cobrança duvidosa de natureza contributiva e os procedimentos utilizados na constituição das respetivas provisões não asseguram o cumprimento do princípio da prudência e da não compensação estabelecidos no POCISSSS (cfr. ponto 3.3.4).

39. Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de assegurar que seja produzida informação que permita o cumprimento dos princípios da não compensação e da prudência estabelecidos no POCISSSS, relativamente ao registo dos créditos prescritos e respetivas anulações e na constituição e reversão de provisões para cobrança duvidosa, ambos relacionados com dívida de natureza contributiva.

Não foi cumprido o princípio da especialização dos exercícios estabelecido no POCISSSS relativamente à relevação contabilística dos juros já vencidos devido a atraso no pagamento de contribuições e quotizações, que constituem dívida, encontrando-se o balanço e a demonstração de resultados subvalorizados na exata medida do valor daqueles juros. Considerando a dívida constituída a partir de 2012 e participada a execução fiscal, estima-se que o valor dos juros vencidos e não contabilizados seja de 462 M€ e os relativos ao exercício de 2017 de 105 M€. No entanto, se se considerar também a dívida participada a execução fiscal constituída até 2011, que em 31/12/2017 se encontrava relevada no balanço consolidado, o montante estimado dos juros ascende a 2 578 M€ e o relativo ao exercício de 2017 a 337 M€ (cfr. ponto 3.3.4).

40. Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de assegurar que o princípio da especialização dos exercícios previsto no POCISSSS seja integralmente cumprido, no que respeita aos juros vencidos devidos a atrasos no pagamento de contribuições e quotizações.

Em 2017, nas dívidas com origem em prestações sociais a repor por beneficiários, o saldo relevado nas demonstrações financeiras (SIF) é superior em 91 M€ ao existente nas contas correntes (SICC), o que põe em causa a fiabilidade das demonstrações financeiras que se encontram sobrevalorizadas (cfr. ponto 3.3.4).

41. Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de serem corrigidas as inconsistências entre os valores da conta "Prestações sociais a repor" relevados nas demonstrações financeiras (SIF) e os relevados nas contas correntes dos beneficiários (SICC).

A classificação de dívidas de cobrança duvidosa e o cálculo das respetivas provisões relativas a valores a receber de pensões indevidamente pagas não permite relacionar a dívida com o devedor e a data em que a mesma foi constituída, nem validar a fidedignidade do valor da dívida (cfr. ponto 3.3.4).

42. Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de serem implementados os procedimentos necessários para que a constituição de provisões para cobrança duvidosa proveniente de dívida de pensões indevidamente pagas permita identificar o beneficiário, o mês e ano referência a que respeita a dívida e o correspondente valor.

O total da dívida de outros devedores era de 582 M€, valor que incorpora 181 M€ de dívidas de outras entidades públicas, algumas com mais de 30 anos, e cujos processos de resolução têm vindo a ser acompanhados em pareceres anteriores, sem evolução em 2017 (cfr. ponto 3.3.3.1).

O imobilizado é a terceira parcela mais relevante (835 M€, em valor bruto) do total do ativo e o imobilizado corpóreo a componente deste grupo de ativos mais significativa (684 M€). Destes, destaca-se o equipamento básico que, em valor bruto, releva 372 M€ e, em valor líquido, 28 M€, o que evidencia que grande parte destes bens já atingiu o final da sua vida útil e, eventualmente, alguns já se encontram obsoletos (cfr. ponto 3.3.3.1).

Para 44,8% (197 M€) do volume financeiro registado no balanço relativo a bens móveis (441 M€), não existe informação nos inventários dos Institutos sobre a localização dos bens que integram aquele valor, o que impede a realização de uma reconciliação físico-contabilística que possibilite a validação dos montantes relevados nas demonstrações financeiras (cfr. ponto 3.3.4).

Subsiste a existência de um conjunto de bens que, apesar de já ter decorrido o período de vida útil, o seu valor ainda não está completamente amortizado devido aos dados introduzidos no sistema informático, o que denota ausência de mecanismos de monitorização dos inventários com vista à correção dos erros e procedimentos que lhe dão origem (cfr. ponto 3.3.4).

43. Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de assegurar uma correta e integral inventariação contabilística dos bens móveis das várias instituições de segurança social, bem como de introdução de mecanismos que visem detetar procedimentos incorretos com reflexo no cálculo das amortizações.

A área dos imóveis continua a apresentar assinaláveis fragilidades. Não foi possível confirmar integralmente os valores dos imóveis relevados nas demonstrações financeiras em 31/12/2017, uma vez que não foram disponibilizados documentos de suporte àquele registo. Conforme tem ocorrido em anos anteriores, os processos de dação mais antigos não dispõem de relatórios de avaliação (53,2%) e os que integraram o património dos institutos por via de extinção de organismos também apresentam fraca cobertura de comprovativos dos registos contabilísticos (18,4%) (cfr. ponto 3.3.4).

Relativamente aos edifícios construídos pela segurança social também se regista inexistência de documentação comprovativa do valor despendido na construção (42,2%). Um dos institutos com imóveis construídos pela segurança social justificou a falta de documentação com um auto de eliminação de documentos que se reportavam aos anos de 2002 e 2003, ao abrigo da Portaria 12/2014. Argumentação que não tem acolhimento para documentos de despesa realizada com bens que ainda se encontram relevados nas demonstrações financeiras (cfr. ponto 3.3.4).

44. Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de assegurar que os processos relacionados com imóveis contenham toda a informação comprovativa dos valores relevados nas demonstrações financeiras.

O valor líquido dos imóveis não é fidedigno, uma vez que no cálculo das amortizações continuam a verificar-se situações que desrespeitam a legislação e as regras contabilísticas (cfr. ponto 3.3.4).

45. Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de assegurar que o cálculo das amortizações dos imóveis seja realizado nos termos legalmente estabelecidos.

Continua por regulamentar uma parte do financiamento do Fundo de Garantia Salarial, designadamente a comparticipação do Estado, e o Fundo continua a não possuir património próprio (contrariando a Diretiva 2008/97/CE), sendo este de difícil constituição, atento ao facto de os saldos gerados pelas receitas atribuídas ao Fundo reverterem para o OSS (cfr. ponto 3.3.4).

46. Recomenda-se aos Ministros do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social e das Finanças que assegurem que o Fundo de Garantia Salarial funcione de acordo com a legislação comunitária e nacional que o enquadra, o que implica que seja dotado de património próprio, que sejam definidos os critérios de financiamento por parte do Estado e que os excedentes obtidos sejam afetos à prossecução das suas finalidades.

Quanto aos saldos de juros vincendos associados a acordos prestacionais de regularização de dívida contributiva fora do processo executivo (12 M€), não existe segurança sobre o valor relevado no balanço, em proveitos diferidos, nem na demonstração de resultados, em resultados extraordinários (cfr. ponto 3.3.4).

Sistemas de gestão e controlo

Continua por publicar a regulamentação do enquadramento e funcionamento da tesouraria única da segurança social, o que tem gerado sucessivas recomendações do Tribunal em pareceres anteriores (cfr. ponto 3.3.4).

47. Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social no quadro da reforma em curso, proceda à definição do quadro legal aplicável à unidade de tesouraria da segurança social.

Não foi publicada a portaria que visa regulamentar a composição e os limites das aplicações financeiras a efetuar pelo IGFSS, o que resulta na falta de um quadro regulamentador desta atividade financeira do Instituto (cfr. ponto 3.3.4).

48. Recomenda-se aos Ministros das Finanças e do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que assegurem a publicação da portaria que estabeleça a composição e os limites das aplicações de capital efetuadas pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, nos termos do n.º 7 do art. 3.º do DL 84/2012, de 30/03.

Apesar das reiteradas recomendações do Tribunal em anteriores pareceres, continuam a existir discrepâncias entre a LEO, a LOE, a LBSS e o DL que regula o financiamento da segurança social, designadamente no que se reporta ao financiamento do sistema previdencial - capitalização. Não obstante o facto de já terem sido publicadas alterações legislativas a estes diplomas, as referidas discrepâncias não foram ultrapassadas (cfr. ponto 3.3.4).

49. Recomenda-se à Assembleia da República e ao Governo a harmonização dos diplomas legais que estabelecem e regulamentam o quadro de financiamento do sistema de segurança social, no sentido de dirimir as discrepâncias atualmente existentes, designadamente no que respeita ao financiamento da componente capitalização do sistema previdencial.

O Gabinete de Auditoria do sistema de segurança social do IGFSS não tem recursos humanos afetos, o que prejudica o exercício das funções de organismo de controlo do sistema de segurança social (cfr. ponto 3.3.4).

50. Recomenda-se aos Ministros das Finanças e do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que assegurem o efetivo exercício pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social das funções de organismo de controlo do sistema de segurança social.

Os depósitos em instituições financeiras (5 655 M€) cresceram 1 840 M€ (48,2%), para o qual contribuíram de forma determinante os que constituam património do IGFSS (4 878 M€). Apenas 50% deste valor estava depositado no IGCP (2 437 M€). Ao deter na banca comercial depósitos a prazo, no valor de 1 159 M€, o IGFSS não cumpriu a disposição do DLEO 2017 que cingia as disponibilidades e aplicações de fundos fora do IGCP ao montante exclusivamente necessário à atividade dos serviços da segurança social (cfr. pontos 3.3.3.1 e 3.3.4).

51. Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que providencie no sentido de que as normas estabelecidas no decreto-lei de execução orçamental de cada ano, relativas ao destino a dar às disponibilidades financeiras à guarda do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, sejam devidamente cumpridas.

Cerca de 85,5% do valor da dívida de prestações sociais a repor (703 M€) estava classificado como dívidas de cobrança duvidosa (601 M€) e quase totalmente provisionado (94,1%), indicador de dívida com antiguidade significativa e dificuldade de cobrança. No final de 2017, apenas 5% (35 M€) do valor em dívida tinha sido participado a execução fiscal, o que reflete a ineficácia na recuperação de valores indevidamente pagos (cfr. ponto 3.3.4).

52. Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de serem acionados os mecanismos necessários com vista a uma cobrança mais eficaz dos valores indevidamente pagos a beneficiários.

Subsiste dívida à segurança social que não é participada a execução fiscal, designadamente dívidas classificadas como cobrança duvidosa (reembolso de prestações de alimentos devidas a menores, reembolso por parte das entidades empregadoras por pagamento indevido de prestações de desemprego, contraordenações aplicadas a beneficiários e a estabelecimentos com e sem fins lucrativos e rendas por utilização de imóveis), colocando em risco a efetiva cobrança destas dívidas por não serem acionados os mecanismos legais com vista à sua recuperação (cfr. ponto 3.3.4).

53. Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que providencie no sentido de serem instaurados processos de cobrança coerciva, visando a recuperação de todas as quantias indevidamente pagas pelas instituições de segurança social, independentemente da sua natureza e da existência ou não de meios automáticos que permitam a participação para tal efeito.

O exame de processos de pensões referentes a 2017, à semelhança do que sucedeu relativamente a anos anteriores, evidenciou deficiências e erros com impacto no cálculo do valor a atribuir aos beneficiários.

Estes casos resultam, em particular, de um deficiente sistema de controlo interno ao nível do cálculo e atribuição das pensões (cfr. ponto 3.3.4).

A complexidade da aplicação das regras de cálculo e o volume de informação relevante para esse cálculo não asseguram o tratamento automático pelas aplicações informáticas de todas as situações previstas, pelo que a intervenção manual é essencial, quer para complementar informação inexistente, quer para corrigir situações anómalas. Apesar disso, verificou-se que não existem procedimentos uniformes nem orientações técnicas sobre os procedimentos a adotar. Estas deficiências não asseguram a adequada correção das situações detetadas, conduzindo à adoção de procedimentos diferentes para situações semelhantes e a erros nos cálculos das pensões (cfr. ponto 3.3.4).

Neste âmbito, o Tribunal alerta para a necessidade de colmatar essas deficiências, designadamente através da definição de regras que visem assegurar a correção e a uniformidade dos procedimentos manuais no cálculo da pensão.

54. Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de assegurar que sejam criados manuais de procedimentos e implementado um eficaz sistema de controlo interno no processo de cálculo e atribuição das pensões.

Verificou-se a incorreta aplicação das normas legais relevantes (cfr. ponto 3.3.4):

- ◆ da qual resulta a atribuição de valor de pensão inferior ao devido, no cálculo das:
 - pensões antecipadas dos beneficiários que acedem à pensão devido a situações de desemprego de longa duração, com cessação de contrato de trabalho por acordo (desde 2006);
 - pensões de invalidez do regime especial atribuídas ao abrigo da Lei 90/2009, no que respeita às que ultrapassam o valor correspondente a 12 vezes o IAS (desde 2012).
- ◆ quanto às pensões mínimas garantidas (estatutárias acrescidas de complemento social), sem reflexo no valor pago aos beneficiários, mas que exige, contudo, um maior esforço de financiamento por parte do OE.

55. Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de garantir adequada aplicação de regras e normas ao cálculo das pensões.

Constatou-se a inexistência de procedimentos de controlo para assegurar a atualização da revalorização de remunerações após o processo automático de cálculo de retroativos nas pensões já atribuídas, quando haja rejeições em processos com valores provisórios de prestações já pagas por compensar. A definição e publicação do coeficiente de revalorização antes do início da sua produção de efeitos, evitaria a situação descrita, recálculos e atualizações desnecessários bem como o cálculo dos retroativos devidos (cfr. ponto 3.3.4).

56. Recomenda-se aos Ministros do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social e das Finanças que assegurem, sempre que haja lugar a revalorização das remunerações anuais de referência ao cálculo das pensões, que a publicação da respetiva portaria ocorra em data anterior à da produção dos seus efeitos.

Informação e transparência da CGE

O anexo às demonstrações financeiras consolidadas não divulgou os imóveis da segurança social que se encontravam implantados em propriedade alheia, nem a totalidade dos imóveis da segurança social que estão cedidos a terceiros como estabelecido no ponto 8.2.12 do POCISSSS (cfr. ponto 3.3.4).

57. Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de assegurar que seja divulgada toda a informação estabelecida pelo POCISSSS, relativa aos imóveis implantados em propriedade alheia e aos cedidos a terceiros.

Apesar das melhorias introduzidas na quantificação da despesa fiscal, designadamente em resultado da aplicação do Manual, subsistem deficiências objeto de recomendações reiteradas pelo Tribunal a ponderar no quadro do processo de reavaliação dos benefícios fiscais em curso (cfr. ponto 4.3).

58. Recomenda-se ao Ministro das Finanças que, e tendo em conta a reavaliação em curso, assegure a inventariação e classificação de todos os benefícios fiscais, a atualidade dos pressupostos que determinaram a sua criação e a sua eficácia, designadamente dos que operam por dedução à matéria coletável, e a implementação dos procedimentos de controlo da despesa fiscal com vista à sua relevação apropriada na Conta Geral do Estado.

As responsabilidades contingentes do Estado podem ter um impacto significativo na sustentabilidade das finanças públicas. Assim, não obstante o seu carácter eventual, a sua adequada divulgação é um elemento fundamental na apreciação da posição financeira do Estado.

Para além das responsabilidades do Estado por garantias prestadas através da DGTf, a CGE 2017 é omissa quanto às garantias a financiamentos prestadas por SFA e EPR. Deduzindo as contragarantias que o Estado presta a duas EPR (FdR 566 M€ e FCGM 487 M€), as garantias a financiamentos prestadas por SFA e EPR ascendiam, no final de 2017, a 2 108 M€ (cfr. ponto 5.1).

59. Recomenda-se ao Ministro das Finanças que assegure que a Conta Geral do Estado contenha informação sobre a totalidade das garantias, incluindo as prestadas por serviços e fundos autónomos e entidades públicas reclassificadas.

Ao nível da informação sobre as PPP e outras concessões verificou-se que o universo de contratos está por certificar, parte relevante da informação está por reportar, a veracidade e coerência da mesma está por validar e a avaliação do cumprimento das finalidades essenciais das PPP continua por reportar. As insuficiências detetadas na informação reportada na CGE 2017 revelam, assim, riscos relevantes (incluindo riscos orçamentais ou responsabilidades contingentes) (cfr. ponto 5.3).

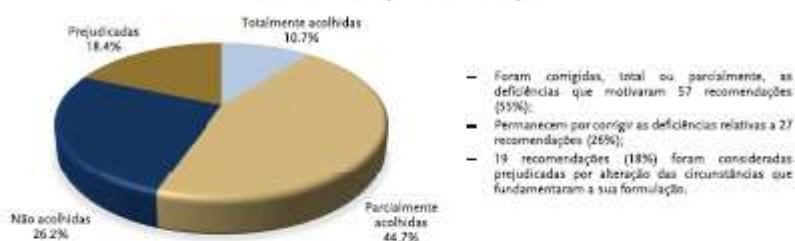
60. Que o Governo, através do Ministro das Finanças, assegure as condições necessárias para:

- Certificar o universo de contratos de concessão incluindo as PPP.
- Obter a informação necessária para avaliar a execução desses contratos.
- Validar a informação reportada pelos parceiros públicos e privados.
- Avaliar o cumprimento das finalidades essenciais das PPP.

PARTE III – SEGUIMENTO DAS RECOMENDAÇÕES

O Tribunal apreciou¹ o acolhimento das 98 recomendações formuladas no PCGE 2015 e de 5 formuladas no PCGE 2014², tendo verificado que foram acolhidas total ou parcialmente 57 (31 da AC e 26 da SS).

Gráfico III. 1 – Situação das recomendações



1. RECOMENDAÇÕES ACOLHIDAS

Das 103 recomendações formuladas, 42% visaram colmatar deficiências quanto à fiabilidade das demonstrações orçamentais, financeiras e dos elementos patrimoniais e 37% ao nível dos sistemas de gestão e controlo. As restantes recomendações focaram aspetos relacionados com a transparência e o reporte de informação na CGE, o processo orçamental e o universo de entidades do perímetro orçamental (âmbito orçamental e contabilístico). Quanto ao grau de acolhimento das recomendações (55% do total), verificou-se que o padrão foi uniforme ao nível das várias tipologias, exceto no que diz respeito às questões do universo de entidades que reportam na CGE, cujas recomendações permanecem por acatar.

Quadro III. 1 – Recomendações formuladas e acolhidas por tipologia

Tipologia	Recomendações		
	Formuladas	Acolhidas	Grau de acolhimento
Processo orçamental	5	3	60%
Âmbito orçamental e contabilístico	5	0	0
Fiabilidade das demonstrações orçamentais, financeiras e dos elementos patrimoniais	41	27	63%
Sistemas de gestão e controlo	38	21	55%
Informação e transparência da CGE	12	6	50%
Total	103	57	55%

¹ Com base nos trabalhos realizados e tendo-se em conta as informações prestadas pelas entidades destinatárias das recomendações.

² Recomendações que não foram reiteradas no PCGE 2013.

Relativamente às recomendações acolhidas (integral ou parcialmente), destaca-se a adoção de medidas que permitiram corrigir deficiências importantes, algumas delas assinaladas pelo Tribunal há vários anos:

- ◆ Completaram-se as alterações iniciadas em 2016, com a contabilização das receitas fiscais cujo produto se encontra afeto a outras entidades, que anteriormente eram indevidamente registadas pelas entidades beneficiárias e não pela AT. Em 2017, a alteração mais significativa traduziu-se na correta contabilização das verbas relativas à contribuição para o audiovisual.
Quanto à contabilização das receitas fiscais, há ainda a salientar a contabilização pela AT como receitas extraorçamentais os montantes a entregar às regiões autónomas e às autarquias locais.
- ◆ Os progressos na contabilização das operações extraorçamentais também em resultado da emissão de instruções pela DGO, no sentido de serem integralmente registados os fluxos financeiros das entidades que integram a CGE.
- ◆ Relativamente aos fundos europeus, consolidaram-se duas situações, no sentido da melhoria da informação prestada: a inclusão no Relatório da CGE do quadro que espelha a despesa total do OE financiada por fundos europeus e a implementação efetiva da obrigação de reporte à DGO dos fundos europeus diretamente recebidos da UE pelas entidades sujeitas à disciplina orçamental.
- ◆ Na segurança social, é de salientar o procedimento adotado, no final de 2017, quanto à contabilização da receita das contribuições que passou a distinguir, de forma efetiva, as contribuições das entidades empregadoras das quotizações dos trabalhadores.
- ◆ A aplicação, pela primeira vez, pela AT de um manual de quantificação da despesa fiscal.

De referir ainda que, no âmbito desta apreciação, o Tribunal considerou 19 recomendações como prejudicadas (18 relativas à AC e uma à SS) porque, na sua maioria dizem respeito a deficiências que deverão ser ultrapassadas no quadro da reforma em curso ou cujo contexto já foi significativamente alterado por projetos em implementação (como é o caso da aplicação do SNC-AP)¹.

2. RECOMENDAÇÕES NÃO ACOLHIDAS

Foram 27 as recomendações consideradas não acolhidas, 10 referentes à Conta da AC e 17 à Conta da SS. O seu não acolhimento afeta maioritariamente a fiabilidade das demonstrações orçamentais e dos elementos patrimoniais. Das 10 recomendações não acolhidas relativas à AC, 7 visam a aprovação ou correta aplicação de normativos legais e 3 o reporte de informação na CGE. Por sua vez, ao nível da CSS das 17 recomendações não acolhidas, 9 visam a correção de deficiências dos sistemas de informação, 6 a aprovação ou harmonização de normativos legais e as restantes 2 a aplicação de princípios contabilísticos e a recuperação de valores indevidamente pagos.

Nos quadros seguintes identificam-se, por tipologia, as 27 recomendações consideradas não acolhidas e enunciam-se, sumariamente, as informações prestadas pelas entidades destinatárias e as respetivas apreciações do Tribunal. Pelo seu carácter estrutural, 24 das 27 são reiteradas no presente Parecer.

¹ Recomendações 31 e 56 do PCGE 2014; Recomendações 7, 14, 15, 16, 18, 21, 22, 27, 31, 46, 50, 51, 52, 53, 54, 55 e 98 do PCGE 2015.

2.1. Administração Central

Processo orçamental		
N.º	Recomendação – PCGE 2015	Alegações do Ministro das Finanças
17	Que o Governo, nos programas orçamentais, fixe objetivos claros e indicadores relevantes que permitam o seu reporte, monitorização e avaliação na CGE.	<i>A CGE incorpora no capítulo das políticas sectoriais, uma análise dos resultados obtidos na execução de cada um dos Programas Orçamentais, para além da descrição dos recursos financeiros e humanos utilizados. Nessa análise são identificados objetivos de política sectorial, indicadores, metas e resultados. (...) nos termos (...) da LEO, o Governo envia à Assembleia da República até 31 de março um relatório da execução dos programas orçamentais do ano anterior, explicitando os resultados obtidos e os recursos utilizados.</i>
Apreciação: O MF considerou a recomendação acolhida; porém verifica-se que continuam por fixar os objetivos e os respetivos indicadores no ROE o que impede a sua adequada monitorização e avaliação – (cfr. Parte I, 1.3). Reiterada no PCGE 2017, Recomendação 3.		

Âmbito orçamental e contabilístico		
N.º	Recomendação – PCGE 2015	Alegações do Ministro das Finanças
9	Que o Governo, através da Direção-Geral do Orçamento, tome as medidas necessárias para que sejam incluídas no Orçamento e na Conta, e devidamente classificadas, todas as entidades previstas na Lei de Enquadramento Orçamental, justificando todas as alterações ocorridas na composição do universo dos serviços e fundos da administração central (Incluindo entidades públicas reclassificadas) constantes da lista divulgada pelo Instituto Nacional de Estatística, designadamente no que se refere às entidades que integram o sector institucional das Administrações Públicas.	<i>... as alterações ocorridas ao universo da Administração Central (AC) são divulgadas, anualmente, na Conta Geral do Estado e no Relatório do Orçamento do Estado. Adicionalmente, a Síntese Mensal de Execução Orçamental da DGO contempla, nas "Notas complementares", a lista de entidades que integram a AC, onde se explicitam as modificações ocorridas a este universo face ao considerado para efeitos do OE.</i>
Apreciação: O MF considerou a recomendação acolhida; porém a CGE 2017 não inclui a execução orçamental de quatro entidades – (cfr. Parte I, 3.2.11). Reiterada no PCGE 2017, Recomendação 4.		
10	Que o Governo, através da Direção-Geral do Orçamento, tome as medidas necessárias para os organismos da administração central não serem indevidamente considerados no Orçamento do Estado e na correspondente Conta Geral do Estado como entidades públicas reclassificadas.	<i>Está a ser avaliada a possibilidade de ser criado um regime legal próprio aplicável aos Fundos, salvaguardando contudo regras gerais de controlo associadas ao seu enquadramento no perímetro de consolidação do orçamento do estado.</i>
Apreciação: O MF considerou a recomendação não acolhida. De facto, em 2017, continuaram a ser indevidamente classificados SFA como EPR – (cfr. Parte I, 3.2.11). Reiterada no PCGE 2017, Recomendação 5.		

Fiabilidade das demonstrações orçamentais		
N.º	Recomendação – PCGE 2015	Alegações do Ministro das Finanças
29	Deve ser revisto o classificador da receita, mediante a criação de rubrica própria para a receita proveniente de aumentos de capital.	<i>...tal como refere o TC, foi ponderada a utilização do capítulo de receita 13 Outras receitas de capital para registar os aumentos de capital das EPR, por se tratar de rubrica residual, para a qual se deverão imputar as operações que não se enquadram noutros capítulos de receita. No entanto, esta opção não é isenta de inconvenientes, dado que a sua utilização faria com que ocorresse uma melhoria artificial do saldo global da administração central (...). Contudo, acompanha-se o entendimento do Tribunal quanto à necessidade de revisão do classificador económico de modo a evidenciar esta tipologia de operações.</i>
Apreciação: O MF considerou a recomendação não acolhida. Efetivamente, não tendo ocorrido a revisão do classificador, mantém-se a deficiência assinalada – (cfr. Parte I, 3.2.11). Reiterada no PCGE 2017, abrangida pela Recomendação 6.		
Fiabilidade dos elementos patrimoniais		
N.º	Recomendação – PCGE 2015	Alegações do Ministro das Finanças
30	A CGE deve evidenciar o stock da dívida consolidada do Estado, bem como os encargos com juros consolidados que lhe estão associados.	<i>O IGCP apresenta estimativas dos custos decorrentes desta opção (...) no seu Relatório Anual de Gestão da Tesouraria e da Dívida Pública desde 2014. Julgamos ser esse o local mais apropriado para a discussão das decisões de gestão da dívida.</i>
Apreciação: O MF considerou a recomendação não acolhida. Efetivamente, a CGE continua a não apresentar o stock consolidado da dívida do Estado – (cfr. Parte I, 3.2.11). Reiterada no PCGE 2017, Recomendação 15.		
48	Que o Governo, através da Direção-Geral do Orçamento, assegure que a informação reportada no Relatório da Conta Geral do Estado sobre o património imobiliário é integral (abrange a totalidade das variações patrimoniais) e consistente com a execução orçamental relativa a operações imobiliárias registada pelos organismos da administração central nessa Conta (não se limitando às operações conduzidas pela Direção-Geral do Tesouro e Finanças).	<i>A DGO mantém o controlo mensal das receitas obtidas com a alienação de imóveis, fornecida pela DGTf, com a informação registada no SGR e/ou SIGO - SFA, alertando os serviços sempre que verifica que alguma receita consignada ainda não está refletida nos sistemas centrais.</i>
Apreciação: O MF considerou a recomendação acolhida; porém a deficiência agravou-se em 2017, porquanto as operações identificadas no Relatório da CGE 2017 correspondem a apenas 1,4% da execução orçamental relativa ao património imobiliário registada nos sistemas de execução orçamental – (cfr. Parte I, 3.2.11). Reiterada no PCGE 2017, Recomendação 20.		
49	Que o Governo, nos termos do regime legal aplicável, promova a atualização do Programa de Gestão do Património Imobiliário e do Programa de Inventariação, com as ações necessárias à conclusão do inventário e os procedimentos indispensáveis à sua permanente atualização, refletindo as variações patrimoniais que ocorram em cada ano.	<i>A Direção-Geral do Tesouro e Finanças está a proceder à aquisição de uma plataforma de gestão de imóveis o que permitirá dar cumprimento à Recomendação em apreço.</i>
Apreciação: O MF considerou a recomendação acolhida; porém, em 2017, os referidos programas não foram atualizados – (cfr. Parte I, 3.2.11). Reiterada no PCGE 2017, Recomendação 18.		

Sistemas de gestão e controlo		
N.º	Recomendação – PCGE 2015	Alegações do Ministro das Finanças
4	A dotação provisional deve ser utilizada apenas para os fins previstos no n.º 5 do art. 8.º da LEO: “despesas não previsíveis e inadivéis.	<i>Durante a execução dos OE, a DGO pronuncia-se sobre os pedidos de reforço de dotações orçamentais no sentido de esgotar plenamente as soluções existentes no âmbito da gestão flexível e de utilização das dotações cativas por força da Lei do OE e de outros diplomas. Só em último recurso e na inexistência de soluções alternativas, a DGO emite pareceres no sentido de se reforçarem as dotações orçamentais insuficientes por contrapartida da dotação provisional.</i>
Apreciação: O MF considerou a recomendação acolhida; porém, em 2017, a “dotação provisional” foi utilizada no reforço de dotações, nomeadamente, de despesas com o pessoal e de aquisição de bens e serviços – (cfr. Parte I, 3.2.3).		

Informação e transparência da CGE		
N.º	Recomendação – PCGE 2015	Alegações do Ministro das Finanças
13	Que o Governo passe a reportar a receita fiscal decorrente do combate à fraude e à evasão cuja informação é legalmente exigida e passou a ser prestada pela Autoridade Tributária e Aduaneira ao Tribunal.	<i>A AT passará a disponibilizar à DGG, para efeitos de elaboração da CGE, a informação sobre receita do combate à Fraude e Evasão Fiscais, solicitada e fornecida ao Tribunal de Contas no âmbito do Parecer sobre a CGE.</i>
Apreciação: O MF considerou a recomendação parcialmente acolhida; porém o Relatório do Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras (2017) continua a não reportar os resultados nos termos que a lei prevê e apresenta valores mais elevados que os transmitidos ao TC, porque incluem os relativos à atividade da AT que extravasam os obtidos no âmbito desse combate – (cfr. Parte I, 3.2.2.5). Reiterada no PCGE 2017, Recomendação 28.		
32	A CGE deve incluir informação sobre a dívida não financeira das EPR, incluindo as que pertencem ao SNS.	<i>A informação publicada no ponto III.4.4. Prazos Médios de Pagamento e Situação dos Pagamentos em Atraso baseia-se em informação reportada pelas Entidades à DGO, tendo também como fontes a Direção-Geral das Autarquias Locais, Direção-Geral do Tesouro e Finanças, Administração Central do Sistema de Saúde.</i>
Apreciação: O MF considerou a recomendação acolhida; porém a CGE continua a não incluir esta informação – (cfr. Parte I, 3.2.7.2). Reiterada no PCGE 2017, Recomendação 31.		

2.2. Segurança Social

Âmbito orçamental e contabilístico		
N.º	Recomendação – PCGE 2015	Alegações da Secretária de Estado da Segurança Social
63	Reitera-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie pela integração no SIF da informação contabilística das operações realizadas pelo IGCSS e pelo FEFSS.	<i>A implementação do SNC-AP nos vários organismos do universo da Segurança Social implica alterações profundas no SIF, pelo que se encontra em avaliação o interface com o FEFSS no âmbito destes desenvolvimentos.</i>
Apreciação: A SESS considerou a recomendação parcialmente acolhida. Esta recomendação foi formulada no PCGE 2008 e em Pareceres posteriores, porém continua a não existir no SIF informação contabilística para as duas entidades – (cfr. Parte I, 3.3.4). Reiterada no PCGE 2017, abrangida pela Recomendação 33.		

Âmbito orçamental e contabilístico		
N.º	Recomendação – PCGE 2015	Alegações da Secretária de Estado da Segurança Social
64	Reitera-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social para que diligencie no sentido de que sejam desenvolvidos os procedimentos necessários com vista à produção automática dos mapas de execução orçamental consolidados globais, por componentes e por subsistemas, bem como diligencie no sentido de ultrapassar as limitações inerentes ao atual módulo de consolidação EC-CS, de modo a permitir, por um lado, que as operações de consolidação se realizem de forma automática, sem recurso a instrumentos paralelos e, por outro, que os mapas legalmente previstos sejam também produzidos de forma automática.	<i>...verificam-se limitações técnicas, que impedem a efetiva consolidação orçamental no sistema (...) Em sede de implementação do SNC-AP, serão tidas em conta soluções técnicas para o acolhimento integral desta recomendação.</i>
Apreciação: A SESS considerou a recomendação parcialmente acolhida. Apesar disso, esta recomendação formulada no PCGE 2008 e em Pareceres posteriores, não foi ainda acolhida pois o sistema informático continua a não produzir os mapas consolidados exigidos por lei – (cfr. Parte I, 3.3.4). Reiterada no PCGE 2017, abrangida pela Recomendação 33.		
Fiabilidade das demonstrações orçamentais e financeiras		
N.º	Recomendação – PCGE 2015	Alegações do Ministro das Finanças e da Secretária de Estado da Segurança Social
58	Reitera-se que a Assembleia da República e o Governo devem proceder à harmonização dos diplomas legais que estabelecem e regulamentam o quadro de financiamento do sistema de segurança social, no sentido de dirimir as discrepâncias atualmente existentes, designadamente no que respeita ao financiamento da componente capitalização do sistema previdencial.	<i>Atendendo a que a legislação em causa envolve diplomas de valor reforçado, considera-se que esta harmonização será oportuna numa revisão mais global dos mesmos.</i>
Apreciação: A SESS considerou a recomendação não acolhida. Efetivamente, ainda não foram revistos os referidos diplomas legais – (cfr. Parte I, 3.3.4). Reiterada no PCGE 2017, Recomendação 49.		
60	Recomenda-se ao Ministro das Finanças que diligencie pela clarificação das competências dos fiscais únicos dos Institutos Públicos, tendo em consideração eventuais conflitos decorrentes na sua dupla qualidade de fiscal único e de entidade emitente da certificação legal de contas.	<i>Está em curso a discussão pública de anteprojeto de revisão do regime jurídico de auditoria. A Revisão destas matérias passa pela Assembleia da República (entidade competente para aprovar uma eventual alteração da Lei-Quadro dos Institutos Públicos).</i>
Apreciação: O MF considerou a recomendação não acolhida. Efetivamente, ainda não foi efetuada qualquer alteração legislativa – (cfr. Parte I, 3.3.4). Reiterada no PCGE 2017, Recomendação 35.		
61	Reitera-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie pela nomeação dos membros do Conselho Consultivo do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, IP.	<i>A nomeação do Conselho Consultivo será concretizada em breve, através de despacho do membro do Governo responsável.</i>
Apreciação: A SESS considerou a recomendação parcialmente acolhida; porém a nomeação do Conselho Consultivo do IGSS não foi ainda concretizada – (cfr. Parte I, 3.3). Reiterada no PCGE 2017, Recomendação 34.		

Fiabilidade das demonstrações orçamentais e financeiras		
N.º	Recomendação – PCGE 2015	Alegações do Ministro das Finanças e da Secretária de Estado da Segurança Social
68	Reitera-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que devem ser implementados os procedimentos necessários de modo a que a despesa orçamental não seja sobrevalorizada com pagamentos que efetivamente não se concretizaram.	<i>Continuam em curso os trabalhos de desenvolvimento do novo Interface (...) a qual irá contemplar o novo plano de contabilização que consagra integralmente o entendimento do Tribunal de Contas.</i>
Apreciação: A SESS considerou a recomendação parcialmente acolhida; porém o novo interface ainda não se encontra implementado – (cfr. Parte I, 3.3.4). Reiterada no PCGE 2017, Recomendação 36.		
76	Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que providencie no sentido de que nos trabalhos de encerramento de contas sejam disponibilizados elementos que permitam verificar os valores em dívida por contribuinte, com indicação da sua antiguidade, e desagregados por dívida em cobrança voluntária ou coerciva.	<i>O IGFSS/IP, em colaboração com o II, IP, está a desenvolver e a melhorar procedimentos que garantam a coerência dos dados contabilizados, com o objetivo de se conseguir reconciliar a dívida de contribuintes. O trabalho (...) visa garantir que a informação que é extraída de conta corrente chega a SIF, sendo, contudo, um trabalho bastante moroso face aos milhares de documentos que são lançados e à complexidade do sistema.</i>
Apreciação: A SESS considerou a recomendação parcialmente acolhida; porém nos trabalhos de encerramento de contas continuaram a não ser disponibilizados elementos que permitam verificar os valores em dívida, por contribuinte, com as especificações indicadas – (cfr. Parte I, 3.3.4). Reiterada no PCGE 2017, Recomendação 38.		
78	Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de que as instituições de segurança social tenham acesso a toda a informação necessária para efeitos de cruzamento de dados entre as aplicações auxiliares de contas correntes de contribuintes (GC e SEF) e os relevados nas demonstrações financeiras (SIF).	<i>Conforme o mencionado na resposta à recomendação n.º 76 os constrangimentos verificados na reconciliação dos saldos contabilísticos com a conta corrente integram o trabalho conjunto entre o IGFSS, IP e o II, IP no sentido de se encontrar uma metodologia de reconciliação dos saldos de contribuintes.</i>
Apreciação: A SESS considerou a recomendação parcialmente acolhida; porém continuam a não ser disponibilizados elementos que permitam efetuar o cruzamento de dados – (cfr. Parte I, 3.3.4). Reiterada no PCGE 2017, abrangida pela Recomendação 38.		
79	Reitera-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de assegurar que o princípio da especialização dos exercícios previsto no POCISSSS seja integralmente cumprido.	<i>...no que se refere às condições técnicas necessárias para o cumprimento do princípio contabilístico invocado nesta recomendação, associado à relevação dos juros já vencidos de valores em dívida de contribuintes, encontra-se em aplicação desde julho de 2018 o disposto no artigo 81º-A do Decreto Regulamentar 6/2018.</i>
Apreciação: A SESS considerou a recomendação parcialmente acolhida; porém, em 2017, o valor dos juros já vencidos resultante de montantes em dívida ainda não foi refletido nas demonstrações financeiras – (cfr. Parte I, 3.3.4). Reiterada no PCGE 2017, Recomendação 40.		
80	Reitera-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de que sejam implementados os procedimentos necessários com vista à correção das inconsistências detetadas entre os valores da conta “Prestações sociais a repor” relevados nas demonstrações financeiras (SIF) e os relevados nas contas correntes dos beneficiários (SiCC).	<i>...está em curso o projeto SiCC-SIF que visa implementar uma nova interface entre as duas aplicações (...) por operações financeiras. Deste projeto faz parte o Programa de Regularização de Saldos cujo resultado será o nivelamento das contas entre SiCC e SIF conforme recomendado pelo Tribunal de Contas. O ISS, IP encontra-se em fase de testes do referido programa...</i>
Apreciação: A SESS considera a recomendação parcialmente acolhida; porém o referido projeto não entrou ainda em produção – (cfr. Parte I, 3.3.4). Reiterada no PCGE 2017, Recomendação 41.		

Fiabilidade das demonstrações orçamentais e financeiras		
N.º	Recomendação – PCGE 2015	Alegações do Ministro das Finanças e da Secretária de Estado da Segurança Social
81	Reitera-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de que sejam implementados os procedimentos necessários com vista à constituição de provisões para cobrança duvidosa proveniente de dívida de pensões indevidamente pagas, designadamente a identificação do beneficiário, o valor e a antiguidade da dívida.	<i>Mantém-se em desenvolvimento o novo Sistema de Informação de Pensões, não obstante ser possível, através deste sistema, obter no início de cada ano listagens nominais com a situação em 31 de dezembro. No novo Sistema de Informação de Pensões em desenvolvimento está prevista a implementação do processo que permita cumprir integralmente a recomendação.</i>
Apreciação: A SESS considera a recomendação parcialmente acolhida; porém ainda não está implementado o novo Sistema de Informação de Pensões – (cfr. Parte I, 3.3.4). Reiterada no PCGE 2017, Recomendação 42.		
89	Reitera-se aos Ministros do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social e das Finanças que o Fundo de Garantia Salarial deve funcionar de acordo com a legislação comunitária e nacional que o enquadra, o que implica que seja dotado de património próprio, definidos os critérios de financiamento por parte do Estado e que os excedentes obtidos continuem exclusivamente afetos à prossecução das finalidades que lhe são próprias.	<i>Encontra-se em fase de elaboração a proposta de portaria que fixa os termos de financiamento do FGS.</i>
Apreciação: O MF e a SESS consideraram a recomendação parcialmente acolhida; porém a referida Portaria ainda não foi publicada – (cfr. Parte I, 3.3.4). Reiterada no PCGE 2017, Recomendação 46.		

Sistemas de gestão e controlo		
N.º	Recomendação – PCGE 2014	Alegações da Secretária de Estado da Segurança Social
74	Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que diligencie no sentido de assegurar que sejam implementadas as regras necessárias na aplicação informática para que não ocorra a prescrição de valores em dívida sem que tenha decorrido o prazo legal para o efeito.	<i>...informa-se que se encontra concluída a primeira fase relativa à definição dos requisitos macro (...) cujo objetivo é a gestão de atos interruptivos e suspensivos para as aplicações de GC, SICC e SEF. Está em curso a análise técnica (...) seguindo-se a implementação da mesma.</i>
Apreciação: A SESS considerou a recomendação parcialmente acolhida; porém continua por implementar na aplicação informática as referidas regras – (cfr. Parte I, 3.3.4).		
91	O Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social deve diligenciar no sentido de assegurar a implementação na aplicação informática (de prestações de desemprego) da segregação de funções entre quem procede à instrução do processo e quem procede ao seu deferimento, devendo este ser expressamente efetuado apenas por quem tem competência para o efeito.	<i>A segregação de funções (...) deve ser garantida na atribuição de acessos aos perfis pelos utilizadores (...). Designadamente a aplicação informática de Desemprego dispõe de perfis de acesso diferenciados e perfeitamente individualizados para instrução e decisão (deferimento/indeferimento) de processos.</i>
Apreciação: A SESS considerou a recomendação parcialmente acolhida; porém não existe evidência de alteração de procedimento.		

Sistemas de gestão e controlo		
N.º	Recomendação – PCGE 2015	Alegações da Secretária de Estado da Segurança Social
56	Reitera-se ao Governo que deve proceder à publicação do diploma que regulamente o quadro legal aplicável à unidade de tesouraria da segurança social.	<i>Encontra-se em análise a proposta de legislação para cumprimento desta recomendação.</i>
Apreciação: O MF e a SESS consideraram a recomendação parcialmente acolhida; porém não se verificou evolução face ao ano anterior, uma vez que a proposta legislativa continua em análise – (cfr. Parte I, 3.3.4). Reiterada no PCGE 2017, Recomendação 47.		
57	Recomenda-se aos Ministros das Finanças e do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que devam proceder à publicação da Portaria que estabeleça a composição e os limites das aplicações de capital efetuadas pelo IGFISS, nos termos do n.º 7 do artigo 3.º do Decreto-lei n.º 84/2012, de 30/03.	<i>Encontra-se em análise a proposta de legislação para cumprimento desta recomendação.</i>
Apreciação: O MF e a SESS consideraram a recomendação parcialmente acolhida; porém ainda não foi publicada a referida portaria – (cfr. Parte I, 3.3.4). Reiterada no PCGE 2017, Recomendação 48.		
85	Recomenda-se ao Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social que providencie no sentido de que sejam instaurados processos de cobrança coerciva visando a recuperação de todas as quantias indevidamente pagas pelas instituições de segurança social, independentemente da sua natureza e da existência ou não de meios automáticos que permitam a participação para tal efeito.	<i>Desde o ano de 2017 o processo de participação de dívida de prestações sociais efetuado pelo ISS, IP encontra-se definido com uma periodicidade mensal, estando assim implementada a recomendação do TC. Relativamente ao Fundo de Garantia de Alimentos Devidos a Menores (FGADM) está em curso o processo que permitirá dar cumprimento em breve à presente recomendação.</i>
Apreciação: A SESS considerou a recomendação parcialmente acolhida. Esta recomendação não foi formulada no âmbito da existência de dívida proveniente de prestações sociais, mas sim de dívida proveniente de: reembolsos de importâncias pagas por prestações de alimentos devidos a menores e de desemprego; de contraordenações aplicadas a beneficiários e a estabelecimentos com e sem fins lucrativos; e de rendas de imóveis. Em 2017, ainda não se verificou a participação de dívidas desta natureza a execução fiscal – (cfr. Parte I, 3.3.4). Reiterada no PCGE 2017, Recomendação 53.		