

Controlo da legalidade e fiabilidade do processo de consolidação de contas dos municípios

O quadro legal aplicável à elaboração de contas consolidadas é cumprido pelos Municípios?

Relatório n.º 163/2022

Dezembro de 2022

Proc. n.º 2022/309/A10/388



igf.gov.pt

FICHA TÉCNICA

Coordenação da ação

Diretora Operacional

Paula Idalina Garcia Duarte

Equipa de auditoria

Inspetora

Sónia Catarina Ferreira Duarte
de Carvalho

Homologação / Despacho

Despacho

Concordo.

Remeta-se ao Gabinete de Sua Exa. a Secretária de Estado do Orçamento, com sugestão de encaminhamento a Sua Exa. o Secretário de Estado da Administração Local e Ordenamento do Território, conforme proposto em 4.2, salientando os contributos apresentados para a melhoria do quadro legal em vigor.

O Inspetor-Geral

Digitally signed by ANTÓNIO
MANUEL PINTO FERREIRA DOS
SANTOS
Date: 2023.03.01 16:36:40 Z

Parecer

Submeto o presente relatório à consideração do Senhor Inspetor-Geral com o meu acordo, designadamente com as conclusões (ponto 3.), as propostas para o decisor político (ponto 4.1.) e as propostas de encaminhamento (ponto 4.2.).

Subinspetora-Geral

ANA PAULA PEREIRA COSME
FRANCO BARATA SALGUEIRO
2023.03.01 16:17:40 Z

Parecer

Concordo, salientando que:

No âmbito do questionário dirigido aos 308 municípios portugueses, foram identificados 202 grupos municipais, mas apenas 145 (mais dois, ainda que não sujeitos) prestaram contas consolidadas do ano de 2020. Relativamente a 2021, dos 57 municípios incumpridores, apenas um elaborou e publicou contas consolidadas no respetivo sítio eletrónico da internet.

Em regra, os perímetros de consolidação definidos pelos municípios consolidantes estão desconformes com o quadro legal, tendo sido identificadas várias fragilidades nos procedimentos de consolidação de contas que decorrem, em parte, da falta de compatibilidade entre o imposto pelo RFALEI e o previsto no SNC-AP.

Decorrente das evidências reunidas na auditoria e de uma reflexão realizada sobre o quadro legal vigente em matéria de consolidação de contas, concluiu-se que o mesmo revela fragilidades, inconsistências e riscos que, a manterem-se no RFALEI e no SNC-AP, são suscetíveis de pôr em causa a fiabilidade da respetiva informação, pelo que apresentamos um conjunto de contributos para a sua alteração.

À consideração superior.

Inspetora de Finanças
Diretora
(em substituição)

Assinado de forma digital por
Paula Idalina Garcia Duarte
Dados: 2023.03.01 16:08:45 Z

Relatório n.º 163/2022

Processo n.º 2022/309/A10/388

Controlo da legalidade e fiabilidade do processo de consolidação de contas dos municípios

SUMÁRIO EXECUTIVO

A presente auditoria foi realizada com a finalidade de concluir se o quadro legal aplicável à elaboração de contas consolidadas é cumprido pelos municípios, tendo-se procedido, para o efeito, à realização de um inquérito por questionário dirigido ao universo dos 308 municípios portugueses, o qual obteve 100% de respostas. De acordo com o exame efetuado (vd. Anexos 1 a 9), as principais conclusões, recomendações e propostas são, em síntese, as seguintes:

1. Principais conclusões

<p>Dos 202 grupos municipais obrigados a apresentar contas consolidadas apenas 145 o fizeram</p>	<p>1.1. No final de 2020, foram identificadas 2848 participações detidas por municípios, correspondentes a 886 entidades participadas, das quais 259 integram algum dos grupos municipais.</p> <p>Dos 202 grupos municipais existentes, apenas 145 apresentaram contas consolidadas, invocando dificuldades de interpretação do quadro legal por alegada falta de articulação e de compatibilidade entre o Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais (RFALEI) e o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP).</p>
<p>Insuficiências na adoção de boas práticas na consolidação de contas</p>	<p>1.2. Constatámos a incipiente adoção de boas práticas no âmbito do processo de consolidação de contas, verificando-se que este processo não foi assegurado por contabilista certificado (56%), que não existe manual de consolidação (78%), nem um serviço específico ou pessoa(s) responsável(eis) pela função controlo (81%). Além disso, 33% dos municípios que consolidam não elaboraram dossier de consolidação e 6% assumiram não dispor de qualquer norma ou regulamento sobre a matéria, ao que acresce que 89% dos que elaboraram algum destes instrumentos não incluíram procedimentos específicos de controlo do processo de consolidação de contas.</p>
<p>Perímetros de consolidação incorretamente definidos</p>	<p>1.3. Apenas 23 municípios apresentaram contas consolidadas com perímetros corretamente definidos de acordo com o RFALEI, quer na ótica financeira quer orçamental, o que se traduziu, para os restantes, na não inclusão de entidades que deveriam ter sido obrigatoriamente consideradas.</p> <p>Detetámos ainda que nem sempre é efetuada a homogeneização dos dados, nem a reconciliação da informação relativa às participações nas entidades incluídas no perímetro de consolidação ou às operações intragrupo. Além disso, os métodos aplicados no processo de consolidação são</p>

	frequentemente incoerentes com a tipologia das entidades integradas nos grupos municipais.
Das CLC emitidas, 14 não incidiram sobre os documentos de consolidação de contas na ótica orçamental	1.4. Foram emitidas as exigíveis Certificações Legais de Contas (CLC) pelos Revisores Oficiais de Contas/Sociedade de Revisores Oficiais de Contas (ROC/SROC) relativas a todas as contas consolidadas, mas 14 incidiram apenas sobre os documentos de relato na ótica financeira, não se pronunciando sobre a consolidação orçamental e, na maioria dos casos, a opinião foi emitida com reservas e/ou ênfases.
Incumprimento do princípio da transparência	1.5. Não foi cumprido o princípio da transparência por todos os municípios, tendo-se verificado que 9% não disponibilizaram, no respetivo sítio eletrónico, os documentos de prestação de contas consolidadas dos anos de 2020 e de 2021.

2. Propostas

Necessidade de compatibilizar o RFALEI e o SNC-AP no que respeita à consolidação de contas	2.1. Em resultado do exposto, afigura-se oportuno apresentar contributos para alteração da legislação que regula a consolidação de contas dos municípios no sentido de assegurar a articulação e compatibilidade entre o RFALEI e o SNC-AP, designadamente através da: <ul style="list-style-type: none">a) Clarificação dos critérios relevantes para a definição dos perímetros de consolidação de contas financeiro e orçamental;b) Fixação de pressupostos que permitam aferir sobre a existência, ou presunção de existência, de efetivo controlo dos municípios sobre as entidades suscetíveis de integrar o perímetro de consolidação;c) Definição clara dos métodos de consolidação, face à diversidade de opções que condicionam a comparabilidade dos resultados finais;d) Obrigatoriedade de documento dos responsáveis municipais com menção dos motivos justificativos da não elaboração de contas consolidadas nas situações em que o município está obrigado por lei à sua apresentação.
---	--

ÍNDICE

1. INTRODUÇÃO.....	5
1.1. Fundamento	5
1.2. Questão e subquestões de auditoria e âmbito.....	5
1.3. Metodologia e condicionantes	6
2. RESULTADOS.....	7
2.1. Enquadramento legal da consolidação de contas municipais.....	7
2.2. Cumprimento da obrigação de consolidação de contas prevista no RFALEI.....	11
2.3. Definição do perímetro de consolidação	15
2.3.1. Caracterização	15
2.3.2. Adequabilidade dos perímetros de consolidação definidos.....	16
2.3.3. Alterações ao perímetro de consolidação face ao ano anterior.....	17
2.4. Procedimentos e métodos de consolidação e documentos de prestação de contas consolidadas .	17
2.4.1. Boas práticas.....	17
2.4.2. Métodos e procedimentos de consolidação	20
2.4.2.1. Regime contabilístico.....	20
2.4.2.3. Homogeneização	21
2.4.2.4. Agregação	21
2.4.2.5. Eliminação das operações internas	23
2.4.3. Documentos de prestação de contas consolidadas	25
2.5. Fragilidades do processo de consolidação de contas dos municípios	29
2.5.1. Fragilidades do quadro legal.....	29
2.5.2. Fragilidades identificadas no âmbito da análise à consolidação de contas municipais.....	33
3. CONCLUSÕES	35
4. PROPOSTAS	36

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

SIGLA	Designação
DL	Decreto-Lei
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
DGAL	Direção-Geral das Autarquias Locais
IGF	Inspeção-Geral de Finanças – Autoridade de Auditoria
INE	Instituto Nacional de Estatística
LOPTC	Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas
MEP	Método de equivalência patrimonial
NCP	Norma de contabilidade pública
POCAL	Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
RFALEI	Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais
RJAL	Regime Jurídico das Autarquias Locais
ROC	Revisor Oficial de Contas
SIIAL	Sistema Integrado de Informação das Autarquias Locais
SIM	Serviços Intermunicipalizados
SISAL	Sistema de Informação para o Subsetor da Administração Local
SM	Serviços municipalizados
SNC-AP	Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas
SROC	Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

1. INTRODUÇÃO

1.1. Fundamento

1.1.1. Em cumprimento do plano anual de atividades da Inspeção-Geral de Finanças – Autoridade de Auditoria (IGF), e no âmbito do projeto designado “Contribuir para uma gestão orçamental e financeira rigorosa e um nível de endividamento sustentável na Administração Local em termos individuais e consolidados”, foi realizada uma ação de controlo, de âmbito nacional, que abrangeu os 308 municípios portugueses, tendo por finalidade aferir se o quadro legal subjacente à elaboração de contas consolidadas é cumprido pelos municípios.

Face à finalidade da auditoria e à análise realizada foram identificados, como principais fatores de risco, os seguintes:

- Incumprimento da obrigação de consolidação de contas pelos municípios;
- Incorreta definição do perímetro de consolidação na perspetiva do grupo municipal;
- Adoção inadequada das boas práticas e dos principais procedimentos de consolidação de contas, bem como não apresentação dos exigíveis documentos de prestação de contas consolidados.

1.1.2. Considerando a escassez de informação disponível no âmbito de consolidação financeira e orçamental pelos municípios, e a utilidade para a avaliação de risco em futuras ações de auditoria, bem como o interesse público subjacente à apresentação de demonstrações financeiras e orçamentais que transmitam de forma verdadeira e apropriada a posição financeira, o desempenho financeiro, os fluxos de caixa e a execução orçamental do conjunto de entidades que compõem o perímetro de consolidação de cada município como se de uma entidade única se tratasse, é relevante proceder ao controlo da consolidação de contas efetuada pelos municípios a ela sujeitos.

1.1.3. Numa perspetiva de criação de valor, este trabalho corporiza a análise e a sistematização efetuada aos dados recolhidos junto dos municípios portugueses, reportados ao exercício de 2020.

1.2. Questão e subquestões de auditoria e âmbito

1.2.1. Considerando a finalidade e os principais fatores de risco identificados, pretende-se responder à seguinte questão de auditoria:

O quadro legal subjacente à elaboração de contas consolidadas é cumprido pelos Municípios?

De modo a sustentar a recolha da evidência necessária à auditoria, foram definidas as seguintes subquestões:

Subquestão 1

- Os municípios cumprem a obrigação de consolidação de contas prevista no RFALEI ¹ e no SNC-AP ²?

Subquestão 2

- Os perímetros de consolidação financeiro e orçamental considerados são os adequados atendendo ao quadro legal?

Subquestão 3

- Os municípios adotam as boas práticas e os principais procedimentos de consolidação de contas e elaboram os exigíveis documentos de prestação de contas consolidados?

1.2.2. O âmbito temporal da presente auditoria abrangeu, em especial, o ano de 2020, sem prejuízo do alargamento a períodos anteriores ou subsequentes sempre que tal se justificou, atendendo, nomeadamente, ao ciclo de realização da ação.

Em termos geográficos e funcionais, a ação foi de âmbito nacional e abrangeu a atuação de todos os municípios portugueses.

1.3. Metodologia e condicionantes

1.3.1. O trabalho realizado seguiu a metodologia aplicada pela IGF em trabalhos de idêntica natureza, com a profundidade julgada adequada às circunstâncias, consistindo o mesmo no seguinte:

- ✓ Aplicação de um questionário elaborado especificamente para suporte da informação a recolher, incluindo pedido de preenchimento de mapa e envio de elementos relevantes sobre a matéria, dirigido a todos os municípios;
- ✓ Recolha e análise da informação e dos documentos que constituem as respostas dos municípios ao referido questionário;
- ✓ Cruzamento dos dados obtidos com outra informação disponível em fontes abertas, designadamente do Portal da Justiça ³, da Direção-Geral das Autarquias Locais (DGAL), Instituto Nacional de Estatística (INE) ⁴, Arachne ⁵ e dos sítios eletrónicos dos municípios e das entidades participadas (quando existem e se encontram atualizados) de relevante interesse na matéria em apreço;
- ✓ Elaboração de um conjunto de mapas criados especificamente para servir de base às análises agregadas da informação recolhida e, quando possível, validada pela equipa de auditoria;

¹ Regime Jurídico das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais.

² Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.

³ Disponível em <https://publicacoes.mj.pt/pesquisa.aspx>.

⁴ Em especial, a informação relativa à lista das entidades que, em 2018 e 2019, de acordo com a Base 2016 das Contas Nacionais Portuguesas, integravam o Setor Institucional das Administrações Públicas.

⁵ O Arachne é o instrumento de pontuação do risco que a Comissão Europeia desenvolveu em estreita colaboração com alguns Estados-Membros com o objetivo de ajudar as autoridades de gestão responsáveis pelos Fundos Europeus Estruturais e de Investimento, mediante a disponibilização do instrumento de pontuação do risco Arachne, que permite detetar de modo eficaz e eficiente os projetos, contratos, contratantes e beneficiários mais arriscados, e que é necessário para as suas verificações de gestão, ao abrigo da alínea c), do n.º 4 do artigo 125º do Regulamento (UE) n.º 1303/2013 (Regulamento das Disposições Comuns).

- ✓ Solicitação de informação adicional aos municípios;
- ✓ Análise dos resultados, à luz da questão-principal e das subquestões de auditoria.

1.3.2. A análise efetuada teve por base a informação reportada pelos 308 municípios, não cabendo no seu âmbito a validação desse universo, através da realização de testes substantivos. Contudo, atendendo às incoerências desde logo verificadas nos dados submetidos, a informação assim obtida foi complementada e corrigida, sempre que possível, com os dados disponíveis nas referidas fontes abertas e com a documentação solicitada pela IGF a cerca de 187 municípios (61%), em alguns casos de forma reiterada, e pelas próprias entidades incluídas nos respetivos perímetros de consolidação.

Neste âmbito, foram retificadas as incongruências/divergências detetadas entre as respostas dadas pelos municípios e os dados preenchidos no mapa anexo, e foi confirmada e validada a informação que evidencia fragilidades do processo de consolidação. Acresce que, da consulta e análise aos documentos de prestação de contas separadas e consolidadas, com os elementos disponíveis nas já referidas fontes ou mediante a obtenção de esclarecimentos diretamente solicitados aos municípios, também complementámos os dados facultados com o objetivo de suprir algumas omissões de informação.

1.3.3. Na realização desta ação de controlo, a equipa de auditoria foi confrontada com alguns condicionalismos, dos quais destacamos:

- ✓ Deficiências da informação remetida pelos municípios, bem como o desconhecimento, pelos técnicos responsáveis pelo preenchimento do questionário, de vários procedimentos subjacentes ao processo de consolidação de contas;
- ✓ Morosidade no envio dos esclarecimentos suscitados pela equipa de auditoria ⁶.

De qualquer modo, é de realçar que alguns interlocutores referiram que, perante as questões levantadas na presente auditoria, foi suscitada a necessidade de reflexão relativamente a futuros processos de consolidação de contas e a correção das divergências e insuficiências identificadas em demonstrações financeiras e orçamentais consolidadas a elaborar no futuro.

Por fim, é de referir que, do conjunto das evidências recolhidas ao longo do trabalho, foram identificadas algumas situações suscetíveis de integrar matéria que se insere nas competências do Tribunal de Contas designadamente, a falta injustificada de prestação de contas consolidadas ao Tribunal (cfr. alínea n) do n.º 1 do artigo 65º da Lei n.º 98/97, de 26/08).

2. RESULTADOS

2.1. Enquadramento legal da consolidação de contas municipais

2.1.1. De acordo com o artigo 75º do RFALEI, os municípios devem apresentar contas consolidadas com as entidades por si controladas, direta ou indiretamente, devendo as empresas locais ser consideradas na proporção da participação dos municípios ou da detenção do capital (cfr. os artigos 7º e 19º da Lei n.º 50/2012, de 31/08).

⁶ No caso do Município de Loures, não obstante várias insistências junto de diferentes interlocutores, nem todas as questões levantadas foram devidamente esclarecidas.

O perímetro de consolidação financeira e orçamental compreende, portanto, o conjunto do município (entidade consolidante), dos serviços municipalizados (SM) e intermunicipalizados (SIM), das empresas locais e das entidades de outra natureza controladas em função da sua verificação casuística nas circunstâncias concretas, por referência aos elementos de poder e resultado, tal como estabelecido nos n.ºs 3 a 6 do artigo 75º do RFALEI.

Os documentos de prestação de contas consolidadas⁷ são elaborados e aprovados pelos órgãos executivos de modo a serem submetidos à apreciação dos órgãos deliberativos⁸ juntamente com a certificação legal das contas e o parecer apresentados pelo revisor oficial de contas (ROC) ou sociedade de revisores oficiais de contas (SROC)⁹ (cfr. os n.ºs 2 e 3 do artigo 76º do RFALEI).

No âmbito da consolidação de contas, os municípios estão também sujeitos a deveres de informação e de publicidade, nomeadamente a obrigatoriedade de remeter à DGAL os documentos de prestação de contas consolidadas anuais aprovados¹⁰, bem como de disponibilizar no sítio eletrónico do município os respetivos documentos¹¹. Não obstante a previsão legal de reporte à DGAL, não foi criada aplicação específica que permita aos municípios a submissão desmaterializada das contas consolidadas, quer no Sistema Integrado de Informação das Autarquias Locais (SIAL), quer no atual Sistema de Informação para o Subsetor da Administração Local (SISAL).

2.1.2. Os procedimentos, métodos e documentos contabilísticos para a consolidação de contas dos municípios “são os definidos para as entidades do setor público administrativo” (cfr. n.º 8 do artigo 76º do RFALEI) e constam do SNC-AP, em particular na norma de contabilidade pública (NCP) 22, relativa à apresentação e preparação das demonstrações financeiras consolidadas, na NCP 1, no que concerne à estrutura e conteúdo daquelas demonstrações financeiras e ainda na NCP 26, relativa aos métodos e procedimentos de preparação e apresentação das demonstrações orçamentais consolidadas.

Com relevância nesta matéria, aponta-se ainda a Portaria n.º 189/2016, de 14/07, que aprovou as Notas

⁷ Que de acordo com o n.º 7 do artigo 75º do RFALEI, “compreendem o relatório de gestão e as seguintes demonstrações financeiras: a) Balanço Consolidado; b) Demonstração consolidada dos resultados por natureza; c) Mapa de fluxos de caixa consolidados de operações orçamentais; d) Anexo às demonstrações financeiras consolidadas, com a divulgação de notas específicas relativas à consolidação de contas, incluindo os saldos e os fluxos financeiros entre as entidades alvo da consolidação e o mapa de endividamento consolidado de médio e longo prazos e mapa da dívida bruta consolidada, desagregado por maturidade e natureza.”. De realçar que, apesar do “Mapa de fluxos de caixa consolidados de operações orçamentais” estar elencado como uma demonstração financeira, o conteúdo da informação que o integra tem natureza orçamental, do que resulta que a consolidação de contas imposta pelo artigo 75º também inclui a da ótica orçamental.

⁸ De acordo com o Regime Jurídico das Autarquias Locais (RJAL), aprovado em anexo à Lei n.º 75/2013, de 12/09, compete ao presidente da câmara municipal submeter os documentos de prestação de contas à aprovação da câmara municipal e à apreciação e votação da assembleia municipal (cfr., respetivamente a alínea j) do n.º 1 do artigo 35º, alínea i) do n.º 1 do artigo 33º e alínea l) do n.º 2 do artigo 25º).

⁹ Cfr. alínea e) do n.º 2 do artigo 77º do RFALEI, sobre a exigível emissão de parecer do auditor externo, responsável pela certificação legal de contas, sobre os documentos de prestações de contas consolidadas e o n.º 3 do artigo 76º daquele diploma.

¹⁰ Cfr. n.º 1 do artigo 78º do RFALEI (da letra da lei não é claro se o prazo de 10 dias subsequentes à aprovação é também aplicável aos documentos de prestação de contas consolidadas, conforme estabelecido para os restantes documentos indicados naquele número). De acordo com o n.ºs 8 e 10 do mesmo artigo “A informação a prestar nos termos dos números anteriores é remetida por ficheiro através do SIAL”, sob pena de, em caso de incumprimento, poderem ser retidos 10% do duodécimo das transferências correntes no mês seguinte ao do incumprimento.

¹¹ Cfr. Alínea c) do n.º 2 do artigo 79º do RFALEI.

de Enquadramento às contas do Plano de Contas Multidimensional¹², nomeadamente no que se refere às da conta 41 - Investimentos financeiros quanto aos respetivos métodos de mensuração a adotar nas contas separadas e consolidadas.

O manual de implementação do SNC-AP¹³ elaborado pela CNC, nos termos do artigo 12º do DL n.º 192/2015, de 11/09, proporciona ainda “*um conjunto de orientações práticas consubstanciadas em clarificações, interpretações, explicações, detalhes, modelos e exemplos*”¹⁴ para a preparação da informação financeira e orçamental e respetivo relato (incluindo a informação consolidada)¹⁵. A par deste manual, a CNC disponibilizou um conjunto de respostas a questões (FAQ) aí recorrentemente suscitadas¹⁶.

A adoção do SNC-AP na generalidade dos serviços e organismos do setor institucional das Administrações Públicas foi inicialmente prevista para o ano 2017¹⁷, contudo, sucessivas prorrogações da data de produção de efeitos do decreto-lei que aprovou o SNC-AP¹⁸ determinou que, para os municípios, a apresentação de contas de acordo com aquele normativo apenas fosse obrigatória a partir das contas de 2020, a apresentar em 2021¹⁹.

¹² Anexo III do Decreto-Lei (DL) n.º 192/2015, de 11/09, cuja atualização permanente compete à Comissão de Normalização Contabilística (CNC), nos termos do artigo 26º do DL n.º 33/2018, de 15/05, encontrando-se as respetivas atualizações disponíveis em <https://www.cnc.min-financas.pt/sncap2017.html> (conforme consulta em 15/12/2022).

¹³ Cujas 2ª versão homologada pelo Senhor Secretário de Estado do Orçamento em 18 de agosto de 2017 se encontra disponível em https://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC_AP/MANUAL%20DE%20IMPLEMENTACAO_SNC_AP_Versao2_HomologadoSEO.pdf

¹⁴ Cfr. Ponto. 6 do referido manual.

¹⁵ Cfr. em particular o ponto 2.10 relativo à NCP 8 – Propriedades de Investimento, sobre o reconhecimento nas contas consolidadas de propriedades locadas a entidades controladas (p. 108), a NCP 22 – Demonstrações financeiras consolidadas (pp. 221-236), o ponto 3.1. da NCP 23 – Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos (p. 237) e a resposta à questão (ponto 2.18 da pp. 261 e 262) sobre a NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental.

¹⁶ Publicitadas em https://www.cnc.min-financas.pt/faqs_publico.html. Ver em especial a resposta às FAQ 18, relativa ao perímetro de consolidação de natureza orçamental (NCP 26) e de natureza financeira (NCP 22); FAQ 35, sobre a consolidação de Municípios com Serviços Municipalizados ou Intermunicipalizados na Contabilidade Orçamental e Financeira e FAQ 50, relativa a liquidações e obrigações a considerar na Demonstração Consolidada de Direitos e Obrigações por Natureza.

¹⁷ Cfr. n.º 5 do artigo 14º e n.º 1 do artigo 18º do DL n.º 192/2015, de 11/09, à exceção das entidades piloto determinadas pela área das Finanças ou que voluntariamente solicitaram a integração neste conjunto de entidades, que iniciaram a sua aplicação, em teste, em 2016 (artigo 11º e n.º 2 do artigo 18º).

¹⁸ Cfr. artigo 3º do DL n.º 85/2016, de 21/12, que altera os artigos 14º e 18º do DL n.º 192/2015, de 11/09, prorrogando o início da produção de efeitos deste diploma para 1 de janeiro de 2018. Cfr. artigo 79º do DL n.º 33/2018, de 15/05, que prorroga a adoção do SNC-AP para 1 de janeiro de 2019, para as entidades da administração local. Cfr. n.ºs 1 e 2 do artigo 98º da Lei n.º 71/2018, de 31/12 (Lei do Orçamento de Estado para 2019), que refere que “*Em 2019, as entidades integradas no subsector da administração local aplicam o referencial contabilístico de 2018 (...) asseguram as diligências necessárias com vista à adoção do SNC-AP, sem prejuízo de a respetiva prestação de contas relativa a 2019 obedecer às normas de contabilidade pública previstas no Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro, na sua redação atual, ou às normas contabilísticas privadas previstas no SNC, quando aplicável*”; e o n.º 1 do artigo 86º do DL n.º 84/2019 de 28/06, que volta a prorrogar a adoção do SNC-AP para 1 de janeiro de 2020, para as entidades da administração local.

¹⁹ A Lei n.º 2/2020, de 31/03 (Lei do Orçamento de Estado para 2020), no n.º 1 do seu artigo 114º, constante do capítulo V referente às Finanças Locais, determinou que “*Em 2020, as entidades integradas no subsector da administração local aplicam o SNC-AP enquanto referencial contabilístico de 2020*”. A Lei n.º 75-B/2020, de 31/12 (Lei do Orçamento de Estado para 2021), no seu artigo 132º, que integra também o capítulo V Finanças Locais, sob a epígrafe - Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas na administração local estabeleceu que “*Nos anos de 2021 e 2022, não é obrigatória para as entidades da administração local a elaboração das demonstrações financeiras previsionais previstas no parágrafo 17 da Norma de*

2.1.3. Nos termos do n.º 1 do artigo 50º e da alínea d) do n.º 2 do artigo 51º da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC) ²⁰, os municípios sujeitos à elaboração de contas consolidadas devem remeter as respetivas contas ao Tribunal de Contas, para efeitos, nomeadamente de fiscalização sucessiva ²¹.

De acordo com os n.ºs 4 a 6 do artigo 52º da LOPTC e a Resolução n.º 2/2020 do Tribunal de Contas ²² referente à elaboração e documentação das contas relativas ao ano de 2020, *“No caso das entidades consolidantes abrangidas pela Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, deve ser observado o disposto no seu artigo 75.º (consolidação de contas -grupos autárquicos) e na Portaria n.º 474/2010, publicada no Diário da República, 2.ª série, n.º 126, de 1 de julho, bem como na Instrução n.º 1/2019 -PG ou, se a conta foi ainda prestada em POCAL, ao abrigo e nos termos do quadro legal em vigor, nas Resoluções n.ºs 4/2001 — 2.ª Secção e 26/2013 — 2.ª Secção”*.

A referida Portaria n.º 474/2010 aprovou a Orientação n.º 1/2010 «Orientação genérica relativa à consolidação de contas no âmbito do sector público administrativo», tendo em vista *“estabelecer um conjunto de princípios enquadradores, que devem estar subjacentes à consolidação de contas das entidades integradas no sector público administrativo”*, uma vez que o Plano Oficial de Contabilidade Pública ²³, assim como o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais ²⁴, não estabeleceram quaisquer princípios para uma adequada consolidação de contas ²⁵. Os princípios de consolidação de contas aqui estabelecidos deveriam ser observados até à publicação de norma única de consolidação de contas aplicável a todas as administrações públicas que compõem o sector público administrativo ²⁶.

Apesar de se admitir que poderiam ser suscitadas dúvidas quanto aos procedimentos de elaboração e prestação de contas consolidadas relativas ao exercício 2020, pela referência na Resolução n.º 2/2020 à

Contabilidade Pública 1 (NCP 1) do SNC-AP” e que “Na administração local, a prestação de contas relativa ao exercício de 2020 pode ser efetuada até 31 de maio de 2021, considerando os atrasos na implementação do novo sistema contabilístico.”. Note-se que os n.ºs. 2 dos artigos 316º e 350º (ambos constantes do capítulo IX – Outras disposições das referidas leis, respetivamente) previam que *“A prestação de contas relativa a 2019/2020 das entidades pertencentes às administrações públicas sujeitas ao SNC-AP, incluindo as entidades públicas reclassificadas, pode ser efetuada no mesmo regime contabilístico prestado relativamente às contas de 2018/2019”*. Considerando que os referidos artigos 114º e 132º correspondem a normas de âmbito especial, entende-se que esta prorrogativa não era aplicável às entidades da administração local.

Ainda que houvesse dúvidas quanto à sua eventual aplicação ao subsector local, a Lei n.º 12/2022, de 27/06 (Lei do Orçamento de Estado para 2022), no n.º 2 do artigo 267º vem expressamente excluir as entidades do subsector da administração local da possibilidade de prestar contas relativas ao ano de 2021 no mesmo referencial contabilístico prestado relativamente às contas do ano de 2020.

²⁰ Lei n.º 98/97, de 26/08.

²¹ De acordo com a alínea ww) do n.º 1 do artigo 33º do RJAL, compete à câmara municipal enviar ao Tribunal de Contas as contas do município.

²² Publicada no Diário da República, 2ª série, parte D, n.º 248, de 23/12.

²³ Aprovado pelo DL n.º 232/97, de 13/09.

²⁴ Aprovado pelo DL n.º 54-A/99, de 22/02.

²⁵ O que já não acontecia quanto às entidades que aplicavam o Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação, aprovado pela Portaria n.º 794/2000, de 20/09, que já previa a obrigatoriedade de elaborar contas consolidadas.

²⁶ Cfr. artigo 5º da Portaria n.º 474/2010. Nos termos deste artigo, com a publicação do SNC-AP, nomeadamente da NCP 22 e da NCP 26, e sendo este aplicável a todas as administrações públicas que compõem o sector público administrativo, a referida Portaria foi expressamente revogada (cfr. alínea g) do n.º 1 do artigo 17º do DL n.º 192/20215, de 11/09).

necessária observação daquela Portaria, o conteúdo das orientações genéricas ali contidas não contraria, na essência, o disposto quanto aos princípios, procedimentos e métodos de consolidação contidos na NCP 22 e NCP 26, nem no que concerne ao reconhecimento e mensuração das participações em entidades não controladas, mas onde se exerce influência significativa, através da adoção do método de equivalência patrimonial, conforme previsto na NCP 23 – Investimentos em associadas e empreendimentos conjuntos.

Quanto às componentes das demonstrações financeiras consolidadas definidas no artigo 4º da Portaria n.º 474/2010 (e elencadas no ponto 5.2. da Orientação n.º 1/2010), que foi revogado²⁷, é evidente que, de acordo com a Instrução n.º 1/2019 – PG (Anexo D1: “SNC-AP – Grupos Públicos por controlo”), as demonstrações financeiras e orçamentais consolidadas a submeter ao Tribunal de Contas correspondem às previstas no SNC-AP²⁸.

A possibilidade de diferentes perímetros de consolidação orçamental e financeira relativamente a uma mesma entidade consolidante decorrente da NCP 22 e da NCP 26 é, pois, a mais importante alteração face ao constante da Orientação n.º 1/2010.

Por fim, é ainda de referir que, no SNC-AP, a referência à criação e preparação de um manual de consolidação e dossier de consolidação consta apenas da NCP 26, relativa à consolidação orçamental, embora a Orientação n.º 1/2010 já previsse a necessidade de elaboração de documentos e elementos de apoio à consolidação de contas, designadamente os referidos manual e dossier de consolidação, que, dado o âmbito global²⁹ das orientações ali contidas, abrangiam tanto a consolidação orçamental como financeira. Aliás, um dos documentos a remeter ao Tribunal de Contas no âmbito da fiscalização sucessiva das contas corresponde às “Regras e métodos observados na consolidação, incluindo a identificação dos procedimentos de homogeneização e agregação dos dados e de eliminação das operações intraperímetro”³⁰, pelo que a exigibilidade de elaboração destes documentos mantem-se atual³¹ e corresponde, no mínimo, à adoção de uma boa prática.

2.2. Cumprimento da obrigação de consolidação de contas prevista no RFALEI

2.2.1. De acordo com a informação recolhida e analisada³², verificou-se que todos os municípios reportaram pelo menos a participação numa entidade (serviço municipalizado/intermunicipalizado,

²⁷ Ainda que correspondam aos documentos previstos no n.º 7 do artigo 75º do RFALEI que, como se indica infra, não são totalmente coincidentes com os previstos no SNC-AP.

²⁸ É de referir que, para além das demonstrações exigidas no artigo 4º da Portaria n.º 474/2010 (bem como no n.º 7 do artigo 75º do RFALEI), com a entrada em vigor do SNC-AP passaram a ser exigidos outros documentos de relato, quer de natureza financeira quer orçamental (inclusivamente na ótica das contas consolidadas), para além de ter sido alterada a terminologia (e conteúdo) de outros mapas (vg. o Mapa de fluxos de caixa consolidado de operações orçamentais que passou a Demonstração dos fluxos de caixa e a Demonstração consolidada de desempenho orçamental).

²⁹ A aplicação da Portaria n.º 474/2010 visava a consolidação de contas financeira e orçamental, não obstante a única demonstração orçamental consolidada ali prevista corresponder ao Mapa de fluxos de caixa consolidado de operações orçamentais.

³⁰ Anexo D1: “SNC-AP – Grupos Públicos por controlo” da Instrução n.º 1/2019 – PG.

³¹ Ainda que, quanto à consolidação de natureza financeira, de forma implícita, pois quanto à orçamental encontra-se expressamente consagrada no §25 da NCP 26.

³² Que, como referimos, resulta das respostas efetuadas pelos municípios ao questionário da IGF, alteradas e complementadas no âmbito da presente análise com dados recolhidos em fontes abertas e junto dos municípios.

societária, associativa ou outra), tendo **147 (48%)** apresentado **contas consolidadas** relativamente ao ano 2020.

Figura 1 - Municípios com participação em entidades e consolidação de contas

Municípios com participações noutras entidades	Consolidantes 2020			Não consolidantes 2020		Total Municípios
	c/ consolidação em anos anteriores	1.ª consolidação	%	N.º	%	
(1)	(2)	(3)	(4)=[(2)+(3)]/(7)	(5)	(6)=(5)/(7)	(7)
sujeitos a consolidação	143	2	71,8%	57	28,2%	202
não sujeitos a consolidação	2	0	1,9%	104	98,1%	106
N.º TOTAL DE MUNICÍPIOS	147		48%	161	52%	308

Fonte: Questionário e auditoria da IGF

Anexos 1 a 5

Ainda assim, não obstante 18 municípios terem inicialmente respondido que não participavam, direta ou indiretamente, em qualquer entidade, após alguns pedidos de esclarecimentos, reenviaram o mapa específico corrigido com a indicação das entidades participadas. Destes, quatro municípios detinham participações relevantes para efeitos de consolidação de contas e não apresentaram contas consolidadas. Para além destes, 69 municípios também tinham indicado que não detinham qualquer entidade suscetível de integrar o perímetro de consolidação, mas o trabalho de auditoria evidenciou que, afinal, detinham ou participavam nalguma entidade abrangida pelo artigo 75º do RFALEI, sendo que 46 não apresentaram contas consolidadas.

2.2.2. Conforme consta da figura, 57 municípios (28%)³³ dos 202 obrigados a apresentar contas consolidadas, relativamente ao ano de 2020, não o fizeram.

Dos municípios incumpridores, 19³⁴ apresentaram as seguintes justificações:

- ✓ Ausência de controlo nas entidades participadas de acordo com os critérios definidos pela NCP 22;
- ✓ Imaterialidade da informação relativa às participações suscetíveis de se incluir no perímetro de consolidação;
- ✓ Entidades empresariais em fase de dissolução e sem atividade;
- ✓ O início da atividade da entidade participada reporta-se ao ano 2020;
- ✓ Falta de disponibilização dos documentos de prestação de contas individuais pelas entidades participadas;
- ✓ Ser já utilizado o método de equivalência patrimonial (MEP) nas contas individuais como método de mensuração de algumas participações relevantes;

³³ Número que não inclui um município que, apesar de ter respondido que não efetuou contas consolidadas, da análise verificamos que as mesmas tinham sido elaboradas e aprovadas, tendo, por isso, sido reaberto o questionário para nova submissão, por forma a que as restantes questões relacionadas com o processo de consolidação fossem respondidas, como veio a acontecer.

³⁴ Aos 10 municípios que apresentaram argumentos nas respostas ao questionário, acrescem 9 que, no âmbito da auditoria, pela análise aos documentos de prestação de contas individuais e dos esclarecimentos obtidos também foi possível identificar as respetivas razões subjacentes à não apresentação de contas consolidadas.

- ✓ Não reconhecerem, nas contas individuais, a participação no capital social de algumas entidades (derivado p. ex. da realização de entradas em espécie).

Relativamente aos restantes 38 municípios que a auditoria revelou não terem apresentado contas consolidadas referentes ao ano de 2020, mas que participavam em entidades relevantes relativamente às quais não foi justificada a sua não consideração nem a ausência da respetiva consolidação, verificámos que todas as participações em causa (relativas a 11 entidades) tinham a natureza de empresas locais com percentagem de detenção de capital inferiores a 50%³⁵. Esta constatação sugere que a principal razão para o incumprimento da obrigação de apresentação de contas consolidadas terá sido, conforme expressamente assumido por alguns municípios, o entendimento de que este procedimento apenas é exigível relativamente a entidades efetivamente controladas, desconsiderando a obrigatoriedade de incluir todas as empresas locais, *“independentemente da percentagem de participação ou detenção”*, como decorre do RFALEI³⁶.

Face ao enquadramento legal em matéria de consolidação de contas, as razões invocadas não constituem motivos atendíveis para a dispensa do cumprimento da obrigação de consolidação de contas e revelam muitas dificuldades de entendimento e incorreta interpretação do quadro legal em resultado, especialmente, da falta de articulação e de compatibilidade entre o consagrado no RFALEI e no SNC-AP nesta matéria.

Relativamente aos 57 grupos municipais que não apresentaram contas consolidadas referentes ao exercício de 2020, apenas um deles elaborou e publicou no respetivo sítio eletrónico contas consolidadas relativas ao exercício de 2021.

2.2.3. Por outro lado, dois municípios que, no final de 2020, não participavam em qualquer entidade enquadrável nos n.ºs 4 a 6 do artigo 75º do RFALEI, apresentaram contas consolidadas, o que evidencia, e confirma, as fragilidades existentes no processo de consolidação.

Anexo 5

Numa das situações, a entidade consolidada tinha sido liquidada e extinta em meados do ano de 2020, não tendo os serviços da autarquia nem o respetivo ROC detetado que a entidade tinha sido incorretamente considerada no perímetro de consolidação³⁷.

No segundo caso, a situação merece particular reflexão, uma vez que a previsão legal da existência ou presunção de controlo mediante a verificação de diversos elementos³⁸ confere uma margem de apreciação que pode suscitar entendimentos diversos, quanto à identificação das entidades que controlam de facto e, por conseguinte, à sujeição dos municípios à apresentação de contas consolidadas.

³⁵ No caso de 27 municípios, não foi indicada sequer a referida tipologia quanto a oito daquelas empresas na informação reportada no mapa anexo ao questionário, a qual foi, portanto, objeto de correção no âmbito deste trabalho.

³⁶ Nos termos do n.º 6, do artigo 75º.

³⁷ Erro que não se repetiu quanto ao exercício de 2021.

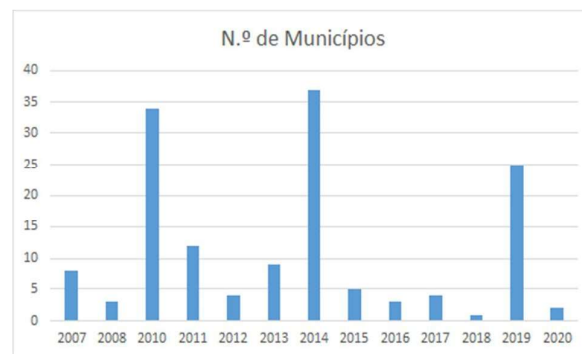
³⁸ Cfr. subalínea i), da alínea c) do n.º 4 e n.º 5 do artigo 75º do RFALEI.

Neste contexto, a única entidade incluída no perímetro de consolidação (no caso em apreço, apenas financeiro) era uma cooperativa sobre a qual o município, não obstante deter a maioria do capital, considerava não ter qualquer controlo. Apesar de parecer que o município pretendia ilidir a presunção constante da subalínea i), da alínea c) do n.º 4 do artigo 75º do RFALEI ³⁹, pela verificação casuística e análise das características específicas da relação existente com a cooperativa ⁴⁰, assumiu (nos documentos de relato que seria de considerar a exclusão da cooperativa do perímetro de consolidação, mas acabou por apresentar contas, que designou de “consolidadas” com o receio de, não o fazendo, poder estar a violar o quadro legal. Porém, as demonstrações financeiras consolidadas apresentadas são exatamente iguais às das contas separadas, encontrando-se o investimento financeiro na cooperativa reconhecido pelo custo.

2.2.4. Dos 147 municípios que apresentaram contas consolidadas em 2020, apenas dois o fizeram pela primeira vez, apesar de as entidades a consolidar terem sido constituídas com a participação das respetivas autarquias em 2019, pelo que, relativamente a este ano, já deveriam ter elaborado contas dos respetivos grupos municipais.

2.2.5. O ano de 2007 correspondeu ao primeiro exercício relativamente ao qual foram apresentadas contas consolidadas pelos municípios, sendo os anos de 2010, 2014 e 2019 os exercícios relativamente aos quais o maior número de municípios (respetivamente, 34, 37 e 25) se estreou na elaboração deste tipo de contas, conforme quadro seguinte:

Figura 2 – Ano relativo à primeira apresentação de contas consolidadas



Fonte: Questionário e auditoria da IGF

De facto, foi em 01/01/2007, com a entrada em vigor da Lei n.º 2/2007 de 15/01, que nasceu a obrigatoriedade de os municípios elaborarem contas consolidadas (à data, apenas com os serviços municipalizados e as entidades do sector empresarial local detidas a 100%) ⁴¹.

Com a publicação da Lei n.º 58/98, de 18/08, foi consagrada a possibilidade de os municípios criarem

³⁹ Baseado nos estatutos da cooperativa, segundo os quais cada cooperador dispõe de apenas um voto, qualquer que seja a sua participação no capital.

⁴⁰ Referente ao elemento de poder correspondente à detenção da maioria do capital.

⁴¹ Cfr. artigo 46º da lei n.º 2/2007, de 15/01.

empresas de âmbito municipal, intermunicipal ou regional, para exploração de atividades que prosseguissem fins de reconhecido interesse público cujo objeto se contivesse no âmbito das respetivas atribuições, o que se materializou na criação de um número elevado de entidades nos anos seguintes ⁴², do que resultou que, em 2010, muitos municípios efetuaram consolidação de contas.

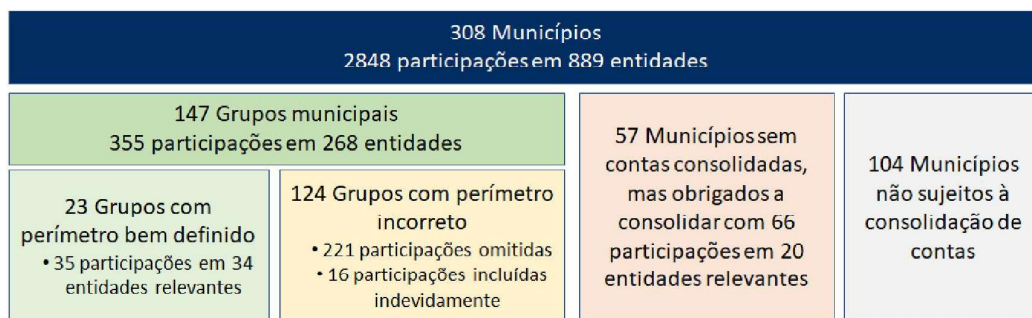
Em 2014, com a entrada em vigor da Lei n.º 73/2013, de 3/09, que alargou o âmbito das entidades a incluir no perímetro dos grupos municipais, assistiu-se a um *boom* no número de municípios que passaram também a elaborar contas consolidadas.

2.3. Definição do perímetro de consolidação

2.3.1. Caracterização

2.3.1.1. Das entidades participadas que os municípios identificaram ⁴³, foi considerado um total de **2848 participações**, correspondentes a **886 entidades participadas** e **308 municípios participantes** ⁴⁴,

Figura 3 - Ponto de situação dos grupos municipais no final de 2020



Fonte: Questionário e auditoria da IGF e DGAL

Anexos 1, 3 a 5

Considerando a distribuição das participações pelas diferentes tipologias de acordo com a sua relevância

⁴² De acordo com a informação disponível à data (recolhida em fontes abertas, designadamente, da DGAL e do Tribunal de Contas) o número de participações dos municípios em empresas locais passou de 153, em 2007, para 289 em 2010.

⁴³ No âmbito do presente trabalho foi solicitado aos municípios o preenchimento de um mapa com a identificação do conjunto das entidades (societárias e não societárias), direta ou indiretamente participadas pelo respetivo Município (ex. serviços municipalizados/intermunicipalizados, empresas, associações, cooperativas, fundações ou outras), independentemente da sua relevância para efeitos de consolidação. No decurso da auditoria foram validadas, acrescentadas ou desconsideradas (quando aplicável), sempre que possível, todas as participações (reportadas ou não pelos municípios) em empresas locais e nos serviços municipalizados/intermunicipalizados de acordo com a informação disponível (nas várias fontes a que já aludimos, designadamente, a Lista das Empresas Locais - atualizada a 20/05/2021 - e a Lista dos Serviços Municipalizados - atualizada a 12/11/2020 - disponíveis em <http://www.portalautarquico.dgal.gov.pt/pt-PT/administracao-local/entidades-autarquicas/atividade-empresarial-local/>) tendo sido solicitado, nalguns casos, o reporte posterior aos municípios por forma a corrigir a elenco das entidades reportadas. Por este facto, o número total de participações em entidades de outra natureza apresentado (que não constituem empresas locais ou serviços municipalizados/intermunicipalizados e que pela ausência de controlo por parte dos municípios não têm relevância para efeitos de consolidação de contas) é seguramente muito inferior ao real (podendo verificar-se, ainda que de forma muito residual, a duplicação da mesma entidade dadas as designações indicadas poderem não ser totalmente coincidentes, o que não releva, contudo, para a presente análise).

⁴⁴ O elenco de participações inicial era de 2859 participações, correspondente a 891 entidades participadas e 308 municípios participantes, contudo 12 participações reportadas pelos municípios (correspondentes a 7 entidades participadas) não reuniam, em 31/12/2020, condições para serem consideradas na presente análise, designadamente por se tratarem de entidades extintas ou por a participação do município só ter ocorrido após aquele ano.

para efeitos de consolidação de contas, verifica-se o seguinte:

Figura 4 – Entidades participadas pelos municípios por tipologia

Número	Entidades relevantes para consolidação de contas				Entidades não relevantes para consolidação de contas	
	Empresas locais	SM/SIM	Outras c/ controlo	Subtotal	Outras s/ controlo	Part. indiretas (via outra entidade consolidante)
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)=(2)+(3)+(4)	(6)	(7)
Participações (contagem indistinta)	306	26	73	405	2433	9
Entidades participadas	162	24	73	259	624	7
Municípios participantes	184	26	50		277	9

Fonte: Questionário e auditoria da IGF e DGAL

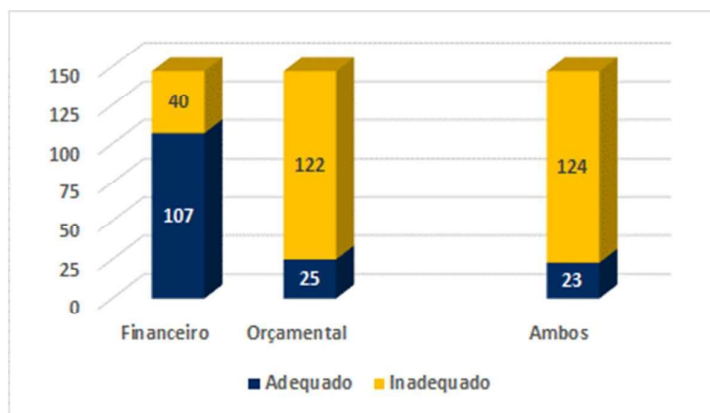
Anexos 1, 3 a 5

Considerando a informação reportada pelos municípios, corrigida pela IGF, verifica-se que das 886 entidades participadas pelos municípios, **259 (29%) dessas entidades** (que correspondem a 405 participações de 202 municípios) são entidades **relevantes para efeitos de consolidação de contas**.

2.3.2. Adequabilidade dos perímetros de consolidação definidos

2.3.2.1. No final de 2020, apesar de 147 municípios terem apresentado contas consolidadas, **nem todos definiram corretamente os respetivos perímetros** de consolidação, como se verifica:

Figura 5 – Adequabilidade dos perímetros de consolidação



Fonte: Questionário e auditoria da IGF e DGAL

Anexos 7 e 8

Dos municípios que apresentaram contas consolidadas poucos assumiram que, no final de 2020, controlavam alguma entidade e/ou participavam em alguma empresa local ou serviço municipalizado ou intermunicipalizado que não tenha sido incluído no perímetro de consolidação, considerando que o facto de a respetiva participação (no caso de empresas locais) ser materialmente pouco significativa ou por estar em situação de insolvência, era condição suficiente para não ser incluída nas contas consolidadas.

Dos 147 municípios que apresentaram contas consolidadas em 2020, 81 (55%) referiu que todas as entidades que integraram o perímetro de consolidação financeira foram também incluídas no perímetro de consolidação orçamental, tendo os restantes (66) argumentado que a não inclusão de determinadas

entidades decorreu do facto de:

- ✓ Não terem contabilidade orçamental e, por conseguinte, não apresentarem demonstrações orçamentais, na maior parte dos casos por não integrarem o setor institucional das Administrações Públicas;
- ✓ Não adotarem o SNC-AP;
- ✓ Não existir controlo individual por parte do município; ou
- ✓ Serem consolidadas pelo método de equivalência patrimonial na ótica financeira, que não tem qualquer reflexo nas contas orçamentais.

2.3.2.2. Apenas dois municípios indicaram que duas entidades que compunham o perímetro de consolidação não remeteram ao Município os documentos anuais com vista à elaboração do processo de consolidação final, contudo apenas num caso, não foram apresentadas contas consolidadas com a respetiva entidade.

2.3.3. Alterações ao perímetro de consolidação face ao ano anterior

2.3.3.1. Apenas três municípios reportaram ter ocorrido na composição do conjunto das entidades que integraram o perímetro de consolidação financeira alguma alteração significativa no decurso do exercício de 2020, tendo um deles indicado que essa alteração também ocorreu relativamente ao perímetro de consolidação orçamental.

Relativamente ao exercício anterior, 13 municípios reportaram ter ocorrido alguma alteração significativa na composição do conjunto das entidades que integraram o perímetro de consolidação financeira, tendo oito (que incluem seis dos 13) indicado que essa alteração também ocorreu relativamente ao perímetro orçamental. Para além destes, dois municípios referiram que a alteração significativa apenas ocorreu no perímetro de consolidação orçamental.

2.3.3.2. Porém, não obstante a maioria dos municípios, que mencionaram ter havido alterações do perímetro, indicarem ter incluído no anexo às demonstrações financeiras e orçamentais consolidadas informação relevante que possibilite a respetiva comparabilidade com o exercício anterior e a compreensão das demonstrações consolidadas de 2020, da análise às respetivas contas verifica-se que, em regra, tal não aconteceu, não sendo evidente, nalguns casos, que tenha efetivamente existido alguma alteração dos respetivos perímetros.

2.4. Procedimentos e métodos de consolidação e documentos de prestação de contas consolidadas

2.4.1. Boas práticas

2.4.1.1. De acordo com a informação reportada no âmbito do questionário, dos 147 municípios que apresentaram contas consolidadas, **64** (44%) indicaram que a elaboração e preparação das contas consolidadas é **assegurada por um contabilista certificado**, maioritariamente técnicos superiores (28) ou dirigentes intermédios (23).

Realce-se que sete municípios indicaram ter sido o ROC a assegurar a elaboração e preparação das contas consolidadas, situação que também foi evidenciada no âmbito desta auditoria, em pedidos de

esclarecimentos efetuados junto de alguns municípios⁴⁵. A acumulação das funções de elaboração e preparação das contas consolidadas e a respetiva certificação legal configura um claro desrespeito pelo princípio da independência consagrado no Estatuto da Ordem dos ROC⁴⁶.

Nos restantes municípios, a maior parte (83) considera que tal qualificação não é necessária uma vez que este trabalho foi assegurado por dirigentes e/ou técnicos qualificados afetos ao mapa de pessoal das autarquias ou externamente contratados, cuja garantia da qualidade resulta da intervenção do ROC/SROC que emite a respetiva certificação legal de contas⁴⁷.

Figura 6 – N.º de municípios com contas consolidadas asseguradas por contabilista certificado

Carreira/categoria profissional		Municípios		
		N.º	%	
Sim	Técnico superior	28	44%	
	Dirigente intermédio	23	36%	
	Prestador de serviços	Contabilista certificado/consultor	6	9%
		ROC	7	11%
Não		83	56%	
Total dos municípios consolidantes		147	100%	

Fonte: Questionário e auditoria da IGF

2.4.1.2. A maioria dos municípios (120⁴⁸) não dispõe de um **Manual de Consolidação**, e os que o possuem (34) apenas têm como fator comum a referência aos métodos de consolidação, o que já não acontece quanto ao calendário das operações, à definição do perímetro, aos procedimentos de homogeneização, aos procedimentos de agregação de dados, aos procedimentos de eliminação das operações internas, às instruções para a elaboração do dossier de consolidação, ao Plano de contas central, ao nível dos classificadores orçamentais a que será executada a consolidação nem ao organigrama do grupo. Para além disso, no início do exercício de 2020 **apenas 70 municípios** que apresentaram contas consolidadas (mais um município que acabou por não consolidar) **definiram e divulgaram às entidades inseridas no perímetro as orientações subjacentes ao processo de consolidação**.

Atendendo a que um dos principais objetivos de um manual de consolidação é estabelecer orientações, procedimentos e regras relativamente ao processo de consolidação de contas por forma a facilitar a sua operacionalização, a sua inexistência constitui, de facto, uma fragilidade neste processo e potencia a ocorrência de erros e omissões.

⁴⁵ No âmbito de alguns pedidos de esclarecimentos efetuados junto dos municípios foram remetidas respostas que incluíam a informação prestada pelos respetivos ROC.

⁴⁶ Cfr., em especial, o artigo 71º da Lei n.º 140/2015, de 7/09.

⁴⁷ Nos termos do artigo 8º do DL n.º 192/2015, de 11/09, "1 — A regularidade técnica na prestação de contas dos serviços e organismos na execução da contabilidade pública é assegurada pelo contabilista público. 2 — As funções de contabilista público são assumidas pelo dirigente intermédio responsável pela contabilidade e, na sua ausência, pelo trabalhador selecionado de entre trabalhadores integrados na carreira de técnico superior com formação específica em contabilidade pública. 3 — Estão dispensados da frequência da formação específica inicial os trabalhadores que, à data da entrada em vigor do presente decreto-lei, sejam responsáveis pela contabilidade pública". Porém, de acordo com o disposto no artigo 10º, a formação específica inicial e a formação subsequente em contabilidade pública a que se refere o n.º 2 do artigo 8º deve ser objeto de regulamentação por diploma próprio, o que ainda não aconteceu.

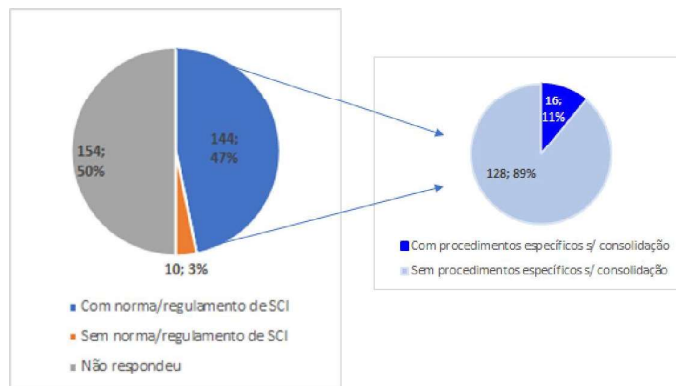
⁴⁸ Que corresponde a 78% dos 154 que responderam à respetiva questão.

2.4.1.3. Por sua vez, dos 147 municípios que apresentaram contas consolidadas, **48 municípios (33%) indicaram não ter criado o Dossier de Consolidação**, sendo que, nem todos os municípios que o elaboraram (32 dos 99) incluíram todos os elementos necessários, detetando-se a omissão, designadamente, no que respeita a algumas entidades relevantes:

- ✓ Das demonstrações orçamentais e respetivos anexos;
- ✓ Dos elementos sobre as operações internas;
- ✓ Dos relatórios de gestão; e
- ✓ Das certificações legais de contas.

2.4.1.4. Não obstante a obrigatoriedade de elaboração de uma **norma ou regulamento sobre o sistema de controlo interno remontar ao ano de 2000** ⁴⁹, **10 municípios** ⁵⁰ assumiram **não dispor** de um documento desta natureza. Dos que responderam afirmativamente, **apenas em 16** as respetivas normas/regulamentos têm em consideração **procedimentos específicos de controlo a adotar no âmbito do processo de consolidação de contas** que, de um modo geral, correspondem ao já legalmente estabelecido (sobretudo elencando os documentos de prestação de contas ou fazendo uma alusão genérica às entidades a considerar), e não a procedimentos de controlo propriamente ditos, remetendo-se nalguns casos para o manual de consolidação.

Figura 7 – Existência de norma ou regulamento sobre o sistema de controlo interno



Fonte: Questionário e auditoria da IGF

2.4.1.5. Acresce que, em **124 municípios não existe nenhum serviço específico ou pessoa(s) responsável(is) pela função controlo**, e em 91 municípios não está sequer prevista a criação desse serviço.

Além disso, não obstante 30 municípios terem reportado dispor de um serviço ou pessoa com aquelas funções:

⁴⁹ De acordo com o DL n.º 54-A/99, de 22/02, que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais (POCAL), "Até 1 de Janeiro de 2000 devem ser elaborados e aprovados o inventário e respectiva avaliação, bem como o sistema de controlo interno." (cfr. n.º 1 do artigo 11º).

⁵⁰ Não obstante terem respondido ao questionário a totalidade dos 308 municípios, considerando o âmbito do presente trabalho, o questionário foi elaborado de modo a condicionar algumas respostas em função da resposta a questões prévias, pelo que, a questão referente à existência, ou não, de uma norma de controlo interno apenas foi respondida por 154 municípios.

- ✓ Nenhum levou a cabo qualquer ação de controlo ou auditoria interna no âmbito da consolidação de contas;
- ✓ Quatro não são dotados de qualquer técnico da autarquia (apesar de um deles ter um prestador de serviços contratado e outro ter um dirigente nomeado a exercer essas funções), sendo a maioria dos restantes constituídos por um a três funcionários (tendo, em regra, pelo menos um com formação específica na área financeira). Em 18 existe um dirigente (intermédio) nomeado a exercer essas funções;
- ✓ Seis iniciaram a sua atividade apenas no ano de 2020 e cinco só em 2021/2022;
- ✓ 11 encontram-se na dependência da câmara municipal, 9 de um eleito local, quase sempre o Presidente da Câmara Municipal e 10 de um dirigente.

2.4.2. Métodos e procedimentos de consolidação

2.4.2.1. Regime contabilístico

2.4.2.2. Todas as contas separadas dos municípios e as consolidadas dos grupos municipais relativas ao exercício de 2020 foram preparadas segundo o SNC-AP, sendo que quatro autarquias já tinham adotado aquele referencial contabilístico no exercício anterior.

Cerca de 70% dos municípios referiram que a adoção do SNC-AP teve impacto positivo na qualidade da informação das contas consolidadas, justificando-se, em geral, pela maior facilidade de harmonização e comparabilidade com as entidades que compõem o perímetro e pelo maior detalhe da informação. Os restantes municípios, em sentido contrário, consideram que a informação prestada, os métodos e os procedimentos se mantém substancialmente os mesmos, que continuam a existir entidades que têm por base referenciais contabilísticos diferentes, e que a adoção do SNC-AP se traduz num maior grau de subjetividade da informação apresentada.

2.4.2.2.1. De acordo com a informação indicada pelos municípios consolidantes, 93% dos municípios aplicaram de forma consistente os métodos e procedimentos de consolidação face ao exercício anterior (2019), tendo os restantes 10 considerado que tal não se verificou por força da adoção do SNC-AP ou porque se tratava do primeiro ano de consolidação.

Ainda assim, todos os municípios consolidantes indicaram que as demonstrações financeiras de todas as entidades pertencentes ao grupo foram **preparadas na mesma base contabilística, no caso a base de acréscimo.**

2.4.2.2.2. Porém, nem todas utilizaram o mesmo regime contabilístico, verificando-se a coexistência do SNC-AP com os seguintes sistemas:

- ✓ SNC (regime geral, entidades do setor não lucrativo, pequenas entidades e microentidades);
- ✓ POCAL - Regime Completo;
- ✓ Plano Contabilístico dos Fundos de Investimento Imobiliário.

De facto, apenas em 23 grupos municipais todas as entidades consolidadas na ótica financeira tinham como referencial o SNC-AP. Na ótica orçamental, verificou-se que em 28 municípios todas as entidades incluídas no perímetro de consolidação tinham como referencial o SNC-AP.

2.4.2.3. Homogeneização

2.4.2.3.1. De acordo com os dados reportados pelos municípios, tanto **as suas demonstrações financeiras** como as das entidades incluídas no perímetro de consolidação **reportam-se todas à mesma data de relato** (31 de dezembro de 2020), no entanto, numa das situações verificou-se que foram utilizadas as demonstrações financeiras reportadas a junho de 2020, relativamente a uma das entidades consolidadas (extinta no referido mês) ⁵¹.

2.4.2.3.2. Quanto às políticas contabilísticas adotadas, **oito municípios** indicaram que **algumas das entidades incluídas no perímetro de consolidação aplicaram políticas diferentes em transações e acontecimentos semelhantes**, tendo **apenas quatro municípios** referido ter feito **os ajustamentos apropriados** às demonstrações financeiras dessas entidades previamente à agregação da informação de modo a assegurar a conformidade com as políticas contabilísticas do grupo municipal.

Acresce que, **cinco municípios** também indicaram que algumas das entidades relevantes adotaram **bases de mensuração diferentes das adotadas nas demonstrações financeiras da entidade consolidante**, tendo **apenas quatro municípios** referido ter feito **os ajustamentos apropriados** às demonstrações financeiras dessas entidades de modo a assegurar a conformidade com as bases de mensuração adotadas pelo grupo autárquico.

2.4.2.3.3. Segundo **85% dos municípios** (125) a estrutura das demonstrações orçamentais e financeiras anuais das entidades a consolidar e das demonstrações consolidadas era coincidente, sendo que, dos 22 municípios (15% dos 147) que indicaram não existir essa coincidência, a razão apontada traduz-se essencialmente pela não adoção do SNC-AP por algumas entidades relevantes e pela ausência de demonstrações orçamentais, tendo 6 desses municípios afirmado que não foram efetuadas as devidas e necessárias reclassificações às contas anuais individuais dessas entidades, não havendo, assim, garantia da integral homogeneização da informação posteriormente agregada.

2.4.2.4. Agregação

2.4.2.4.1. O método de consolidação utilizado na elaboração das contas orçamentais consolidadas, apresentadas por **65 municípios**, relativamente a **124 participações** (corresponde a 122 entidades), foi quase exclusivamente (**97%**) o **método simples**, tendo o **método proporcional** sido utilizado em **dois serviços intermunicipalizados** (participados por dois municípios cada um) ⁵².

⁵¹ O Município de Ferreira do Alentejo apresentou contas consolidadas referentes a 31/12/2020 com a empresa MOBITRAL-Mobílias Tradicionais Alentejanas, EM, não obstante a liquidação da referida empresa ter sido concretizada por escritura pública de 26/06/2020 e terem sido integradas nas contas municipais (ativos e passivos) os respetivos valores liquidados da empresa. Ainda assim, o ROC emitiu a CLC modificada (sem ênfase, com limitação de âmbito), mas quanto a esta matéria apenas foi mencionada nas "Outras matérias".

⁵² Como preconizado na FAQ 35 da CNC (cfr. https://www.cnc.min-financas.pt/faqs_publico.html).

2.4.2.4.2. O método de consolidação maioritariamente utilizado na elaboração das contas financeiras consolidadas, apresentadas por **147 municípios** com **316 participações** (relativamente a 255 entidades), foi, em **70%** dos casos, o **método integral**, sendo utilizado o **método de equivalência patrimonial em 27% das participações** ⁵³.

Porém, verificaram-se situações em que o método adotado não foi o adequado tendo em conta a tipologia da entidade em causa, como se verifica:

Figura 8 - Participações em entidades consolidadas por método de consolidação financeira

Tipologia		Custo	Equivalência patrimonial	Integral	Proporcional	ND	Total
Entidades controladas			5	59		1	65
Serviços municipalizados				22			22
Serviços intermunicipalizados			3				3
Empresas locais	detenção >= 50%		1	136	2		139
	detenção <50%		67	2	5		74
Outras entidades		1	10	2			13
Total		1	86	221	7	1	316

ND: Não indicado pelo município

Fonte: Questionário e auditoria da IGF

A título de exemplo, destaca-se a utilização inadequada do método de equivalência patrimonial por quatro municípios na consolidação de entidades controladas (uma das quais, empresa local) e, no caso de dois municípios a aplicação do método integral em duas empresas locais e duas entidades de outra natureza não controladas individualmente. Um dos municípios indicou ainda ter consolidado uma entidade pelo método do “custo”, quando na prática não efetuou qualquer consolidação com aquela empresa tendo apenas apresentado o respetivo investimento financeiro mensurado pelo método que indicou.

Figura 9 - Municípios consolidantes e métodos de consolidação financeira adotado

Tipologia		Custo	Equivalência patrimonial	Integral	Proporcional	ND
Entidades controladas			3	40		1
SM				22		
SIM				3		
Empresas locais	detenção >= 50%		1	81	1	
	detenção <50%			54	2	5
Outras entidades (não relevantes)		1		6	1	

Fonte: Questionário e auditoria da IGF

⁵³ A NCP 22 apenas refere como método de consolidação o método integral (a aplicar a entidades controladas), no entanto, de acordo com o n.º 6 do artigo 75º do RFALEI, “Devem ainda ser consolidadas, na proporção da participação ou detenção, as empresas locais”, assim como “os serviços intermunicipalizados, independentemente da percentagem de participação ou detenção do município”. De acordo com a orientação da Comissão de Normalização Contabilística constante da resposta à FAQ 35, disponível em https://www.cnc.min-financas.pt/faqs_publico.html, “Ao nível da contabilidade financeira, nos termos da NCP 23 — Investimentos em associadas e empreendimentos conjuntos, o método de consolidação a aplicar aos Serviços Intermunicipalizados será o da equivalência patrimonial, enquanto que nos Serviços Municipalizados será aplicada a consolidação integral”.

2.4.2.5. Eliminação das operações internas

2.4.2.5.1. Relativamente ao **método de mensuração dos investimentos financeiros** que representam a detenção total ou parcial de **serviços municipalizados/intermunicipalizados nas contas separadas do Município**⁵⁴ verificou-se que num total de 26 participações desta tipologia:

- ✓ 6 não se encontram reconhecidas (em conformidade com o que era defendido no âmbito do POCAL);
- ✓ 1 encontra-se reconhecida ao justo valor;
- ✓ 4 estão relevadas pelo método do custo; e
- ✓ 15 encontram-se mensuradas pelo método de equivalência patrimonial.

Já no que concerne às participações de capital em **entidades controladas ou empresas locais nas contas separadas** dos municípios verificou-se a adoção indiscriminada de vários métodos, como se verifica:

Figura 10 - Métodos utilizados na mensuração das participações de capital em entidades controladas e empresas locais nas contas separadas dos municípios

Percentagem de detenção/controlado	Custo	Equivalência patrimonial	Justo valor	Não reconhecido	Outras situações a)	Total
< 20 %	87	47	4	2	1	141
>= 20 %	67	153	3	6	9	238
Total	154	200	7	8	10	379

a) Sem informação disponível ou relativa a participações indiretas

Fonte: Questionário e auditoria da IGF

Anexo 5

Para além da falta de consistência na opção do método de mensuração utilizado, é também de referir as seguintes fragilidades identificadas:

- ✓ **4 municípios não tinham reconhecida a participação financeira em 3 empresas locais;**
- ✓ **6 municípios ainda tinham reconhecidas participações em empresas extintas e cuja liquidação foi encerrada antes do final de 2020;**
- ✓ **2 municípios reconheceram investimentos financeiros em empresas nas quais não detinham qualquer participação direta.**

De acordo com o quadro acima verifica-se ainda que, em 42 municípios, **47 das participações em empresas locais em percentagem de detenção/controlado inferior a 20%** (onde, presumivelmente, não há influência significativa) encontram-se **reconhecidas pelo método de equivalência patrimonial**, em

⁵⁴ Cuja “mensuração destes investimentos financeiros, deve atender à nota de enquadramento da conta 41, constante da Portaria n.º 189/2016, de 14 de julho, a qual prevê a mensuração das participações em entidades controladas, associadas e empreendimentos conjuntos, nas contas individuais, em regra, pelo método da equivalência patrimonial.” (Cfr. FAQ 36 disponível em https://www.cnc.min-financas.pt/faqs_publico.html).

sentido divergente do estabelecido na NCP 23 e na nota de enquadramento da conta 41 – Investimentos Financeiros, constante da Portaria n.º 189/2016, de 14/07.

2.4.2.5.2. Para garantir a exatidão dos registos de operações internas, seria necessário que se efetivassem **procedimentos de reconciliação** para comparar e validar os montantes da sua participação nas entidades relevantes (inscritos na **conta 41 - Investimentos financeiros** da contabilidade da autarquia), com o respetivo capital social/património líquido, procedimento que não se encontra definido em cerca de 40% dos municípios consolidantes (59).

Cerca de **36% dos municípios** (53) também **não definiram nenhum procedimento de reconciliação das contas correntes** de modo comparar e validar os montantes relativos a operações internas, e **76% (111) dos municípios não cuidaram de verificar a eventual existência de registos omitidos ou não coincidentes**. Não obstante, os 36 municípios que efetuaram aquela verificação (24%) reportaram ter realizado os ajustamentos necessários para efeitos da subsequente eliminação das operações intragrupo.

2.4.2.5.3. De um modo geral, e quando aplicável, os municípios referiram ter efetuado as eliminações necessárias na preparação das demonstrações consolidadas, nomeadamente das operações intragrupo, porém, na ótica orçamental identificaram-se as seguintes situações:

- ✓ Três municípios não eliminaram os pagamentos e recebimentos recíprocos na preparação da demonstração consolidada de desempenho orçamental; e
- ✓ Dois não eliminaram os créditos e débitos recíprocos por natureza na preparação da demonstração consolidada de direitos e obrigações;

Já na ótica financeira destacam-se as seguintes fragilidades:

- ✓ Dois municípios, que adotaram o MEP, não consideraram no balanço consolidado o valor contabilístico das partes de capital detido pelo valor que proporcionalmente lhe corresponde nos capitais próprios das entidades participadas;
- ✓ Um município não incluiu, na elaboração da demonstração de resultados consolidada, os rendimentos e os gastos de uma entidade desde a data em que integrou o perímetro de consolidação até à data em que o abandonou;
- ✓ Um município não eliminou o impacto da adoção do MEP na mensuração dos investimentos financeiros;
- ✓ Vinte municípios não eliminaram os resultados não realizados das operações intragrupo;
- ✓ Relativamente aos municípios que indicaram possuir propriedades de investimento locadas (15) a entidades do grupo, cinco municípios indicaram que esses bens se encontravam reconhecidos nas demonstrações financeiras consolidadas como propriedade de investimento quando esses bens, numa perspetiva do grupo, deveriam ser reconhecidos como ativos fixos tangíveis⁵⁵;
- ✓ Três municípios que não participavam na totalidade do capital das entidades incluídas no

⁵⁵ De acordo com o já referido ponto 2.10 relativo à NCP 8 – Propriedades de Investimento, sobre o reconhecimento nas contas consolidadas de propriedades locadas a entidades controladas do Manual de Implementação (p. 108)

perímetro de consolidação não evidenciaram os interesses que não controlam na demonstração de alterações no património líquido em item autónomo.

2.4.3. Documentos de prestação de contas consolidadas

2.4.3.1. De acordo com a informação reportada pelos municípios, em todos os que apresentaram contas consolidadas relativas a 2020 (147), os documentos de prestação de contas consolidadas foram elaborados e aprovados pelo órgão executivo e submetidos à apreciação do órgão deliberativo. Contudo **25%** dos municípios viram as suas **contas consolidadas aprovadas após 30 de junho** e 10% após 31 de julho. A **apreciação das contas consolidadas pelo órgão deliberativo ocorreu, em 29% dos municípios após 30 de junho** e em 14% após 31 de julho ⁵⁶.

2.4.3.2. Todas as contas consolidadas foram objeto da respetiva **certificação legal de contas**, mas apenas em 14 municípios (dos 82 que não tinham apresentado contas orçamentais consolidadas), os ROC/SROC assumiram que as CLC só incidiram sobre as demonstrações financeiras consolidadas, uma vez que não tinham apresentado as consolidadas.

Em mais de 50% das certificações legais de contas foi emitida uma opinião modificada, 49% com “**opinião com ênfases e com reservas por limitação de âmbito**”, em 6% uma “**opinião com ênfases e com reservas por desacordo**”, e em 8% uma “**opinião sem ênfases mas com reservas por desacordo**” tendo-se verificado que estas opiniões se fundam principalmente em questões relacionadas com a adoção do SNC-AP e as respetivas repercussões em termos de comparabilidade face ao ano anterior, com situações elencadas como reservas e ênfases das contas separadas das entidades (na sua maioria dos municípios) ⁵⁷.

⁵⁶ De acordo com a Nota Informativa - Prestação de contas de 2020 na Administração Local da DGAL, de abril de 2021 “*No que diz respeito à aprovação de contas consolidadas, considerando a prorrogação, até 30 de junho de 2021, do disposto no artigo 7.º-C da Lei n.º 6/2020, de 10 de abril (cf. n.º 2 do artigo 10.º da referida Lei n.º 6/2020, alterado pelo artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 6-D/2021, de 15 de janeiro), a apreciação das mesmas pelo órgão deliberativo poderá ocorrer na reunião ordinária de junho*”. É de referir que, relativamente ao ano de 2019, o disposto no artigo 7º-C da Lei n.º 6/2020, de 10/04 estabelecia que “*os documentos de prestação de contas consolidadas respeitantes ao ano de 2019 são elaborados e aprovados, pelo órgão executivo, de modo a serem submetidos à apreciação do órgão deliberativo até ao mês de julho de 2020*”, pelo que a prorrogação até 30 de junho de 2021 daquela norma pelo artigo 4.º do DL n.º 6-D/2021, de 15/01 poderia suscitar dúvidas quanto ao prazo para aprovação e apreciação das contas consolidadas (30 de junho ou 31 de julho). Por sua vez, em notícia “*Contas consolidadas*” publicitada pelo Tribunal de Contas em <https://econtas.tcontas.pt/extgdoc/login/login.aspx>, foi referido que “*É entendimento do Tribunal de Contas que o termo do prazo para apresentação de contas consolidadas pelas entidades abrangidas pelo artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 6-D/2021, de 15 de janeiro, é o dia 31/8/2021. Tal entendimento resulta da manutenção em vigor, até 30 de junho de 2021, do n.º 1 do art.º 4.º da Lei n.º 1-A/2020, de 19 de março - por força do disposto na alínea b) do mencionado artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 6-D/2021 -, preceito este que deve ser conjugado com a segunda parte do n.º 4 do art.º 52 da LOPTC e com o n.º 5 do art.º 65.º do Código das Sociedades Comerciais*”. O n.º 4 do artigo 52º da LOPTC estabelece que “*As contas são remetidas ao Tribunal até 30 de abril do ano seguinte àquele a que respeitam, sem prejuízo de as contas consolidadas serem remetidas até 30 de junho*” (prazos coincidentes com a elaboração, aprovação e apreciação de contas individuais e consolidadas determinados nos n.ºs 1 e 2 do artigo 76º do RFALEI) e o n.º 1 do artigo 4º da Lei n.º 1-A/2020, 19/03 (que aprova Medidas excecionais e temporárias de resposta à situação epidemiológica provocada pelo coronavírus SARS-CoV-2 e da doença COVID-19) substituiu o prazo previsto no n.º 4 do artigo 52º da LOPTC por prazo superior em 2 meses (30 de junho). Assim, o entendimento do Tribunal de Contas relativo ao prazo de 31 de agosto para remessa a este tribunal das contas consolidadas parece convergir no sentido de ser legalmente concedido o alargamento por 2 meses face ao prazo estabelecido na LOPTC (e coincidente com o prazo para a aprovação e apreciação de contas consolidadas) de 30 de junho. No mesmo sentido do entendimento da DGAL e do Tribunal de Contas, entendemos que o prazo de 31 de julho previsto no artigo 7º-C da Lei n.º 6/2020, de 10/04 relativo à elaboração, aprovação e apreciação dos documentos de prestação de contas consolidadas respeitantes ao ano de 2019, não é aplicável em 2021, no que respeitava às contas consolidadas de 2020, devendo ser considerado, para os efeitos referidos, o prazo de 30 de junho.

⁵⁷ Designadamente, limitações referentes ao reconhecimento e mensuração do ativo fixo tangível e aos devidos ajustamentos face ao novo normativo contabilístico, bem como os impactos no desempenho económico-financeiro da pandemia do COVID.

Ainda assim, relacionadas com o processo de consolidação de contas são de destacar as seguintes reservas/ênfases, que corroboram as fragilidades identificadas no presente trabalho de auditoria, relacionadas com:

- ✓ O perímetro:
 - Uma entidade controlada não foi considerada no grupo municipal por não ter demonstrações financeiras disponíveis, não sendo possível concluir quanto ao efeito, se algum, dos eventuais ajustamentos que poderiam ter sido identificados;
 - Nem todas as entidades incluídas no perímetro financeiro foram consideradas no orçamental.
- ✓ O processo de homogeneização:
 - As demonstrações financeiras individuais das empresas integradas no perímetro de consolidação financeiro do grupo foram preparadas de acordo com o SNC, embora reclassificadas, não foram ajustadas, nem determinados os eventuais impactos que teria o seu ajustamento para os critérios valorimétricos e contabilísticos do SNC-AP;
 - Risco de não ter sido eliminado o resultado não realizado em operações internas ocorridas em anos anteriores entre as entidades relevantes.
- ✓ Relacionadas com os documentos de relato e divulgações:
 - Não foi apresentada a Demonstração de alterações do património líquido de acordo com o modelo previsto na NCP 1;
 - Foi utilizado o MEP para valorizar algumas participações sociais em entidades relevantes, pelo que os documentos de relato consolidado não diferem das contas individuais;
 - As divulgações não permitem ao utilizador compreender as atividades desenvolvidas no ano por cada uma das entidades relevantes nem avaliar a natureza e a âmbito de eventuais restrições significativas à capacidade do grupo aceder ou usar ativos e liquidar passivos;
 - As notas às demonstrações financeiras consolidadas não estão conciliadas com as respetivas demonstrações, apresentando diferenças não justificadas que impedem a sua validação.

Todos os documentos de prestação de contas consolidadas, à exceção dos de um município, foram apreciados pelos respetivos órgãos deliberativos juntamente com a certificação legal de contas e o parecer apresentados pelo ROC/SROC, ainda que destes apenas 118 municípios tenham remetido estes documentos em data anterior à apreciação das respetivas contas consolidadas pela Assembleia Municipal.

2.4.3.3. Relativamente à obrigação de submissão dos documentos de prestação de contas consolidadas de 2020 ao Tribunal de Contas até 31 de agosto de 2021⁵⁸, 5 municípios remeteram os respetivos documentos

⁵⁸ Prazo em vigor relativamente às contas consolidadas de 2020 decorrente da aprovação de medidas excecionais e temporárias de resposta à situação epidemiológica provocada pelo coronavírus SARS-CoV-2 e da doença COVID-19 conforme já foi indicado.

em data posterior⁵⁹, tendo aquele Tribunal notificado pelo menos um destes municípios por esse facto.

Em sede de verificação sucessiva de contas relativas aos últimos cinco anos, 11 municípios receberam decisão do Tribunal (relativamente a exercícios distintos, sendo o mais recente o de 2019), não tendo sido comunicada nenhuma decisão expressa de não homologação, não obstante terem sido apresentadas recomendações a quatro daqueles municípios, nomeadamente em matéria de atualização da Norma de Controlo Interno, de implementação da contabilidade de gestão e/ou conclusão do processo de inventariação do património municipal, não se verificando recomendações especificamente focadas no processo de consolidação de contas.

2.4.3.4. De acordo com o quadro legal⁶⁰, os municípios são obrigados a remeter à DGAL os documentos de prestação de contas consolidadas aprovados no prazo de 10 dias úteis subsequentes à respetiva aprovação, porém, as plataformas eletrónicas daquela Direção-Geral (SIAL ou SISAL) ainda não foram preparadas para que se pudesse efetuar a submissão destes documentos. Ainda assim, 68 municípios afirmaram ter remetido os referidos documentos, apesar de 53 o terem feito em período posterior (dos quais 12 já no decurso da presente ação de auditoria).

Apesar do incumprimento verificado na maior parte das autarquias, não foi retida pela DGAL qualquer parte das transferências correntes no mês seguinte ao limite do prazo, conforme disposto no n.º 10 do artigo 78º do RFALEI.

2.4.3.5. Relativamente ao cumprimento dos deveres de publicidade determinados na alínea c) do n.º 2 do artigo 79º do RFALEI, **9% dos municípios referiram não ter disponibilizado no respetivo sítio eletrónico os documentos de prestação de contas consolidadas dos últimos dois anos** (quando aplicável). Quanto aos restantes, que afirmaram ter publicado os referidos documentos, 10 não indicaram a respetiva hiperligação limitando-se a remeter o *link* para o sítio eletrónico do município e um município indicou uma hiperligação que não contém os referidos documentos⁶¹.

Desta forma, constatámos que vários municípios observaram efetivamente o princípio da transparência, nem asseguraram a publicidade dos documentos de prestação de contas consolidadas.

2.4.3.6. Do conjunto de documentos que compõem o relato consolidado dos 147 municípios consolidantes, foi indicado que o balanço consolidado e a demonstração dos resultados por natureza consolidada estavam presente em todos, mas:

- ✓ O relatório de gestão e a demonstração consolidada de fluxos de caixa consolidados (ótica financeira) só foram elaborados por 99% dos municípios;
- ✓ A demonstração consolidada das alterações no património líquido só figura em 97% dos grupos municipais;
- ✓ No anexo às demonstrações financeiras consolidadas, com a divulgação de notas específicas

⁵⁹ Um município indicou ter efetuado o pedido de prorrogação do prazo junto daquele Tribunal.

⁶⁰ Conforme disposto no n.º 1 do artigo 78º do RFALEI.

⁶¹ Pela consulta em 18/11/2022 e 31/12/2022 a <https://www.cm-ferreiradozere.pt/mfz-municipio/gestao-financieira/2047-documentos-previsionais-e-prestacao-de-contas-2020>, não se encontram publicitadas no sítio eletrónico do Município as Contas Consolidadas 2020.

relativas à consolidação de contas, nomeadamente:

- A informação sobre os julgamentos e pressupostos significativos nos quais se baseou o Município (e sobre eventuais alterações) para determinar quais as entidades a consolidar e que compõem o grupo autárquico não foi incluída por 18% dos municípios;
 - Os saldos e os fluxos financeiros entre as entidades alvo da consolidação figuram em 90% dos municípios;
 - O mapa de endividamento consolidado de médio e longo prazos, o mapa da dívida bruta consolidada, desagregado por maturidade e natureza e o resumo das políticas contabilísticas significativas são apresentados por menos de 90% dos municípios;
 - A declaração explícita e sem reservas do cumprimento integral das NCP só foi elaborada por 78% dos municípios, sendo de realçar que apenas metade dos municípios que não cumpriram integralmente as NCP apresentaram as razões para esse incumprimento;
- ✓ A demonstração consolidada de desempenho orçamental e a de direitos e obrigações por natureza não figura em 3% e 8% dos municípios que apresentam consolidação de contas nesta ótica;
 - ✓ A informação acerca do (in)cumprimento das leis, regulamentos ou regras impostas externamente e a informação adicional que permita avaliar o desempenho do grupo autárquico ao longo do período de relato, a gestão dos seus ativos e a sua sustentabilidade financeira, tais como indicadores de desempenho, demonstrações do desempenho do serviço, avaliação de programas ou outros relatórios não é reportada por mais de metade dos municípios.

2.4.3.7. Atendendo a que 2020 foi o primeiro ano em que, na generalidade dos municípios, foi adotado o SNC-AP, era exigível um cuidado acrescido em divulgar informação suficiente de modo a garantir o princípio da continuidade, principalmente nos casos em que ocorreu alguma alteração dos perímetros de consolidação, o que nem sempre se verificou quanto:

- ✓ Forma como a transição dos normativos anteriores para as NCP afetou a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa relatados;
- ✓ Reconciliação do património líquido segundo os normativos anteriores, relativo ao último período das mais recentes demonstrações financeiras anuais, com o património líquido segundo as NCP relativo ao mesmo período;
- ✓ Reconciliação do resultado segundo os normativos anteriores, relativo ao último período das mais recentes demonstrações financeiras anuais, com o resultado segundo as NCP relativo ao mesmo período;
- ✓ Reconhecimento ou reversão, pela primeira vez, de perdas por imparidade ao preparar o balanço de abertura de acordo com as NCP;
- ✓ Distinção, nas reconciliações do património líquido e do resultado relatados segundo normativos anteriores, entre correção de erros cometidos em períodos anteriores e alterações às políticas contabilísticas segundo os normativos anteriores (quando aplicável);
- ✓ Facto de serem as primeiras demonstrações financeiras consolidadas de acordo com as NCP.

2.4.3.8. Quanto às características qualitativas das demonstrações financeiras consolidadas, todos os municípios referiram que estas são fiáveis ⁶², 98% afirmaram que são relevantes ⁶³, 99% que são compreensíveis, oportunas ⁶⁴, verificáveis ⁶⁵ e têm materialidade ⁶⁶, mas apenas 90% consideram que são comparáveis ⁶⁷.

Como já é depreendida das asserções anteriores, a comparabilidade é, de facto, a característica qualitativa menos comumente assumida pelos municípios, em resultado da implementação de um novo sistema contabilístico e da não reexpressão nas Demonstrações Financeiras do ano comparativo (2019) de acordo com o SNC-AP ⁶⁸, tendo-se efetuado uma mera conversão dos saldos para as contas e rubricas das demonstrações de relato de acordo com aquele normativo.

Por sua vez, a maior parte dos municípios que apresentaram contas consolidadas (91%) considera que as demonstrações orçamentais consolidadas transmitem de forma verdadeira e apropriada a execução orçamental do grupo autárquico como se de uma única entidade se tratasse.

2.4.3.9. Em matéria de divulgação de informação aos utilizadores das demonstrações financeiras consolidadas, em termos percentuais, os municípios referiram ter divulgado informação que permita:

- ✓ Compreender a composição do grupo autárquico (99% dos municípios);
- ✓ Avaliar a natureza e a extensão das restrições significativas à sua capacidade de aceder ou de usar ativos e liquidar passivos do grupo autárquico (82% dos municípios);
- ✓ Avaliar as consequências das alterações nos seus interesses de propriedade numa entidade controlada que não resultam numa perda do controlo (32% dos municípios);
- ✓ Avaliar as consequências da perda de controlo de uma entidade controlada durante o período de relato (por 28% dos municípios).

2.5. Fragilidades do processo de consolidação de contas dos municípios

2.5.1. Fragilidades do quadro legal

2.5.1.1. De acordo com o n.º 8 do artigo 75º do RFALEI “*Os procedimentos, métodos e documentos contabilísticos para a consolidação de contas dos municípios (...) são os definidos para as entidades do setor público administrativo.*”, os quais estão atualmente previstos na NCP 22 e na NCP 26 do SNC-AP.

⁶² A descrição dos fenómenos é completa, neutra e isenta de erros materiais, representando com fiabilidade os fenómenos económicos.

⁶³ A informação é capaz de fazer a diferença no alcance dos objetivos do relato financeiro, ou seja, é útil para os utilizadores das demonstrações financeiras para efeitos de responsabilização pela prestação de contas e para tomada de decisão.

⁶⁴ A informação é disponibilizada em tempo útil.

⁶⁵ A informação evidencia os fenómenos económicos ou de outra natureza que pretende representar.

⁶⁶ Não se verifica a omissão ou incorreção de informação que possa afetar as decisões dos utilizadores.

⁶⁷ A informação permite a comparação quer com as demonstrações financeiras consolidadas de períodos anteriores do grupo autárquico, quer com as demonstrações financeiras consolidadas de outros grupos.

⁶⁸ Os municípios sustentam esta opção nas orientações constantes do manual de implementação (pontos 1.3.6 a 1.3.10), o qual teve em consideração a IPSAS 33 – primeira adoção das IPSAS.

O SNC-AP prevê dois **perímetros de consolidação** distintos, um financeiro e outro orçamental, estabelece uma diferença em relação à previsão constante do RFALEI, o que tem gerado interpretações variadas quer no seio da comunidade académica quer profissional e originou a opção por metodologias diferentes entre as várias entidades. A identificação de distintos perímetros de consolidação entre os dois normativos coloca em causa um dos objetivos principais subjacentes à criação do SNC-AP, ou seja, “(...) *uniformizar os procedimentos e aumentar a fiabilidade da consolidação de contas, com uma aproximação ao SNC e ao SNC-ESNL, aplicados no contexto do setor empresarial e das entidades do setor não lucrativo, respetivamente*”⁶⁹.

De facto, o RFALEI, ao contrário do que decorre da NCP 22, define um perímetro de consolidação que vai muito para além do que decorre do conceito de controlo definido naquela norma, exigindo, inclusivamente, que sejam consolidadas “*na proporção da participação ou detenção, as empresas locais que, de acordo com o artigo 7.º da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto, integrem o setor empresarial local e os serviços intermunicipalizados, independentemente da percentagem de participação ou detenção do município (...)*”⁷⁰.

Por outro lado, por força da NCP 26 o perímetro de consolidação orçamental apenas integra as entidades reclassificadas, deixando de fora todas aquelas que são qualificadas como mercantis, mesmo que sejam controladas pelos Municípios.

Desta forma, verifica-se que os municípios depois da adoção do SNC-AP, na prática, depararam-se com definições distintas dos perímetros (financeiro e orçamental) consoante considerem os definidos no RFALEI ou nas NCP 22 e 26 do SNC-AP. Situação que, inclusivamente, é manifestada na FAQ 18 onde a CNC assume que “*aquando da apresentação da prestação de contas consolidadas os Municípios, por exemplo, apresentarão os mapas orçamentais com o perímetro orçamental, que no limite poderá corresponder apenas à entidade consolidante, e os mapas financeiros com o perímetro de controlo. Em resultado dos diferentes perímetros, o saldo de caixa e seus equivalentes não corresponderá ao saldo de gerência, pelo que se recomenda a divulgação, em nota anexa às demonstrações financeiras consolidadas, da identificação dos dois perímetros, bem como da conciliação daqueles saldos.*”.

2.5.1.2. Outro constrangimento que resulta do atual quadro legal decorre da escolha do **método de consolidação** a adotar que, muitas vezes é confundido com o **critério de mensuração** a usar na valorimetria das participações em causa.

De facto, se o Município consolidar uma empresa local onde participa de forma minoritária, de acordo com o RFALEI, não faz sentido utilizar o método integral no processo de consolidação (em especial, na vertente orçamental), pois se todos os municípios participantes adotassem o mesmo procedimento, a informação relativa àquela empresa estaria duplicada em cada uma das contas de relato consolidadas.

⁶⁹ Cfr. Preâmbulo do DL n.º 192/2015, de 11/09.

⁷⁰ Cfr. n.º 6 do artigo 75º do RFALEI.

Assim, na ótica financeira a opção tem sido adotar o MEP como sendo um método de consolidação quando, na prática, o que se faz é apresentar o valor do investimento financeiro daquela participada de acordo com o critério de mensuração que tem a mesma designação ⁷¹ ou, na maior parte dos casos, é assumido que essas empresas são excluídas do perímetro ⁷². Na ótica orçamental, a regra também tem sido excluir essas entidades (independentemente da sua qualificação como reclassificadas ou mercantis) pelo facto de as mesmas não serem individualmente controladas por nenhum município.

De notar que, mesmo que se considere o perímetro definido pela NCP 26 (entidades reclassificadas), o problema na adoção do método de consolidação simples, nestes casos, também não é pacífico, pois estaríamos a incluir os dados relativos à mesma entidade em vários grupos municipais distintos.

Esta dificuldade é replicada quando estamos perante serviços intermunicipalizados, ou seja, que são detidos por mais do que um município. Nestes casos, como o SNC-AP é omissivo, a FAQ 35 avança com uma solução criativa, descrevendo uma nova forma de aplicação do *“método de consolidação simples (... na proporção nos Intermunicipalizados da participação/poder).”*, enquanto que, *“(…) Ao nível da contabilidade financeira, nos termos da NCP 23 — Investimentos em associadas e empreendimentos conjuntos, o método de consolidação a aplicar aos Serviços Intermunicipalizados será o da equivalência patrimonial, enquanto que nos Serviços Municipalizados será aplicada a consolidação integral.”*

De realçar que a proposta preconizada para a esfera financeira também acarreta algumas questões controversas. A adoção do MEP neste tipo de entidades (quer SIM quer SM) tem como pressuposto que as mesmas estão refletidas nas contas separadas dos respetivos municípios ao nível dos investimentos financeiros ⁷³, o que, historicamente, não tem acontecido. De facto, tem sido entendido que a detenção, por um município, de SM ou SIM não consubstancia uma situação suscetível de ser reconhecida patrimonialmente. De facto, de acordo, em especial, com os artigos 164º a 176º do Código Administrativo ⁷⁴, estas entidades apresentam, nomeadamente, as seguintes características:

- ✓ Ausência de personalidade jurídica (não são, assim, sujeitos de direito) e de autonomia patrimonial (os bens e equipamentos que lhe estão afetos pertencem ao município);
- ✓ Possibilidade de recurso hierárquico dos atos do Conselho de Administração dos SM/SIM para a Câmara Municipal;
- ✓ Incompetência para fixar preços e taxas (compete aos órgãos municipais);

⁷¹ Cfr. nota de enquadramento à conta 41 – Investimentos financeiros da Portaria n.º 189/2016, de 14/07.

⁷² Entendimento perfilhado no exemplo 18 constante da p. 235 do Manual de implementação do SNC -AP.

⁷³ Como decorre, aliás, da FAQ 36 que considera que “Haverá que distinguir o património em bens de investimento cedidos pelo Município (incluindo cedências de loteamento), a constar da conta de “51 - Património” daqueles adquiridos pelos próprios Serviços Municipalizados ou Intermunicipalizados mas não reconhecidos e mensurados a constar da conta “564 – Ajustamentos de transição”. Os primeiros deverão pelo mesmo montante ser alvo de reconhecimento em Investimentos financeiros pela autarquia local na especificidade concreta dos bens de investimento entregues, salvo a existência de custo histórico atualizado. (...) Saliencia-se que a mensuração destes investimentos financeiros deve atender à nota de enquadramento da conta 41, constante da Portaria n.º 189/2016, de 14/07, a qual prevê a mensuração das participações em entidades controladas, associadas e empreendimentos conjuntos, nas contas individuais, em regra, pelo método da equivalência patrimonial.”

⁷⁴ Aprovado em anexo ao Decreto n.º 31095 publicado no Diário do Governo n.º 303/1940, 1º Suplemento, Série I, de 31/12.

- ✓ Pessoal recrutado nos termos e ao abrigo do regime da função pública;
- ✓ Proibição de contrair empréstimos.

Acresce que no preâmbulo do DL n.º 54-A/99, de 22/02 (que aprovou o POCAL), afirmava-se que "os serviços municipalizados, enquanto parte da estrutura municipal, passam a aplicar este diploma (...)", sendo acrescentado no ponto 2.3.2., que "O orçamento das autarquias locais é constituído por dois mapas: Mapa resumo das receitas e despesas da autarquia local, que inclui, no caso dos municípios, as correspondentes verbas dos serviços municipalizados (...); Mapa das receitas e despesas, desagregado segundo a classificação económica, a que acresce os dos serviços municipalizados quando aplicável (...)", situação que se mantém ao abrigo do artigo 46º do RFALEI e dos artigos 8º e 16º da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto.

Realça-se no entanto que o POCAL não consagrava, em termos genéricos, o princípio da substância sobre a forma, como acontece, atualmente com o SNC-AP, tendo a DGAL publicitado um documento (através do SATAPOCAL) na sua página eletrónica (que foi sujeito a discussão e ajustamentos pela CNC), ainda que no âmbito de "Instruções para a Consolidação de Contas dos Municípios", no qual se afirmava que os municípios não detêm participação de capital nos SM, sendo-lhes, por isso, aplicado como método de consolidação o da simples agregação (que se caracteriza pela desnecessidade de proceder à eliminação do investimento financeiro, já que este não existia).

Em síntese, os SM/SIM estão integrados na pessoa coletiva de direito público que é o Município (trata-se de uma única e mesma entidade), sendo meros serviços municipais em sentido amplo, ainda que com uma organização autónoma dentro da administração municipal (cfr. artigo 168º do Código Administrativo), apresentam uma autonomia administrativa e financeira muito mitigada (não têm autonomia plena) e sendo o seu orçamento parte integrante do Município respetivo (e a ele anexado).

De qualquer forma, atendendo à consagração do princípio da substância sobre a forma admite-se que estas matérias sejam revisitadas e, eventualmente, até se considere que à luz do novo normativo estas entidades sejam efetivamente investimentos financeiros, mas essa opção deverá ser discutida, decidida e vertida taxativamente no quadro legal para que não se suscitem dúvidas de interpretação geradas pela adoção de procedimentos distintos entre os detentores das mesmas.

Aliás, também no âmbito do POCAL, as "participações" em associações e as fundações não eram reconhecidas patrimonialmente pelos municípios, pelo que a questão suscitada também deverá ser alargada a este tipo de entidades ⁷⁵.

⁷⁵ Pois, ainda que existisse (e ainda existe) alguma controvérsia sobre a solução a adotar, havia o entendimento que, tendo em conta a natureza dessas instituições, da qualidade de associado ou fundador não resultava a detenção de um investimento financeiro. De facto, as associações são pessoas coletivas de substrato pessoal, que visam, em regra, a prossecução de um objeto social altruístico, pelo que não têm por fim a obtenção dos lucros pelos seus sócios (não existe a possibilidade de distribuição dos eventuais resultados positivos) e relativamente às quais não existe capital social (podem ou não ter um fundo patrimonial), distinguindo-se, por isso, das empresas, que visam "(...) prosseguir uma atividade que não é de mera fruição, mas antes uma atividade económica de escopo lucrativo, visando repartir entre si os lucros a obter", tendo necessariamente capital social (cfr. Manuel Vilar de Macedo, "As Associações no Direito Civil", Coimbra Editora,

2.5.1.3. Outra situação que não resulta clara do enquadramento legal vigente é a interpretação dada ao **conceito de controlo**, de acordo com os nºs 4 e 5 do artigo 75º do RFALEI.

Desta forma, também urge clarificar que situações concretas o legislador pretende abarcar quando recorre ao conceito de controlo para aferição de integração de determinadas entidades no perímetro de consolidação dos municípios.

2.5.1.4. Relativamente às **participações indiretas**, suscitam-se dúvidas sobre a forma de consolidar, em especial na ótica orçamental, com uma entidade na qual o município não detém qualquer participação direta, quando a entidade local em que participa diretamente é consolidada pelo MEP ⁷⁶. Coloca-se também questão de saber se, no caso em que o município também tiver participação direta, se deverá utilizar o MEP, quando é questionável que este constitua um verdadeiro método de consolidação.

Se a participação for por via de outra entidade consolidante (por exemplo, uma entidade intermunicipal ou uma entidade associativa municipal), mantêm-se as mesmas dúvidas. Sobre estas e outras questões decorrentes das incoerências do atual quadro legal procuramos dar contributos (cfr. ver infra ponto 4.1.), tendo em vista o robustecimento do processo de consolidação e a comparabilidade dos resultados apresentados pelos municípios.

2.5.1.5. Por fim, refira-se que os artigos 75º e 76º do RFALEI ainda não sofreram qualquer alteração decorrente da adoção do regime consagrado no SNC-AP, mantendo, assim, a utilização de termos desatualizados, em especial no que concerne ao elenco dos documentos de relato que devem ser incluídos na prestação de contas consolidadas.

2.5.2. Fragilidades identificadas no âmbito da análise à consolidação de contas municipais

2.5.2.1. Para além das fragilidades já identificadas ao longo do relatório, destaca-se ainda a insuficiente

2007, fls. 16). Acresce que, os associados gozam, por mero efeito da sua admissão, de um conjunto de direitos e obrigações, perante a associação, idênticas para todos eles, designadamente os direitos de participação nos órgãos e na atividade associativa, de voto, de convocação e participação na assembleia geral e de impugnação. No caso de extinção, o associado pode ter direito a uma parte do património associativo, mas "o associado contribui para o património da associação, sendo essa contribuição mensurável em diversas formas; apesar de à qualidade de associado não corresponder um direito patrimonial, como acontece, por ex., com a quota do sócio de uma sociedade por quotas (...)", no entanto, "(...) os estatutos ou a assembleia geral podem estipular que, no caso de liquidação, os bens constituintes do património da associação revertam a favor dos associados. É nisto que se consubstancia este direito". Aliás, no que respeita a eventuais entradas em espécie, "(...) esta forma de contribuição levantaria dúvidas quanto à quantificação dessa contribuição, a que juntaria uma outra questão: no caso de liquidação, o associado terá direito à devolução por inteiro desses bens? Se assim for, nada permite distinguir essa contribuição de um comodato" (cfr. obra citada p. 29 e 49). Quanto aos bens ou serviços com que os associados concorrem para o património da associação, "Esta contribuição tem uma natureza bem diferente das entradas dos sócios nas sociedades comerciais; enquanto estas beneficiam de autonomia e constituem um bem livremente disponível, que permanece na esfera jurídica do sócio, podendo este aliená-la ou onerá-la livremente (...), a contribuição do Associado integra o património da associação, deixando de estar na disponibilidade daquele. E tanto é assim que o associado que, por saída ou exclusão, deixe de pertencer à associação, não pode reclamar os bens com que tenha contribuído (art. 181º do Código Civil). A contribuição do associado dissolve-se ou dilui-se no património associativo e aí permanece até à liquidação da associação. (...) Outra diferença relevante é que, enquanto a parte, quota ou carteira de ações do sócio, pode ser por este transmitida, quer por acto entre vivos quer por morte, a qualidade de associado é intransmissível, caracterizando-se por uma natureza pessoal que não pode ser contrariada. O associado não pode transmitir essa qualidade, nem em vida nem por via sucessória, e os seus direitos associativos devem ser exercidos por ele, sem intermediação ou representação." (cfr. obra citada p. 29 e 49).

⁷⁶ Não obstante o n.º 3, do artigo 68º, da Lei n.º 50/2012, de 31/08, prescrever que "No prazo previsto no número anterior [seis meses após a entrada em vigor deste diploma, ou seja, 01/03/2013], as empresas locais devem alienar integralmente as participações por elas detidas nas demais sociedades comerciais e cessar a participação em associações, fundações e cooperativas", ainda subsistem situações desta natureza.

informação e comunicação dos municípios, evidenciada no âmbito dos esclarecimentos solicitados, relativamente ao conjunto das entidades em que participam, o que se reflete no processo de consolidação de contas, não se exercendo eficazmente o devido direito à informação e eventualmente, e quando aplicável, a própria função acionista do município.

O processo de consolidação de contas é em diversas situações assegurado pelo ROC, não se encontrando os serviços aptos a dar resposta relativamente à elaboração dos documentos de prestações de contas consolidadas, não constando de uma forma geral na certificação legal de contas opinião quanto ao processo de consolidação propriamente dito.

2.5.2.2. Nas contas consolidadas analisadas verificou-se, nalgumas situações, que:

- ✓ Não há fundamentação expressa sobre os motivos para a consideração ou exclusão na definição do perímetro de consolidação de cada uma das entidades participadas pelo município;
- ✓ Alguns municípios já estavam obrigados a apresentar contas consolidadas relativamente a 2019 e não o fizeram;
- ✓ Foi adotado o MEP relativamente a entidades controladas;
- ✓ Não foram consideradas no perímetro de consolidação entidades reconhecidas nas contas individuais pelo MEP;
- ✓ Há divergências de valores entre o saldo de caixa e depósitos do balanço, saldos para a gerência seguinte do mapa de fluxos de caixa e da demonstração de desempenho orçamental;
- ✓ Foi considerada a possibilidade de dispensa da obrigação de consolidação por imaterialidade;
- ✓ Não há qualquer referência à consolidação orçamental ou à adoção de diferentes perímetros de consolidação orçamental e financeira;
- ✓ Nem sempre é elaborada a Demonstração Consolidada de Direitos e Obrigações;
- ✓ A nota 20 do Anexo às demonstrações financeiras consolidadas é elaborada tendo em conta as entidades controladas pelo respetivo município e não pelo grupo municipal.

2.5.2.3. Nas contas individuais foram identificadas as seguintes fragilidades:

- ✓ Encontravam-se reconhecidas entidades já extintas ou nas quais os municípios não participavam de forma direta;
- ✓ Falta de correspondência entre o critério de mensuração dos investimentos financeiros indicado e o efetivamente utilizado;
- ✓ Inadequação do método de mensuração adotado para algumas participações financeiras face à inexistência de influência significativa;
- ✓ Divergências relativamente às entidades participadas e a consolidar elencadas na ficha de caracterização da entidade (documento exigido pelo Tribunal de Contas);

- ✓ Falta de publicitação no *site* do município dos documentos de prestação de contas ou de alguns dos documentos que a compõem;
- ✓ Informação insuficiente nos documentos de prestação de contas (nomeadamente no anexo) relativa às entidades participadas e respetivos montantes reconhecidos e métodos de mensuração;
- ✓ Participações financeiras reconhecidas pelo MEP com valor negativo.

Anexo 6

3. CONCLUSÕES

Face ao exposto, e não obstante as fragilidades e inconsistências identificadas ao nível dos dados reportados no âmbito do questionário da IGF-Autoridade de Auditoria dirigido ao universo dos municípios portugueses, as principais conclusões da auditoria são as seguintes:

3.1. No final de 2020 existiam 202 grupos municipais, dos quais apenas 145 apresentaram contas consolidadas.

De acordo com a informação reportada pelos 308 municípios portugueses, foram identificadas 2848 participações financeiras em 886 entidades, das quais 259 integram algum dos grupos municipais existentes.

(pontos 2.2.1. e 2.3.1.)

3.2. Para justificar a não apresentação de contas consolidadas, foram invocados argumentos que decorrem, na maior parte dos casos, das dificuldades de interpretação do quadro legal, sendo de sublinhar a falta de articulação e de compatibilidade entre as disposições previstas no Regime Jurídico das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais (RFALEI) e no Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP).

Ainda que não seja possível estabelecer uma relação direta entre as fragilidades detetadas e a incipiente adoção de boas práticas nesta matéria, verificámos que em 56% dos casos o processo de consolidação de contas não foi assegurado por contabilista certificado, que 78% dos municípios obrigados à consolidação de contas não dispõem de manual de consolidação e 81% não têm nenhum serviço específico ou pessoa(s) responsável(eis) pela função controlo. Acresce que, dos municípios que apresentaram contas consolidadas, 33% não elaboraram dossier de consolidação relativamente ao exercício de 2020 e 6% assumiram não dispor de qualquer norma ou regulamento específico neste domínio.

(pontos 2.2.2. e 2.4.1.)

3.3. Na maior parte dos casos (84%), os perímetros consolidação não foram definidos de acordo com as regras constantes do RFALEI, verificando-se que apenas 23 municípios apresentaram contas consolidadas com perímetros corretamente definidos, quer na ótica financeira quer orçamental.

(ponto 2.3.2.)

3.4. Os métodos de consolidação aplicados no processo de consolidação não são coerentes com a tipologia das entidades integradas nos grupos municipais, verificando-se que, em muitos casos (em especial nas empresas locais detidas minoritariamente), é adotado o método de equivalência patrimonial

indiscriminadamente como critério de mensuração e como método de consolidação, o que é suscetível de deturpar a imagem verdadeira e apropriada da situação financeira do grupo.

(ponto 2.4.2.)

3.5. Nos processos de consolidação de contas nem sempre é efetuada a homogeneização dos dados (não sendo garantida a existência de critérios de valorimetria, bases de mensuração ou políticas contabilísticas uniformes que, eventualmente, exigiriam a realização de ajustamentos prévios à agregação dos dados) nem a reconciliação da informação relativa às participações nas entidades incluídas no perímetro de consolidação ou às operações intragrupo, do que decorre um risco acrescido de não garantir as características qualitativas que determinam a utilidade da informação contida nas demonstrações financeiras dos grupos municipais.

(ponto 2.4.2.5.)

3.6. Constatámos que foram emitidas as exigíveis Certificações Legais de Contas (CLC) pelos Revisores Oficiais de Contas ou Sociedades de Revisores Oficiais de Contas (ROC/SROC) relativas a todas as contas consolidadas, mas 14 incidiram apenas sobre os documentos de relato na ótica financeira, e na maioria dos casos, a opinião foi emitida com reservas e/ou ênfases.

(ponto 2.4.3.2.)

3.7. Em termos de transparência e publicidade, verificámos que um número significativo de municípios (9 %) não disponibilizou, no respetivo sítio eletrónico, os documentos de prestação de contas consolidadas de 2019 e 2020, incumprindo o RFALEI, com claro prejuízo para o acesso e divulgação de informação relevante para os cidadãos e para o exercício do controlo em geral.

Acresce que não foi criada pela Direção-Geral das Autarquias Locais uma plataforma desmaterializada que permita aos municípios procederem à submissão das contas consolidadas, de acordo com o RFALEI, quer no anterior sistema de informação, o SIIAL, quer no atual SISAL.

(pontos 2.4.3.5. e 2.4.3.6.)

4. PROPOSTAS

4.1. Propostas para o decisor político

Em resultado do exposto, afigura-se oportuno apresentar contributos para o aperfeiçoamento do quadro legal que regula a consolidação de contas dos municípios que permita a articulação e compatibilização entre o Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais (em especial os artigos 75º e 76º) e as NCP 22 e NCP 26 do SNC-AP, designadamente:

4.1.1. Definição clara dos critérios para definição dos perímetros de consolidação de contas financeiro e orçamental dos municípios, que, por princípio, não devem ser distintos.

4.1.2. Enunciação dos pressupostos relevantes para aferição da existência, ou presunção de existência, de controlo do município sobre as entidades suscetíveis de integrar o perímetro de consolidação.

4.1.3. Seleção dos métodos de consolidação a utilizar e clarificação das circunstâncias em que cada um deve ser utilizado.

4.1.4. Robustecimento concetual do método de equivalência patrimonial (NCP 23) como instrumento de mensuração de investimentos financeiros, e não como método de consolidação de contas.

4.1.5. Exigibilidade de declaração dos responsáveis municipais que fundamentem os motivos justificativos da não elaboração de contas consolidadas nas situações em que estão obrigados por lei à sua apresentação.

4.1.6. Criação de uma plataforma digital, pela DGAL, destinada à submissão, pelos municípios, das contas consolidadas dos grupos municipais, de forma desmaterializada, o que irá permitir maior segurança e celeridade ao processo, bem como o seu acompanhamento e monitorização permanente por forma a detetar a adoção de procedimentos incorretos e potenciar a sua correção tempestiva.

4.2. Propostas de encaminhamento

4.2.1. Em face do exposto, propomos o envio do presente relatório e anexos a Sua Exa. a Secretária de Estado do Orçamento, com sugestão de encaminhamento a Sua Exa. o Secretário de Estado da Administração Local e Ordenamento do Território, atendendo às competências sobre a Direção-Geral das Autarquias Locais (cfr. ponto 2.1.1.).

4.2.2. Propõe-se, ainda, o seu envio às seguintes entidades:

- a)** Direção-Geral do Tribunal de Contas (cfr. ponto 2.1.3.);
- b)** Comissão de Normalização Contabilística (cfr. ponto 2.5.1.).

O presente trabalho foi realizado pela Inspetora Sónia Carvalho, que subscreve o presente relatório, sob a Direção da IFD Paula Duarte.

À consideração superior.

A inspetora

Assinado de forma
digital por Sónia
Catarina Ferreira
Duarte de Carvalho

LISTA DE ANEXOS

- | | |
|----------------|--|
| Anexo 1 | Mapa agregado da informação mais relevante das entidades participadas pelos municípios |
| Anexo 2 | Entidades não reportadas pelos municípios consideradas na análise |
| Anexo 3 | Grupos municipais com contas consolidadas |
| Anexo 4 | Grupos municipais que não apresentaram contas consolidadas quando obrigados |
| Anexo 5 | Municípios que elaboraram contas consolidadas não estando sujeitos pelo quadro legal |
| Anexo 6 | Participações consolidadas de forma indevida |
| Anexo 7 | Grupos municipais com perímetros de consolidação adequados |
| Anexo 8 | Grupos municipais com perímetros de consolidação desadequados |
| Anexo 9 | Fragilidades identificadas no âmbito da análise efetuada às contas dos municípios |
-