

Controlo dos impactos das Certificações Legais de Contas (CLC) das empresas participadas pelos municípios abrangidos pela NUT II do Norte

Principal questão de auditoria:

As CLC das empresas participadas pelos municípios da região do Norte têm impacto na respetiva situação financeira e na dívida total de operações orçamentais desses municípios?

Relatório n.º 59/2021

Independência

InteGridade

ConFiança

Homologação / Despacho

Despacho

Submeta-se à consideração de Sua Exa. o Ministro de Estado e das Finanças, com a minha concordância e sugestão de reencaminhamento a Sua Exa. o Secretário de Estado da Descentralização e da Administração Local.

O Inspetor-Geral

Digitally signed by ANTÓNIO
MANUEL PINTO FERREIRA DOS
SANTOS
Date: 2021.09.14 15:45:05 +01'00'

Parecer

Submeto o presente relatório à consideração do Senhor Inspetor-Geral com o meu acordo.
Sublinho as propostas de encaminhamento constantes do ponto 4..

Subinspetora-Geral

ANA PAULA PEREIRA COSME
FRANCO BARATA SALGUEIRO
2021.09.10 19:31:35 +01'00'

Parecer

Concordo com a presente informação, destacando as conclusões e as propostas.

À consideração superior.

Inspetora de Finanças
Diretora
(em substituição)

Assinado de forma digital por
PAULA IDALINA GARCIA DUARTE
Dados: 2021.09.10 18:31:59 +01'00'

**CONTROLO DOS IMPACTOS DAS CERTIFICAÇÕES LEGAIS DE CONTAS (CLC) DAS
EMPRESAS PARTICIPADAS PELOS MUNICÍPIOS AGRUPADOS NA NUT II DO NORTE**

SUMÁRIO EXECUTIVO

1. A presente ação de controlo foi realizada com o objetivo de verificar de que forma as CLC das empresas participadas pelos municípios abrangidos pela NUT II do Norte, reportadas ao final do exercício de 2019, refletem os impactos da sua situação financeira na dívida total de operações orçamentais dos municípios participantes no respetivo capital, tendo-se obtido, em especial, os seguintes resultados:

1.1. Os municípios integrados na NUT II do Norte detinham capital em 65 empresas do setor local e em 65 participadas (sociedades anónimas e sociedades por quotas).

Do universo das 130 empresas verificámos que 87 (66%) dispunham de *site* ativo, das quais apenas 43 tinham os documentos de prestação de contas publicitados na página oficial da *internet* e somente 34 induíram a CLC. Constatou-se, assim, o incumprimento do quadro legal, que determina a obrigatoriedade dessa publicitação, ainda que não esteja prevista qualquer sanção ou consequência para essa omissão. A maioria das empresas cujas CLC não estavam disponíveis encontram-se em situação de inatividade, liquidação ou insolvência, verificando-se, em alguns casos, a impossibilidade de contacto direto ou através dos municípios participantes.

1.2. Os resultados do controlo dirigido às 100 empresas participadas, cujas CLC se encontravam publicitadas nos respetivos *sites* ou que foram disponibilizadas na sequência das diligências específicas realizadas pela IGF-Autoridade de Auditoria, evidenciaram que esses documentos não refletiam com clareza e de forma diretamente compreensível a situação financeira das empresas abrangidas, nem possibilitavam o conhecimento do respetivo impacto na dívida total de operações orçamentais dos municípios que participam no seu capital. Relativamente às restantes 30 empresas, foram desenvolvidos procedimentos de controlo complementares com vista a assegurar a observância efetiva do princípio da transparência.

1.3. Não foi identificada uma correlação direta entre a localização da sede dos ROC/SROC e o concelho onde se situam as empresas certificadas, nem entre os ROC/SROC das empresas e os das respetivas entidades públicas locais participantes que, a existir, seria suscetível de afetar os princípios de independência e de objetividade a que os mesmos estão sujeitos.

Inexistência de sítio na internet e falta de publicitação do Relatório e Contas

As CLC não evidenciam a situação financeira das empresas nem o impacto nos municípios participantes

Inexistência de relação de causalidade que comprometa a independência dos ROC/SROC

1.4. A análise realizada sugere que as CLC refletem, preponderantemente (79%), uma “opinião não modificada”, não obstante, pelo menos no caso da [REDACTED], a empresa se encontra em situação de falência técnica, por perda de metade do seu capital (cfr. artigo 35.º do Código das Sociedades Comerciais). Constatámos que as CLC consideradas não integram a emissão de qualquer “opinião adversa” ou “escusa de opinião”.

79% das CLC contém “opinião não modificada”, não obstante algumas empresas se encontram em situação de falência técnica

1.5. Foram identificadas ênfases em 60 das CLC analisadas, sendo que a maioria (37) está relacionada com os impactos decorrentes da “Pandemia Covid-19” e com a existência de empresas com capitais próprios negativos ou inferiores a metade do capital social e com o princípio da continuidade em risco.

Princípio da continuidade em causa

1.6. Constatámos que 21 das CLC continham uma ou duas reservas, relacionadas, em especial, com situações da seguinte natureza: provisões/imparidades; impossibilidade de confirmação de ativos, passivos e garantias; sobrevalorização de ativos e capital próprio; quantias a receber de incobrabilidade incerta; equilíbrio das contas; periodização económica de rendimentos e desconhecimento do impacto do desfecho final de processos judiciais/fiscais em curso.

Reservas de natureza variada

1.7. A ação de controlo evidenciou que o conjunto das ênfases/reservas constantes das CLC objeto de análise, são suscetíveis de terem implicações negativas na situação financeira dos municípios participantes no capital das empresas no valor estimado de 11 M€.

Risco de impacto negativo nas entidades participantes:
11 M€

1.8. De acordo com a informação disponível no Sistema de Informação Integrado das Autarquias Locais, pelo menos três empresas enquadravam-se nos critérios de dissolução previstos no n.º 1 do artigo 62.º do RJAELPL, sendo da competência da Direção-Geral das Autarquias Locais a comunicação obrigatória da situação a esta Autoridade de Auditoria, o que ainda não se verificou.

Empresas em situação de dissolução não comunicadas

1.9. Da aplicação de uma matriz de risco elaborada previamente por esta Autoridade, no âmbito de uma auditoria com idêntico objeto, mas incidente sobre as empresas participadas por municípios abrangidos pelas NUTS II do Alentejo e Algarve (a que se refere o Relatório n.º 58/2021, oportunamente remetido à tutela), foram identificadas diversas empresas suscetíveis de ser consideradas, com base em critérios de risco, oportunidade e materialidade, no decurso do processo de planeamento de futuras ações de controlo.

Resultados da Matriz de Risco incluídos no planeamento de atividades

1.10. Os resultados da presente intervenção são compatíveis com as insuficiências e os riscos identificados no já referido Relatório n.º 58/2021, mantendo total pertinência as sugestões então apresentadas para alteração do artigo 43.º do Regime Jurídico da Atividade Empresarial Local e das Participações Locais.

Sugestões de alteração legislativa

ÍNDICE

1. INTRODUÇÃO.....	7
1.1. Fundamento e enquadramento legal.....	7
1.2. Questão e subquestões da auditoria.....	7
1.3. Metodologia.....	8
2. RESULTADOS.....	9
2.1. Caracterização das empresas participadas	9
2.2. Publicitação dos documentos de prestação de contas	9
2.3. Identificação dos ROC/SROC que emitiram as CLC 2019.....	11
2.4. Relação entre os ROC/SROC das empresas e do participante público local.....	12
2.5. Opiniões emitidas pelos ROC/SROC	13
2.6. Impacto das CLC na situação financeira dos municípios	16
2.7. Análise de risco dos municípios sustentado nas certificações legais de contas	17
3. CONCLUSÕES	19
4. PROPOSTAS	20

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

Al(s).	Alínea(s)
Art(s).	Artigo(s)
CCDR	Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional
Cfr.	Confrontar
CLC	Certificação(ões) Legal(is) de Contas
CSC	Código das Sociedades Comerciais
DL	Decreto-Lei
GAT	Guia de Aplicação Técnico
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
ISA	<i>International Standard on Auditing</i>
IGF – Autoridade de Auditoria	Inspeção-Geral de Finanças – Autoridade de Auditoria
LOE	Lei do Orçamento do Estado
M€	Milhões de euros
NCRF	Norma Contabilística de Relato Financeiro
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
RFALEI	Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais
RJAELPL	Regime Jurídico da Atividade Empresarial Local e das Participações Locais
ROC	Revisor Oficial de Contas
SIAL	Sistema de Informação Integrado das Autarquias Locais
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
SNC-AP	Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas
SROC	Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

1. INTRODUÇÃO

1.1. Fundamento e enquadramento legal

1.1.1. A presente ação integra-se no projeto “242 - Contribuir para o reforço da sustentabilidade da atividade empresarial local e para o cumprimento da legalidade e identificação dos impactos financeiros associados às Parcerias Público Privadas de iniciativa local”, previsto no Plano de Atividades da IGF - Autoridade de Auditoria.

1.1.2. De acordo com o Regime Jurídico da Atividade Empresarial Local e das Participações Locais (RJAELPL) ¹, as “empresas locais dispõem sempre (...) de um fiscal único” que deve ser “obrigatoriamente um revisor oficial de contas ou uma sociedade de revisores oficiais de contas” (ROC/SROC) a quem compete, designadamente, a emissão da certificação legal de contas (CLC) ².

Acresce que, “As empresas locais aplicam obrigatoriamente os regimes gerais de contabilidade previstos no sistema contabilístico aplicável.” ³, pelo que, naquelas que estão sujeitas ao regime contabilístico do SNC-AP ⁴ é reforçada a imposição de que “As demonstrações financeiras e orçamentais são objeto de certificação legal de contas.” ⁵.

Por sua vez, as participações locais, estando sujeitas à lei comercial (designadamente ao CSC ⁶) estão obrigadas à certificação legal de contas (sempre, no caso de sociedades anónimas, ou em determinadas circunstâncias, no caso de sociedades por quotas) ⁷.

1.1.3. Numa perspetiva de criação de valor, este trabalho corporiza a análise e a sistematização efetuada às CLC das 130 entidades participadas pelos municípios que integram o espaço geográfico de atuação da Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional do Norte (CCDRN), reportados ao exercício de 2019, tendo subjacente a lista das entidades disponível nesta Autoridade de Auditoria reportada a outubro de 2020.

1.2. Questão e subquestões da auditoria

2.1.1. Tendo por base os principais fatores de risco identificados nesta ação, que assenta, essencialmente, na análise das CLC das entidades participadas pelos municípios que integram o espaço geográfico de atuação da CCDRN, reportados ao final do exercício de 2019, definiu-se a seguinte **questão-chave**:

As CLC das 130 empresas locais e empresas participadas pelos municípios da região do Norte têm impacto na situação financeira das Empresas e na dívida total de operações orçamentais desses Municípios?

¹ Aprovado pela Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto.

² Cfr. n.ºs 2, 5 e alínea k), do n.º 6, do artigo 25.º do RJAELPL.

³ Cfr. artigo 31.º A da referida Lei.

⁴ Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas aprovado pelo Decreto-Lei (DL) n.º 192/2015, de 11 de setembro.

⁵ Cfr. n.º 1 do artigo 10.º do DL n.º 192/2015, de 11 de setembro.

⁶ Código das Sociedades Comerciais aprovado pelo DL n.º 262/86, de 2 de setembro.

⁷ Cfr. respetivamente, artigos 413º e 262.º, do CSC.

2.1.2. Foram ainda definidas quatro subquestões:

1	Os documentos de prestação de contas das empresas, incluindo a CLC, estão publicitados nos respetivos sítios eletrónicos da internet?
2	A sede dos ROC/SROC situa-se no mesmo concelho das respetivas empresas que certificam?
3	Os ROC/SROC das empresas coincidem com os das entidades públicas participantes?
4	O resultado da análise das CLC permite a criação de uma matriz de risco que sirva de base à seleção de futuras auditorias?

Fonte: Plano de ação da auditoria

1.3. Metodologia

1.3.1. A presente ação de controlo teve em consideração o programa de trabalho aprovado na Informação n.º 465/2020, concebido especificamente para ações de “Auditoria de garantia de fiabilidade sobre o impacto das opiniões dos ROC/SROC nos municípios”, com as especificidades que decorrem do objeto específico sobre que a mesma incidiu - a atividade empresarial local.

O trabalho realizado integrou os seguintes procedimentos:

- ✓ Definição do âmbito da análise, tendo-se delimitado a área abrangida pela CCDRN ⁸;
- ✓ Recolha, análise e tratamento de documentação (v.g. legislação e notas informativas) sobre a matéria objeto da auditoria;
- ✓ Identificação das empresas participadas pelos municípios localizados no espaço geográfico abrangido pela CCDR Norte;
- ✓ Consulta dos documentos publicitados nos sítios eletrónicos das empresas abrangidas na análise, em especial os relativos à informação financeira reportada ao exercício de 2019, designadamente os documentos de prestação de contas e as respetivas certificações legais de contas;
- ✓ Solicitação às empresas ou, na sua impossibilidade ⁹, ao(s) município(s) participante(s) das CLC que, à data, não se encontravam disponíveis no respetivo sítio eletrónico;
- ✓ Agregação da informação recolhida numa matriz de dados elaborada para o efeito;
- ✓ Análise dos resultados à luz da questão e das subquestões de auditoria.

⁸ Na sequência da elaboração do Relatório n.º 58/2021 que incidiu sobre as entidades cujo participante público local se situa na área geográfica das CCDR do Algarve e do Alentejo, a opção tomada nesta ação teve em consideração o facto de ser na região da CCDRN que se localiza o maior número de entidades participadas pelos Municípios (35% do total). Acresce que, está ainda previsto no Plano de Atividades desta Autoridade de Auditoria a extensão desta análise às empresas sediadas no espaço geográfico das restantes CCDR.

⁹ Nos casos em que a empresa não respondeu à nossa solicitação ou quando não tinha contacto de email.

2. RESULTADOS

2.1. Caracterização das empresas participadas

2.1.1. Tendo por base a informação disponível, o conjunto de empresas participadas¹⁰ definido inicialmente¹¹ para a presente análise foi o seguinte:

Figura 1 – Empresas participadas pelos municípios que integram a CCDRN

Empresas			%
Setor local	Municipais	55	50,0%
	Intermunicipais	10	
Participadas	Diretas	65	50,0%
Total		130	100,0%

Fonte: Informação disponível na IGF–Autoridade de Auditoria

Anexo 1

2.1.2. Quanto ao regime contabilístico das 100 entidades relativamente às quais foram emitidas as CLC de 2019, 93 elaboraram contas ao abrigo do SNC¹², 4 ao abrigo das IFRS¹³ e 3 adotaram o normativo SNC-AP.

Para além das três empresas que já adotam o SNC-AP, atendendo a que 29 das restantes empresas são, de acordo com as listas do Instituto Nacional de Estatística¹⁴, entidades que integram o Setor Institucional das Administrações Públicas, por força do n.º 1, do artigo 1.º, do DL n.º 192/2015, de 11 de setembro, estariam sujeitas à adoção do SNC-AP. Porém, face às Leis do Orçamento do Estado (LOE) de 2020 e 2021¹⁵, a prestação de contas relativa aos exercícios de 2019/2020 deste tipo de entidades (públicas reclassificadas), pode ser efetuada no mesmo regime contabilístico em que foram prestadas as contas de 2018/2019¹⁶.

2.2. Publicitação dos documentos de prestação de contas

2.2.1. Na fase inicial de recolha de informação, da consulta efetuada na internet¹⁷, resultou a seguinte situação:

¹⁰ Constituídas por empresas municipais, intermunicipais, sociedades anónimas e sociedades por quotas.

¹¹ Da lista inicial, que totalizava 133 empresas, foram excluídas três entidades pelo facto de, após uma análise prévia, se ter verificado que o capital era 100% privado:

¹² Aprovado pelo DL n.º 158/2009, de 13 de julho. Das 93 empresas indicadas, três prestaram contas de acordo com o regime da normalização contabilística para as pequenas entidades (artigo 9.º do DL n.º 158/2009, alterado pelo DL n.º 20/2010, de 23 de agosto) e outras três para as microentidades (DL n.º 36-A/2011, de 9 de março).

¹³ *International Financial Reporting Standards* (normas internacionais de relato financeiro). De acordo com o artigo 4.º do DL n.º 158/2009, de 13 de julho, este referencial deve/pode ser utilizado pelas empresas “cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado (...), [ou cujas] demonstrações financeiras sejam objeto de certificação legal (...) [ou] que estejam incluídas no âmbito da consolidação de entidades” sujeitas àquele normativo.

¹⁴ Relativas aos exercícios de 2017 e 2018, publicadas em www.ine.pt em, respetivamente, março de 2018 e setembro de 2019.

¹⁵ Aprovadas, respetivamente, pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março e Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro.

¹⁶ Cfr., respetivamente, n.º 2 do artigo 316.º da LOE 2020 e n.º 2 do artigo 350.º da LOE 2020.

¹⁷ Em 4 de fevereiro de 2021.

Figura 2 - Prestação de contas de 2019

Sítio eletrónico			Valores	
			N.º	%
Existe	Prestação de contas publicitada	Incluindo a CLC	34	26%
		Sem a CLC	9	7%
	Sem prestação de contas publicitada		44	34%
	Subtotal		87	67%
Inexistente			43	33%
TOTAL			130	100%

Fonte: Sítio eletrónico das entidades e auditoria da IGF-Autoridade de Auditoria

Anexo 2

De acordo com o RJAELPL, “As empresas locais mantêm permanentemente atualizado no seu sítio na Internet (...) [os] Documentos de prestação anual de contas, designadamente o relatório anual do órgão de gestão ou de administração, o balanço, a demonstração de resultados e o parecer do órgão de fiscalização”¹⁸.

Porém, no início da auditoria, apenas 43 (33%) tinham publicitado na página oficial da *internet* os seus documentos de prestação de contas do exercício de 2019, das quais somente 34 (26%), incluíram a respetiva CLC.

Para suprir esta omissão, foram contactadas as entidades (ou os municípios participantes, na ausência de contacto eletrónico das empresas), cujas CLC não estavam disponíveis (96), com vista a obter a informação em falta.

Estes procedimentos de contacto dirigidos aos responsáveis pela publicitação das CLC, realizados pela IGF-Autoridade de Auditoria, contribuíram para o reforço do cumprimento da lei nesta matéria, tendo-se obtido, em resultado desta diligência, mais 66 CLC, pelo que a análise passou a abranger um total de 100 CLC.

Os procedimentos realizados permitiram identificar os motivos que originaram a não obtenção das restantes 30, como se indica:

Figura 3 – CLC não obtidas – motivo

Descrição	Valores	
	Absolutos	Relativos
Sociedades inativas, em liquidação ou insolvência	15	50,0%
Ausência de obrigação legal à luz do n.º 2 do artigo 262.º do CSC	11	36,7%
CLC ainda não emitida	2	6,7%
ROC/SROC ainda não nomeado ou contratado	1	3,3%
Falta de pagamento ao ROC/SROC	1	3,3%
Total	30	100,0%

Fonte: Auditoria da IGF-Autoridade de Auditoria

Anexo 3

¹⁸ Cfr. alínea i), n.º 2, do artigo 43.º.

2.2.2. Assim, para efeitos da presente análise foi considerada a informação relativa a 77% (100) das 130 empresas inicialmente identificadas:

Figura 4 – CLC consideradas na análise

Empresas	N.º	%
Setor local	61	61%
Participadas	39	39%
Total	100	100%

Fonte: Auditoria da IGF-Autoridade de Auditoria

Anexo 4

2.2.3. Atendendo, em especial, à necessidade de assegurar a observância do princípio da transparência diretamente visado pelo RJAEPL, torna-se indispensável que os documentos previstos no artigo 43.º daquele diploma sejam efetivamente publicitados, de forma completa e oportuna, no sítio eletrónico da empresa, o que em muitos casos não acontece. Acresce que a previsão de qualquer obrigação, ainda que de publicitação, visando dar maior transparência à gestão sem a cominação de uma sanção efetiva, não constitui incentivo ou garantia para o seu efetivo cumprimento.

Assim, no âmbito do já referido Relatório n.º 58/2021 desta Autoridade de Auditoria, foi sugerida a ponderação de uma alteração legislativa ao artigo 43.º do RJAEPL que contemple a possibilidade de alargar o âmbito e o período de disponibilização dos documentos a publicitar, bem como a atribuição de tal competência e responsabilidade, de forma expressa, ao presidente do órgão de gestão ou de administração e, em caso de incumprimento, a respetiva sanção que, de acordo com a proposta, consistiria na remissão para uma norma da responsabilidade financeira sancionatória prevista na Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas ¹⁹.

2.3. Identificação dos ROC/SROC que emitiram as CLC 2019

2.3.1. Das 100 CLC analisadas, relativas ao exercício de 2019, apenas nove foram emitidas por um ROC e as restantes (91) por SROC, conforme consta da figura infra:

Figura 5 – Tipologia de ROC/SROC com CLC emitidas

Descrição	Número		
	Situações	CLC	
ROC com uma CLC emitida	6	6	
ROC com três CLC emitida	1	3	
SROC	com uma CLC emitida	14	14
	com duas CLC emitidas	9	18
	com três CLC emitidas	3	9
	com quatro CLC emitidas	1	4
	com cinco CLC emitidas	3	15
	com nove CLC emitidas	1	9
	com dez CLC emitidas	1	10
	com doze CLC emitidas	1	12
Total	40	100	

Fonte: CLC das entidades e auditoria da IGF–Autoridade de Auditoria

Anexo 5

¹⁹ Lei n.º 98/97, de 26 de agosto.

Na figura supra estão incluídas as empresas “ [REDACTED] ” cuja informação necessária foi extraída da respetiva IES (Informação Empresarial Simplificada). No caso da primeira, não obstante ter encerrado a sua atividade em 05/12/2019, foi emitida uma CLC “limpa” e, na segunda, a CLC continha uma ênfase relativa à perda de metade do capital próprio.

Deste modo, um quarto dos ROC/SROC foram responsáveis pela emissão de mais de metade (59%) das CLC analisadas, sendo de destacar as empresas [REDACTED]

(9 CLC) que, no seu conjunto, representam 31% do mercado.

2.3.2. Na sequência dos procedimentos definidos para caracterizar mais detalhadamente as relações estabelecidas entre as entidades certificadas e os ROC/SROC mais presentes nas entidades sediadas na região do Norte, concluímos pela inexistência de uma correlação direta entre a localização da sede dos ROC/SROC e a das empresas como decorre da figura seguinte:

Figura 6 – Relação entre a sede dos ROC/SROC e das empresas certificadas

ROC/SROC	N.º	%
Com CLC emitidas na mesma região da sede	22	22%
Com CLC emitidas fora da região da sede	78	78%
Total	100	100%

Fonte: CLC das entidades e auditoria da IGF–Autoridade de Auditoria

Anexo 5 e 6

Realce-se que 90% das contas das empresas foram certificadas por entidades com sede na região Norte (53% do Porto) e das restantes 10 ROC/SROC, sete estão sediadas em Lisboa e três na região Centro.

2.4. Relação entre os ROC/SROC das empresas e do participante público local

2.4.1. Em 31 empresas verificamos que os ROC/SROC eram os mesmos dos entes públicos participantes, como se indica:

Figura 7 – Empresas com o mesmo ROC/SROC do Município em 2019

Município ou participante público	ROC/SROC da Entidade participada					
	Coincidente		Não coincidente		Coincide parcialmente	
	Qt.	%	Qt.	%	Qt.	%
Município(s)	28		69		1	
Outro	2		0		0	
Totais parciais	30	30%	69	69%	1	1%
Total Geral	100			99%		

Fonte: CLC das entidades e auditoria da IGF–Autoridade de Auditoria

Anexo 7

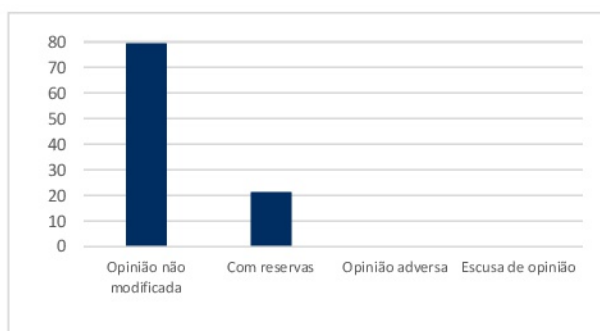
Da análise efetuada resultou que, em mais de 2/3 das situações, os ROC/SROC responsáveis pela elaboração das CLC das entidades participadas não coincidem com os que certificam os respetivos municípios participantes, não se verificando, assim, umnexo de causalidade entre os ROC/SROC dessas empresas e dos municípios participantes no capital que, a existir, seria suscetível de constituir ameaças que pudessem pôr em causa os princípios de independência e de objetividade a que os mesmo estão sujeitos.

2.5. Opiniões emitidas pelos ROC/SROC

2.5.1. De acordo com as *International Standard on Auditing* (ISA) 700 e 705²⁰, os ROC/SROC podem emitir uma opinião “não modificada”²¹ ou “modificada”²².

2.5.2. A análise ao conteúdo das CLC emitidas pelos ROC/SROC, reportadas ao final do exercício de 2019, revela que a maioria (79%) refletem uma “opinião não modificada”, não havendo nenhuma “opinião adversa”²³ ou “escusa de opinião”²⁴, tal como se evidencia:

Figura 8 – Tipologia das opiniões das CLC



Fonte: CLC das entidades e auditoria da IGF–Autoridade de Auditoria

Anexo 8

2.5.3. Contudo, os ROC/SROC emitiram opiniões modificadas, tendo apresentado **reservas** a certos aspetos da informação financeira, cujo exame relativamente às 100 CLC, consta da figura seguinte:

²⁰ A emissão das CLC deve ainda obedecer às instruções fixadas nos Guias de Aplicação Técnica (GAT) n.º 1 da OROC (cfr. Circular n.º 15/17, de 8 de fevereiro) que apresenta os modelos de CLC ajustados ao conteúdo da ISA 700, estabelecendo o padrão geral dos relatórios e a definição de conceitos fundamentais. Em termos gerais, a estrutura do modelo da CLC, harmonizada pelo referido GAT, deve comportar o relato sobre a auditoria das demonstrações financeiras (DF) e o relato sobre outros requisitos legais e regulamentares.

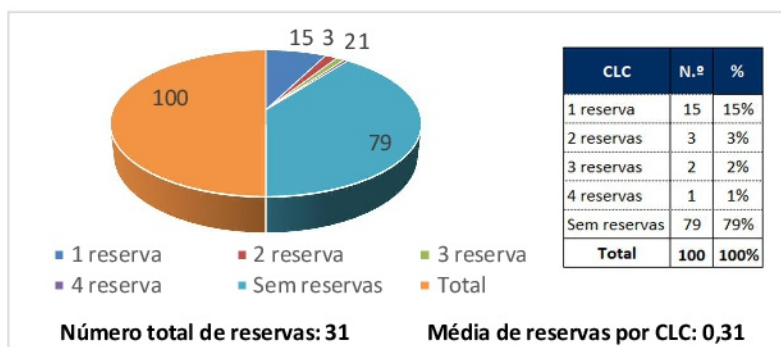
²¹ Também designada por “opinião limpa”.

²² Que pode ser uma “opinião com reservas” (reserva por desacordo ou reserva por falta de prova), “escusa de opinião” ou “opinião adversa”.

²³ Aplica-se quando é obtida prova de auditoria suficiente e apropriada, mas o auditor conclui que as distorções, individuais ou agregadas, são não só materiais como profundas.

²⁴ Quando o revisor se depara com situações de inexistência de informação, significativa influência ou ocultação de matéria de apreciação pode emitir uma “declaração de impossibilidade de opinião” (cfr. alínea a), do n.º 1, do artigo 52.º da Lei n.º 140/2015, de 07 de setembro, que aprovou os estatutos da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas - OROC). Aplica-se quando não foi possível ao auditor obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre a qual baseou a opinião e conclui que os possíveis efeitos de distorções não detetadas, a haver, podem ser não só materiais como profundos. Também se aplica em casos raros em que não é possível formar uma opinião devido à potencial interação de múltiplas incertezas e seu possível efeito acumulado nas demonstrações financeiras.

Figura 9 – Opiniões com/sem reservas



Fonte: CLC das entidades e auditoria da IGF-Autoridade de Auditoria

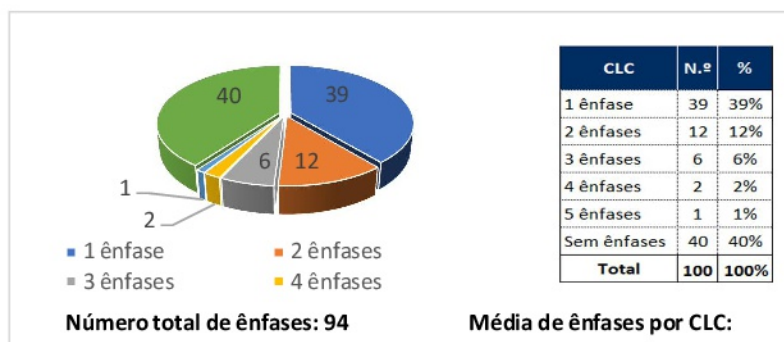
Anexo 8

Do conjunto das CLC com reservas (21% do total), a maioria delas (86%) continham uma ou duas reservas, nem sempre quantificadas, sendo as mais frequentes, atento o seu objeto ²⁵:

- ✓ Falta ou deficiente reconhecimento de provisões /imparidades ou de estimativas (2,4 M€);
- ✓ Não validação de ativos, passivos e garantias (532 m€);
- ✓ Ativo e capital próprio sobrevalorizados (362 m€);
- ✓ O levantamento cadastral e referencial dos ramais de água e saneamento, dos contadores e da rede de águas pluviais não concluído (16,5 M€);
- ✓ Impossibilidade de pronúncia por depender de informações de entidades externas (4,4 M€);
- ✓ Equilíbrio das contas nos termos do artigo 40.º da Lei n.º 50/2012 (1,3 M€);
- ✓ Falha na periodização económica de subsídios e rendimentos a receber (114 m€);
- ✓ Não obtenção de prova suficiente e apropriada sobre quantias a receber de incobrabilidade incerta (266 m€);
- ✓ Recebimento de indemnizações compensatórias, relativas ao período entre 2013-2019, dependente de visto do Tribunal de Contas.

2.5.4. Quanto às ênfases, observa-se que a maior parte das CLC (60%) têm uma a cinco ênfases, como revela o quadro seguinte:

Figura 10 – Opiniões com ênfases



Fonte: CLC das entidades e auditoria da IGF-Autoridade de Auditoria

Anexo 9

²⁵ Quanto às restantes reservas, dada a diversidade e especificidade das situações que as suportam, remete-se para o Anexo 8.

No conjunto das CLC com ênfases, 39% continha uma ênfase, existindo apenas um caso com cinco ênfases.

Das ênfases emitidas, mais de um terço (35, que corresponde a 37%) alude aos possíveis impactos nas entidades decorrentes da conjuntura derivada da “Pandemia Covid-19” e cinco (5%) fazem menção ao facto de terem capitais próprios negativos ou inferiores a metade do capital social e de estar em causa o princípio da continuidade²⁶.

Não obstante a sociedade [REDACTED] se encontrar numa situação de perda de metade do capital, nos termos previstos no artigo 35.º do CSC, a CLC foi emitida sem ênfases e sem reservas²⁷.

Anexo 9

2.5.5. A opinião não modificada (com ou sem ênfases) pode ainda conter referências a **outras matérias**²⁸. Das CLC analisadas, apenas seis (6%) continha opiniões acerca de outras matérias, que tiveram a ver com os seguintes factos:

- ✓ A atividade do “[REDACTED]” foi internalizada na “[REDACTED]”, mas o processo de fusão não se encontrava concluído a 15/06/2020;
- ✓ As contas da “[REDACTED]” reportadas a 30/06/2019, foram auditadas por outra SROC, cuja CLC incluía uma reserva por limitação de âmbito e duas ênfases;
- ✓ Na “[REDACTED]”, o trabalho efetuado teve em consideração as orientações da Circular n.º 11/02 da OROC e o ofício 018/11 da Comissão de Normalização Contabilística (CNC)²⁹;
- ✓ Na “[REDACTED]”:
 - A valorização dos ativos intangíveis assentou no modelo de avaliação dos fluxos de caixa descontados, envolvendo estimativas e pressupostos;
 - A subscrição de instrumentos financeiros derivados tem subjacente uma mensuração complexa;
 - As demonstrações financeiras de 2018 foram auditadas por outro ROC que expressou uma opinião modificada com uma reserva, contendo um parágrafo de incerteza material relacionada com a continuidade, e duas ênfases.

²⁶ Quanto às restantes ênfases, dada a diversidade e especificidade das situações que as suportam, remete-se para o Anexo 9.

²⁷ No entanto, na CLC de 2019 do Município de Vila Pouca de Aguiar, a “[REDACTED]” considera que os capitais próprios e resultados líquidos negativos evidenciados pela “[REDACTED]” em 2019, constituem uma contingência suscetível de afetar o cumprimento dos limites de endividamento da Autarquia (cfr. artigo 54.º, n.º 1, alínea c), da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro).

²⁸ Designadamente sobre “restrições na distribuição do relatório” (dado que as demonstrações financeiras de finalidade geral são algumas vezes preparadas para um fim específico, um parágrafo de outras matérias pode dizer que o relatório de auditoria apenas é dirigido a determinados utilizadores e não deve ser distribuído ou usado por terceiros); “ênfases adicionais” (a lei ou regulamentos pode exigir ou permitir que o auditor descreva com mais detalhe as suas responsabilidades); “impossibilidade de renunciar ao trabalho” (se o auditor não puder renunciar ou abandonar o trabalho quando os efeitos de possíveis limitações de âmbito forem profundos, um parágrafo de outras matérias pode explicar a razão dessa impossibilidade) ou “outras consideradas pelo auditor”.

²⁹ Referentes aos relatórios da auditoria para as sociedades polis.

✓ Na “[REDACTED]”, o:

- Reconhecimento e mensuração do investimento contratual associado à concessão e parceria e dos desvios de recuperação de gastos;
- Risco de recuperabilidade dos saldos a receber;
- Recurso a estimativas associadas à venda de água em baixa e à prestação de serviços de saneamento.

Anexo 10

2.5.6. As CLC podem ainda conter outros parágrafos previstos no respetivo modelo que versem sobre as “responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas DF”, as “responsabilidades do auditor pela auditoria das DF” e sobre “outros requisitos legais e regulamentares”.

Os dois primeiros aspetos constam de todas as CLC, já no que respeita ao último, 94% fazem referência expressa a que o *“relatório de gestão preparado de acordo com os requisitos legais e regulamentares aplicáveis em vigor e informação nele constantes é coerente com as demonstrações financeiras auditadas e, tendo em conta o conhecimento e apreciação sobre a Entidade, não foram identificadas incorreções materiais”* e apenas 3% falam sobre os “elementos adicionais previstos no artigo 10.º do Regulamento (UE) n.º 537/2014”³⁰.

Anexo 11

Das 100 CLC analisadas, 15 continham simultaneamente ênfases e reservas, duas das quais (“[REDACTED]”) também incluíam referência a outras matérias.

2.6. Impacto das CLC na situação financeira dos municípios

2.6.1. A maior parte das reservas/ênfases são inscritas na CLC sem a devida quantificação inerente o que condiciona liminarmente a aferição do seu impacto (direto ou indireto) na situação financeira das entidades públicas participantes.

Ainda assim, se tivermos em consideração o passivo exigível das empresas, cuja CLC alude à não verificação do princípio da continuidade, na percentagem de detenção do ente público participante (em regra o município) verificamos que há o risco de um valor significativo de obrigações poderem, num futuro próximo, ter que ser assumido pelos municípios, nomeadamente nos seguintes casos:

³⁰ Segundo o qual o auditor pode incluir informação, designadamente, sobre: a) pessoa ou o órgão que nomeou ROC/SROC; b) a data da nomeação e o período total do mandato ininterrupto, incluindo renovações e reconduções anteriores do(s) ROC/SROC; c) os riscos de distorção material mais significativos identificados, incluindo os riscos apurados de distorção material devido a fraude, a resposta do revisor a esses riscos, e se relevante, as observações fundamentais que possam ter surgido em relação a esses riscos; d) a explicação de em que medida a revisão legal de contas foi considerada eficaz na deteção de irregularidades, incluindo fraudes; e) a confirmação de que o parecer de auditoria é coerente com o relatório adicional dirigido ao comité de auditoria referido no artigo 11.º; f) a declaração de que não foram prestados os serviços distintos da auditoria proibidos, a que se refere o artigo 5.º, n.º 1, e que o(s) ROC/SROC se mantiveram independentes em relação à entidade auditada durante a realização da auditoria; g) A indicação de todos os serviços, além da revisão legal de contas, que foram prestados pelo revisor oficial de contas ou pela sociedade de revisores oficiais de contas à entidade auditada e à(s) entidade(s) sob o seu controlo, e que não tenham sido divulgados no relatório de gestão ou nas demonstrações financeiras.

Figura 11 – Impacto na situação financeira da entidade pública participante

Un: euro

Empresas	Passivo exigível		
	Empresa	Imputável à(s) entidade(s) pública(s) participante(s)	
		Valor	%
	28 194	10 435	0,1%
	1 583 476	807 573	7,4%
	1 389 017	1 389 017	12,7%
	7 325 964	126 007	1,2%
	699 003	699 003	6,4%
	6290726	20 759	0,2%
	131 555	131 555	1,2%
	2 709 906	2 661 128	24,3%
	880 266	236 616	2,2%
	4 210 809	1 684 324	15,4%
	1 834 374	1 650 937	15,1%
	12 959 523	1 295 952	11,8%
	226 360	226 360	2,1%
Total	40 269 173	10 939 664	100,0%

Fonte: CLC das entidades e auditoria da IGF-Autoridade de Auditoria

Anexo 12

Salienta-se o facto de que, para a situação em apreço, cinco ³¹ das treze empresas contribuíram para quase 80% para o impacto que a dívida total apurada que pode vir a ter na estrutura financeira dos respetivos municípios participantes, no montante de 11 M€. Atendendo à sua relevância, esta informação deveria constar do conteúdo das CLC emitidas pelos ROC/SROC.

Ainda de acordo com a informação disponível no SIIAL ³², das referidas entidades, três ³³ enquadravam-se nos critérios de dissolução previstos no n.º 1 do artigo 62.º do RJAELPL, pelo que a Direção-Geral das Autarquias Locais estava obrigada a comunicar a esta Autoridade de Auditoria a referida situação, o que não se verificou.

2.7. Análise de risco dos municípios sustentado nas certificações legais de contas

2.7.1. Em resultado da análise às CLC das empresas participadas pelos municípios ³⁴ foi aplicada uma matriz de risco criada por esta Autoridade de Auditoria ³⁵ com o objetivo de servir de base à posterior seleção de entidades para efeitos de inclusão no processo de planeamento, de acordo com critérios de risco, oportunidade e materialidade.

Neste contexto, tendo por base o conteúdo das CLC, atribuiu-se uma ponderação e uma classificação de risco segundo uma escala de “elevado, moderado ou baixo” a nove critérios previamente definidos ³⁶, que

³¹ [Redacted]

³² Consulta efetuada em 27 de maio de 2021. Refira-se que relativamente às empresas [Redacted]

[Redacted] não estava disponível esta informação.

³³ [Redacted]

³⁴ Publicitadas nas respetivas páginas oficiais da internet ou, na sua ausência, enviadas à IGF-Autoridade de Auditoria por sua solicitação.

³⁵ Que consta do Relatório n.º 58/2021.

³⁶ Designadamente, impossibilidade de emitir opinião, incerteza material quanto à continuidade, natureza da opinião (com reservas por desacordo ou por limitação do âmbito, com ênfases, adversa), opinião com outras matérias, escusa de opinião e a existência de reservas/ênfases com reflexo na situação financeira da entidade pública participante.

determinou a avaliação global do risco associado a cada empresa.

Anexo 13 e 14

2.7.2. Da aplicação dessa matriz de risco ao universo das 100 empresas, 19 (19%) são consideradas de risco elevado, conforme se ilustra na figura seguinte:

Figura 12 – Municípios por tipo de risco

Risco	Quantidade	Percentagem
Elevado	19	19%
Moderado	4	4%
Baixo	77	77%
Total	100	100%

Fonte: CLC das empresas e auditoria da IGF-Autoridade de Auditoria

Anexo 15

O enquadramento das entidades na tipologia de risco elevado resulta, em regra, de incerteza material quanto à continuidade e do impacto financeiro das ênfases e reservas na situação financeira da entidade pública participante. De facto, do conjunto das 19 empresas que apresentam risco elevado, em 10 estava em causa o princípio da continuidade:

Figura 13 – Empresas de maior risco segundo a matriz

EMPRESA	RISCO (pontuação final)	EM RISCO O PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE		SITUAÇÃO ATUAL (SIAL - 29/06/2021)
		Sim	Não	
	0,90	-	-	Extinta
	1,25	X	-	Em atividade
	0,90	-	X	Em atividade
	0,80	-	X	Em atividade
	0,55	X	-	Em atividade
	0,90	-	X	Em atividade
	0,75	X	-	Em atividade
	1,00	X	-	Em atividade
	1,50	X	-	Em atividade
	0,90	X	-	Em liquidação
	0,80	X	-	Em liquidação
	0,75	-	X	Em atividade
	1,30	X	-	Em atividade
	1,05	X	-	Em atividade
	0,80	-	X	Em atividade
	0,75	-	-	Extinta
	0,55	X	-	Em atividade
	0,65	X	-	Sem atividade
	1,15	X	-	Em atividade

Fonte: CLC das empresas e auditoria da IGF-Autoridade de Auditoria

Anexo 15

Como se verifica na figura supra, a matriz espelha, de facto, o grau de risco associado às empresas identificadas, pois, atualmente, cinco daquelas entidades estão extintas (duas), em fase de liquidação (duas) ou sem atividade (uma).

3. CONCLUSÕES

A análise realizada por esta Autoridade de Auditoria, relativamente às CLC que incidiram sobre a informação financeira do exercício de 2019 das 100 entidades do setor empresarial local e empresas participadas pelos municípios integrados na área de atuação da região do Norte, permite apresentar os seguintes resultados:

3.1. As CLC, em regra, não espelham diretamente a situação financeira das empresas nem evidenciam o eventual impacto dessa situação na dívida total de operações orçamentais dos municípios. Atendendo à sua relevância, esta informação deveria constar do conteúdo das CLC emitidas pelos ROC/SROC.

(ponto 2.6.1.)

3.2. Na fase inicial do trabalho de recolha da informação, apenas 43 entidades (33%) tinham publicitado na página oficial da internet os respetivos documentos de prestação de contas de 2019, das quais somente 34 (26%), incluíram as CLC.

Na sequência das diligências realizadas por esta Autoridade de Auditoria, obtiveram-se as CLC em falta de mais 96 entidades, permitindo realizar a análise de 100 CLC no âmbito da presente ação (77% das 130 empresas identificadas).

Dos casos omissos, é de realçar que duas empresas ainda não tinham CLC emitida, uma ainda não tinha nomeado ou contratado o ROC/SROC e outra não obteve a CLC por falta de pagamento ao respetivo ROC.

(cfr. pontos 2.2.1. e 2.2.2.)

3.3. Não foi estabelecida uma relação de causalidade nem qualquernexo ou preferência em termos de proximidade geográfica entre:

- ✓ A localização da sede dos ROC/SROC e o concelho das empresas certificadas;
- ✓ Os ROC/SROC das empresas e os das entidades públicas locais participantes.

(cfr. pontos 2.3.1., 2.3.2. e 2.4.1.)

3.4. A maior parte (79%) das CLC emitidas pelos ROC/SROC, reportadas ao final do exercício de 2019, apresenta uma “opinião não modificada”, não havendo nenhuma “opinião adversa” ou “escusa de opinião”, não obstante, por exemplo, a empresa [REDACTED] se encontrar numa situação de perda de metade do capital, nos termos previstos no artigo 35.º do CSC, o que constitui uma contingência suscetível de afetar o cumprimento dos limites de endividamento da Autarquia de Vila Pouca de Aguiar.

(cfr. pontos 2.5.2. e 2.5.4.)

3.5. 21% das CLC analisadas continham uma ou duas reservas, sendo as mais frequentes as relativas às seguintes situações: falta ou deficiente reconhecimento de provisões/imparidades ou de estimativas; impossibilidade de confirmação de ativos, passivos e garantias; sobrevalorização de ativos e capital próprio; quantias a receber de incobrabilidade incerta; equilíbrio das contas; periodização económica de rendimentos e desconhecimento do impacto do desfecho final de processos judiciais/fiscais em curso.

(cfr. ponto 2.5.3.)

3.6. Foram identificadas ênfases em 60% das CLC analisadas, sendo que a maioria (37%) está relacionada com os impactos nas entidades decorrentes da “Pandemia Covid-19” e com a existência de empresas com capitais próprios negativos ou inferiores a metade do capital social e com a continuidade em risco (5%).

Não obstante a sociedade “[REDACTED]” registar em 31/12/2019 capitais próprios e resultados líquidos negativos e se encontrar numa situação de perda de metade do capital, nos termos previstos no artigo 35.º do CSC, o que constitui uma contingência suscetível de afetar o cumprimento dos limites de endividamento da Autarquia de Vila Pouca de Aguiar, a CLC foi emitida sem ênfases e sem reservas.

(cfr. ponto 2.5.4.)

3.7. Considerando o passivo exigível (na percentagem de detenção do ente público local participante) das empresas em que o princípio de continuidade foi colocado em causa, o impacto estimado negativo na situação financeira das autarquias locais ascende a 11 M€, havendo um risco significativo de os municípios virem a assumir, designadamente no âmbito de processos de internalização, este volume de dívida que é materialmente relevante.

(cfr. ponto 2.6.1.)

3.8. A aplicação de uma matriz de risco específica ao universo das 100 entidades na área de influência da CCDRN, sustentada nas CLC de 2019, disponíveis nas respetivas páginas oficiais da internet ou obtidas por intervenção direta desta Autoridade, permitiu a identificação de 19 entidades com risco elevado que serão objeto de consideração no processo de planeamento anual.

(cfr. pontos 2.7.1. e 2.7.2.)

4. PROPOSTAS

Em face do exposto, propomos:

4.1. O envio ao Gabinete de S. E. o Ministro de Estado e das Finanças do presente relatório e anexos, com sugestão de encaminhamento para o Gabinete de S. E. o Secretário de Estado da Descentralização e da Administração Local, tendo em vista dar conhecimento às seguintes entidades dos pontos específicos do presente relatório:

- a) Direção-Geral das Autarquias Locais, atendendo às competências previstas na Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto (cfr. ponto 2.6.1. deste relatório);
- b) Unidade Técnica de Acompanhamento e Monitorização do Setor Público Empresarial, atendendo às competências específicas de acompanhamento e monitorização do setor empresarial local previsto no Decreto Regulamentar n.º 1/2014, de 10 de fevereiro;
- c) Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, quanto aos pontos 2.5.4., 2.5.6. e 2.6.1., atendendo às respetivas competências previstas no Regulamento do Controlo de Qualidade e na Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro.

À consideração superior.

LISTA DE ANEXOS

Anexo 1	Identificação das empresas locais e participadas pelos Municípios da Região Norte com certificação legal de Contas de 2019 no início do trabalho
Anexo 2	Identificação das empresas locais e participadas pelos Municípios da Região Norte com certificação legal de Contas de 2019 - resultado final
Anexo 3	Identificação das empresas locais e participadas pelos Municípios cujas Certificações Legais de Contas não foram emitidas em 2019
Anexo 4	Relação dos ROC/SROC que emitiram as Certificações Legais de Contas de 2019 das empresas locais e participadas pelos Municípios da Região Norte
Anexo 5	Origem dos ROC/SROC e localidade das empresas certificadas
Anexo 6	Área geográfica de predomínio dos ROC/SROC
Anexo 7	ROC/SROC das contas das empresas e do Município ou participante público detentor da participação
Anexo 8	Discriminação das reservas emitidas pelos ROC/SROC nas CLC de 2019 das empresas locais e participadas pelos Municípios da Região Norte
Anexo 9	Discriminação das ênfases emitidas pelos ROC/SROC nas CLC de 2019 das empresas locais e participadas pelos Municípios da Região Norte
Anexo 10	Opiniões sobre outras matérias emitidas pelos ROC/SROC nas CLC de 2019 das empresas locais e participadas pelos Municípios da Região Norte
Anexo 11	Outros parágrafos das CLC de 2019 das empresas locais e participadas pelos Municípios da Região Norte
Anexo 12	Impacto na situação financeira da entidade pública participante nas empresas cujo princípio da continuidade está em causa
Anexo 13	Matriz de Risco - Dados
Anexo 14	Matriz de Risco - Mapa Auxiliar
Anexo 15	Matriz de Risco