

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DOS ESTABELECIMENTOS DE SAÚDE DO SERVIÇO NACIONAL DE SAÚDE

MEMORANDO DO PLANO DE AUDITORIA



FICHA TÉCNICA

Título

Demonstrações financeiras dos estabelecimentos de saúde do Serviço Nacional de Saúde: Memorando do plano de auditoria

Equipa responsável pelo trabalho

Equipa Multidisciplinar para a Gestão de Recursos Financeiros e Patrimoniais

Data da elaboração

30 de abril de 2023

ÍNDICE

1. INTRODUÇÃO	7
1.1. Descrição do tema da auditoria.....	7
1.2. Fundamento da auditoria.....	7
1.3. Âmbito da auditoria	8
1.4. Tipo de auditoria	10
2. CONHECIMENTO	11
2.1. Recolha de conhecimento.....	11
2.1.1. Processos realizados.....	11
2.1.2. Referências bibliográficas.....	11
2.2. Enquadramento normativo	12
3. OBJETIVO DA AUDITORIA	14
3.1. Objetivo	14
3.2. Conceitos-chave.....	14
3.2.1. Balanço.....	14
3.2.2. Cabimento	14
3.2.3. Compromisso.....	14
3.2.4. Demonstração de Resultados por Natureza	15
3.2.5. Demonstrações Financeiras	15
3.2.6. Dotação Orçamental	15
3.2.7. Economia.....	16
3.2.8. Eficiência	16
3.2.9. Eficácia	16
3.2.10. Evidências de auditoria.....	16
3.2.11. Sistema de controlo interno	17
4. ESTRATÉGIA DA AUDITORIA	18
4.1. Risco da auditoria.....	18
4.2. Questão da auditoria	19
4.2.1. Questão principal.....	19
4.2.2. Subquestões	19
4.3. Critérios da auditoria	21

4.3.1.	Critérios da subquestão 1 (<i>O sistema de controlo interno do estabelecimento de saúde compreende regras e procedimentos com vista a garantir a existência de informação financeira para efeitos de responsabilização pela prestação de contas e tomada de decisões?</i>).....	21
4.3.2.	Critérios da subquestão 2 (<i>Os registos contabilísticos, e outros elementos utilizados na informação financeira, refletem de forma adequada os factos económicos ocorridos ao longo do ano?</i>).....	22
4.3.3.	Critérios da subquestão 3 (<i>A realização da despesa está em conformidade com a legislação aplicável?</i>).....	23
4.4.	Metodologia a utilizar	24
4.5.	Matriz Lógica da Auditoria.....	24

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 01. CMVMC e FSE - 2020 e 2021.....	7
Quadro 02. Estabelecimentos de saúde abrangidos pela auditoria	8
Quadro 03. Ações desenvolvidas pela IGAS	11
Quadro 04. Metodologias da auditoria´	24
Quadro 05. Objetivo e questão da auditoria.....	24
Quadro 06. Subquestão 1: Sistema de controlo interno	25
Quadro 07. Subquestão 2: Registos contabilísticos	27
Quadro 08. Subquestão 3: Despesa.....	28

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 01. Risco de auditoria	18
Figura 02. Estrutura da auditoria.....	20

1. INTRODUÇÃO

1.1. Descrição do tema da auditoria

O tema da auditoria é a integridade das demonstrações financeiras dos estabelecimentos de saúde do Serviço Nacional de Saúde (SNS), sendo direcionada para elementos, contas ou itens específicos.

1.2. Fundamento da auditoria

A auditoria enquadra-se no Objetivo Estratégico 2, do Plano Estratégico da Inspeção-Geral das Atividades em Saúde (IGAS), que tem o seguinte enunciado: “Contribuir para o reforço dos procedimentos de controlo interno e para a promoção da boa utilização dos recursos públicos”. Daqui decorre o objetivo operacional incluído no Plano de Atividades da IGAS para 2023: “Auditar as demonstrações financeiras dos estabelecimentos de saúde do Serviço Nacional de Saúde”. A prossecução destes objetivos contribui para a concretização das atribuições da IGAS, previstas no n.º 2, do artigo 2.º, do Decreto-Lei n.º 33/2012, de 13 de fevereiro, que aprova a orgânica da IGAS, concretamente as indicadas nas als. b) e c), atuando no âmbito do sistema de controlo interno da administração financeira do Estado através da realização de auditorias financeiras aos serviços, estabelecimentos e organismos integrados no Ministério da Saúde, ou, por este, tutelados. Com a realização desta auditoria, a IGAS pretende contribuir para uma boa gestão dos recursos públicos, garantindo a aplicação eficaz, eficiente, económica e ética dos dinheiros públicos.

De acordo com o *Relatório e Contas do Ministério da Saúde e do Serviço Nacional de Saúde*¹, de 2021, da Administração Central do Sistema de Saúde, I.P. (ACSS, I.P.), as rubricas “custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas (CMVMC)’ e ‘fornecimentos e serviços externos (FSE)” foram as que registaram maior variação negativa entre 2020 e 2021.

QUADRO 01. CMVMC E FSE - 2020 E 2021

Rúbrica	Consolidação SNS - 2021	Consolidação SNS - 2020	Variação em valor	Variação em %
CMVMC	-2 441 450 172€	-2 172 091 867€	-269 358 305€	12,4%
FSE	-4 632 620 345€	-4 135 556 988€	-497 063 357€	12,0%

Fonte: Elaboração própria com base no Relatório e Contas do Ministério da Saúde e do Serviço Nacional de Saúde de 2021 da ACSS, I.P.

¹ Acedido a 4 de abril de 2023 em <https://www.acss.min-saude.pt/wp-content/uploads/2016/10/Relatorio-ACSS-Consolidado-2021.pdf>.

As medidas de combate à pandemia por COVID-19 tiveram um impacto significativo na rubrica CMVMC, por via das aquisições de medicamentos, material de consumo clínico e de equipamento de proteção individual a utilizar pelos profissionais de saúde e utentes que frequentam o SNS. O aumento da rubrica FSE ficou a dever-se, essencialmente, aos gastos afetos ao funcionamento das entidades hospitalares e à contratação de serviços médicos e outros serviços essenciais do SNS². Em 2021, as rubricas CMVMC e FSE representaram 19,4% e 36,8%, respetivamente, face ao total de gastos e perdas operacionais. Assim, por apresentarem valores relativamente expressivos nas demonstrações financeiras das entidades do SNS e pela sua variação no biénio em análise, a auditoria será efetuada às seguintes rubricas:

- Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas;
- Fornecimentos e serviços externos.

1.3. Âmbito da auditoria

O âmbito desta auditoria abrange os estabelecimentos de saúde, com natureza hospitalar, identificados nos anexos I e II do Decreto-Lei n.º 52/2022, de 4 de agosto, que aprova o Estatuto do SNS, considerando a alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 7-A/2023, de 30 de janeiro. Este universo é constituído por 48 estabelecimentos de saúde, 43 integrados no setor empresarial do Estado e 5 no setor público administrativo.

QUADRO 02. ESTABELECIMENTOS DE SAÚDE ABRANGIDOS PELA AUDITORIA

Estabelecimento de saúde	Setor	Região NUT II
Centro de Medicina de Reabilitação da Região Centro - Rovisco Pais (CMRRC)	SPA	Centro
Centro Hospitalar Barreiro Montijo, E.P.E. (CHBM, E.P.E.)	SEE	Lisboa e Vale do Tejo
Centro Hospitalar de Entre o Douro e Vouga, E.P.E. (CHENDV, E.P.E.)	SEE	Norte
Centro Hospitalar de Leiria, E.P.E. (CHL, E.P.E.)	SEE	Centro
Centro Hospitalar de Lisboa Ocidental, E.P.E. (CHLO, E.P.E.)	SEE	Lisboa e Vale do Tejo
Centro Hospitalar de Setúbal, E.P.E. (CHS, E.P.E.)	SEE	Lisboa e Vale do Tejo
Centro Hospitalar de Trás-os-Montes e Alto Douro, E.P.E. (CHTMAD, E.P.E.)	SEE	Norte
Centro Hospitalar de Vila Nova de Gaia/ Espinho, E.P.E. (CHVNGE, E.P.E.)	SEE	Norte
Centro Hospitalar do Baixo Vouga, E.P.E. (CHBV, E.P.E.)	SEE	Centro

² ACSS, I.P. 2021. *Relatório e Contas do Ministério da Saúde e do Serviço Nacional de Saúde – 2021*. (vd. pág. 11). Disponível em <https://www.acss.min-saude.pt/wp-content/uploads/2016/10/Relatorio-ACSS-Consolidado-2021.pdf>. Consultado em 4 de abril de 2023.

Estabelecimento de saúde	Setor	Região NUT II
Centro Hospitalar do Médio Ave, E.P.E. (CHMA, E.P.E.)	SEE	Norte
Centro Hospitalar do Médio Tejo, E.P.E. (CHMT, E.P.E.)	SEE	Lisboa e Vale do Tejo
Centro Hospitalar do Oeste, E.P.E. (CHO, E.P.E.)	SEE	Lisboa e Vale do Tejo
Centro Hospitalar do Tâmega e Sousa, E.P.E. (CHTS, E.P.E.)	SEE	Norte
Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra, E.P.E. (CHUC, E.P.E.)	SEE	Centro
Centro Hospitalar Póvoa de Varzim/Vila do Conde, E.P.E. (CHOVVC, E.P.E.)	SEE	Norte
Centro Hospitalar Psiquiátrico de Lisboa (CHPL)	SPA	Lisboa e Vale do Tejo
Centro Hospitalar Tondela/Viseu, E.P.E. (CHTV, E.P.E.)	SEE	Centro
Centro Hospitalar Universitário da Cova da Beira, E.P.E. (CHUCB, E.P.E.)	SEE	Centro
Centro Hospitalar Universitário de Lisboa Central, E.P.E. (CHULC, E.P.E.)	SEE	Lisboa e Vale do Tejo
Centro Hospitalar Universitário de Lisboa Norte, E.P.E. (CHLN, E.P.E.)	SEE	Lisboa e Vale do Tejo
Centro Hospitalar Universitário de São João, E.P.E. (CHUSJ, E.P.E.)	SEE	Norte
Centro Hospitalar Universitário de Santo António, E.P.E. (CHUSA, E.P.E.)	SEE	Norte
Centro Hospitalar Universitário do Algarve, E.P.E. (CHUA, E.P.E.)	SEE	Algarve
Hospital Arcebispo João Crisóstomo – Cantanhede (HAJC)	SPA	Centro
Hospital da Senhora da Oliveira Guimarães, E.P.E. (HSOG, E.P.E.)	SEE	Norte
Hospital de Braga, E.P.E. (HB, E.P.E.)	SEE	Norte
Hospital de Loures, E.P.E. (HL, E.P.E.)	SEE	Lisboa e Vale do Tejo
Hospital de Santa Maria Maior, E.P.E. (HSMM, E.P.E.)	SEE	Norte
Hospital de Vila Franca de Xira, E.P.E. (HVFX, E.P.E.)	SEE	Lisboa e Vale do Tejo
Hospital Distrital da Figueira da Foz, E.P.E. (HDF, E.P.E.)	SEE	Centro
Hospital Distrital de Santarém, E.P.E. (HDS, E.P.E.)	SEE	Lisboa e Vale do Tejo
Hospital do Espírito Santo de Évora, E.P.E. (HESE, E.P.E.)	SEE	Alentejo
Hospital Dr. Francisco Zagalo – Ovar (HFZ)	SPA	Centro
Hospital Garcia de Orta, E.P.E. (HGO, E.P.E.)	SEE	Lisboa e Vale do Tejo
Hospital Professor Doutor Fernando Fonseca, E.P.E. (HFF, E.P.E.)	SEE	Lisboa e Vale do Tejo
Instituto de Oftalmologia Dr. Gama Pinto (IOGP)	SPA	Lisboa e Vale do Tejo

Estabelecimento de saúde	Setor	Região NUT II
Instituto Português de Oncologia de Coimbra Francisco Gentil, E.P.E. (IPOCFG, E.P.E.)	SEE	Centro
Instituto Português de Oncologia de Lisboa Francisco Gentil, E.P.E. (IPOLG, E.P.E.)	SEE	Lisboa e Vale do Tejo
Instituto Português de Oncologia do Porto Francisco Gentil, E.P.E. (IPOPFG, E.P.E.)	SEE	Norte
Unidade Local de Saúde da Guarda, E.P.E. (ULSG, E.P.E.)	SEE	Norte
Unidade Local de Saúde de Castelo Branco, E.P.E. (ULSCB, E.P.E.)	SEE	Centro
Unidade Local de Saúde de Matosinhos, E.P.E. (ULSM, E.P.E.)	SEE	Norte
Unidade Local de Saúde do Alto Minho, E.P.E. (ULSAM, E.P.E.)	SEE	Norte
Unidade Local de Saúde do Baixo Alentejo, E.P.E. (ULSBS, E.P.E.)	SEE	Alentejo
Unidade Local de Saúde do Litoral Alentejano, E.P.E. (ULSLA, E.P.E.)	SEE	Alentejo
Unidade Local de Saúde do Nordeste, E.P.E. (ULSN, E.P.E.)	SEE	Norte
Unidade Local de Saúde do Norte Alentejano, E.P.E. (ULSNA, E.P.E.)	SEE	Alentejo

Legenda: SEE - Setor empresarial do Estado; SPA - Setor público administrativo.

Fonte: Decreto-Lei n.º 52/2022, de 4 de agosto (anexos I e II) e Decreto-Lei n.º 7-A/2023, de 30 de janeiro.

1.4. Tipo de auditoria

A presente auditoria é de natureza financeira e visa avaliar a consistência, integridade e fiabilidade das demonstrações financeiras da entidade auditadas e emitir um juízo sobre a legalidade e regularidade das operações examinadas. A auditoria financeira enquadra-se nas tipologias elencadas na al. a), do n.º 1 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 33/20212, de 13 de fevereiro, que aprova a orgânica da IGAS. Do ponto de vista das tipologias previstas nas normas internacionais de auditoria da INTOSAI (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores), esta auditoria acolhe os princípios fundamentais definidos nas normas internacionais de auditoria e as normas e diretrizes específicas aplicáveis a este tipo de auditoria, designadamente as seguintes:

- ISSAI 100 - Princípios fundamentais de auditoria do setor público;
- ISSAI 200 - Princípios fundamentais de auditoria financeira;
- ISSAI 2000 - Aplicação dos standards de auditoria financeira;
- ISSAI 2220 - Controlo de qualidade para uma auditoria de demonstrações financeiras;
- ISSAI 2240 - As responsabilidades do auditor relativas a fraude numa auditoria de demonstrações financeiras.

2. CONHECIMENTO

2.1. Recolha de conhecimento

Em matéria de avaliação de resultados económico-financeiros das entidades do SNS, a IGAS concretizou várias ações inspetivas, identificadas na tabela seguinte.

2.1.1. Processos realizados

QUADRO 03. AÇÕES DESENVOLVIDAS PELA IGAS

Processo	Descrição	Entidade
0022/2019-AUD	Gestão do sistema de controlo interno (artigo 62.º/2, da Lei do Enquadramento Orçamental).	Centro Hospitalar Lisboa Ocidental, E.P.E.
0013/2019-AUD	Avaliação da política antifraude e dos procedimentos de controlo financeiro.	SUCH - Serviço de Utilização Comum dos Hospitais
0021/2018-AUD	Tempos de faturação e cumprimento da Lei dos Compromissos e Pagamentos em Atraso.	Centro Hospitalar do Baixo Vouga, E.P.E.
0015/2018-AUD	Auditoria Financeira.	ADSE - Instituto de Proteção e Assistência na Doença, I.P.
0013/2018-AUD	Tempos de faturação e cumprimento da Lei dos Compromissos e Pagamentos em Atraso.	Centro Hospitalar do Médio Ave, E.P.E.
0008/2018-AUD	Circuito de arrecadação e cobrança de taxas moderadoras.	Centro Hospitalar de Setúbal, E.P.E.
0007/2018-AUD	Circuito de arrecadação e cobrança de taxas moderadoras.	Hospital Garcia de Orta, E.P.E.
0003/2018-INS	Verificação da conformidade legal dos contratos e procedimentos de arrecadação da receita.	Centro Hospitalar de Leiria, E.P.E.

2.1.2. Referências bibliográficas

Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (2009). *O Sistema de Normalização Contabilística: Preparação das Demonstrações Financeiras*. Lisboa: Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.

Comissão de Normalização Contabilística (2017). *Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP): Manual de Implementação*. Versão 2, junho de 2017. Acedido a 12 de maio de 2023 em https://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC_AP/MANUAL%20DE%20IMPLEMENTACAO_SNC_AP_Versao2_HomologadoSEO.pdf.

Inspeção-Geral das Atividades em Saúde (2022). *Manual de Auditoria*. Acedido a 12 de maio de 2023 em https://www.igas.min-saude.pt/wp-content/uploads/2022/12/IGAS_Manual_de_Auditoria_20220514.pdf.

Ministério das Finanças, Unidade Técnica de Acompanhamento e Monitorização do Setor Público Empresarial (2022). *Manual para a elaboração do Relatório de Governo Societário 2022*. Acedido a 12 de maio de 2023 em <https://www.utam.gov.pt/publicacoes/Manual%20para%20a%20elabora%C3%A7%C3%A3o%20do%20RGS%202022.pdf>.

Ministério das Finanças, Unidade Técnica de Acompanhamento e Monitorização do Setor Público Empresarial (2023). *Instruções para a elaboração dos Instrumentos Previsionais de Gestão* por Entidades Públicas Empresariais integradas no Serviço Nacional de Saúde. Acedido a 12 de maio de 2023 em <https://www.utam.gov.pt/publicacoes/Despacho%20Conjunto%20-%20IEIPG%202023%20SNS.df>.

The Institute of Internal Auditors (2017). *Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna*. Acedido a 28 de março de 2023 em https://www.ipai.pt/media/begj4zxv/ippf_normas_2017.pdf.

Tribunal de Contas (1999). *Manual de Auditoria e Procedimentos*. Volume I. Lisboa: Tribunal de Contas. Acedido a 12 de maio de 2023 em https://www.tcontas.pt/pt/NormasOrientacoes/ManuaisTC/Documents/Manual_vol1.pdf.

Tribunal de Contas (2016). *Manual de Auditoria - Princípios Fundamentais*. Lisboa: Tribunal de Contas. Acedido a 12 de maio de 2023 em https://www.tcontas.pt/pt/NormasOrientacoes/ManuaisTC/Documents/mapf_20161107.pdf.

Tribunal de Contas (2022). *Norma de Auditoria Financeira do Tribunal de Contas*. Lisboa: Tribunal de Contas. Acedido a 12 de maio de 2023 em https://www.tcontas.pt/pt/NormasOrientacoes/ManuaisTC/Documents/naf_tc.pdf.

2.2. Enquadramento normativo

Decreto-Lei n.º 52/2022, de 4 de agosto - Aprova os Estatutos dos hospitais, centros hospitalares, institutos portugueses de oncologia e unidades locais de saúde, integrados no setor empresarial do Estado ou no setor público administrativo.

Despacho n.º 2213/2018, de 28 de dezembro de 2018, da Secretária de Estado da Saúde, publicado no *Diário da República*, 2.ª série, Parte C, n.º 45, de 5 de março de 2018 - Determina que a solução informática SICC (Sistema de Informação Centralizado de Contabilidade) seja gradualmente implementada em todos os serviços e instituições, incluindo organismos da administração direta e indireta do Ministério da Saúde.

Portaria n.º 189/2016, de 14 de julho - Notas de enquadramento ao plano de contas multidimensional do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.

Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro - Aprova a Lei de Enquadramento Orçamental.

Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro - Aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.

Decreto-Lei n.º 133/2013, de 3 de outubro - Aprova o regime jurídico do sector público empresarial.

Decreto-Lei n.º 71/2007, de 27 de março - Aprova o estatuto do gestor público.

Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho - Institui o sistema de controlo interno da administração financeira do Estado (SCI).

Lei n.º 98/97, de 26 de agosto - Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas.

3. OBJETIVO DA AUDITORIA

3.1. Objetivo

A presente auditoria tem como objetivo avaliar a consistência, integridade e fiabilidade das demonstrações financeiras da entidade auditadas e emitir um juízo sobre a legalidade e regularidade das operações examinadas.

3.2. Conceitos-chave

3.2.1. Balanço

O balanço é uma demonstração financeira que reflete o património de uma empresa num determinado período. A regra é que em qualquer balanço o valor total do ativo tem de ser igual à soma do passivo com o capital próprio. A posição financeira de uma entidade é analisada através do balanço.

Fonte: Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (2009). *O Sistema de Normalização Contabilística – Preparação das Demonstrações Financeiras*. Lisboa: Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.

3.2.2. Cabimento

O cabimento é a reserva de dotação disponível para o processo de despesa que se pretende realizar. O seu registo tem suporte num documento interno, pelo montante dos encargos prováveis, e visa assegurar a existência de dotação para a assunção do compromisso, fundamentando a autorização da despesa.

Fonte: *Norma Contabilística Pública 26 - Contabilidade e Relato Orçamental*, Anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, que aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.

3.2.3. Compromisso

O compromisso é a assunção perante terceiros da responsabilidade por um possível passivo, em contrapartida do fornecimento de bens e serviços ou da satisfação de outras condições, implicando alocação de dotação orçamental, independentemente do pagamento. Os compromissos consideram -se assumidos quando é executada uma ação formal pela entidade, como seja a emissão de ordem de compra, nota de encomenda ou documento equivalente, ou a assinatura de um contrato, acordo ou protocolo.

Fonte: *Norma Contabilística Pública 26 - Contabilidade e Relato Orçamental*, Anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, que aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.

3.2.4. Demonstração de Resultados por Natureza

A demonstração financeira por natureza evidencia os resultados provenientes da atividade da entidade de relato antes de depreciações, gastos financeiros e de impostos, até evidenciar o resultado líquido do período. Nesta demonstração financeira classificamos os elementos da demonstração dos resultados atendendo à natureza dos rendimentos e dos gastos que a compõem.

Fonte: Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (2009). *O Sistema de Normalização Contabilística - Preparação das Demonstrações Financeiras*. Lisboa: Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.

3.2.5. Demonstrações Financeiras

As demonstrações financeiras são uma representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade. Consequentemente, os objetivos das demonstrações financeiras de finalidade geral são o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de uma entidade, que seja útil a um conjunto alargado de utilizadores ao tomarem e avaliarem decisões sobre a alocação de recursos. Especificamente no que se refere ao setor público, os seus objetivos são proporcionar informação útil para a tomada de decisões e para a responsabilização pela prestação de contas relativamente aos recursos que lhe foram confiados. Um conjunto completo de demonstrações financeiras individuais ou consolidadas compreende: um balanço; uma demonstração dos resultados por natureza; uma demonstração das alterações no património líquido; uma demonstração de fluxos de caixa; e um anexo às demonstrações financeiras (compreendendo um resumo das políticas contabilísticas significativas e outras notas explicativas).

Fonte: *Norma Contabilística Pública 1 - Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras*, Anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, que aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.

3.2.6. Dotação Orçamental

Dotação orçamental é a quantia escriturada em cada rubrica de despesa no orçamento inicialmente aprovado pela entidade competente para pagamento de compromissos e obrigações transitadas de períodos contabilísticos anteriores ou assumidos no período contabilístico corrente. Constitui o limite máximo de recursos financeiros alocados por uma entidade pública a uma dada natureza de despesa, para um dado período contabilístico.

Fonte: *Norma Contabilística Pública 26 - Contabilidade e Relato Orçamental*, Anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, que aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.

3.2.7. Economia

Princípio que se concretiza na minimização do custo dos recursos utilizados, os quais devem estar disponíveis em tempo, em qualidade e quantidade apropriadas e ao melhor preço.

Fonte: Tribunal de Contas (2016). *Manual de Auditoria - Princípios Fundamentais*. Lisboa: Tribunal de Contas.

3.2.8. Eficiência

Princípio que se concretiza na obtenção do resultado máximo com os recursos disponíveis. Diz respeito à relação que se estabelece entre recursos empregues e resultados obtidos, considerando o tempo, a quantidade e a qualidade.

Fonte: Tribunal de Contas (2016). *Manual de Auditoria - Princípios Fundamentais*. Lisboa: Tribunal de Contas.

3.2.9. Eficácia

Princípio que se efetiva no cumprimento dos objetivos fixados, dos resultados e dos impactos pretendidos.

Fonte: Tribunal de Contas (2016). *Manual de Auditoria - Princípios Fundamentais*. Lisboa: Tribunal de Contas.

3.2.10. Evidências de auditoria

Informação utilizada pelos auditores na formulação de observações de auditoria que servem de fundamento às conclusões ou ao juízo de auditoria. As evidências de auditoria constituem um fator de reforço da confiança nos resultados da auditoria, pelo que as respetivas suficiência, pertinência e fiabilidade devem ser consideradas na conceção e execução dos procedimentos de auditoria. As evidências documentais são, em regra, obtidas na entidade auditada ou em terceiras entidades e podem estar suportadas numa ampla variedade de documentos, com especial relevância para os documentos produzidos no âmbito dos processos de tomada de decisão pelo órgão de gestão, quer se trate de documentos produzidos por este órgão ou preparados pelas unidades da entidade para o referido órgão. A evidência testemunhal documenta aspetos menos tangíveis dos sistemas, processos e comportamentos relacionados com o objeto do processo de auditoria. As evidências de

observação são as informações que resultam do ato de observar um processo ou um procedimento que está a ser executado, executado por alguém.

Fonte: Inspeção-Geral das Atividades em Saúde (2022). *Manual de Auditoria*.

3.2.11. Sistema de controlo interno

Verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão, relativamente a atividades, programas, projetos, ou operações de entidades de direito público ou privado, com interesse no âmbito da gestão ou tutela governamental em matéria de finanças públicas, nacionais e comunitárias, bem como de outros interesses financeiros públicos, nos termos da lei.

Fonte: Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho (artigo 2.º, n.º 2).

4. ESTRATÉGIA DA AUDITORIA

4.1. Risco da auditoria

“O risco de auditoria é o inverso da garantia de auditoria. É o risco que o auditor está disposto a tolerar para chegar a uma conclusão errada. Na prática, o risco de auditoria é inevitável”³ (tradução nossa). Existem três tipos de risco fundamentais:

- Risco inerente - São aqueles que não podem ser detetados ou evitados pelo controlo interno da entidade devido a fatores incontrolláveis;
- Riscos de controlo - São aqueles que os mecanismos de controlo interno não consigam evitar, detetar ou corrigir;
- Riscos de deteção - São os riscos de os métodos e os procedimentos utilizados pelo auditor não detetarem uma distorção relevante e, em seguida, emitir uma opinião incorreta sobre as matérias auditadas.

O risco de auditoria, ou seja, o risco de os auditores emitirem uma opinião de auditoria incorreta, é calculado pela seguinte fórmula:

FIGURA 01. RISCO DE AUDITORIA

$$\text{Risco de auditoria} = \text{Risco inerente} \times \text{Risco de controlo} \times \text{Risco de deteção}$$

No cálculo do risco de auditoria para esta auditoria foram considerados os seguintes fatores:

- Na impossibilidade de analisar todos os documentos e transações de uma entidade, recorre-se a técnicas de amostragem. Este facto pode originar uma diminuição da apetência para detetar erros, distorções ou omissões ao longo do trabalho de auditoria;
- Informação acerca da entidade a auditar, tais como o tipo e particularidade do seu negócio, a sua estrutura organizacional, as transações mais significativas e complexas, entre outras;
- Avaliação do sistema de controlo interno implementado na entidade a auditar, de forma a analisar se deve ou não confiar nesses mesmos controlos.

³ AWARE (2022). Audit risk and risk assessment procedures: Audit risk and assurance. Last Modified: 15/03/2022. Acedida a 26 de maio de 2023 em <https://methodology.eca.europa.eu/aware/GAP/Pages/CA-FA/Planning/Audit-risk-and-risk-assessment-procedures.aspx>

Considerando que o risco de auditoria aceitável para a IGAS nesta auditoria é de 10% e que o risco inerente e o risco de controlo podem ser de 30% e 40%, respetivamente, obtemos um risco de deteção de 83% através do seguinte cálculo:

- Risco de deteção = $0,10 / (0,30 * 0,40)$;
- Risco de deteção = 0,83

Ou seja, considerando que o nível de garantia de auditoria pretendido é de 90% (10% de risco aceitável), então o risco de os métodos e os procedimentos utilizados pelos auditores detetarem uma distorção relevante e, em seguida, emitirem uma opinião incorreta sobre a matéria auditada é de 83%. O planeamento efetuado, designadamente a estratégia da auditoria apresentada neste ponto teve em conta este nível de risco.

4.2. Questão da auditoria

4.2.1. Questão principal

A questão principal desta auditoria é a seguinte: As demonstrações financeiras refletem com exatidão os factos patrimoniais e encontram-se elaborados de acordo com os normativos legais aplicáveis?

4.2.2. Subquestões

Para responder à questão principal foram elaboradas subquestões que incidem nas seguintes áreas (vd. Figura 02):

- Sistema de controlo interno (organização, estrutura, comunicação e procedimentos);
- Registos contabilísticos (sistemas de informação e registos de operações);
- Despesa (segregação de funções, autoridade e responsabilidade e ciclo da despesa).

FIGURA 02. ESTRUTURA DA AUDITORIA



A questão principal da auditoria é avaliada através de três subquestões e oito questões específicas:

1. O SISTEMA DE CONTROLO INTERNO DO ESTABELECIMENTO DE SAÚDE COMPREENDE REGRAS E PROCEDIMENTOS COM VISTA A GARANTIR A EXISTÊNCIA DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA PARA EFEITOS DE RESPONSABILIZAÇÃO PELA PRESTAÇÃO DE CONTAS E TOMADA DE DECISÕES?
 - 1.1. A informação financeira da entidade foi preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável?
 - 1.2. As comunicações obrigatórias às entidades competentes foram cumpridas nos termos das instruções aplicáveis?
 - 1.3. As atividades inerentes às demonstrações financeiras constam em manuais de procedimentos?
2. OS REGISTOS CONTABILÍSTICOS, E OUTROS ELEMENTOS UTILIZADOS NA INFORMAÇÃO FINANCEIRA, REFLETEM DE FORMA ADEQUADA OS FACTOS ECONÓMICOS OCORRIDOS AO LONGO DO ANO?
 - 2.1. O registo das operações é oportuno e efetuado em sistemas de informação apropriados e no período contabilístico a que respeitam?
 - 2.2. O registo das operações é efetuado pela quantia correta e em cumprimento das Normas de Contabilidade Pública (NCP)?

3. A REALIZAÇÃO DA DESPESA ESTÁ EM CONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL?
 - 3.1. A segregação de funções é adequada entre quem autoriza e quem regista as transações?
 - 3.2. A autoridade e responsabilidade estão claramente definidas em todas as fases do circuito da despesa?
 - 3.3. A realização da despesa segue as seguintes fases: cabimento, autorização da despesa, compromisso, processamento, autorização de pagamento e pagamento?

4.3. Critérios da auditoria

Nesta auditoria os critérios com os quais são confrontadas as evidências recolhidas, permitindo verificar se a entidade auditada cumpre as e no SNC-AP, são os seguintes:

4.3.1. Critérios da subquestão 1 (O sistema de controlo interno do estabelecimento de saúde compreende regras e procedimentos com vista a garantir a existência de informação financeira para efeitos de responsabilização pela prestação de contas e tomada de decisões?)

- As contas são prestadas por anos económicos e elaboradas pelos responsáveis da respetiva gerência ou, se estes tiverem cessado funções, por aqueles que lhes sucederem, sem prejuízo do dever de recíproca colaboração: artigo 52.º (Da prestação de contas), da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto – Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas.
- Aos gestores públicos é vedada a realização de quaisquer despesas confidenciais ou não documentadas: artigo 11.º (Despesas confidenciais), do Decreto-Lei n.º 71/2007, de 27 de março, que aprova o estatuto do gestor público.
- As empresas públicas devem ter a sua contabilidade organizada nos termos legais, e de forma que permita identificar claramente todos os fluxos financeiros, operacionais e económicos existentes entre elas e as entidades públicas titulares do respetivo capital social ou estatutário: artigo 16.º (Transparência financeira), do Decreto-Lei n.º 133/2013, de 3 de outubro, que aprova o regime jurídico do sector público empresarial.
- A transparência orçamental implica a disponibilização de informação sobre a implementação e a execução dos programas, objetivos da política orçamental, orçamentos e contas do setor das administrações públicas: artigo 19.º

(Transparência orçamental), da Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro, que aprova a Lei de Enquadramento Orçamental (LEO).

- As entidades públicas elaboram, até prazo estipulado legalmente, os respetivos documentos de prestação de contas que entregam ao membro do Governo responsável pela área das finanças, ao membro do Governo da tutela e ao Tribunal de Contas: artigo 65.º (Documentos de prestação de contas), da Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro.
- O sistema de controlo interno a adotar pelas entidades públicas engloba, designadamente, o plano de organização, as políticas, os métodos e os procedimentos de controlo, bem como todos os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis que contribuam para assegurar o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação orçamental e financeira fiável: artigo 9.º (Sistema de controlo interno), do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, que aprova o SNC-AP.
- A informação financeira pública deve obedecer à Estrutura Conceptual (EC) que define os conceitos que devem estar presentes no desenvolvimento de normas de contabilidade pública aplicáveis à preparação e apresentação de demonstrações financeiras e outros relatórios financeiros por parte das entidades públicas: Anexo I (A estrutura conceptual da informação financeira pública), do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.
- Avaliação, controlo e prestação de contas dos estabelecimentos de saúde: artigo 94.º e seguintes, do Decreto-Lei n.º 52/2022, de 4 de agosto, que aprova os Estatutos dos hospitais, centros hospitalares, institutos portugueses de oncologia e unidades locais de saúde, integrados no setor empresarial do Estado ou no setor público administrativo.

4.3.2. Critérios da subquestão 2 (Os registos contabilísticos, e outros elementos utilizados na informação financeira, refletem de forma adequada os factos económicos ocorridos ao longo do ano?)

- O sistema de controlo interno tem por base sistemas adequados de gestão de risco, de informação e de comunicação, bem como um processo de monitorização que assegure a respetiva adequação e eficácia em todas as áreas de intervenção: n.º 2, do artigo 9.º (Sistema de controlo interno), do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.

- O sistema de controlo interno visa garantir o registo oportuno das operações pela quantia correta, em sistemas de informação apropriados e no período contabilístico a que respeitam, de acordo com as decisões de gestão e no respeito pelas normas legais aplicáveis: alínea i), do n.º 3, do artigo 9.º, do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.
- Normas de contabilidade pública: Anexo II, do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.
- A solução informática Sistema de Informação Centralizado de Contabilidade (SICC) consubstancia o sistema de registo e gestão de dados económicos e financeiros nas óticas de contabilidade pública, contabilidade financeira e contabilidade analítica: Despacho n.º 2213/2018, de 28 de dezembro de 2018, da Secretária de Estado da Saúde, publicado no Diário da República, 2.ª série, Parte C, n.º 45, de 5 de março de 2018, que determina que a solução informática SICC seja gradualmente implementada em todos os serviços e instituições, incluindo organismos da administração direta e indireta do Ministério da Saúde.

4.3.3. Critérios da subquestão 3 (A realização da despesa está em conformidade com a legislação aplicável?)

- Deveres dos gestores: artigo 5.º, do Decreto-Lei n.º 71/2007, de 27 de março.
- Princípios gerais de receita e de despesa: artigo 52.º, da Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro.
- As operações de execução do orçamento das receitas e das despesas obedecem ao princípio da segregação das funções de liquidação e de cobrança, quanto às primeiras, e de autorização da despesa e do respetivo pagamento, quanto às segundas: n.º 6, do artigo 52.º, da Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro.
- Finalidades do sistema do controlo interno: n.º 3, do artigo 9.º, do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.
- NCP 26 - Contabilidade e Relato Orçamental, 4 - Ciclo orçamental, n.º 5 - O ciclo orçamental da despesa deverá obedecer às seguintes fases executadas de forma sequencial: inscrição de dotação orçamental, cabimento, compromisso, obrigação e pagamento: Anexo II (Normas de contabilidade pública), do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.
- O conselho de administração e o conselho diretivo detêm as competências legalmente atribuídas aos titulares dos cargos de direção superior do 1.º grau da administração central do Estado, competindo-lhes garantir o cumprimento dos

objetivos básicos, bem como o exercício de todos os poderes de gestão que não estejam reservados a outros órgãos, e em especial as competências nos termos legalmente previstos: artigo 71.º (Competências do conselho de administração e do conselho diretivo), do Decreto-Lei n.º 52/2022, de 4 de agosto.

- Princípios básicos do sistema de controlo interno: segregação de funções, controlo das operações, definição de autoridade e de responsabilidade, pessoal qualificado, competente e responsável e registo metódico dos factos (Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas, págs. 49 a 51).

4.4. Metodologia a utilizar

Nesta auditoria são utilizadas, em síntese, as metodologias elencadas no quadro seguinte.

QUADRO 04. METODOLOGIAS DA AUDITORIA

Metodologia	Sim	Não
Análise documental	x	
Entrevistas	x	
Observação direta	x	
Pareceres de especialistas		x
Questionários escritos	x	

4.5. Matriz Lógica da Auditoria

QUADRO 05. OBJETIVO E QUESTÃO DA AUDITORIA

Objetivo da auditoria:	Avaliar a consistência, integridade e fiabilidade das demonstrações financeiras da entidade auditadas e emitir um juízo sobre a legalidade e regularidade das operações examinadas.
Questão principal:	As demonstrações financeiras refletem com exatidão os factos patrimoniais e encontram-se elaborados de acordo com os normativos legais aplicáveis?

QUADRO 06. SUBQUESTÃO 1: SISTEMA DE CONTROLO INTERNO

SUBQUESTÃO 1

O sistema de controlo interno do estabelecimento de saúde compreende regras e procedimentos com vista a garantir a existência de informação financeira para efeitos de responsabilização pela prestação de contas e tomada de decisões?

SUBQUESTÃO 1.1.	CRITÉRIOS	MÉTODOS	EVIDÊNCIAS	IMPACTO ESPERADO
A informação financeira da entidade foi preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável?	Decreto-Lei n.º 71/2007, de 27 de março: Despesas confidenciais (artigo 11.º). Decreto-Lei n.º 133/2013, de 3 de outubro: Transparência financeira (artigo 16.º). Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro: A estrutura conceptual da informação financeira pública (Anexo I). Decreto-Lei n.º 52/2022, de 4 de agosto: Avaliação, controlo e prestação de contas (artigo 94.º e seguintes).	Entrevistas. Questionários. Análise documental.	Testemunhos recolhidos nas entrevistas. Resultados dos questionários. Políticas, processos, regulamentos e manuais de procedimentos. Documentação financeira.	A informação financeira preparada de acordo com a estrutura conceptual do relato financeiro aplicável proporciona informação sobre essas entidades que seja útil para os utilizadores das demonstrações financeiras para efeitos de responsabilização pela prestação de contas e para tomada de decisões.
SUBQUESTÃO 1.2.	CRITÉRIOS	MÉTODOS	EVIDÊNCIAS	IMPACTO ESPERADO
As comunicações obrigatórias às entidades competentes foram cumpridas nos termos das instruções aplicáveis?	Lei n.º 98/97, de 26 de agosto: Da prestação de contas (artigo 52.º); artigo 54.º. Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro: Transparência orçamental (artigo 19.º) e Documentos de prestação de contas (artigo 65.º).	Questionários. Análise documental.	Resultados dos questionários. Políticas, processos, regulamentos e manuais de procedimentos. Documentação financeira.	O cumprimento dos deveres de reporte contribui para o cumprimento do dever de transparência por parte do Governo.

SUBQUESTÃO 1.3.	CRITÉRIOS	MÉTODOS	EVIDÊNCIAS	IMPACTO ESPERADO
<p>As atividades inerentes às demonstrações financeiras constam em manuais de procedimentos?</p>	<p>Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro: Transparência orçamental (artigo 19.º). Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro: Sistema de controlo interno (artigo 9.º).</p>	<p>Entrevistas. Análise documental.</p>	<p>Testemunhos recolhidos nas entrevistas. Políticas, processos, regulamentos e manuais de procedimentos. Documentação financeira.</p>	<p>As políticas, os processos, os métodos e os procedimentos estão definidos em manuais de procedimentos, contribuindo para assegurar o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente.</p>

QUADRO 07. SUBQUESTÃO 2: REGISTOS CONTABILÍSTICOS

SUBQUESTÃO 2

Os registos contabilísticos, e outros elementos utilizados na informação financeira, refletem de forma adequada os factos económicos ocorridos ao longo do ano?

SUBQUESTÃO 2.1.	CRITÉRIOS	MÉTODOS	EVIDÊNCIAS	IMPACTO ESPERADO
O registo das operações é oportuno e efetuado em sistemas de informação apropriados e no período contabilístico a que respeitam?	Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro: Sistema de controlo interno (n.º 2, e al. i), do n.º 3, ambos do artigo 9.º). Despacho n.º 2213/2018, de 28 de dezembro de 2018, da Secretária de Estado da Saúde.	Entrevistas. Questionários. Análise documental. Testes de auditoria.	Testemunhos recolhidos nas entrevistas. Resultados dos questionários. Políticas, processos, regulamentos e manuais de procedimentos. Documentação financeira. Resultados dos testes realizados.	O registo oportuno das operações em sistemas de informação apropriados e no período contabilístico a que respeitam garante a salvaguarda do património e a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos, bem como a garantia da fiabilidade da informação produzida.
SUBQUESTÃO 2.2.	CRITÉRIOS	MÉTODOS	EVIDÊNCIAS	IMPACTO ESPERADO
O registo das operações é efetuado pela quantia correta e em cumprimento das Normas de Contabilidade Pública (NCP)?	Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro: Sistema de controlo interno (al. i), do n.º 3, do artigo 9.º) e Normas de contabilidade pública (Anexo II).	Análise documental. Testes de auditoria.	Políticas, processos, regulamentos e manuais de procedimentos. Documentação financeira. Resultados dos testes realizados.	O registo das operações pela quantia correta e em cumprimento das NCP garante a salvaguarda do património e a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos, bem como a garantia da fiabilidade da informação produzida.

QUADRO 08. SUBQUESTÃO 3: DESPESA

SUBQUESTÃO 3

A realização da despesa está em conformidade com a legislação aplicável?

SUBQUESTÃO 3.1.	CRITÉRIOS	MÉTODOS	EVIDÊNCIAS	IMPACTO ESPERADO
A segregação de funções é adequada entre quem autoriza e quem regista as transações?	<p>Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro: Princípios gerais de receita e de despesa (artigo 52.º).</p> <p>Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro: Sistema de controlo interno (n.º 3, do artigo 9.º).</p> <p>Princípios básicos do sistema de controlo interno (Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas, págs. 49 a 51).</p>	<p>Entrevistas.</p> <p>Questionários.</p> <p>Análise documental.</p>	<p>Testemunhos recolhidos nas entrevistas.</p> <p>Resultados dos questionários.</p> <p>Políticas, processos, regulamentos e manuais de procedimentos.</p> <p>Documentação financeira.</p>	<p>A segregação de funções contribui para a salvaguarda da legalidade e da regularidade da elaboração das demonstrações financeiras, bem como o controlo dos riscos associados.</p>
SUBQUESTÃO 3.2.	CRITÉRIOS	MÉTODOS	EVIDÊNCIAS	IMPACTO ESPERADO
A autoridade e responsabilidade estão claramente definidas em todas as fases do circuito da despesa?	<p>Decreto-Lei n.º 71/2007, de 27 de março: Deveres dos gestores (artigo 5.º).</p> <p>Decreto-Lei n.º 52/2022, de 4 de agosto: Competências do conselho de administração e do conselho diretivo (artigo 71.º).</p> <p>Princípios básicos do sistema de controlo interno (Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas, págs. 49 a 51).</p>	<p>Entrevistas.</p> <p>Questionários.</p> <p>Análise documental.</p>	<p>Testemunhos recolhidos nas entrevistas.</p> <p>Resultados dos questionários.</p> <p>Políticas, processos, regulamentos e manuais de procedimentos.</p> <p>Documentação financeira.</p>	<p>A autoridade e responsabilidade claramente definidas contribui para a salvaguarda da legalidade e da regularidade da elaboração das demonstrações financeiras, bem como a aprovação e o controlo de documentos.</p>

SUBQUESTÃO 3.3.	CRITÉRIOS	MÉTODOS	EVIDÊNCIAS	IMPACTO ESPERADO
<p>A realização da despesa segue as seguintes fases: cabimento, autorização da despesa, compromisso, processamento, autorização de pagamento e pagamento?</p>	<p>Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro: Normas de contabilidade pública (NCP 26 - Contabilidade e Relato Orçamental, 4 - Ciclo orçamental, n.º 5, do Anexo II).</p>	<p>Entrevistas. Questionários. Análise documental. Testes de auditoria.</p>	<p>Testemunhos recolhidos nas entrevistas. Resultados dos questionários. Políticas, processos, regulamentos e manuais de procedimentos. Documentação financeira. Resultados dos testes realizados.</p>	<p>A observância das fases do circuito da despesa contribui para que a realização da despesa cumpra os requisitos de conformidade legal e regularidade financeira, bem como assegurar a comparabilidade das demonstrações financeiras e permitir a consolidação de contas do Ministério da Saúde.</p>

FIM DO DOCUMENTO