



**Auditoria nos Hospitais EPE: Um Estudo das Reservas e Ênfases
às suas Demonstrações Financeiras no período de 2009 a 2014**

Maria Emília Teixeira da Costa

**Dissertação de Mestrado
Mestrado em Auditoria**

Outubro - 2018

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**



**Auditoria nos Hospitais EPE: Um Estudo das Reservas e Ênfases às
suas Demonstrações Financeiras no período de 2009 a 2014**

Maria Emília Teixeira da Costa

Dissertação de Mestrado

**Apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do
Porto para a obtenção do grau de Mestre em Auditoria, sob orientação de
Paulino Manuel Leite da Silva**

Outubro - 2018

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**

Resumo

Registou-se um longo percurso evolutivo para a integração dos hospitais no setor público. Foram tomadas várias medidas e reformas que estiveram na base da evolução dos hospitais públicos em Portugal. Com a aprovação do novo regime hospitalar é definido um novo modelo de gestão e dá-se a expressão institucional tipo empresarial. Este novo modelo trouxe várias novidades, nomeadamente a introdução de uma lógica empresarial, baseada na redução de custos, na maximização de resultados, num novo modelo de financiamento e na valorização da eficiência.

Considerando a natureza desta investigação e o tipo de informação a recolher, foram conjugados os métodos de investigação qualitativa e quantitativa, recorrendo à análise documental e de conteúdo. Para este estudo de caso foram analisadas 202 certificações legais de contas (CLC), das entidades hospitalares com o regime jurídico de entidade pública empresarial (EPE), referentes ao período de 2009 a 2014.

Da evidência recolhida chegou-se à conclusão que as CLC apresentadas e divulgadas são maioritariamente modificadas, seja por matérias que não afetam a opinião e dão lugar a ênfases seja por matérias que afetam a opinião dando lugar a reservas. Adicionalmente, em relação à continuidade, apesar de alguns hospitais estarem na situação de perda do capital social, não foi emitida pelo auditor, em alguns casos, uma opinião modificativa. Para além disso, da análise da frequência das reservas e das ênfases verificam-se repetições do mesmo conteúdo e também tratamentos diferentes ao classificar esses conteúdos, sendo em alguns casos tratado como reserva e em outros como ênfase.

Palavra-chave: Certificação legal de contas, relatórios de auditoria, continuidade, hospitais EPE.

Abstract

There has been a long evolutionary journey towards the integration of hospitals in the public sector. Several measures and reforms were taken that were the basis of the evolution of public hospitals in Portugal. With the approval of the new hospital regime, a new management model is defined and the corporate type of institutional expression is given. This new model has brought several new features, namely the introduction of a business logic based on cost reduction, results maximization, a new financing model and efficiency enhancement.

Considering the nature of this research and the type of information to be collected, the method of qualitative and quantitative research were mixed, using document and content analysis. For this case study, we analyzed 202 legal certifications of accounts of the hospital entities with the legal regime of corporate public entity, for the period from 2009 to 2014.

From the evidence gathered, we conclude that the legal certifications of accounts presented and released are mostly modified, either by matters that do not affect opinion and give rise to emphases either by matters that affect opinion giving rise to reservations. In addition, in relation to the continuity although some hospitals are in the situation of loss of share capital, the auditor has not, in some cases, issued an amending opinion. In addition, to the analysis of the frequency of reservations and emphases, there are repetitions of the same content and also different treatments when classifying these contents, being in some cases treated as a reservation and in others as an emphasis.

Key words: Legal certification of accounts, audit reports, continuity, hospitals EPE.

Agradecimentos

Como não poderia deixar de ser, quero fazer um especial agradecimento à minha família, que sempre demonstrou interesse no acompanhamento deste trabalho, especialmente à minha mãe que me incentivou a continuar mesmo quando o cansaço me fazia desistir e aos meus irmãos por estarem sempre presentes na minha vida apoiando as minhas decisões.

Ao meu orientador, professor Dr. Paulino Silva, pela disponibilização dos seus conhecimentos, conselhos e sugestões e por todo o apoio ao longo da realização deste estudo. A sua orientação foi imprescindível para a concretização deste trabalho de investigação.

Lista de Abreviaturas

ACSS – Administração Central do Sistema de Saúde
CE – Comissão Europeia
CH – Centro Hospitalar
CLC – Certificação Legal de Contas
CRP – Constituição da República Portuguesa
CSC – Código das Sociedades Comerciais
DF – Demonstrações Financeiras
DL – Decreto-Lei
DRA - Diretrizes de Revisão/ Auditoria
EC-SNC – Estrutura Concetual do Sistema de Normalização Contabilística
EM – Estados Membros
EOROC – Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
EPE – Entidade Pública Empresarial
FEE - *Fédération des Experts Comptables Européens*
IAASB – *International Auditing and Assurance Standards Board*
IAG – *International Auditing Guidelines*
IFAC – *International Federation of Accountants*
IPO – Instituto Português de Oncologia
ISA – *International Standards on Auditing*
ISQC – *International Standard on Quality Control*
OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
RJROC – Regime Jurídico dos Revisores Oficiais de Contas
RLC – Revisão Legal de Contas
ROC – Revisor Oficial de Contas
SA – Sociedade Anónima
SAS - *Statement of Auditing Standards*
SNC – Sistema de Normalização Contabilística
SNS – Serviço Nacional de Saúde
SOX – Lei *Sabarnes-Oxley*
SROC - Sociedades de Revisores Oficiais de Contas
UE – União Europeia
ULS – Unidade Local de Saúde

Índice geral

Resumo	iii
Abstract.....	iv
Agradecimentos	v
Lista de Abreviaturas	vi
Índice de tabelas	x
Índice de Figuras.....	xi
Introdução	1
Capítulo I – Revisão da Literatura.....	5
1.1 Enquadramento legal da Certificação Legal de Contas em Portugal.....	6
1.2 Modelo de Certificação Legal de Contas.....	8
1.3 Tipos de opinião.....	9
1.3.1 Situações conducentes a Certificação Legal de Contas modificada e não modificada.....	10
1.3.2 Declaração de impossibilidade da Certificação Legal de Contas.....	13
1.4 Melhorar o Relatório de Auditoria.....	13
1.4.1 Proposta do IAASB	14
1.4.2 Harmonização e redução dos custos na União Europeia	16
1.4.3 A melhoria da comparabilidade das informações financeiras	17
1.4.4 A contribuição das diretivas europeias e do livro verde.....	18
1.5 Informação relevante do auditor	20
1.5.1 Ceticismo profissional numa auditoria de demonstrações financeiras .	20
1.5.2 As responsabilidades do auditor na revisão legal das contas	21
1.5.3 <i>Audit expectation gap</i>	22
1.5.4 Continuidade e Auditoria.....	24
1.6 O Sistema de Saúde Português	29
1.7 Os Hospitais EPE.....	32

1.8	O modelo de gestão dos Hospitais EPE.....	35
Capítulo II – Metodologias de Investigação		41
2.1	Etapas a percorrer no processo de investigação.....	42
2.2	Escolhas metodológicas e técnicas de investigação	43
2.2.1	Método Qualitativo e Quantitativo	43
2.2.2	Estudo de Caso	45
2.2.3	Análise documental	45
2.2.4	Análise de conteúdo.....	46
2.3	Objetivo de estudo	47
2.4	Fontes de dados.....	47
2.5	Recolha de dados	47
2.6	Caracterização da amostra	48
Capítulo III - Estudo de Caso		49
3	Tratamento de dados	50
3.1	Análise das reservas	51
3.2	Análise das ênfases	52
Capítulo IV - Discussão dos Resultados.....		55
4	Discussão dos Resultados.....	56
Capítulo V - Conclusão		62
5.1	Considerações Finais	63
5.2	Limitações da investigações	65
5.3	Sugestões para investigações futuras	65
Referências Bibliográficas		66
Anexos		73
Anexo 1 – Principais alterações ao relato de auditoria.....		74
Anexo 2 – Relatórios de Auditoria – Requisitos da ISA 700		75
Anexo 3 – Relatórios de Auditoria – Requisitos da ISA 706		76

Anexo 4 – Matérias Relevantes de Auditoria – Requisitos da ISA 701	77
Anexo 5 – Continuidade – Requisitos da ISA 570 e 700	78
Anexo 6 – Processo de avaliação e tomada de decisão do auditor	79
Anexo 7 – Principal legislação na evolução dos Hospitais e do SNS	80
Anexo 8 – Hospitais SA transformados em EPE.....	81
Anexo 9 – Centros Hospitalares e Hospitais EPE criados em Portugal	82
Apêndices	83
Apêndice 1 - Elementos recolhidos nas CLC em 2009	84
Apêndice 2 - Elementos recolhidos nas CLC em 2010	85
Apêndice 3 - Elementos recolhidos nas CLC em 2011	86
Apêndice 4 - Elementos recolhidos nas CLC em 2012	87
Apêndice 5 - Elementos recolhidos nas CLC em 2013	88
Apêndice 6 - Elementos recolhidos nas CLC em 2014	89

Índice de tabelas

Tabela 1- Alterações introduzidas com o DL 224/2008.....	7
Tabela 2 - Distribuição das unidades hospitalares do SNS	34
Tabela 3 - Competências do conselho de administração.....	38
Tabela 4 - Competência do Fiscal Único.....	39
Tabela 5 - Competências do Conselho Consultivo.....	39
Tabela 6 - Documentos de prestação de contas	40
Tabela 7 - Classificação da metodologia de investigação	43
Tabela 8 - Descrição da amostra.....	48
Tabela 9 - Tipos de opinião emitidas.....	50
Tabela 10 - Conteúdo das reservas mais frequentes.....	52
Tabela 11 - Representação por ano das reservas mais frequentes	52
Tabela 12 - Conteúdo das ênfases mais frequentes	53
Tabela 13 - Representação por ano das ênfases mais frequentes	54
Tabela 14 - Quantificação das CLC modificadas e não modificadas.....	56
Tabela 15 - Representação da ênfase 1 (E1).....	60
Tabela 16 - Frequência das reservas e ênfases comuns.....	61

Índice de Figuras

Figura 1. Tipos de Certificação Legal de Contas	10
Figura 2. Opinião sem Reservas mas com Ênfases	11
Figura 3. Opinião com Reservas por desacordo	12
Figura 4. Opinião Adversa.....	13
Figura 5. <i>Audit expectation gap</i>	23
Figura 6. Evolução do SNS Português	32
Figura 7. Representação gráfica dos tipos de opinião emitidos	50
Figura 8. Representação gráfica das reservas	51
Figura 9. Representação gráfica das ênfases	53
Figura 10. Representação gráfica dos tipos de relatório emitidos	57
Figura 11. Representação gráfica dos tipos de opinião emitidos	57
Figura 12. Representação gráfica das reservas mais frequentes.....	58
Figura 13. Representação gráfica das ênfases mais frequentes	59

Introdução

Quando se fala em auditoria das demonstrações financeiras (DF), pretende-se normalmente fazer referência à revisão legal das contas (RLC) ou à auditoria às contas, atividade que, em Portugal, é exclusiva à profissão de Revisores Oficiais de Contas (ROC). Da RLC, resulta a certificação legal das contas, documento que exprime a opinião do auditor, e por isso é da sua inteira responsabilidade. O relatório do auditor é a peça mais importante da auditoria realizada. Este representa a fase principal do trabalho do auditor que é a comunicação dos resultados.

A CLC exprime a opinião do ROC de que as DF apresentam, de forma verdadeira e apropriada, a realidade da empresa, com uma segurança razoável de que estas são fiáveis. Comunicar os resultados da auditoria é uma parte crucial do processo de auditoria que tem como principais destinatários os diversos utentes da informação financeira. O prazo legal para a sua emissão está ligado às datas de realização da assembleia geral das sociedades comerciais, onde deverão ser aprovadas as contas do exercício.

O Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria tem por missão reforçar a confiança e a credibilidade da atividade de auditoria em Portugal, assegurando assim que os auditores contribuam para o rigor, correção, fiabilidade e transparência dos documentos de prestação de contas.

As ISA's, são normas profissionais para o desempenho da auditoria financeira e da informação financeira orientando o auditor para agregar valor à atribuição, por conseguinte, reforçar a confiança dos investidores, estabelecem padrões de qualidade e fornecem orientações aos auditores para lidarem com as novas exigências do relato financeiro.

Em Portugal, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) também divulgou documentos de alerta, sensibilizando os profissionais para a importância do tema e fornece orientações aos auditores na execução das auditorias.

Almeida (2005) sugere que existe um grande ceticismo acerca do relatório de auditoria por não mencionar toda a informação. Os utilizadores da informação esperam que os relatórios sejam uma mais-valia na tomada de decisões e que deem uma segurança quanto ao rigor das demonstrações financeiras.

A opinião do auditor, expressa na CLC, tem por base uma multiplicidade de julgamentos estruturados na sua experiência profissional e na formação contínua fazendo supor a ideia de que o auditor seleciona os mesmos procedimentos de auditoria e que os aplica com a mesma natureza, extensão e profundidade (Hicks, 1974).

A evolução do sistema de saúde em Portugal teve um longo percurso onde foram tomadas várias medidas e reformas nos hospitais públicos sempre com a garantia da prestação de cuidados de qualidade aos utentes a um baixo custo, com incremento de eficiência, sem prejuízo da eficácia ou da equidade no acesso (Saúde, 2010).

Define-se um novo modelo de gestão hospitalar, aplicável aos estabelecimentos hospitalares que integram a rede de prestação de cuidados de saúde e dá-se expressão institucional a modelos de gestão de tipo empresarial. Este novo modelo trouxe várias novidades, nomeadamente a introdução de uma lógica empresarial, baseada na redução de custos, na maximização de resultados, num novo modelo de financiamento e na valorização da eficiência (Nunes & Harfouche, 2015).

Este trabalho tem como tema o estudo das reservas e ênfases emitidas pelos ROC dos hospitais EPE no período de 2009 a 2014 com o objetivo de responder às seguintes questões:

- Que tipos de opinião são emitidas nas CLC dos hospitais EPE.
- Que reservas são mais frequentes no período em análise.
- Que ênfases são mais frequentes no período em análise.
- Quando existe uma incerteza material relacionada com a continuidade, o auditor no seu relatório emite uma opinião modificativa.
- Existem divergências de julgamento dos auditores das diferentes entidades ao tratar as reservas e ênfases.

Considerando a natureza da investigação e o tipo de informação a recolher, vão ser conjugados os dois métodos de análise, qualitativa e quantitativa, recorrendo à pesquisa documental pelo facto de este ser um meio de obtenção de informação flexível e útil para analisar as tendências e padrões dos documentos.

Este trabalho está estruturado em cinco capítulos:

- No capítulo I é feita uma revisão da literatura onde é abordado o enquadramento legal da CLC em Portugal, o modelo e tipos de CLC existente. Será também abordada a harmonização dos relatórios de auditoria na União Europeia (EU), as propostas do *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) no sentido de melhorar o relatório de auditoria, a contribuição das diretivas europeias e alguma informação relevante acerca do auditor, como, ceticismo profissional, responsabilidade, *audit expectation gap* e continuidade. Para terminar esta revisão de literatura vai ser abordada a evolução do sistema de saúde português enquadrando cronologicamente os principais documentos legais na evolução do mesmo, sendo feita

uma caracterização dos hospitais EPE, com os diplomas legais quer da transformação dos hospitais SA para EPE, quer, da criação de novos hospitais e CH e ainda, vai ser abordado o modelo de gestão empresarial.

- No capítulo II são apresentadas as opções metodológicas, o objetivo de estudo, a fonte de dados, a recolha de dados e a caracterização da amostra.
- No Capítulo III é feito o tratamento dos dados.
- No Capítulo IV é feita a apresentação e discussão dos resultados.
- No capítulo V são desenvolvidas as principais conclusões aos objetivos inicialmente propostos.

Capítulo I – Revisão da Literatura

1 Revisão da Literatura

1.1 Enquadramento legal da Certificação Legal de Contas em Portugal

A RLC constitui uma competência exclusiva dos ROC, atribuída pelo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), aprovado pelo Decreto-Lei (DL) n.º 487/99, de 16 de Novembro, com as alterações introduzidas pelo DL n.º 224/2008, de 20 de Novembro e pela Lei n.º 140/2015 de 7 de Setembro.

A CLC exprime a opinião do ROC de que as DF apresentam, ou não, de forma verdadeira a posição financeira da entidade, bem como os resultados das operações e os fluxos de caixa, relativamente à data e ao período a que as mesmas se referem. O artigo 451.º n.º.3 do Código das Sociedades Comerciais (CSC) contém a estrutura deste documento e faz referência a dois pareceres: “um parecer sobre se as contas do exercício dão uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com a estrutura do relato financeiro e, quando apropriado, se as contas do exercício estão em conformidade com os requisitos legais aplicáveis, sendo que o parecer de revisão pode traduzir uma opinião sem ou com reservas, uma opinião adversa ou, se o ROC não estiver em condições de expressar uma opinião, revestir a forma de escusa de opinião; outro parecer em que se indique se o relatório de gestão é ou não concordante com as contas do exercício, se o relatório de gestão foi elaborado de acordo com os requisitos legais aplicáveis e se, tendo em conta o conhecimento e a apreciação da empresa, identificou incorreções materiais no relatório de gestão, dando indicações quanto à natureza das mesmas”.

Com o DL n.º 224/2008, de 20 de Novembro, Portugal transpôs a diretiva 2006/43/CE – Relativa à Revisão Legal de Contas Anuais e Consolidadas, para o normativo nacional, procedeu-se à clarificação dos conceitos de auditoria e RLC, uniformizando a sua terminologia.

Este DL define auditoria como:

“A atividade de auditoria integra os exames e outros serviços relacionados com as contas de empresas ou de outras entidades efetuados de acordo com as normas de auditoria em vigor, compreendendo: *a)* A RLC exercida em cumprimento de disposição legal e no contexto dos mecanismos de fiscalização das entidades ou empresas objeto de revisão em que se impõe a designação de um revisor oficial de contas; *b)* A auditoria às contas exercida em cumprimento de disposição legal, estatutária ou contratual; *c)* Os serviços relacionados com os referidos nas alíneas anteriores, quando tenham uma finalidade ou um âmbito específicos ou limitados”.

Segundo o artigo 44º n.º 1 do EOROC, a RLC é realizada por auditores que para o efeito tenham sido eleitos ou designados, nomeadamente, pelos órgãos competentes das entidades que são objeto da revisão, de acordo com as disposições legais aplicáveis.

O DL 224/2008 introduz diversas alterações ao EOROC com o objetivo de harmonizar os requisitos da RLC. As alterações aos estatutos respeitantes à documentação de auditoria foram as constantes da Tabela 1.

Tabela 1- Alterações introduzidas com o DL 224/2008

Âmbito	N.º Artigo	Alterações Introduzidas
CLC	Artigo 44º, n.º 11	A RLC é objeto de regulamentação através de normas internacionais de auditoria adotadas pela CE, exceto: (i) em matérias omissas naquelas; ou (ii) relativamente a requisitos legais específicos e excecionais. Desta forma o conceito "normas técnicas" é substituído pelo conceito normas de auditoria.
CLC	Artigo 44º, n.º 11	em vigor, significando esta alteração, a exigência de aplicação das normas internacionais de auditoria aquando da realização de RLC. O mesmo se aplica na realização de auditorias às contas (art.45º) e na realização de serviços relacionados (art.46º).

Fonte: Adaptado (C. Rodrigues, 2010)

A CLC assume a forma de um relatório escrito que tem como principais destinatários os diversos utentes da informação financeira. Representa assim a última fase, a de relato ou comunicação, apreciando se as DF dão a imagem verdadeira e apropriada da empresa, em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites em Portugal. O prazo legal para a emissão da CLC está intimamente ligado às datas de realização da assembleia geral das sociedades comerciais, onde deverão ser aprovadas as contas do exercício.

Com a Lei n.º 140/2015, de 7 de Setembro, que aprova o novo EOROC, foi transposta parcialmente para o ordenamento jurídico português a Diretiva 2014/56/EU do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, que altera a Diretiva 2006/43/CE relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas. Entre outros aspetos, esta nova diretiva contém, a harmonização das regras aplicáveis aos auditores na União Europeia (EU), o reforço da credibilidade das DF auditadas, a intensificação da supervisão pública dos ROC e Sociedades de Revisores Oficiais de Contas (SROC) e um acréscimo de transparência a diversos níveis (R. Rodrigues, 2017).

Em relação ao relato de auditoria, as alterações que a diretiva 2014/56/EU do Parlamento Europeu e do Conselho de 16 de abril prevê, são as constantes do Anexo 1.

A partir de 1 de janeiro de 2016, nos termos do novo EOROC, o normativo técnico da OROC é constituído pelas ISA e pelas Normas Técnicas, tendo deixado de vigorar todas as Normas Técnicas de Revisão/Auditoria, assim como as DRA que incidiam sobre matérias agora tratadas pelas ISA.

1.2 Modelo de Certificação Legal de Contas

A CLC compõe-se de quatro grandes partes: introdução, responsabilidades, âmbito e opinião. Em relação à introdução o ROC inclui um parágrafo onde identifica a empresa cujas DF foram sujeitas a exame, identifica as DF sujeitas a exame, indica a data e o período a que se referem as DF e evidencia os números mais significativos que constam nas DF, como o total do balanço, o total do capital próprio e o resultado líquido.

Em relação às responsabilidades o ROC inclui dois parágrafos. O primeiro parágrafo faz referência à responsabilidade do órgão de gestão da empresa pela preparação das DF que apresentam de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira da empresa e o resultado das suas operações, que este adota políticas e critérios contabilísticos adequados e que mantém um sistema de controlo interno adequado. No segundo parágrafo o ROC refere que a sua responsabilidade consiste em expressar uma opinião profissional e independente baseada no exame que efetuou às DF.

Em relação ao âmbito são incluídos três parágrafos: No primeiro parágrafo o ROC refere que o exame que procedeu foi efetuado de acordo com as Normas Técnicas e com as DRA da OROC, as quais exigem que o referido exame seja planeado e executado com o objetivo de se obter um grau de segurança aceitável sobre se as DF estão isentas de distorções materialmente relevantes.

Ainda dentro do mesmo paragrafo, o ROC deve descrever sucintamente o exame que realizou referindo, nomeadamente que: a verificação do suporte das quantias e divulgações constantes das DF foi efetuado numa base de amostragem; as estimativas utilizadas na preparação das DF foram baseadas em juízos e critérios definidos pelo órgão de gestão da empresa; foi apreciada a avaliação das referidas estimativas; foi apreciada a adequação das políticas contabilísticas adotadas e a sua divulgação, tendo em conta as circunstâncias; foi verificada a aplicabilidade do princípio da continuidade e foi apreciada a adequação, em termos gerais, da apresentação das DF.

No segundo parágrafo, o ROC refere que o seu exame também abrangeu o relatório de gestão e no terceiro parágrafo, o ROC declara que o exame que efetuou proporciona uma base aceitável para expressar a sua opinião.

Em relação à opinião é considerada a parte mais importante porque é aqui que o ROC expressa de uma forma positiva, se as “...DF apresentam de forma verdadeira e apropriada...” (DRA 700) ou se a opinião é expressa de uma forma negativa declarando que, segundo a DRA 800, “... nada chegou ao seu conhecimento que o leve a concluir que as DF não apresentam...” (Costa, 2007).

Existem vários tipos de opinião, desde que exista matéria suficiente para apreciação, pode-se estar perante uma ou combinações de algumas situações, conforme é explicado no ponto seguinte.

1.3 Tipos de opinião

A ISA 700 “Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras”, tem como finalidade estabelecer normas e proporcionar orientação sobre o relatório de auditoria/revisão. Este relatório é emitido como resultado de um trabalho de auditoria às DF de uma entidade de forma a proporcionar um nível de segurança aceitável que permita expressar, de uma forma positiva, a sua opinião sobre as DF isentas de distorções materialmente relevantes.

A alteração mais significativa desta norma relaciona-se com a modificação da estrutura do relatório de auditoria e com o aparecimento de novas secções que não se encontravam previstas na anterior versão da ISA 700 (R. Rodrigues, 2017)

A CLC pode ser simples, não modificado, ou modificada como estabelece a ISA 700. A CLC é simples quando as DF não merecem qualquer comentário do auditor, originando o “relatório padrão”. Será modificada quando resulta da introdução de ênfases, situações que não afetam a opinião do auditor, mas que exigem ou justificam a sua menção no relatório, e/ou quando são incluídas reservas, que configuram casos que afetam a opinião do auditor, originam uma opinião qualificada. (Taborda, 2015)

A CLC pode ser emitida num dos seguintes tipos: com opinião e sem reservas; com opinião sem reservas mas com ênfases; com opinião com reservas (por limitação do âmbito da auditoria e/ou desacordo); com escusa de opinião e com opinião adversa, conforme ilustra a Figura 1.

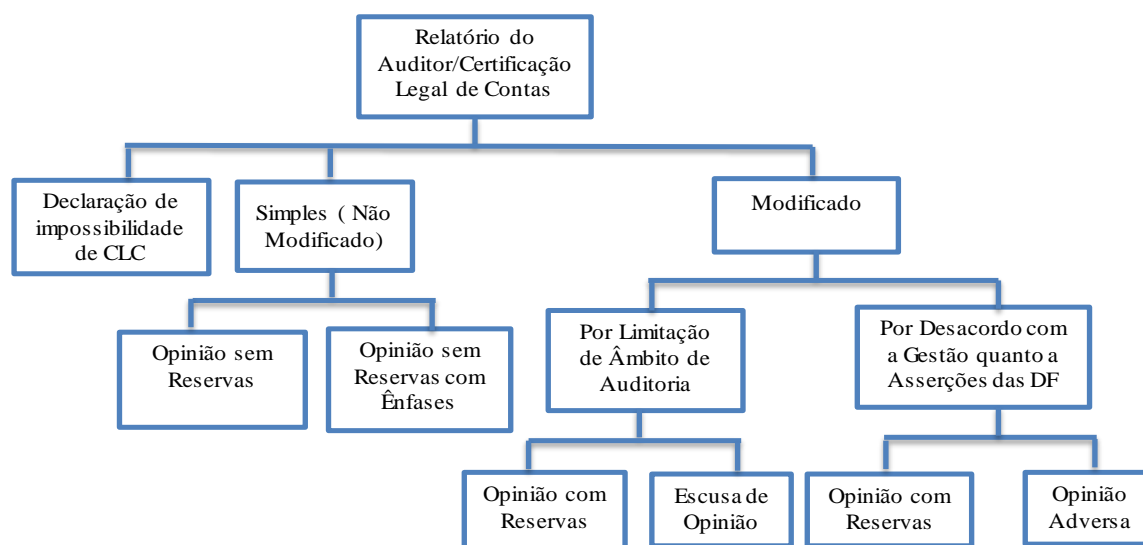


Figura 1. Tipos de Certificação Legal de Contas

Fonte: Adaptado de (Costa, 2000)

1.3.1 Situações conducentes a Certificação Legal de Contas modificada e não modificada

Como vimos na Figura 1, podemos ter relatórios de auditoria com um ou combinações de alguns tipos de opinião.

Em relação à opinião sem reservas, o auditor deve exprimir uma opinião sem reservas quando conclui que as demonstrações financeiras dão uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira da empresa e do resultado das operações (B. Almeida, 2005).

Se existe matéria suficiente para apreciação, se foram obtidas e avaliadas todas as provas de auditoria necessárias, se as DF preparadas estão de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites, se as DF não estão afetadas por incertezas fundamentais e se as DF dão uma imagem verdadeira e apropriada, então o auditor deve emitir uma opinião sem reservas (Costa, 2007).

Em relação à opinião sem reservas mas com ênfases, o auditor deve emitir este tipo de opinião para evidenciar uma matéria com relevância material que respeite a um problema de continuidade, ou quando existir uma incerteza significativa cuja resolução esteja dependente de acontecimentos futuros e que possa afetar as DF (B. Almeida, 2005).

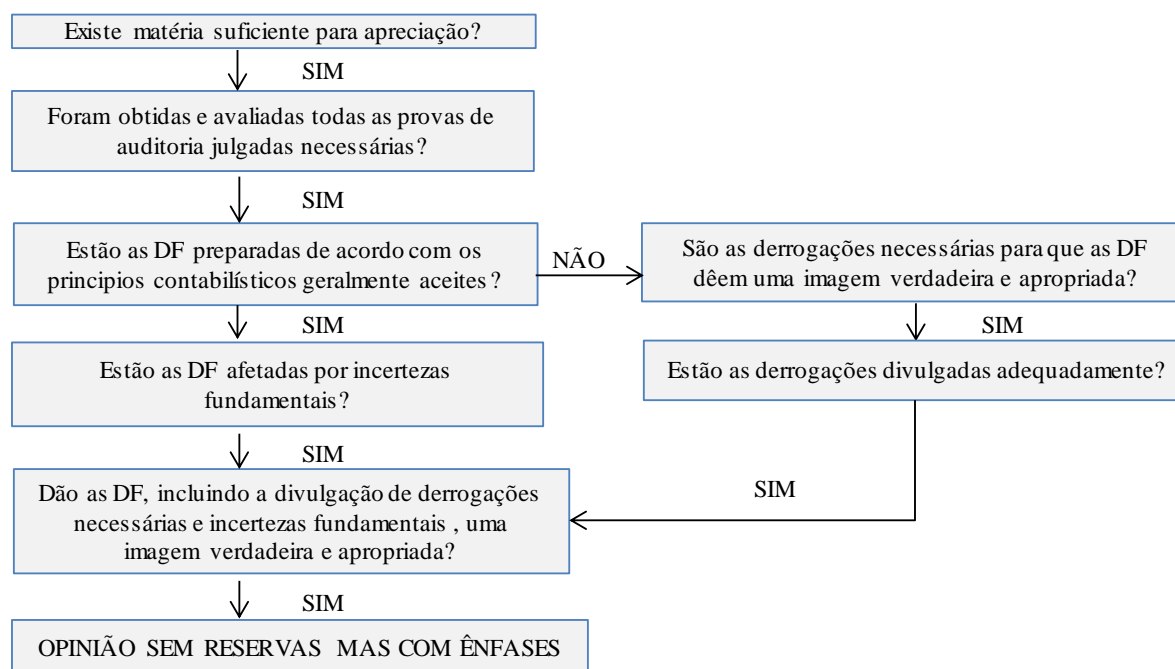


Figura 2. Opinião sem Reservas mas com Ênfases

Fonte: (Costa, 2007)

Em relação à opinião com reservas por limitação do âmbito do exame, o auditor deve emitir este tipo de opinião quando o seu trabalho sofreu uma limitação pela empresa, ou por circunstâncias, quando tiver concluído que os registos contabilísticos são inadequados, ou ainda, quando se tiver visto inibido de efetuar procedimentos que pense indispensáveis e que não puderam ser ultrapassados por procedimentos alternativos (B. Almeida, 2005).

Se existir matéria suficiente para apreciação, se não foram obtidas e avaliadas todas as provas de auditoria necessárias, se o seu possível efeito não é de tal modo significativo ou influente nas DF que estas, no seu todo, possam estar erradas, então o auditor deve emitir uma opinião com reservas por limitação de âmbito da auditoria (Costa, 2007).

A opinião com reserva por desacordo verifica-se quando o auditor discorda do órgão de gestão em relação a determinadas matérias como é o caso da aceitabilidade de políticas contabilísticas selecionadas, o método da sua aplicação, ou a adequação das divulgações contidas nas DF, no entanto, o efeito do desacordo não é de tal modo significativo ou influente nas demonstrações financeiras, que estas induzam em erros os utilizadores da informação financeira (B. Almeida, 2005).

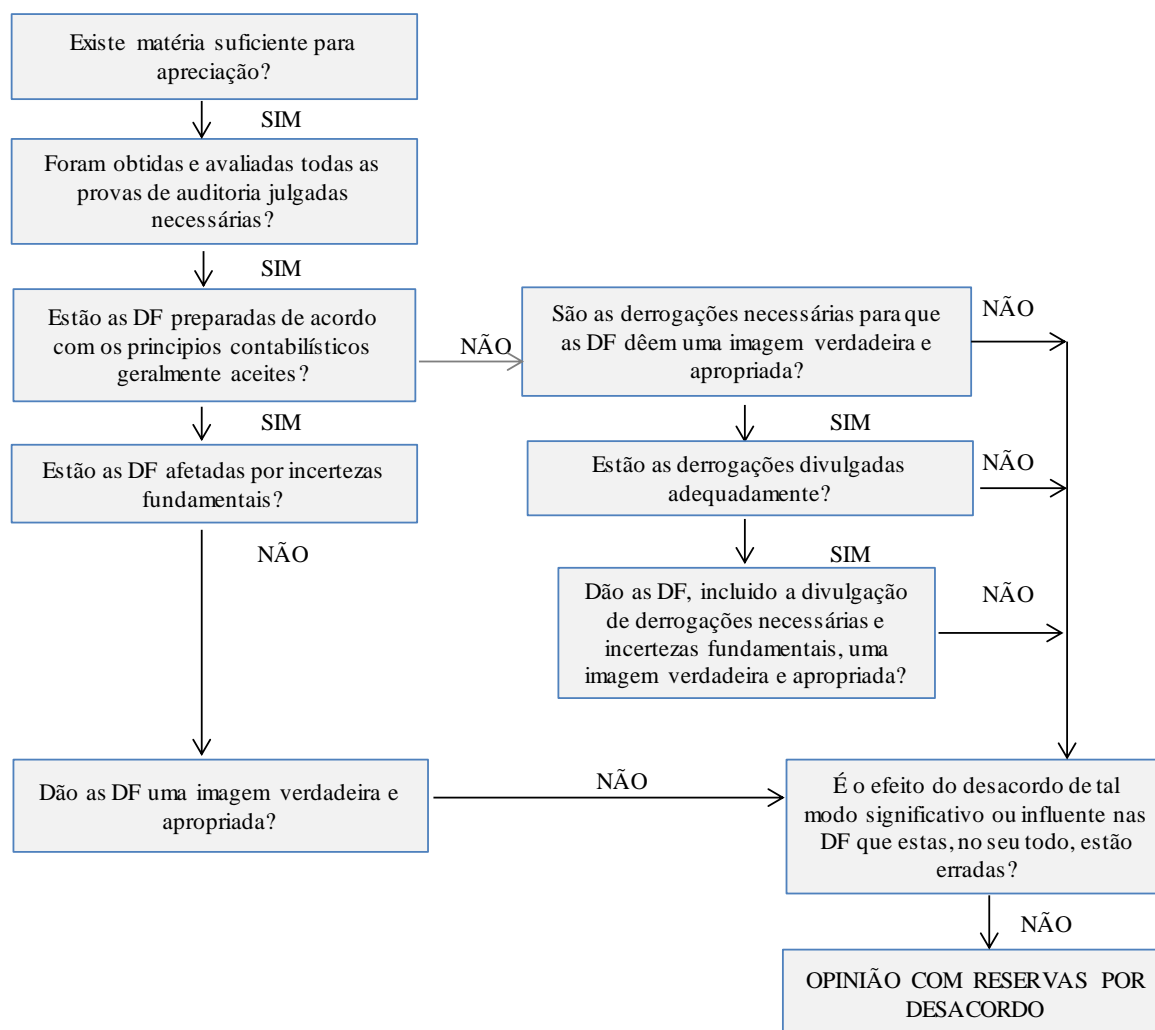


Figura 3. Opinião com Reservas por desacordo

Fonte: (Costa, 2007)

A escusa de opinião deve ser expressa quando existe uma limitação, de tal modo materialmente relevante, no âmbito do trabalho do auditor que este não está em condições de obter prova de auditoria apropriada suficiente e por conseguinte incapaz de expressar uma opinião sobre as DF (B. Almeida, 2005).

Se existir matéria suficiente para apreciação, se não foram obtidas e avaliadas todas as provas de auditoria necessárias, se o seu possível efeito é de tal modo significativo ou influente nas DF que estas, no seu todo, possam estar erradas, então o auditor deve emitir uma escusa de opinião (Costa, 2007).

A opinião adversa deve ser expressa quando o efeito de um desacordo é de tal forma materialmente relevante que o auditor não está em condições de obter prova de auditoria apropriada e suficiente e por inerência é incapaz de expressar uma opinião sobre as DF (B. Almeida, 2005).

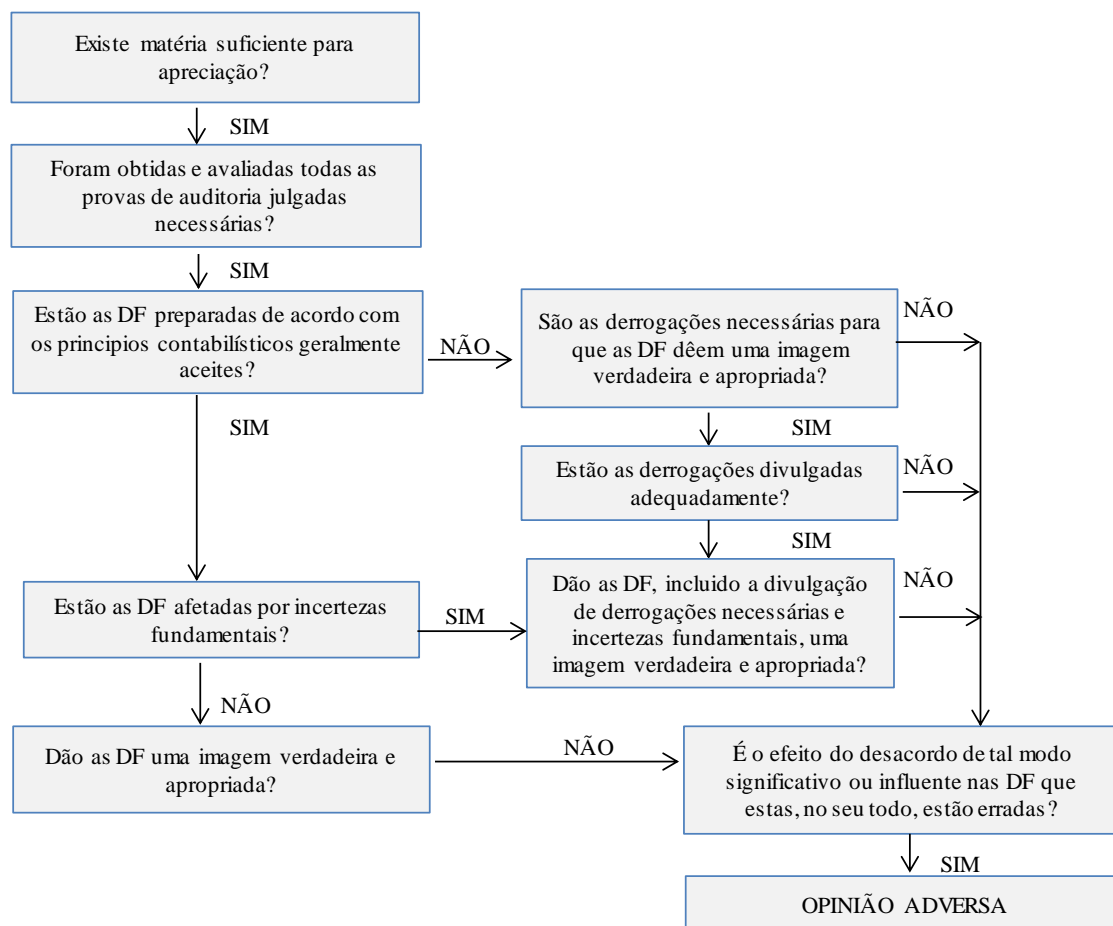


Figura 4. Opinião Adversa

Fonte: (Costa, 2007)

1.3.2 Declaração de impossibilidade da Certificação Legal de Contas

Verificada a inexistência, significativa insuficiência ou ocultação de matéria de apreciação, os revisores oficiais de contas devem emitir declaração de impossibilidade de certificação legal, só podendo ser emitida CLC em data posterior caso se venha a verificar que, entretanto, as contas foram disponibilizadas ou supridas as insuficiências identificadas na referida declaração de impossibilidade (Costa, 2007).

1.4 Melhorar o Relatório de Auditoria

Com o desenrolar da crise financeira, a profissão de auditoria está preparada para reavaliar o seu papel e como ele pode melhorar a sua contribuição para a economia e para a sociedade. A *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE) apoia plenamente as iniciativas que contribuíram para a comunicação da informação financeira relevante pelos auditores.

Neste sentido, tanto o projeto IAASB como a FEE acreditam que as soluções internacionais para o relatório do auditor são preferíveis e vão beneficiar os investidores e outros utilizadores das DF. Além disso, estas soluções devem suprir as diferentes necessidades de informação dos utilizadores entre diferentes segmentos de mercado.

Auditoria tornou-se mais complexa durante os últimos anos, com o aumento da complexidade dos modelos de negócios das entidades e de relatórios financeiros. A introdução de novas soluções para a comunicação do auditor devem ser suficientemente flexíveis para permitir um maior desenvolvimento em ambas as áreas. Neste contexto, o relatório do auditor não pode ser visto isoladamente, mas sim como uma forte ligação com as demonstrações financeiras. Além disso, deverão assegurar que o chamado "*expectation gap*" não é aumentado, ou seja, que o que o auditor está a relatar e que o auditor não está a relatar é capaz de ser devidamente compreendido (Fakhfakh, 2012).

Uma má interpretação da mensagem do auditor pode levar a uma tomada de decisão diferente daquela que seria tomada se tivesse sido bem interpretada. Bailey (1981) constatou que os utilizadores da informação financeira faziam pouca diferença entre os diversos relatórios de auditoria, somente na opinião adversa achavam que esta era esclarecedora. Mais tarde, Robertson (1988) sugere que as mensagens do relatório de auditoria não são recebidas da forma que os auditores esperavam, devendo, por isso, aplicar uma mensagem mais direta.

“O principal motivo para a adoção deste novo relatório deve-se à preocupação de elucidar e informar os utilizadores da informação financeira sobre o processo de auditoria, as responsabilidades dos gestores da empresa e dos auditores, e o nível de segurança fornecido pela opinião do auditor” (B. Almeida, 2005).

1.4.1 Proposta do IAASB

O *International Federation of Accountants* (IFAC) tem como objetivo desenvolver e reforçar a profissão de contabilista com normas harmonizadas. Para atingir este objetivo, o conselho do IFAC constituiu o Comitê Internacional das Práticas de Auditoria. Esta Comissão foi substituída pelo (IAASB).

Os esforços feitos na harmonização internacional de relatório de auditoria e que levaram à publicação da norma internacional, ISA 700, com a finalidade de obtenção de um consenso internacional de opinião de auditoria.

A norma internacional do relatório do auditor apareceu inicialmente em Outubro de 1983, sob a forma de uma recomendação internacional para a auditoria, a *International Auditing Guideline* (IAG). O seu objetivo era trazer recomendações para o modelo da opinião

de auditoria. A sua publicação destinada a harmonizar a abordagem de auditoria e definir uma referência comum para o trabalho dos contabilistas.

Após vários anos de mudanças e melhorias, a IAG 13 foi transformada na ISA 700 "O relatório do auditor sobre as demonstrações Financeiras". Com base nas propostas das organizações profissionais e seus membros, o IFAC procedeu a uma revisão básica dos elementos textuais do seu relatório padronizado. A última revisão da formulação do relatório de auditoria internacional mostra vários inovadores aspectos da abordagem da normalização internacional.

A revisão da ISA 700 pelo IAASB foi levada a cabo, a fim de aumentar a transparência e comparabilidade do relatório do auditor a nível internacional. Os arranjos resultantes da revisão da norma ISA 700 aplicam-se ao relatório de auditoria entregue após o dia 31 de dezembro de 2006. O conteúdo do relatório foi modificado para melhor explicar aos leitores o papel da auditoria das DF (Fakhfakh, 2012).

No sentido de melhorar o relatório do auditor, o IAASB emitiu propostas que pretendem alterar significativamente o seu valor informativo. É proposta uma nova norma internacional de auditoria, ISA 701, "Comunicando questões chave de auditoria no Relatório Independente" e também revisões de normas já existentes, incluindo a ISA 700, "Formar uma opinião e relatar sobre as demonstrações financeiras". Estas alterações vão alterar sobretudo a forma de relato das entidades cotadas, sendo o impacto nas não cotadas muito menor.

Esta nova norma, ISA 701, estabelece requisitos e orientações para a determinação e comunicação pelo auditor de questões chave de auditoria no relatório do auditor das entidades cotadas. Também pode ser necessário que os auditores das DF de entidades não cotadas, por decisão dos próprios auditores, comuniquem questões de auditoria importantes no seu relatório. No anexo 4 estão ilustrados os requisitos gerais desta nova ISA 701.

São também sugeridas alterações às comunicações do auditor com os encarregados da governação para todas as auditorias. A ISA 700 foi revista para estabelecer novos requisitos de relato necessários, incluindo um requisito para o auditor incluir uma declaração explícita de independência do auditor e divulgar a fonte dos requisitos éticos a que está sujeito, para todas as auditorias, incluindo as referentes a entidades não cotadas. O Anexo 2 mostra os requisitos gerais do relatório de auditoria em conformidade com a norma internacional sobre os relatórios de auditoria.

As alterações introduzidas incluem: uma maior discussão sobre as responsabilidades dos auditores; uma nota que os requisitos éticos foram respeitados; uma nota que a evidência

de auditoria obtida é “suficiente e apropriada ” para fornecer uma base para a auditoria e opinião e uma explicação porquê o auditor avalia o controlo interno.

Outra mudança é a primeira menção de “fraude” no relatório de auditoria, onde o relatório deve indicar agora que, a consideração dos riscos de distorção relevantes incluem, se os riscos são devidos a “fraude ou erro”.

Foi também revista a ISA 705 “ Modificações ao relatório do auditor independente” e a ISA 706 “Parágrafos de ênfases e outros parágrafos no relatório do auditor independente”, estas estabelecem normas e proporcionam orientações sobre as modificações a este relatório relativamente a uma ênfase de matéria, a uma opinião com reservas, a uma escusa de opinião, ou a uma opinião adversa. O anexo 3 mostra os requisitos gerais, aplicáveis a todas as auditorias, desta ISA 706 revista.

O auditor deve expressar uma opinião com reservas ou uma opinião adversa, nos termos da ISA 705, em função do seu julgamento acerca da profundidade dos efeitos da incerteza material nas DF. Adicionalmente, deve ainda descrever a existência de uma incerteza material, na secção “Bases para a Opinião com Reservas (adversa)”, que poderá colocar significativas dúvidas sobre a capacidade da entidade prosseguir em continuidade e que as DF não divulgam adequadamente essa situação.

De acordo com a ISA 706, quando a secção da “Ênfase” se relaciona com o referencial de relato financeiro ou caso se trate de um assunto de elevada importância, o auditor pode considerar necessário colocar o parágrafo imediatamente a seguir à secção das “Bases da Opinião”, caso contrário poderá ser colocado após a secção “Matérias Relevantes de Auditoria” (R. Rodrigues, 2017).

1.4.2 Harmonização e redução dos custos na União Europeia

A harmonização dos relatórios de auditoria é identificada como o processo que visa a redução das práticas de auditoria diversidade e de assegurar a sua uniformidade e a sua convergência em matéria de auditoria e suportes comunicativos. Tem como objetivo minimizar as divergências entre os regulamentos normativas nacionais que regem as comunicações entre os auditores e outras partes interessadas.

Estas organizações seguem um processo que visa um alinhamento das práticas correntes de auditoria e limitar qualquer normalização total, rígida e absoluta das regras de revisão existentes.

A importância da harmonização de auditoria é apreendida através de: redução da desigualdade da informação; redução dos custos de procura de informação e redução dos custos do desenvolvimento de padrões (Gangolly, Hussein, Seow, & Tarn, 2002).

As diferenças nos princípios nacionais de contabilidade e auditoria decorrem de variações de cultura, conduta empresarial, tributação e nível e ritmo da atividade econômica. A globalização aumentou a necessidade de as empresas estarem em vários mercados financeiros, o que é crucial para aumentar a transparência e ganhar credibilidade como operador no mercado financeiro (Gangolly et al., 2002).

Para reduzir os custos de obtenção de dados relacionados com a busca de informação financeira, é necessário um clima de assimetria da informação entre vários utilizadores das DF. Esta assimetria é acentuada entre os parceiros das multinacionais cujos níveis de conhecimento variam significativamente.

A harmonização da auditoria, incluindo relatórios contabilísticos, oferece referência uniforme para todos os contabilistas. Com isso permite a possibilidade de confinar informações de auditoria em mensagens compreensíveis dirigidas a diferentes parceiros no mundo todo. Tal inteligibilidade poderia facilitar uma receção rápida de informações sobre os resultados da revisão das subsidiárias. Também permite minimizar: os custos de pesquisa e análise de dados contabilísticos; investimento e esforços feitos para interpretar as conclusões sobre o controle do trabalho; a contratação adicional para descodificar mensagens; a carga de financiamento na recolha de informações e o tempo para obter indicadores.

1.4.3 A melhoria da comparabilidade das informações financeiras

Em relação à comunicação financeira através dos relatórios de auditoria, para satisfazer as necessidades dos diversos *stakeholders*, esta depende de vários aspetos qualitativos, tais como: fiabilidade; pontualidade; comparabilidade e inteligibilidade.

A ausência destas características é provável que se intensifique as lacunas entre os padrões, expectativas e práticas contabilísticas.

A comparabilidade da informação auditada é muito importante principalmente para os investidores. Devem ser capazes de comparar as informações de auditoria e os relatórios auditados de diferentes entidades, a fim de avaliar a sua posição financeira, desempenho e alterações na posição financeira (Fakhfakh, 2012).

A informação financeira para ser fiável implica independência por parte do auditor. O valor do serviço prestado pelo auditor depende deste evitar interesses que possam influenciar as suas interpretações e conclusões.

Tradicionalmente os relatórios de auditoria são emitidos numa base periódica, uma vez que o custo da informação para a sua elaboração era demasiado dispendioso. Com o aprofundar dos negócios a nível internacional, os investidores exigem que a informação lhes seja disponibilizada com confiança e que o tempo de entre a ocorrência dos fatos e a seu relato seja cada vez menor.

A necessidade de segurança relativa a novos serviços é cada vez maior tornando inevitável que o auditor comunique de forma clara, sem ambiguidade, o nível de segurança do seu trabalho, e que os profissionais de auditoria optem por uma aproximação mais flexível relativamente ao formato padronizado do relatório de auditoria. A confiança fornecida pela auditoria está em progresso, encaminhando-se para um novo modelo de serviço (Elliott, 1998).

1.4.4 A contribuição das diretivas europeias e do livro verde

A nível europeu, o Conselho de Ministros conduz o processo de harmonização da RLC, sendo apoiado por outras instituições que têm funções e missões específicas, que são complementares para a organização do desempenho da RLC, a Comissão Europeia e o Comitê de Auditoria Europeia. De acordo com Tratado de Roma, este conselho pode tomar medidas relativas aos assuntos que não são abrangidos pela competência da Comissão Europeia (CE). A execução do programa de harmonização europeia de auditoria foi acompanhada pela publicação de vários documentos, nomeadamente, diretivas e o livro verde.

A fim de harmonizar as práticas contabilísticas e de auditoria, as instituições da UE emitiram três diretivas (quarta, sétima e oitava diretivas).

A diretiva é um ato legislativo da UE que exige aos Estados Membros (EM) alcançar um determinado resultado sem ditar os meios para atingir esse resultado. As diretivas, normalmente, deixam os EM com uma certa margem de manobra quanto às regras exatas a serem adotadas. As diretivas podem ser adotadas por meio de uma variedade de procedimentos legislativos, dependendo do assunto.

De acordo com Botez & Pravat (2009) a Quarta Diretiva baseia-se no artigo nº 53 do Tratado de Roma, sendo um compromisso, este tipo de legislação de relato financeiro e a sua abordagem baseada no conceito de imagem fiel. Esta diretiva de contabilidade oferece a possibilidade de escolha entre mais alternativas contabilísticas para a resolução de diferentes problemas e oferece opções para os EM onde a sua aplicação está em causa.

A diretiva abrange empresas públicas e privadas em todos os países da UE. Os seus artigos incluem os que se referem às regras de avaliação, o formato das demonstrações financeiras publicadas e divulgação de requisitos. O primeiro esboço da quarta diretiva foi publicado em 1971, antes de o Reino Unido, a Irlanda e Dinamarca terem entrado na UE, em 1973. Este projeto inicial foi fortemente influenciado pelo Direito das sociedades alemão. Consequentemente, as regras de avaliação eram conservadoras, eram formatos prescritos em pormenores, rígidos, e a divulgação de notas era muito limitada.

A sétima diretiva Europeia sobre o Direito das Sociedades coordena as legislações nacionais sobre contas consolidada das sociedades de responsabilidade limitada. Esta diretiva define as circunstâncias em que contas consolidadas devem ser apresentadas e define os métodos da sua elaboração. O mesmo documento europeu estabelece um sistema de auditoria em que uma empresa que prepara contas consolidadas deve mandar fiscalizar por uma ou mais pessoas habilitadas em auditoria de contas nos termos da legislação do EM que regem essa empresa. A pessoa ou pessoas responsáveis do controlo das contas consolidadas devem igualmente verificar se o relatório consolidado de gestão é coerente com as contas consolidadas relativas ao mesmo exercício financeiro.

A oitava diretiva foi emitida a fim de completar uma série de diretivas relativas às contas da empresa, que define as qualificações das pessoas responsável pela realização da revisão legal de documentos contabilísticos impostos pela quarta e sétima diretiva (Fakhfakh, 2012).

Esta diretiva aplica-se às pessoas responsáveis pela realização das: RLC anuais das sociedades, bem como a verificação dos relatórios anuais se são consistentes com as contas anuais, na medida em que nessa fiscalização e verificação estão obrigados pelo direito comunitário; RLC consolidadas dos conjuntos de empresas e verificação dos relatórios anuais consolidados com essas contas consolidadas, na medida em que essa fiscalização e verificação seja imposta pelo direito comunitário.

Esta diretiva vem clarificar as obrigações dos auditores e as regras sobre a independência, sendo estes assentes numa estrutura concetual que regula a profissão e melhora a cooperação entre as autoridades da UE. Com os mercados de capitais cada vez mais interligados a nível mundial, a 8ª diretiva assume a necessidade de uma cooperação internacional mais ativa com as autoridades de regulação de países terceiros (Albuquerque & Tavares, 2008).

Em 1996, a Comissão das Comunidades Europeias publicou um documento importante para o reforço da comparabilidade das práticas contabilísticas na Europa. Esta publicação, intitulado Livro Verde, centrou-se sobre o papel, estatuto e responsabilidade do ROC dentro da UE. É composto por oito partes que discutem: a regulamentação da revisão oficial de contas a nível da UE e necessidade de ação da UE; o papel do ROC; a posição do ROC; responsabilidade civil do auditor; a RLC nas pequenas empresas; os mecanismos de auditoria do grupo e a liberdade de estabelecimento e a livre prestação de serviços.

De acordo com o livro verde, o relatório de auditoria é o meio através do qual o auditor comunica com os acionistas, credores, empregados e com o público em geral. Isto é o resultado do processo de auditoria. De modo a reduzir as diferenças de expectativas, este livro propõe um aumento da informação contida no relatório do auditor, às normas que aplicam no desenvolvimento do seu trabalho, e se a informação financeira está ou não de acordo com os requisitos legais e outros regulamentos. Salienta, igualmente, a necessidade de, no seu relatório, o auditor expor claramente quaisquer reservas que possa ter (B. Almeida, 2005).

1.5 Informação relevante do auditor

1.5.1 Ceticismo profissional numa auditoria de demonstrações financeiras

Ceticismo profissional é definido como sendo: “uma atitude que inclui uma mente interrogativa, alerta para condições que possam indicar uma possível distorção devido a erro ou a fraude, e uma avaliação crítica da prova” (§13, ISA 200).

Assim, o auditor deve manter ceticismo profissional em toda a auditoria, interrogando-se sempre se existe a possibilidade de distorção material devido a fraude, apesar da experiência no passado acerca da honestidade e integridade da gerência e dos encarregados da governação da entidade (§12, ISA 240).

Ainda de acordo com a ISA 240, caso o auditor nada tenha em contrário deve aceitar os registos e documentos como genuínos. Se durante a auditoria as condições se alterarem e o auditor acreditar que algum documento pode não ser autêntico ou estes foram modificados e não divulgados ao auditor, então este deve investigar (§13, ISA 240).

As ISA's do IAASB reconhecem explicitamente a importância fundamental do ceticismo profissional. Apesar disso, a aplicação e adoção de ceticismo é em última análise uma responsabilidade pessoal e profissional que deve ser assumida por cada auditor. É uma parte integrante do conjunto de competências do auditor e está intimamente relacionada com os conceitos fundamentais de independência e julgamento profissional do auditor e contribui

para a qualidade da auditoria. O ceticismo profissional é também influenciado pelo comportamento pessoal, incluindo motivação e competências e é por isso que a educação, a formação profissional e a experiência do auditor são importantes (OROC, 2012).

A opinião do auditor, expressa na CLC, tem por base uma multiplicidade de julgamentos (Bamber, Gillett, Mock, & Trotman, 1995) estruturados na sua experiência profissional, na formação contínua e no treino, partes constitutivas de um processo de informação integrado e homogéneo, que faz supor a ideia de que o auditor seleciona os mesmos procedimentos de auditoria e que os aplica com a mesma natureza, extensão e profundidade (Hicks, 1974).

Gibbins (1984) sugere que o julgamento em auditoria é estruturado num modelo psicológico, condicionado, porém, pela estrutura das sociedades de auditoria e a importância das equipas, ambas consideradas como instrumentos fundamentais para reduzir as variâncias no julgamento e as discrepâncias de opinião entre os auditores. Além destes condicionamentos específicos, Bhattacharjee & Moreno (2013) referem que os julgamentos dos auditores, a nível individual, são igualmente afetados quer por relações emotivas estabelecidas com o auditado e com os seus recursos humanos, quer pela ansiedade no cumprimento das suas tarefas, situações estas suscetíveis de libertar humores positivos ou negativos.

1.5.2 As responsabilidades do auditor na revisão legal das contas

Os deveres que impedem os ROC e os princípios que devem nortear a sua relação com os clientes são variados e exigentes. Daí que a decisão de aceitação de um compromisso com um cliente deva ser bem ponderada, sob pena de, no decurso do trabalho, este vir a revelar-se indesejável.

Efetivamente, a ligação com um cliente, cuja gestão não seja transparente e orientada por princípios éticos, pode levar a riscos fatais. O risco de compromisso inclui, entre outros os riscos de perda de reputação profissional e de litígio. O risco de reputação profissional leva essencialmente à perda de clientes e, em casos de violação dos princípios e/ou deveres profissionais, pode incorrer em responsabilidade disciplinar. O risco de litígio decorre de diversas circunstâncias: efeitos negativos para a profissão de auditoria causados pelos escândalos contabilísticos deste milénio.

Antes de aceitar um trabalho específico, o auditor deve determinar se a aceitação vai contra o cumprimento dos princípios fundamentais, como por exemplo, o princípio da competência, onde deve fazer um exame de consciência que lhe permite apurar, se possui

conhecimentos teóricos para o compromisso e se os consegue aplicar devidamente na prossecução do trabalho.

Assim, o ROC deverá munir-se de informação que lhe permita tomar de forma responsável a decisão de aceitar o trabalho. Daí a necessidade de um conhecimento preliminar do setor, operações, sócios e gestores da entidade.

Também a *International Standard on Quality Control (ISQC) 1*, no parágrafo 26, prescreve que a aceitação e continuidade de relacionamentos com os clientes devem ser precedidos da garantia de competência, tempo e recursos, do cumprimento de requisitos éticos relevantes e da avaliação da integridade do cliente. A obtenção de informação necessária, a identificação de um potencial conflito de interesses e a decisão de aceitar ou manter o relacionamento com um cliente devem ser documentados (§ 27).

A ISA 210 estabelece que o ROC deve apreciar se as pré-condições para uma auditoria estão reunidas (§ 6): adequação do referencial de relato financeiro a aplicar na preparação das DF e confirmação de que o órgão de gestão reconhece a sua responsabilidade pela preparação das DF, pelo controlo interno e por proporcionar ao auditor toda a informação relevante e também, o livre acesso às pessoas da entidade consideradas necessárias para a obtenção de prova de auditoria (ISA 200, §A2).

De modo a prevenir eventuais equívocos, deve ser assinada uma carta de compromisso de auditoria que deve incluir o objetivo e o âmbito da auditoria das DF, as responsabilidades do auditor e do órgão de gestão, a identificação do referencial de relato financeiro aplicável e uma referência à forma e conteúdos esperados dos relatórios a serem emitidos pelo auditor e uma declaração de que estes podem ser modificados (ISA 210, §10).

A declaração do órgão de gestão integra os papéis de trabalho do ROC e deve ser assinada por um responsável do referido órgão. A sua recusa a assinar configura uma limitação do âmbito, podendo originar uma reserva ou uma escusa de opinião.

1.5.3 *Audit expectation gap*

A ISA 700 tem sido frequentemente criticada pelo seu conteúdo ser demasiado estereotipado e, ainda, por descrever genericamente o processo de auditoria, de tal modo que, os investigadores Gold, Gronewold, & Pott (2012) consideram que a norma contribui para a existência de um *expectation gap* relativamente às responsabilidades dos auditores.

A profissão de auditoria tem sido sujeita a determinados preconceitos, um deles é a crença da sociedade de que os auditores fornecem uma segurança absoluta da fiabilidade das demonstrações financeiras. A profissão tem enfrentado enorme controvérsia ao longo das

duas décadas passadas devido aos diversos escândalos de fraude. A diferença entre as expectativas da sociedade das funções dos auditores e as suas reais responsabilidades, em virtude das normas profissionais que os abrangem, chama-se *audit expectation gap*. Perceber as expectativas da sociedade quanto ao papel e responsabilidades dos auditores é fundamental para dar passos no alinhamento destas ao desempenho dos auditores, melhorando assim a imagem dos profissionais. Os profissionais minimizam a importância do seu papel na deteção de fraude e continuam a realçar a responsabilidade da gestão repartindo o *audit expectation gap* em três elementos (Hassink, Bollen, Meuwissen, & Vries, 2009): desempenho deficiente, quando os auditores não executam as suas funções de acordo com o expectável pelas normas de auditoria; expectativas não razoáveis, dada a natureza da auditoria financeira e não sendo esta primariamente direcionada para a deteção da fraude, não é de esperar que os auditores sistematicamente detetem a fraude baseada nos procedimentos obrigatórios de auditoria, uma vez que, a fraude possui uma natureza não sistemática; deficiência nas normas, o público em geral poderá ter expectativas que não estão refletidas nas normas de auditoria.



Figura 5. *Audit expectation gap*

Fonte: (Hassink et al., 2009)

Os auditores defrontam-se com restrições referentes aos métodos que usam, análise por amostragem, e a restrições de custos da auditoria em si, tempo e honorários auferidos. “Embora a auditoria não tenha voltado a assumir a responsabilidade primária pela deteção da fraude tem vindo a aumentar as suas responsabilidades e a capacidade para a sua deteção através do aperfeiçoamento dos normativos e orientações” (S. Gonçalves, 2011).

O IAASB deu um passo em frente no que respeita à abordagem deste problema com a ISA 240. A norma estabelece conceitos, exigências e orientações aos auditores no cumprimento das suas responsabilidades. Ao aplicar as orientações da norma, os auditores irão planear e executar auditorias, reconhecendo que a possibilidade de distorções materiais devido a fraude poderá estar presente colocando de lado as crenças sobre a honestidade e integridade dos gestores em resultado das experiências do passado.

1.5.4 Continuidade e Auditoria

No mundo dos negócios, a Auditoria surge, como uma forma de acompanhar o potencial conflito de interesses que possa existir na elaboração da informação financeira, entre os gestores e os vários intervenientes na sociedade, acionistas e/ou investidores (Ryu & Roh, 2007).

Na atual conjuntura a avaliação do pressuposto de continuidade da empresa obriga a grande ponderação e cuidado por se tratar de uma matéria muito sensível e de grande impacto na sociedade e, por isso, deve-se evitar falhas. Nesta medida, o auditor tem de se socorrer de ferramentas que o ajudem a emitir opiniões de forma sustentada. Se o auditor não alertar para a eventualidade da falência e esta ocorre logo se diz que falhou. Se, pelo contrário, este alerta para a possibilidade de falência e esta não acontecer, o auditor vai ser criticado por lançar uma falsa suspeita, ficando a reputação da empresa prejudicada (Carvalho, 2013). É perceptível que a emissão de uma opinião, por parte do auditor, seja algo de extrema importância e de enorme dificuldade.

Pode acontecer, no caso de falência de uma empresa, ter sido a opinião negativa do auditor que contribuiu para esse desfecho. Os autores Citron & Taffler (2001) dão o nome a este acontecimento de profecia autocumprida, onde a opinião do auditor pode mesmo ter influência na continuidade da empresa.

“A informação financeira é um bem público da maior relevância. Permite de forma sustentada, todo o tipo de decisões financeiras que contribuem para o bem-estar de toda a sociedade e de toda a qualidade de vida de que atualmente se usufrui” (Carvalho, 2013).

Efetivamente, o papel do auditor é de extrema importância na garantia da qualidade da informação financeira, uma vez que, se esta não for fidedigna as consequências na tomada de decisões podem ser desastrosas.

Segundo J. Almeida (2000) as “variáveis mais importantes, do ponto de vista do utilizador da informação contabilística, investidores e credores financeiros, são as previsões de resultados, a capacidade da empresa para gerar fluxos de caixa futuros e, também, a previsão de quebras de continuidade”. Em relação aos investidores o seu interesse na informação financeira é saber quanto esperam ganhar no futuro, enquanto os credores, trabalhadores e outros utilizadores externos, o seu interesse é se a empresa estará a laborar no futuro, se estará em continuidade (J. Almeida, 2000).

Cabe ao órgão de gestão fazer uma avaliação sobre a capacidade da entidade prosseguir em continuidade. Por isso deve o auditor discutir os pressupostos dessa avaliação,

considerando-os na sua análise, nomeadamente redefinindo a sua estratégia ou elaboração de planos que façam face aos fatores negativos identificados (Carvalho, 2013).

A evolução da informação financeira, dada a incerteza inerente na sociedade em que vivemos, tem vindo a tentar adequar-se de modo a aumentar o grau de fundamentação das decisões tomadas, quer a nível interno, quer externo às organizações, permitindo tomar decisões mais racionais de acordo com o que pensam virem a ser as condições futuras. Assim, em alternativa aos modelos baseados na análise de valores históricos passamos para a análise de valores previsionais assentes nas melhores estimativas da gerência. Esta informação financeira que procura preparar melhor os utilizadores para a incerteza do futuro é a chamada informação prospetiva (Pereira, 2006).

A utilização da informação prospetiva é importante para equacionar problemas relacionados com a continuidade e também permite aos auditores verificarem os orçamentos em que se projeta a continuidade da empresa (J. Almeida, 2000).

A informação financeira prospetiva pode ser de uso geral ou limitado, conforme o objetivo ou os seus utilizadores alvo. De uso geral destina-se aos utilizadores externos com quem a entidade não negocia diretamente, trata-se de uma informação que reflete o que os responsáveis assumem como melhor expectativa do que pode acontecer. A informação de uso limitado é destinada a ser usada pela própria entidade ou por terceiros que estejam a negociar diretamente com ela em que os terceiros podem questionar a entidade responsável e negociar termos diretamente (Pereira, 2006).

Os recentes escândalos financeiros mostram bem a impossibilidade da informação disponibilizada aos utilizadores revelarem os riscos e incertezas que as organizações enfrentam, levando a que a credibilidade da informação, o trabalho do auditor e a sua independência saiam afetados. Trata-se, por isso, de uma matéria bastante sensível, sendo discutido se o revelar da dúvida pode precipitar os acontecimentos para uma realidade que, por vezes, poderia ser evitada se mantida no seio da organização (Pereira, 2006).

Ainda segundo Pereira (2006) “sendo a informação financeira prospetiva qualquer informação financeira futura de um modo geral, esta torna-se uma ferramenta bastante útil, senão mesmo indispensável, para mitigar ou confirmar a incerteza relativa à continuidade, este é aliás o único fator que pode evitar uma reserva por incerteza”. A utilização desta informação poderá levar o auditor a concordar, ou não, com a aplicação do princípio da continuidade por parte do órgão de gestão (Carvalho, 2013).

O Anexo 6 mostra o processo de avaliação e tomada de decisão do auditor e o respetivo impacto no relatório de auditoria.

De acordo com Estrutura Concetual do Sistema de Normalização Contabilística (EC-SNC), §23 “As DF são normalmente preparadas no pressuposto de que uma entidade é uma entidade em continuidade e de que continuará a operar no futuro previsível. Daqui que seja assumido que a entidade não tem nem a intenção nem a necessidade de liquidar ou de reduzir drasticamente o nível das suas operações; se existir tal intenção ou necessidade, as DF podem ter que ser preparadas segundo um regime diferente e, se assim for, o regime usado deve ser divulgado” (J. Rodrigues, 2009). Ainda segundo a EC-SNC, §1, as DF são preparadas com a finalidade de proporcionar informação que seja útil na tomada de decisões económicas devem responder às necessidades comuns da maior parte dos utentes (J. Rodrigues, 2009). Em relação ao objetivo das DF, o §12 da EC-SNC diz que é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas (J. Rodrigues, 2009).

No momento da preparação das DF, o órgão de gestão deve fazer uma avaliação da capacidade da entidade de prosseguir, encarando-a como uma entidade em continuidade. Estas devem ser preparadas no pressuposto da entidade em continuidade, a menos que o órgão de gestão pretenda liquidar a entidade ou cessar de negociar. As incertezas materiais relacionadas com a continuidade da entidade devem ser divulgadas pelo órgão de gestão. Se as DF não forem preparadas com o pressuposto da continuidade, deve também ser divulgado, assim como a razão para pela qual a entidade não é considerada como estando em continuidade, mesmo que tais acontecimentos surjam após a data de balanço (SNC-anexo D.L. 158/2009 de 13 de julho, § 2.2.1; Norma contabilística e de relato financeiro 24, §13).

Caso existam acontecimentos, que ocorram entre a data de balanço e a data em que as DF forem autorizadas para emissão pelo órgão de gestão, e que possam por em causa o pressuposto da continuidade, a entidade não deve preparar as suas DF numa base de continuidade (Norma contabilística e de relato financeiro 24, §1 e §3).

Uma das alterações mais importantes na ISA 570 prende-se fundamentalmente com as implicações em termos de relato sobre o uso apropriado, pelo órgão de gestão, do pressuposto da continuidade na preparação das DF, no julgamento do auditor (R. Rodrigues, 2017).

Assim, cabe ao auditor obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca da adequação do uso, pelo órgão de gestão, do pressuposto da continuidade na preparação das

DF e concluir se existe uma incerteza material acerca da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade e, naturalmente, quais as implicações que existem para o seu relatório (§ 6, ISA 570).

Quando são executados pelo auditor procedimentos de avaliação do risco, este deve considerar se existem acontecimentos ou condições que possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade manter-se em continuidade (§ 9, ISA 570).

Assim, na avaliação do risco inerente devem ser avaliados diversos fatores, de forma individual ou coletiva, que nos podem permitir obter indicações sobre se a entidade pode aplicar ou não o pressuposto da continuidade. Alguns destes fatores poderão ser os que seguem: experiência e conhecimentos da gestão e alterações na gestão durante o período; pressões fora do habitual sobre a gestão de uma entidade, tal como esteja inserida num setor em crise ou cujo capital não seja suficiente para prosseguir as suas operações; fatores que afetem o setor em que a entidade opera, por exemplo, condições económicas e de concorrência identificadas por tendências e rácios financeiros e alterações na tecnologia; indicações de retirada de apoio financeiro por parte de credores; fluxos de caixa operacionais negativos; incapacidade de pagamento a credores nas datas de vencimento; incapacidade de obtenção de financiamento essencial para o desenvolvimento do negócio; intenção do órgão de gestão de liquidar a entidade ou cessar operações; perda de pessoal chave sem substituição e processos legais pendentes cujo resultado pode resultar em situações que a entidade pode não satisfazer (§10, DRA 400; §A2 a A5, ISA 570).

O anexo 5 mostra as principais alterações da ISA 570 revista, nos parágrafos 19 a 24 e também relacionado com a continuidade as alterações introduzidas na ISA 700 revista.

Se o auditor conclui que a utilização do pressuposto de continuidade é apropriado mas existe uma incerteza material, este deve verificar se as DF descrevem adequadamente os principais eventos ou condições que possam por em dúvida a capacidade da entidade de se manter em continuidade, e os planos da administração para fazer face a estes eventos. Se a divulgação nas DF é adequada, o auditor deve expressar uma opinião não modificada e incluir um parágrafo de ênfase onde destaca a existência de uma incerteza material relativa ao evento ou condição que pode lançar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade manter-se em continuidade (§19, ISA 570). Se a divulgação nas DF não for adequada, o auditor deve expressar uma opinião qualificada ou opinião adversa, onde menciona que existe uma incerteza material que pode lançar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade prosseguir em continuidade (§20, ISA 570).

Se as DF tiverem sido preparadas numa base de continuidade, mas o uso pela administração do pressuposto da continuidade não foi o apropriado, então, o auditor deve expressar uma opinião adversa (§21, ISA 570). Neste caso, quando as DF são preparadas considerando que o uso do pressuposto da continuidade não é apropriado, estas são preparadas numa base alternativa, por exemplo base de liquidação.

O auditor deve comunicar aos responsáveis do órgão de gestão da entidade quando existam condições identificadas que podem lançar dúvidas sobre a capacidade de continuidade. Essa comunicação com os responsáveis deve incluir se os eventos ou condições constituem uma incerteza material; se o uso do pressuposto de continuidade é apropriado na preparação das DF; e se as DF são divulgadas de forma adequada (§ 23, ISA 570).

Se houver atraso significativo na aprovação das DF pela administração ou pelos responsáveis do órgão de gestão, e se o auditor acreditar que o atraso pode estar relacionado com a avaliação da continuidade, este deve executar os procedimentos de auditoria necessários, no que respeita a acontecimentos e condições que poderão influenciar a capacidade de continuidade da sociedade e avaliar quais as implicações que se podem verificar na emissão da sua opinião, podendo assim emitir uma opinião modificada, adversa ou escusa de opinião (§24, ISA 570).

Ainda no âmbito da auditoria do pressuposto da continuidade, o n.º 1 do artigo 35º do Código das Sociedades Comerciais, referente a perda de metade do capital, e estabelece que:

“Resultando das contas de exercício ou de contas intercalares, tal como elaboradas pelo órgão de administração, que metade do capital social se encontra perdido, ou havendo em qualquer momento fundadas razões para admitir que essa perda se verifica, devem os gerentes convocar de imediato a assembleia geral ou os administradores requerer prontamente a convocação da mesma, a fim de nela se informar os sócios da situação e de estes tomarem as medidas julgadas convenientes”.

E ainda segundo o n.º 2 do mesmo artigo:

“Considera-se estar perdida metade do capital social quando o capital próprio da sociedade for igual ou inferior a metade do capital social”.

Uma das funções do capital social, em termos de direito societário, é o de determinar a situação financeira da sociedade. É habitual dizer-se que o capital é garantia comum dos

credores, embora seja o património efetivamente a garantia geral dos credores (A. Almeida, 2006).

Assim, se o capital próprio for inferior a metade do capital social da sociedade, a lei obriga a que seja deliberada a dissolução da sociedade ou a realização pelos sócios de entradas para reforço da cobertura do capital.

Este é mais um dos indicadores que o auditor tem de levar em conta na avaliação do pressuposto da continuidade.

1.6 O Sistema de Saúde Português

Registou-se um longo percurso evolutivo para a integração dos hospitais no setor público. Foram tomadas várias medidas e reformas que estiveram na base da evolução dos hospitais públicos em Portugal, desde a Lei de Bases da Organização Hospitalar (Lei n.º 2011, de 2 de abril), publicada em 1946, até à integração das unidades hospitalares no Setor Público Administrativo.

Na sua base XXIII, a Lei n.º 2011, de 2 de abril, determinava que a organização, administração e funcionamento dos hospitais, a preparação técnica, o modo de recrutamento e o acesso dentro dos respetivos quadros, bem como os direitos do pessoal, seriam regulados futuramente por diploma especial.

Posteriormente, a Lei n.º 2120, de 19 de Julho de 1963, promulga as bases da política de saúde e assistência com o objetivo de combater a doença e a prevenção e reparação das carências da população. Neste diploma, na sua Base X, dispôs que “a atividade hospitalar deveria ser coordenada, de modo a integrar num plano funcional os hospitais, centrais, regionais e sub-regionais, os postos de consulta ou de socorros e os serviços auxiliares”

A organização hospitalar é do interesse público e o seu funcionamento é vital para o país, uma vez que está em causa a saúde das populações. Torna-se, por isso, fundamental elaborar e realizar uma adequada programação da atividade hospitalar e, por isso, surge em 1968 através do DL n.º 48357, de 27 de abril, o Estatuto Hospitalar, que estabelece os princípios que orientam a organização hospitalar. No mesmo dia é também promulgado o DL n.º 48358 que aprova e promulga o Regulamento Geral dos Hospitais, onde no seu artigo 1º classifica os hospitais como "serviços de interesse público, instituídos, organizados e administrados com o objetivo de prestar à população assistência médica curativa e de reabilitação".

Estes dois diplomas estabelecem a organização dos hospitais através de uma estrutura hierárquica com base em critérios geográficos e na dimensão das unidades hospitalares, definindo níveis de prestação e cuidados.

Pela primeira vez, nº 1 do artigo 35º do DL n.º 48357, é feita uma alusão à eficiência das unidades e à gestão hospitalar, “Em ordem a conseguir a maior eficiência técnica e social, os estabelecimentos e serviços hospitalares devem organizar-se e ser administrados em termos de gestão empresarial, garantindo à coletividade o mínimo custo económico no seu funcionamento”.

O desenvolvimento das unidades hospitalares, em Portugal, teve sempre como referencial a garantia da prestação de cuidados de qualidade aos utentes a um mais baixo custo, com incremento de eficiência, sem prejuízo da eficácia ou da equidade no acesso. (Saúde, 2010).

O Serviço Nacional de Saúde (SNS) surge pela primeira vez referenciado no artigo 64º da Constituição da República Portuguesa (CRP) de 10 de abril de 1976, onde menciona que “todos têm direito à proteção da saúde e o dever de a defender e promover” e “o direito à proteção da saúde é realizado pela criação de um serviço nacional de saúde universal, geral e gratuito...”. Para assegurar o direito à proteção da saúde o Estado fica incumbido de: “garantir o acesso de todos os cidadãos, independentemente da sua condição económica, aos cuidados da medicina preventiva, curativa e de reabilitação.”

Pela Lei n.º 56/79, de 15 de setembro, foi instituída uma rede de instituições e serviços que visam a prestação de cuidados globais de saúde a toda a população, nos termos da Constituição. O SNS envolve todos os cuidados integrados de saúde e define que o acesso é gratuito, mas contempla a possibilidade de criação de taxas moderadoras, a fim de racionalizar a utilização das prestações.

O diploma estabelece que o SNS goza de autonomia administrativa e financeira e estrutura-se numa organização descentralizada e desconcentrada, compreendendo órgãos centrais, regionais e locais e dispendo de serviços prestadores de cuidados de saúde primários e de serviços prestadores de cuidados diferenciados (hospitais gerais, hospitais especializados e outras instituições especializadas).

Somente em 1988 voltamos a ter alterações na legislação, com o DL n.º 19/88, de 21 de janeiro, surge uma nova disposição para a gestão hospitalar. Este diploma, no seu preâmbulo, menciona a complexidade que caracteriza cada hospital e os seus elevados custos e consagra, ainda, em consonância com o princípio de que os hospitais devem organizar-se e

ser administrados em termos empresariais, a criação de centros de responsabilidade com níveis intermédios de administração.

Em 1990, a Lei n.º 48/90, de 24 de agosto, aprova a Lei de Bases da Saúde. Pela primeira vez, a proteção da saúde é perspectivada não só como um direito, mas também como uma responsabilidade do Estado com a obrigatória colaboração de cada um dos titulares deste direito. Assim o direito à saúde passou a estar consagrado ao mais alto nível, no ordenamento jurídico português, quer na Lei Fundamental da CRP quer na Lei de Bases da Saúde.

A lei de Bases da Saúde torna imperativo a aprovação de um novo estatuto do SNS, o qual surge através do DL n.º 11/93, de 15 de Janeiro. Este novo Estatuto do SNS integra alterações estruturais na sua orgânica no sentido de proporcionar aos utentes cuidados compreensivos e de elevada qualidade. Procura corrigir a divisão entre cuidados primários e cuidados diferenciados do ponto de vista médico e organizativo. São criadas unidades integradas de saúde no sentido de viabilizar a articulação entre grupos personalizados de centros de saúde e hospitais, assim como, vão ser criadas regiões de saúde de modo a satisfazer as crescentes exigências das populações em termos de qualidade e de prontidão de resposta às necessidades sanitárias.

Com a aprovação do novo regime de gestão hospitalar, pela Lei n.º 27/2002, de 8 de novembro, introduzem-se modificações profundas na Lei de Bases da Saúde. Define-se um novo modelo de gestão hospitalar, aplicável aos estabelecimentos hospitalares que integram a rede de prestação de cuidados de saúde e dá-se expressão institucional a modelos de gestão de tipo empresarial. Este novo modelo trouxe várias novidades, nomeadamente a introdução de uma lógica empresarial, baseada na redução de custos, na maximização de resultados, num novo modelo de financiamento e na valorização da eficiência (Nunes & Harfouche, 2015).

Com o intuito de tornar as unidades hospitalares do SNS mais eficientes, foi publicado o DL n.º 93/2005, de 7 de junho, onde surgem os primeiros Hospitais EPE, transformando os Hospitais SA (Sociedade Anónima) de capitais exclusivamente públicos em Empresas Públicas do Estado, através de processos de fusão/concentração de unidades de saúde, dotando-os de mais instrumentos para promoverem a eficácia e eficiência dos recursos do SNS (Nunes, 2016).

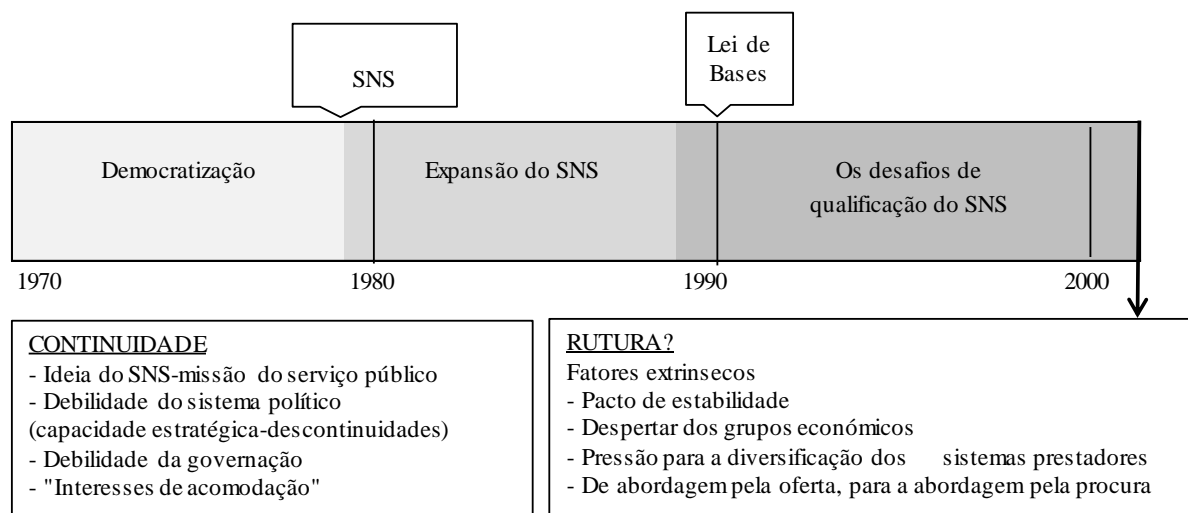


Figura 6. Evolução do SNS Português

Fonte: Adaptado de (Observatório Português dos Sistemas de Saúde – OPSS, 2004)

O Anexo 7 mostra os principais documentos legais da evolução do sistema nacional de saúde em Portugal.

1.7 Os Hospitais EPE

Os Hospitais EPE, são pessoas coletivas de direito público de natureza empresarial dotada de autonomia administrativa, financeira e patrimonial, nos termos do regime jurídico do Setor Empresarial do Estado (B. Rodrigues, 2016).

Os hospitais constituem-se como unidades estruturantes do SNS que são vistos pelos utentes como instituições centrais de grande valor para a prestação de cuidados e assumem no sistema uma posição de instituição de referência para todos os serviços (Vaz, 2010).

A necessidade de inovação e modernização do setor da saúde, que apresentava problemas de eficiência na afetação de recursos, baixa produtividade, fraca responsabilidade social, aumento na despesa e uma crescente insatisfação dos utentes pelos serviços prestados, fez com que as exigências de eficiência e eficácia dos hospitais tivessem resposta na empresarialização dos mesmos, permitindo, entre outros, agilizar a capacidade de resposta à população e a gestão mais eficiente da aplicação dos recursos públicos, na continuação do seu objetivo principal: servir o doente de forma mais qualificada, mais célere, mais eficaz e mais humana (Ribeiro, 2004).

“Está em causa um aparente esgotamento do atual sistema, que, conseqüentemente, questiona alguns princípios fundamentais, tal como a equidade no acesso a cuidados de saúde, bem como a universalidade da cobertura” (Rego, 2011).

É importante referir que empresarialização não significa privatização das unidades hospitalares. Na privatização há uma alienação de capitais públicos para o setor privado com transferência da gestão e da titularidade (Simões, 2004), ao passo que na empresarialização são introduzidas no setor público formas/normas/métodos de gestão e financiamento característicos da iniciativa privada (Rego, 2011).

A necessidade de uma nova política para os hospitais era de extrema necessidade e incidiu fortemente sobre a eficiência numa gestão empresarial e sobre eficácia na utilização dos recursos financeiros atribuídos ao setor da saúde.

Assim, em finais de 2002 com a Lei n.º 27/2002, de 8 de novembro, é aprovado o novo regime jurídico da gestão hospitalar que quanto à natureza jurídica os hospitais integrados na rede de prestação de cuidados e saúde podem revestir uma das seguintes figuras jurídicas:” a) Estabelecimentos públicos, dotados de personalidade jurídica, autonomia administrativa e financeira, com ou sem autonomia patrimonial; b) Estabelecimentos públicos, dotados de personalidade jurídica, autonomia administrativa, financeira e patrimonial e natureza empresarial; c) Sociedades anónimas de capitais exclusivamente públicos; d) Estabelecimentos privados, com ou sem fins lucrativos, com quem sejam celebrados contratos” (n.º 1 do artigo 2º do anexo à Lei n.º 27/2002, de 8 novembro).

Numa política de continuidade da empresarialização das unidades hospitalares foram definidas duas grandes novas prioridades para os hospitais: a transição das unidades SA para EPE que assim mantinha assegurada a titularidade pública das unidades e a fusão/concentração de unidades de saúde. Assim, com o DL n.º 93/2005, de 7 de junho concretiza-se a transformação em EPE de 31 hospitais, Anexo 8, com a natureza de SA, devendo a respetiva denominação integrar a expressão “EPE”.

Nos anos seguintes são transformados mais hospitais, já com a denominação de EPE, sempre com o objetivo de garantir a racionalização dos recursos, a contenção dos gastos e o aumento da qualidade da oferta, promovendo também a concentração de estabelecimentos hospitalares.

“A luta pela eficiência na gestão dos hospitais não seria possível sem uma forte concentração de unidades, permitindo ganhos e escala, especialização produtiva e qualidade bom como a revisão do estatuto das unidades, transformando-se em EPE para ganhos de responsabilização e autonomia gestionárias” (Campos, 2008).

Na base da criação do modelo do centro hospitalar esteve o DL n.º 284/99, de 26 de julho, que aplica-se aos centros hospitalares e aos grupos de hospitais do SNS. Os objetivos e

estratégias deste diploma são: permitir uma melhor interligação, através de unidades funcionais, entre os serviços na mesma área geográfica que prestam cuidados de saúde e o aproveitamento da capacidade prestação dos cuidados de saúde fica reforçado se alguns hospitais, em função da sua localização geográfica, respetivas valências e diferenciação tecnológica, forem reestruturados através da sua integração em centros hospitalares permitindo maior rendibilidade e eficiência (Preâmbulo do DL n.º 284/99, de 26 de julho).

Neste sentido podemos verificar através da Tabela 2 a evolução, cada vez maior de, Centros Hospitalares (CH) e Unidades Locais de Saúde (ULS), representando os CH, em 2009, 46% das unidades hospitalares do SNS e em 2014 subindo para 56%.

Tabela 2 - Distribuição das unidades hospitalares do SNS

Ano	Regime Jurídico E.P.E.				Total
	CH	Hospitais	ULS	IPO	
2009	18	13	5	3	39
2010	18	14	6	3	41
2011	21	10	6	3	40
2012	22	8	7	3	40
2013	22	7	7	3	39
2014	22	7	7	3	39

Os CH são definidos como, uma pessoa coletiva pública, dotada de autonomia administrativa e financeira, património próprio e do esquema de órgãos legalmente estabelecido para os hospitais públicos, que integra vários estabelecimentos hospitalares destituídos de personalidade jurídica (artigo n.º 2 do DL n.º 284/99, de 26 de julho).

Durante os anos em que decorreu o processo de empresarialização, foi importante atender à satisfação das necessidades dos utentes. Verificar até que ponto estão previstas as condições para proporcionar um atendimento de excelência, com qualidade e que vá de encontro das expectativas dos utilizadores do sistema de saúde (Rego, 2011).

Uma das mudanças mais significativas neste processo de empresarialização, teve início com os hospitais SA, e mais tarde transformados em hospitais EPE, prende-se com o fato do financiamento dos hospitais públicos passar a ser elaborado com base nos contratos programa.

“O pagamento dos atos e atividades dos hospitais EPE pelo Estado é feito através de contratos-programa a celebrar com o Ministério da Saúde no qual se estabelecem os objetivos e metas qualitativas e quantitativas, sua calendarização, os meios e instrumentos para os prosseguir, designadamente de investimento, os indicadores para avaliação do desempenho dos serviços e do nível de satisfação dos utentes e as demais obrigações assumidas pelas partes, tendo como referencial os preços praticados no mercado para os diversos atos clínicos” (n.º 2 do artigo 12º do DL n.º 233/2005 de 29 de dezembro).

Após a transformação dos já existentes Hospitais SA em EPE deu-se início em 2005 à criação de novos Hospitais EPE e CH. O Anexo 9 mostra os Hospitais e CH que foram criados desde 2005 a 2013.

1.8 O modelo de gestão dos Hospitais EPE

Os Hospitais EPE regem-se pelo regime jurídico introduzido pela Lei n.º 27/2002, de 8 de novembro, com a alteração da legislação que estabelece o regime jurídico e aprova os estatutos dos hospitais e centros hospitalares de natureza empresarial integrados no SNS, aprovados pelo DL n.º 233/2005, de 29 de dezembro, alterado pelos DL n.º 50-A/2007, de 28 de fevereiro, DL n.º 18/2008, de 29 de janeiro, DL n.º 176/2009, de 4 de agosto, e DL n.º 136/2010, de 27 de dezembro. A mais recente alteração que modifica o regime jurídico e os estatutos aplicáveis às unidades de saúde com a natureza de entidades públicas empresariais surge com o DL n.º 244/2012, de 9 de novembro.

“O hospital EPE tem por objeto principal a prestação de cuidados de saúde à população, designadamente aos beneficiários do SNS e aos beneficiários dos subsistemas de saúde, ou de entidades externas que com ele contratualizem a prestação de cuidados de saúde, e a todos os cidadãos em geral”. Tem também por objeto “desenvolver atividades de investigação, formação e ensino, sendo a sua participação na formação de profissionais de saúde dependente da respetiva capacidade formativa, podendo ser objeto de contratos-programa em que se definam as respetivas formas de financiamento” (artigo 2º, Anexo II do DL n.º 244/2012, de 9 de novembro).

As competências, segundo o n.º 1, artigo 6º-A, DL n.º 244/2012, de 9 de novembro, do membro do Governo responsável pela área da saúde são: exigir todas as informações julgadas

necessárias ao acompanhamento da atividade dos hospitais EPE, sem prejuízo da prestação de outras legalmente exigíveis; determinar auditorias e inspeções ao funcionamento dos hospitais EPE, de acordo com a legislação aplicável; homologar os regulamentos internos dos hospitais EPE e praticar outros atos que, nos termos da lei, careçam de autorização prévia ou aprovação tutelar.

As competências do membro do Governo responsável pela área das finanças, mediante proposta apresentada pelo membro do Governo responsável pela área da saúde são de acordo com o n.º 2, artigo 6º-A, DL n.º 244/2012, de 9 de novembro, as seguintes:

- a) Aprovar os planos de atividade e os orçamentos;
- b) Aprovar os documentos de prestação de contas;
- c) Autorizar a aquisição e venda de imóveis, bem como a sua oneração, mediante parecer prévio do fiscal único;
- d) Autorizar a realização de investimentos quando as verbas globais correspondentes não estejam previstas nos orçamentos aprovados e sejam de valor superior a 2 % do capital estatutário, mediante parecer favorável do fiscal único;
- e) Determinar os aumentos e reduções do capital estatutário;
- f) Autorizar a contração de empréstimos de valor, individual ou acumulado, igual ou superior a 10 % do capital estatutário;
- g) Autorizar cedências de exploração de serviços hospitalares, bem como a constituição de associações com outras entidades públicas para a melhor prossecução das atribuições dos hospitais EPE;
- h) Autorizar a participação dos hospitais EPE em sociedades anónimas que tenham por objeto a prestação de cuidados de saúde cujo capital social seja detido maioritariamente por eles;
- i) Autorizar, sem prejuízo do disposto na alínea anterior, para a prossecução dos objetivos estratégicos, a participação dos hospitais EPE no capital de outras sociedades, nos termos do regime jurídico do setor empresarial do Estado e das empresas públicas e autorizar os demais atos que, nos termos da legislação aplicável, necessitem de aprovação tutelar.

Em relação ao financiamento dos hospitais EPE, estes são financiados nos termos da base XXXIII da Lei de Bases da Saúde, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 27/2002, de 8 de novembro.

“O SNS é financiado pelo Orçamento do Estado, através do pagamento dos atos e atividades efetivamente realizados segundo uma tabela de preços que consagra uma classificação dos mesmos atos, técnicas e serviços de saúde” (n.º 1, Base XXXIII).

O pagamento dos atos e atividades dos hospitais EPE pelo Estado são feitos através de contratos-programa celebrados com o Ministério da Saúde onde são estabelecidos, entre outros, objetivos, metas qualitativas, metas quantitativas, calendarização, indicadores para avaliação do desempenho dos serviços e da satisfação dos utentes (n.º 2, artigo 12º do DL n.º 233/2005, de 29 de dezembro).

Em relação ao endividamento, este não pode exceder em qualquer momento o limite de 30% do respetivo capital estatutário (n.º 3, artigo 12º do DL n.º 233/2005, de 29 de dezembro).

Os órgãos dos hospitais EPE são: o Conselho de administração; o fiscal único e o conselho consultivo.

O conselho de administração é composto pelo presidente e um máximo de quatro vogais, que exercem funções executivas, em função da dimensão e complexidade do hospital EPE, sendo um dos membros o diretor clínico, e outro, o enfermeiro-diretor.

Os membros do conselho de administração são designados de entre individualidades que reúnam os requisitos previstos no Estatuto do Gestor Público e possuam experiência de gestão empresarial, preferencialmente na área da saúde, sendo o diretor clínico um médico e o enfermeiro-diretor um enfermeiro.

Aos membros do conselho de administração aplica-se o Estatuto do Gestor Público sem prejuízo do Estatuto do SNS. O mandato dos membros do conselho de administração tem a duração de três anos e é renovável, até ao máximo de três renovações consecutivas, permanecendo aqueles no exercício das suas funções até à designação dos novos titulares, sem prejuízo da renúncia a que houver lugar (artigo 6º, anexo II, DL n.º 244/2012, de 9 de novembro).

Compete ao conselho de administração garantir o cumprimento dos objetivos básicos, bem como o exercício de todos os poderes de gestão que não estejam reservados a outros órgãos, em especial as que constam da Tabela 3.

Tabela 3 - Competências do conselho de administração

Competências do Conselho de Administração
Propor os planos de ação anuais e plurianuais e respectivos orçamentos, bem como os demais previstos, e assegurar a respectiva execução;
Celebrar contratos-programa externos e internos;
Definir as linhas de orientação a que devem obedecer a organização e o funcionamento do hospital EPE nas áreas clínicas e não clínicas, propondo a criação de novos serviços, sua extinção ou modificação;
Definir as políticas referentes a recursos humanos, incluindo as remunerações dos trabalhadores e dos titulares dos cargos de direção e chefia;
Autorizar a realização de trabalho extraordinário e de prevenção dos trabalhadores do hospital EPE, independentemente do seu estatuto, bem como autorizar o respectivo pagamento;
Designar o pessoal para cargos de direção e chefia;
Aprovar o regulamento disciplinar do pessoal e as condições de prestação e disciplina do trabalho;
Apresentar os documentos de prestação de contas, nos termos definidos na lei;
Aprovar e submeter a homologação do Ministro da Saúde o regulamento interno e fazer cumprir as disposições legais e regulamentares aplicáveis;
Decidir sobre a realização de ensaios clínicos e terapêuticos, ouvida a comissão de ética, sem prejuízo do cumprimento das disposições aplicáveis;
Acompanhar e avaliar sistematicamente a atividade desenvolvida pelo hospital EPE, designadamente responsabilizando os diferentes setores pela utilização dos meios postos à sua disposição e pelos resultados atingidos, nomeadamente em termos da qualidade dos serviços prestados;
Tomar conhecimento e determinar as medidas adequadas, se for caso disso, sobre as queixas e reclamações apresentadas pelos utentes;
Decidir sobre a admissão e gestão do pessoal;
Autorizar a aplicação de todas as modalidades de regimes de trabalho legalmente admissíveis;
Exercer a competência em matéria disciplinar prevista na lei, independentemente da relação jurídica de emprego;
Acompanhar a execução do orçamento, aplicando as medidas destinadas a corrigir os desvios em relação às previsões realizadas;
Assegurar a regularidade da cobrança das dívidas e autorizar a realização e o pagamento da despesa do hospital EPE;
Tomar as providências necessárias à conservação do património afeto ao desenvolvimento da sua atividade e autorizar as despesas inerentes, previstas no plano de investimentos.

Fonte: n.º 1 do artigo 7º, anexo II, DL n.º 233/2005, de 29 de dezembro

O fiscal único é o órgão responsável pelo controlo da legalidade, da regularidade e da boa gestão financeira e patrimonial do hospital EPE. Não pode ter exercido atividades remuneradas no próprio hospital EPE nos últimos três anos antes do início das suas funções. É nomeado por despacho do membro do Governo responsável pela área das Finanças por um período de três anos, apenas renovável uma vez. O fiscal único tem sempre um suplente que tem de ser ROC ou SROC. Uma vez cessado o mandato fica em funções até à tomada de posse do seu substituto ou à declaração ministerial de cessação de funções. A sua remuneração é fixada por despacho (artigo 15º, anexo II, DL n.º 244/2012 de 9 de novembro).

Tabela 4 - **Competência do Fiscal Único**

Competências do Fiscal Único
Verificar a regularidade dos livros, registos contabilísticos e documentos que lhe servem de suporte;
Dar parecer sobre o relatório de gestão do exercício e certificar as contas;
Acompanhar com regularidade a gestão através de balancetes e mapas demonstrativos da execução orçamental;
Manter o conselho de administração informado sobre os resultados das verificações e dos exames a que proceda;
Propor a realização de auditorias externas quando tal se mostre necessário ou conveniente;
Pronunciar -se sobre qualquer outro assunto em matéria de gestão económica e financeira que seja submetido à sua consideração pelo conselho de administração;
Dar parecer sobre a aquisição, arrendamento, alienação e oneração de bens imóveis;
Dar parecer sobre a realização de investimentos e a contração de empréstimos;
Elaborar relatórios da sua ação fiscalizadora, incluindo um relatório anual global;
Pronunciar -se sobre assuntos que lhe sejam submetidos pelo conselho de administração, pelo Tribunal de Contas e pelas entidades que integram o controlo estratégico do sistema de controlo interno da administração financeira do Estado;
Verificar se os critérios valorimétricos adotados pelo hospital E. P. E. conduzem a uma correta avaliação do património e dos resultados.

Fonte: n.º 2, artigo 16º, anexo II, DL n.º 244/2012, de 9 de novembro

O Conselho Consultivo é composto por: um presidente, nomeado pelo Ministro da Saúde; um representante do município da sede do hospital EPE; um representante da respetiva administração de saúde; um representante dos utentes; um representante eleito pelos trabalhadores do hospital EPE; um representante dos prestadores de trabalho voluntário no hospital EPE; dois elementos, escolhidos pelo conselho de administração do hospital EPE que sejam profissionais de saúde sem vínculo ao mesmo (n.º 1 do artigo 18, anexo II do DL n.º 244/2012, de 9 de novembro). Cabe ao presidente do conselho consultivo nomear os respetivos membros, tendo os seus mandatos a duração de três anos, podendo a todo o tempo ser substituídos pelas entidades que os elegerem. O cargo de membro do conselho consultivo não é remunerado, embora, havendo lugar a ajudas de custo, estas serão suportadas pelo hospital EPE. As competências do conselho consultivo são as que constam da Tabela 5.

Tabela 5 - **Competências do Conselho Consultivo**

Competências do Conselho Consultivo
Apreciar os planos de atividade de natureza anual e plurianual;
Apreciar todas as informações que tiver por necessárias para o acompanhamento da atividade do hospital EPE;
Emitir recomendações tendo em vista o melhor funcionamento dos serviços a prestar às populações, tendo em conta os recursos disponíveis.

Fonte: artigo 19º, anexo II, DL n.º 244/2012, de 9 de novembro

A gestão financeira e patrimonial do hospital EPE rege-se, designadamente, pelos seguintes instrumentos de gestão previsional: planos plurianuais e anuais de atividades, de investimento e financeiros, com um horizonte de três anos; orçamento anual de investimento; orçamento anual de exploração, desdobrado em orçamento de proveitos e orçamento de custos; orçamento anual de tesouraria; balanço previsional; contratos-programa externos e contratos-programa internos (artigo 22º, anexo II, DL n.º 244/2012, de 9 de novembro).

Deve ser constituída em cada exercício, uma reserva legal, nunca inferior a vinte por cento dos resultados de acordo com as normas contabilísticas vigentes. A reserva legal pode ser utilizada para cobrir prejuízos de exercícios anteriores. O destino dos resultados de cada exercício é determinado por despacho dos Ministérios das Finanças e da Saúde (artigo 23º, anexo II, DL n.º 244/2012, de 9 de novembro).

O hospital EPE segue o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde até que estejam verificadas as condições para a transição para o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), nos termos a definir por despacho dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das Finanças e da Saúde (artigo 24º, anexo II, DL n.º 244/2012, de 9 de novembro). Os instrumentos de prestação de contas dos hospitais EPE, elaborados anualmente com referência a 31 de dezembro, de cada ano, são os que constam da Tabela 6.

Tabela 6 - Documentos de prestação de contas

Documentos de prestação de contas
Relatório do conselho de administração e proposta de aplicação dos resultados;
Relatório sobre a execução anual do plano plurianual de investimentos;
Balanço e demonstração de resultados;
Anexo ao balanço e demonstração de resultados;
Demonstração de fluxos de caixa;
Relação dos empréstimos contraídos a médio e longo prazos;
Certificação legal de contas;
Relatório e parecer do fiscal único.

Fonte: artigo 25º, anexo II, DL n.º 244/2012, de 9 de novembro

Capitulo II – Metodologias de Investigação

2 Metodologias de investigação

A metodologia vem ganhando atenção crescente, segundo Ellram (1996) o interesse pelos métodos empíricos vem aumentando devido à necessidade de incorporar dados reais às Investigações e, com isto, obter resultados mais efetivos.

A investigação metodológica consiste num processo sistemático, organizado e objetivo de procura de conhecimento. Para Quivy & Campenholdt (2003) o investigador deverá procurar enunciar os propósitos da investigação na forma de uma “pergunta de partida”. É, portanto, através desta “pergunta de partida” que o investigador tenta exprimir rigorosamente o que procura compreender e saber.

2.1 Etapas a percorrer no processo de investigação

Segundo Fortin (1999), “a etapa inicial no processo de investigação consiste em encontrar um domínio de investigação que interesse ou preocupe o investigador e se revista de importância para a disciplina”. Para o mesmo autor o processo de investigação pode ser repartido em 3 fases: Concetual, Metodológica e Empírica.

A fase concetual é crucial num processo de investigação já que é aqui que decidimos qual a natureza do problema que iremos explorar. Esta fase está dividida em várias etapas, sendo elas:

- A escolha do tema e formulação do problema da investigação, antes de iniciar a investigação terá de se escolher ou delimitar um campo de interesse, assim é possível formular o problema da investigação. “A formulação do problema deve demonstrar, com a ajuda de uma argumentação rigorosa, que a exploração empírica da questão é pertinente e que esta é suscetível de contribuir para o avanço dos conhecimentos” (Fortin, 1999).
- A revisão da literatura, para além de permitir determinar o nível dos conhecimentos face ao problema da investigação, permite também determinar os conceitos e as teorias que servirão de quadro de referências.
- A elaboração do quadro de referências define a perspectiva segundo a qual o problema de investigação será abordado, orienta a formulação das questões de investigação ou das hipóteses e determina a perspectiva do estudo.
- Enunciar o objetivo e as questões de investigação, o objetivo é um enunciado que indica claramente o que o investigador tem intenção de fazer no decurso do estudo. De acordo com o tipo de investigação formular-se-ão as questões ou as hipóteses.

Podemos então definir que, neste estudo, encontramos esta fase ao longo do primeiro capítulo.

A fase metodológica é a fase onde “o investigador determina os métodos que utilizara para obter as respostas às questões de investigação colocadas ou às hipóteses formuladas” (Fortin, 1999). Nesta fase o investigador terá de escolher um desenho de investigação para obter as respostas às questões de investigação, definir a população e a amostra com o objetivo de caracterizar a população estabelecendo os critérios de seleção para o estudo, precisar a amostra e determinar o seu tamanho, definir as variáveis e escolher os métodos de recolha e de análise dos dados. Podemos ver, neste estudo, esta fase no presente capítulo.

A fase empírica será abordada no terceiro capítulo onde vai-se precisar a forma como se desenrola o processo de recolher de dados, analisar os dados em função do objeto de estudo, interpretar e comunicar os resultados.

2.2 Escolhas metodológicas e técnicas de investigação

Para esta investigação foram escolhidas as metodologias e técnicas constantes da Tabela 7.

Tabela 7 - **Classificação da metodologia de investigação**

Classificação quanto à natureza da investigação	⇒	Qualitativa-quantitativa
Classificação quanto à escolha do objeto de estudo	⇒	Estudo de caso
Classificação quanto à técnica de recolha de dados	⇒	Análise documental
Classificação quanto à técnica de análise de dados	⇒	Análise de conteúdo

Fonte: Elaboração própria

2.2.1 Método Qualitativo e Quantitativo

Também, segundo Bogdan & Biklen (1994) “utilizamos a expressão investigação qualitativa como um termo genérico que agrupa diversas estratégias de investigação que partilham determinadas características. Os dados recolhidos são designados por qualitativos, o que significa ricos em pormenores descritivos relativamente a pessoas, locais e conversas, e de complexo tratamento estatístico”. A investigação qualitativa envolve a obtenção de dados descritivos, obtidos no contato direto do investigador com a situação estudada, enfatiza mais o processo do que o produto e preocupa-se em retratar a perspetiva dos participantes (Bogdan & Biklen, 2003).

Segundo Malhotra (2001), “a investigação qualitativa proporciona uma melhor visão e compreensão do contexto do problema, enquanto a investigação quantitativa procura quantificar os dados e aplica alguma forma da análise estatística”. A investigação qualitativa pode ser usada, também, para explicar os resultados obtidos pela investigação quantitativa. Na investigação quantitativa, a determinação da composição e do tamanho da amostra é um processo no qual a estatística tornou-se o meio principal. Como, na investigação quantitativa, as respostas de alguns problemas podem ser inferidas para o todo, então, a amostra deve ser muito bem definida; caso contrário, podem surgir problemas ao se utilizar a solução para o todo.

Alguns autores têm argumentado sobre a inconveniência de definir limites entre os estudos qualitativos e quantitativos nas investigações, devendo ser afastada a ideia de que somente o que é mensurável teria validade científica. Nesse sentido, Moreira (2002), defende que, “a tradição quantitativa condenava a investigação qualitativa como sendo impressionista, não objetiva e não científica já que não permite mensurações, supostamente objetivas”.

De acordo com Demo (2002), “a ciência prefere o tratamento quantitativo porque ele é mais apto aos aperfeiçoamentos formais: a quantidade pode ser testada, verificada, experimentada, mensurada”. Para Moreira (2002), a diferença entre a investigação quantitativa e a qualitativa vai além da simples escolha de estratégias de investigação e procedimentos de recolha de dados, representando, na verdade, posições epistemológicas antagônicas.

Assim, “ não faz nenhum sentido desprezar o lado da quantidade, desde que bem feito”. Em vez disso, “só tem a ganhar a avaliação qualitativa que souber se cercar inteligentemente de base empírica, mesmo porque qualidade não é a contradição lógica da quantidade, mas a face contrária da mesma moeda” (Demo, 2002). É essencial que a escolha da abordagem esteja ao serviço do objeto da investigação, e não o contrário, para que se possa tirar o melhor possível, ou seja, os saberes desejados. Parece haver um consenso, pois, quanto à ideia de que as abordagens qualitativas e quantitativas devem ser encaradas como complementares, em vez de mutuamente concorrentes (Malhotra, 2001).

Também segundo Flick (2004) adotar a prática de combinar análise quantitativa e qualitativa proporciona maior nível de credibilidade e validade aos resultados da investigação, o que poderia evitar o reducionismo por uma opção única de análise.

Considerando a natureza da investigação e o tipo de informação a recolher vão ser conjugados os dois métodos de investigação, qualitativa e quantitativa. A investigação

qualitativa permite-nos a recolha dos dados descritivos obtidos através da análise dos relatórios de auditoria emitidos e a investigação quantitativa permite-nos quantificar os dados e aplicar análises estatísticas para responder às questões colocadas, que tipos de opinião são emitida nas CLC e que reservas e ênfases são mais frequentes.

2.2.2 Estudo de Caso

Os estudos de caso podem ter uma orientação teórica bem vincada, que serve de suporte à formulação das respetivas questões e seleção de instrumentos de recolha de dados constituindo um guia na análise dos resultados. A teoria é necessária para orientar a investigação, tanto em termos da recolha de dados como da sua análise. Ajuda a responder a questões como: Que coisas observar? Que dados recolher? Que perguntas fazer? Que categorias construir?

Um estudo de caso implica um conhecimento profundo da realidade investigada recorrendo a diferentes métodos e técnicas que se enquadram, sobretudo, numa investigação qualitativa (Yin, 2003). Para o mesmo autor, estudo de caso trata-se de “uma investigação empírica que estuda um fenómeno contemporâneo dentro do contexto de vida real, especialmente quando as fronteiras entre o fenómeno e o contexto não são absolutamente evidentes”. Ainda, segundo Yin (1994), define estudo de caso “com base nas características do fenómeno em estudo e com base num conjunto de características associadas ao processo de recolha de dados e às estratégias de análise dos mesmos”.

Para Chizzotti (2011) um estudo de caso procura reunir os dados relevantes sobre o seu objeto de estudo, e dessa forma, alcançar um conhecimento mais amplo, dissipando dúvidas, esclarecendo questões pertinentes e, sobretudo, instruindo ações posteriores.

O objetivo é relatar os fatos como sucederam, descrever situações, proporcionar conhecimento acerca do fenómeno estudado e comprovar ou contrastar efeitos e relações presentes no caso (Guba & Lincoln, 1994).

Ainda, segundo Bogdan & Biklen (1994), a investigação qualitativa sob a forma de estudo de caso, centra-se na compreensão dos problemas, investigando o que origina certos comportamentos e atitudes, não havendo qualquer preocupação com a dimensão da amostra nem com a generalização dos resultados.

2.2.3 Análise documental

A técnica de recolha de dados é um conjunto de regras ou processos utilizados por uma ciência, ou seja, corresponde à parte prática da recolha de dados (Lakatos & Marconi,

2001). Durante a recolha de dados, diferentes técnicas podem ser empregadas, sendo as mais utilizadas: a entrevista, o questionário, a observação e a pesquisa documental.

A análise documental baseia-se em materiais que ainda não receberam tratamento analítico podendo ser reorganizados de acordo com os objetivos da investigação.

Segundo Lakatos & Marconi (2001), a análise documental é a recolha de dados em fontes primárias, como documentos escritos ou não, pertencentes a arquivos públicos, arquivos particulares de instituições e domicílios, e fontes estatísticas.

Para Gil (1999), a análise documental torna-se particularmente importante quando o problema requer dados dispersos pelo espaço. No entanto, deve-se ter em atenção à qualidade das fontes utilizadas, pois a utilização de dados trocados amplia seus erros.

A análise documental é frequentemente utilizada em investigações teóricas e naquelas em que o objeto é o estudo de caso, uma vez que estas exigem, na maior parte dos casos, da recolha documental para análise.

Nesta investigação recorreremos à pesquisa documental pelo facto de este ser um meio de obtenção de informações flexível e útil para analisar as tendências e padrões dos documentos através da observação dos documentos que se encontram publicados quer no portal da Administração Central do Sistema de Saúde (ACSS) quer nos próprios *websites* das instituições hospitalares.

2.2.4 Análise de conteúdo

A Análise de dados é uma das fases mais importantes da investigação, pois é a partir daqui que são apresentados os resultados e a conclusão da investigação, conclusão essa que pode ser final ou parcial, deixando margem para investigações futuras (Marconi & Lakatos, 1996).

Berelson (1952) definiu a análise de conteúdo como sendo uma técnica de investigação que permite “a descrição objetiva, sistemática e quantitativa do conteúdo manifesto da comunicação”.

Segundo Krippendorff (2004) a análise de conteúdo é “uma técnica de investigação que permite fazer inferências, válidas e replicáveis, dos dados para o seu contexto”. Este autor retira da sua definição a referência à quantificação, não restringindo as direções que a análise de conteúdo pode tomar.

Os atributos da análise de conteúdo, segundo Freitas & Janissek (2000), são: “ser objetivo, dado que existem regras e diretrizes que conduzem o analista; ser sistemático, todo o

conteúdo deve ser ordenado e integrado nas categorias, em função do objetivo perseguido; ser quantitativo, por meio da evidenciação de elementos significativos”.

Existem várias técnicas de análise de dados sendo as principais a análise de conteúdo, a estatística descritiva e a estatística multivariada. Na presente investigação a técnica utilizada foi a análise de conteúdo por ser a que mais se adequa a responder às questões levantadas durante a revisão da literatura e que se prendem com as frequências das reservas e das ênfases que foram retiradas das CLC dos hospitais EPE.

2.3 Objetivo de estudo

O objetivo deste estudo é observar as CLC dos hospitais EPE de modo a quantificar os tipos de opinião emitidas e, no caso de existência de reservas e ênfases quantificar, também, a frequência destas. Com base na frequência das reservas e das ênfases verificar se os auditores têm julgamentos diferentes para uma mesma realidade e se o auditor ao emitir a sua opinião tem em conta o pressuposto da continuidade.

Os dados recolhidos para este estudo abrangeram 39 hospitais em 2009, 41 em 2010, 40 em 2011, 39 em 2013 e 39 em 2014, num total de 238 hospitais.

Os relatórios de auditoria foram classificados por tipo de opinião, sendo: limpa, sem reservas mas com ênfases, com reservas mas sem ênfases e com reservas e com ênfases. Seguidamente foram analisados os motivos que geraram as reservas e ênfases, agrupando por forma a determinar as frequências mais comuns.

2.4 Fontes de dados

A fonte utilizada para a recolha dos dados consistiu na observação documental recolhida no portal do Ministério da Saúde, através da ACSS obtidos em <http://www.acss.min-saude.pt>, onde foram recolhidos os relatórios e contas dos hospitais EPE dos anos em análise. Em alguns casos, por a informação não se encontrar publicada no portal da ACSS, os dados foram recolhidos nos *websites* das próprias instituições hospitalares.

2.5 Recolha de dados

Por forma a compreender a realidade de cada unidade hospitalar foram recolhidos alguns dados constantes quer na CLC quer no relatório gestão e contas de cada hospital EPE. Esses dados constam dos Apêndices 1, 2, 3, 4, 5 e 6 e são eles, nomeadamente, o número de reservas e ênfases emitidas, o fundo patrimonial e o capital estatutário de cada unidade

hospitalar. Em relação aos espaços não preenchidos devem-se ao facto de não existir contas publicadas dessas entidades ou então existir contas publicadas mas sem CLC.

2.6 Caracterização da amostra

Para este estudo, foram recolhidas as seguintes CLC emitidas pelos hospitais EPE e que constam da Tabela 7:

Tabela 8 - Descrição da amostra

Ano	Hospitais EPE	CLC observadas	% CLC observadas
2009	39	37	95%
2010	41	40	98%
2011	40	38	95%
2012	40	31	78%
2013	39	27	69%
2014	39	29	74%
Total	238	202	85%

Em 2009 dos 39 hospitais EPE existentes foram recolhidas 37 CLC, representando 95% da amostra. Em 2010 dos 41 hospitais EPE existentes foram recolhidas 40 CLC, representando 98% da amostra. Em 2011 dos 40 hospitais EPE existentes foram recolhidas 38 CLC, representando 95% da amostra. Em 2012 dos 40 hospitais EPE existentes foram recolhidas 31 CLC, representando 78% da amostra. Em 2013 dos 39 hospitais EPE existentes foram recolhidas 27 CLC, representando 69% da amostra. Em 2014 dos 39 hospitais EPE existentes foram recolhidas 29 CLC, representando 74% da amostra.

No período de 2009 a 2014 dos 238 hospitais EPE foram emitidas 202 CLC, representando 85% do total da amostra. Não foi possível analisar o conteúdo de 15% das CLC, por não estarem publicadas as contas ou por falta da CLC nas contas publicadas dessas entidades.

Capítulo III - Estudo de Caso

3 Tratamento de dados

Da observação dos conteúdos das 202 CLC dos hospitais EPE nos anos de 2009 a 2014 podemos classificar as opiniões emitidas pelo ROC por tipos de opinião: não modificada (limpa – sem reservas e sem ênfases) ou modificada (sem reservas mas com ênfases, com reservas mas sem ênfases e com reservas e com ênfases), de modo a determinar as frequências das reservas e das ênfases mais comuns com o objetivo de responder às questões colocadas durante a revisão de literatura.

Tabela 9 - Tipos de opinião emitidas

Ano	CLC	Limpa	%	S/Reserva C/Ênfases	%	C/Reservas S/Ênfases	%	C/Reservas C/Ênfases	%
2009	37	0	0%	3	8%	3	8%	31	84%
2010	40	0	0%	6	15%	1	2%	33	83%
2011	38	3	8%	8	21%	0	0%	27	71%
2012	31	1	3%	4	13%	2	7%	24	77%
2013	27	0	0%	4	15%	1	4%	22	81%
2014	29	0	0%	2	7%	0	0%	27	93%
Total	202	4	2%	27	13%	7	3%	164	82%

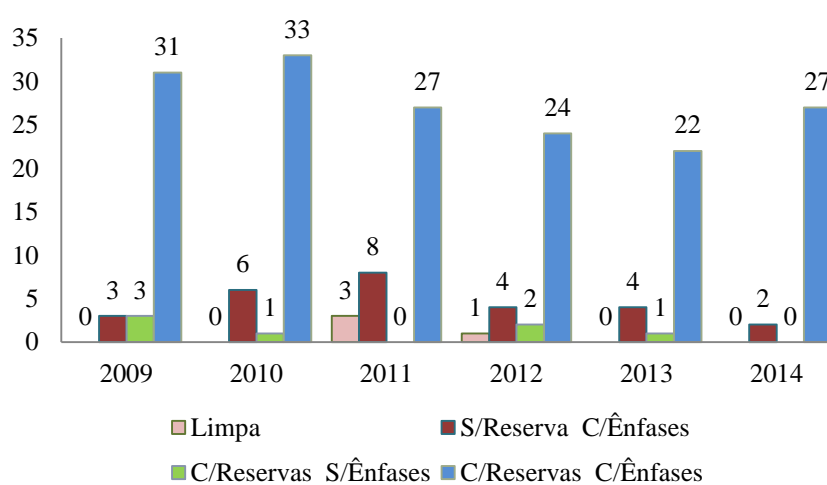


Figura 7. Representação gráfica dos tipos de opinião emitidos

Pode-se verificar pela Figura 7 que as CLC emitidas, no período em análise, são maioritariamente modificadas, com reservas e com ênfases, representando 82% da amostra. De seguida temos as CLC sem reservas mas com ênfases que representam 13%, as CLC com reserva e sem ênfases 3% e as CLC não modificadas, ou seja sem reservas e sem ênfases com 2%.

3.1 Análise das reservas

Das 202 CLC observadas, referentes ao período de 2009 a 2014, foram emitidas 416 reservas. Na Figura 8 é visível uma diminuição na emissão de reservas a partir de 2012. Esta diminuição também deve-se ao facto de nesses períodos estarem menos CLC disponíveis para análise. Em 2012 as CLC observadas foram 78% da amostra, em 2013 69% e em 2014 74%. Nos anos de 2009 a 2013 as CLC observadas rondaram os 95% e 98% da amostra.

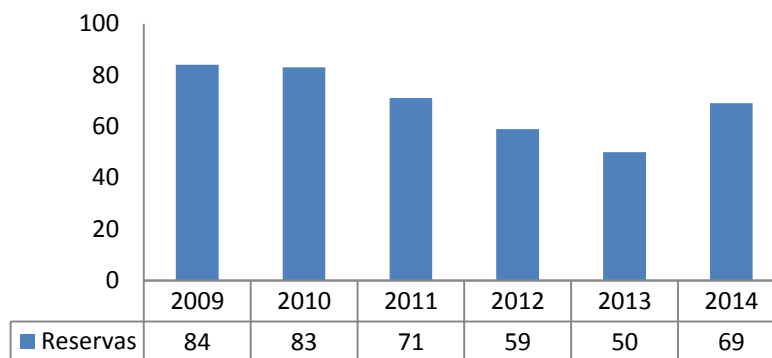


Figura 8. Representação gráfica das reservas

Das 416 reservas analisadas no período de 2009 a 2014, foram representadas 312 reservas como as mais frequentes correspondendo a 75% da totalidade das reservas emitidas nesse período.

Ao analisar o conteúdo das 416 reservas emitidas durante o período em análise, estas foram agrupadas de modo a poder listar as 10 reservas mais frequentes conforme ilustram as Tabelas 10 e 11.

Tabela 10 - Conteúdo das reservas mais frequentes

R1	Falta de respostas ou resposta não conforme ao pedido de confirmação de saldos de terceiros.
R2	Falta de estudos atuais para quantificar responsabilidades passadas e futuras pelo pagamento de pensões de reforma.
R3	Falta de um registo detalhado dos bens do imobilizado ou inventariação parcial.
R4	Limitação à validação do CMVMC e às existências.
R5	Património utilizado não registado em nome da entidade na conservatória do registo predial.
R6	Limitação à validação dos serviços prestados referentes ao SNS registados com base em estimativas incluídas na rubrica de acréscimos de proveitos.
R7	Limitação na validação do imobilizado e às amortizações.
R8	Existência de processos de contencioso sem que seja possível determinar qual efeito de eventuais correções no património da entidade.
R9	Impossibilidade de concluir sobre a cobrabilidade de montantes nas rubricas de "clientes" e "outros devedores por acréscimos de rendimentos".
R10	Falta de provisões ou provisão insuficiente para fazer face a riscos com processos judiciais e dívidas de clientes.

Tabela 11 - Representação por ano das reservas mais frequentes

Reservas emitidas	2009		2010		2011		2012		2013		2014	
R1	15	22,39%	19	28,79%	13	26,53%	19	46,34%	16	41,03%	19	38,00%
R2	29	43,28%	17	25,76%	5	10,20%	1	2,44%	1	2,56%	2	4,00%
R3	13	19,40%	13	19,70%	10	20,41%	7	17,07%	6	15,38%	5	10,00%
R4	5	7,46%	5	7,58%	5	10,20%	5	12,20%	5	12,82%	5	10,00%
R5	2	2,99%	6	9,09%	5	10,20%	4	9,76%	3	7,69%	4	8,00%
R6	1	1,49%	2	3,03%	4	8,16%	2	4,88%	3	7,69%	7	14,00%
R7	1	1,49%	2	3,03%	2	4,08%	1	2,44%	1	2,56%	2	4,00%
R8	0	0,00%	0	0,00%	1	2,04%	1	2,44%	3	7,69%	3	6,00%
R9	0	0,00%	0	0,00%	3	6,12%	1	2,44%	1	2,56%	1	2,00%
R10	1	1,49%	2	3,03%	1	2,04%	0	0,00%	0	0,00%	2	4,00%
Total	67	100,00%	66	100,00%	49	100,00%	41	100,00%	39	100,00%	50	100,00%

3.2 Análise das ênfases

Das 202 CLC observadas, referentes ao período de 2009 a 2014, foram emitidas 512 ênfases. Na Figura 9 estão representadas as ênfases emitidas no período em análise.

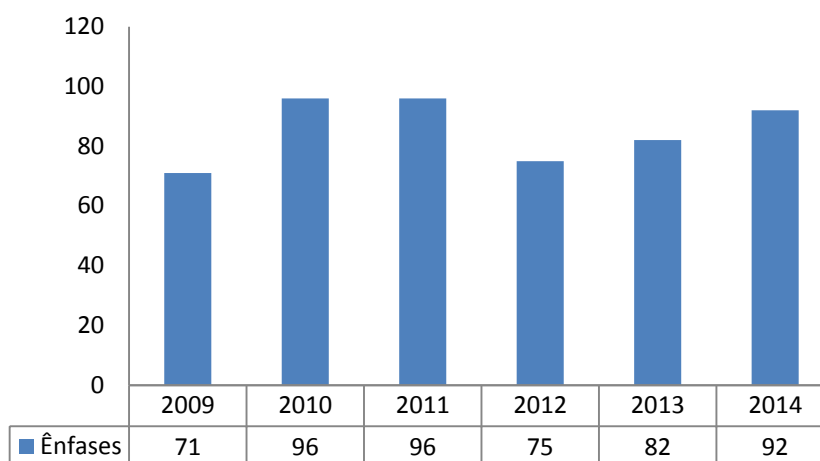


Figura 9. Representação gráfica das ênfases

Ao analisar o conteúdo das 512 ênfases emitidas durante o período em análise, estas foram agrupadas de modo a poder listar as 10 ênfases mais frequentes conforme ilustram as Tabelas 12 e 13.

Tabela 12 - Conteúdo das ênfases mais frequentes

E1	Capitais próprios negativos estando perdido parte ou a totalidade do capital próprio.
E2	Património não coberto por seguros.
E3	Resolução de reserva do ano anterior.
E4	Falta de validação pela ACSS dos valores relativos à faturação pelo que os montantes das prestação de serviços ao SNS foram tratados como "acréscimos de proveitos".
E5	Património utilizado não registado no nome da entidade na conservatória do registo predial.
E6	Processos judiciais em curso que não se encontram provisionados ou cujo desfecho é incerto.
E7	Contas não comparáveis.
E8	Não foram refletidas nas contas as responsabilidades com complementos de pensões.
E9	Constituição de provisões para cobrança duvidosa de entidades públicas e/ou reforço ou redução de provisões existentes.
E10	Contas não apresentadas em SNC.

Tabela 13 - Representação por ano das ênfases mais frequentes

Ênfases emitidas	2009		2010		2011		2012		2013		2014	
E1	13	27,08%	18	26,47%	18	31,03%	13	34,21%	11	29,73%	11	28,21%
E2	7	14,58%	8	11,76%	5	8,62%	5	13,16%	6	16,22%	8	20,51%
E3	3	6,25%	17	25,00%	10	17,24%	2	5,26%	6	16,22%	1	2,56%
E4	6	12,50%	8	11,76%	8	13,79%	8	21,05%	4	10,81%	1	2,56%
E5	4	8,33%	2	2,94%	2	3,45%	1	2,63%	4	10,81%	5	12,82%
E6	3	6,25%	5	7,35%	5	8,62%	3	7,89%	1	2,70%	1	2,56%
E7	6	12,50%	4	5,88%	2	3,45%	3	7,89%	2	5,41%	1	2,56%
E8	3	6,25%	4	5,88%	5	8,62%	1	2,63%	0	0,00%	0	0,00%
E9	3	6,25%	2	2,94%	3	5,17%	2	5,26%	3	8,11%	1	2,56%
E10	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	10	25,64%
Total	48	100,00%	68	100,00%	58	100,00%	38	100,00%	37	100,00%	39	100,00%

Das 512 ênfases analisadas no período de 2009 a 2014, foram representadas 288 ênfases como as mais frequentes correspondendo a 56,25% da totalidade das ênfases emitidas nesse período.

Capítulo IV - Discussão dos Resultados

4 Discussão dos Resultados

O Objetivo desta dissertação teve como temática a avaliação da eficácia da auditoria executada pelas entidades de auditoria dos Hospitais EPE em Portugal, permitindo aferir padrões de qualidade e o cumprimento dos requisitos estabelecidos pelas entidades de supervisão da atividade.

Para o estudo de caso foram elaboradas questões de análise, a partir das questões de investigação surgidas durante a revisão da literatura, as quais necessitam de ser testadas face aos resultados obtidos, procedendo-se então à discussão dos resultados.

Questão 1 – Que tipos de opinião são emitidas nas CLC dos Hospitais EPE?

De acordo com a observação das CLC emitidas pelos hospitais EPE no período de 2009 a 2014 conclui-se que as CLC apresentadas e divulgadas foram maioritariamente modificadas com reservas e com ênfases.

Na Tabela 14 podemos observar que, em 2009, 2010, 2013 e 2014 as CLC são 100% modificadas, em 2011 são 92% e em 2012 são 97%. Em relação às CLC não modificadas representam em 2011 8% e em 2012 3%.

Tabela 14 - **Quantificação das CLC modificadas e não modificadas**

Ano	CLC	Não modificada	%	Modificada	%
2009	37	0	0%	37	100%
2010	40	0	0%	40	100%
2011	38	3	8%	35	92%
2012	31	1	3%	30	97%
2013	27	0	0%	27	100%
2014	29	0	0%	29	100%
Total	202	4	2%	198	98%

Da representação global das CLC emitidas podemos verificar conforme ilustrado na Figura 10, que 98% dos relatórios emitidos são modificados e 2% são não modificados.

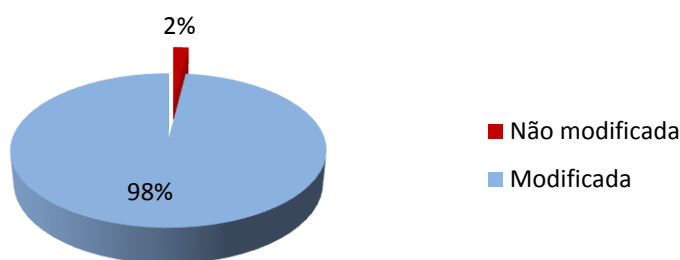


Figura 10. Representação gráfica dos tipos de relatório emitidos

Dos relatórios 98% de relatórios modificados existem relatórios modificados, seja, por matérias que não afetam a opinião e dão lugar a ênfases, seja, por matérias que afetam dando lugar a uma opinião qualificada com reservas.

Da análise da Tabela 8 podemos ver que no total de 202 CLC observadas, 27 são CLC sem reservas mas com ênfases, por isso, são relatórios que não afetam a opinião, representando 13% da amostra. Dos relatórios que afetam a opinião temos os que incluem reservas e ênfases, sendo neste caso 164 CLC, representando 82% da amostra e os que tem reservas mas sem ênfases, sendo somente 7 CLC, representando 3% da amostra. Podemos ver graficamente na Figura 11 a distribuição dos tipos de opinião emitidos nas CLC dos hospitais EPE.

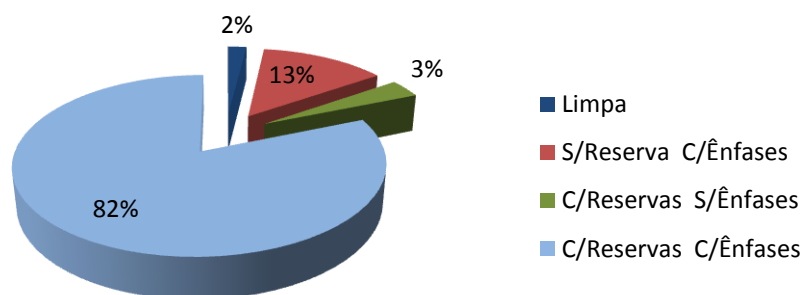


Figura 11. Representação gráfica dos tipos de opinião emitidos

Questão 2 – Que reservas são mais frequentes no período em análise?

Pela análise das Tabelas 10 e 11 verifica-se que a reserva mais frequente nos relatórios de auditoria, é a falta de resposta à confirmação de saldos de terceiros (R1) com 101 repetições. Segue-se a falta de estudos para quantificar as responsabilidades com o pagamento de pensões de reforma (R2) com 55 repetições, a falta de registos dos bens do imobilizado

(R3) com 54 repetições, a limitação à validação das existências (R4) com 30 repetições, a utilização de património não registado no cadastro do hospital ou na conservatória (R5) com 24 repetições, a limitação à validação dos acréscimos a faturar (R6) com 19 repetições, a limitação na validação do imobilizado e às amortizações (R7) com 9 repetições, a existência de processos de contencioso sem que seja possível determinar qual o efeito de eventuais correções no património da entidade (R8) com 8 repetições, a impossibilidade de concluir sobre a cobrabilidade de montantes nas rubricas de clientes e outros devedores por acréscimo de rendimentos (R9) com 6 repetições e a falta de provisões para fazer face a riscos com processos judiciais e dívidas de clientes (R10) também com 6 repetições.

A Figura 12 mostra as dez reservas com repetições mais frequentes no período em análise.

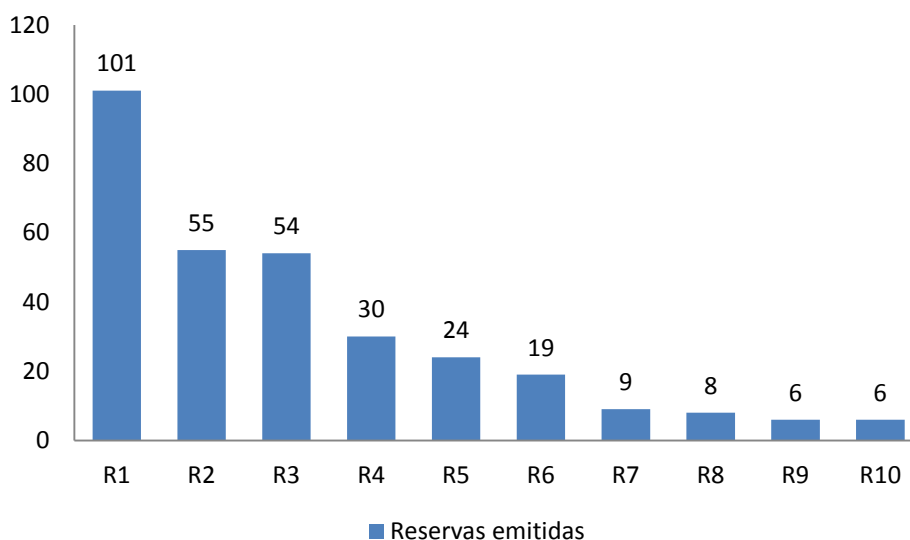


Figura 12. Representação gráfica das reservas mais frequentes

Na observação dos relatórios de auditoria verificaram-se 416 reservas emitidas no período em análise. As dez reservas mais frequentes totalizam 312 reservas, ou seja, 75% da globalidade das reservas emitidas.

Questão 3 - Que ênfases são mais frequentes no período em análise?

Verifica-se, pela análise das Tabelas 12 e 13, que os Capitais Próprios negativos estando perdido parte ou a totalidade do capital próprio (E1) é a ênfase com mais repetições, 84. Seguidamente temos o património não coberto por seguros (E2) com 39 repetições, a menção de resolução de reserva do ano anterior (E3) com também 39 repetições, falta de

validação dos acréscimos de proveitos referentes a faturação (E4) com 35 repetições, património utilizado não registado em nome da entidade (E5) com 18 repetições, processos judiciais em curso não provisionados (E6) com 18 repetições, contas não comparáveis (E7) com 18 repetições, responsabilidades com complementos de pensões (E8) com 13 repetições, constituição de provisões de cobrança duvidosa de entidades públicas e reforço ou redução de provisões existentes (E9) com 14 repetições e contas não apresentadas em SNC (E10) com 10 repetições.

A Figura 13 mostra graficamente as dez ênfases com repetições mais frequentes no período em análise.

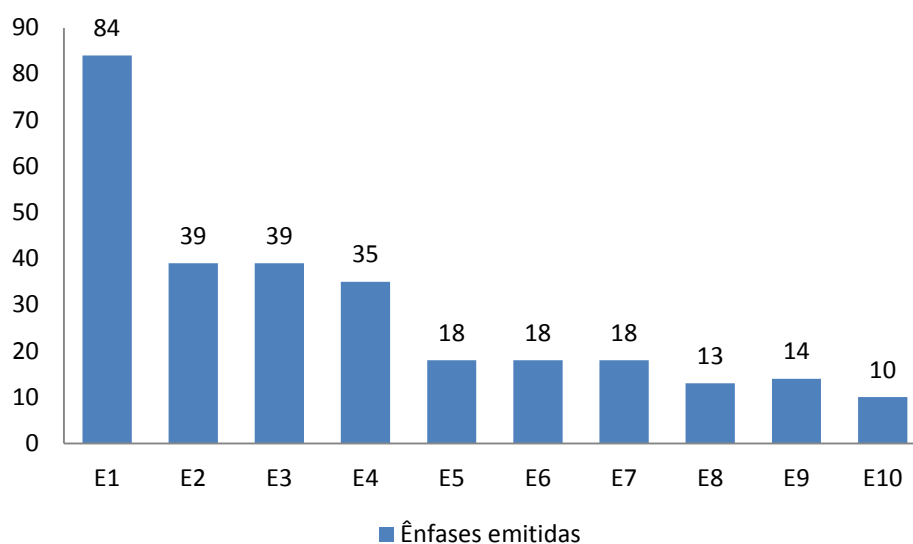


Figura 13. Representação gráfica das ênfases mais frequentes

Das 512 ênfases analisadas no período de 2009 a 2014, foram representadas 288 ênfases como as mais frequentes correspondendo a 56,25% da totalidade das ênfases emitidas nesse período.

Questão 4 - Quando existe uma incerteza material relacionada com a continuidade da entidade, o auditor no seu relatório emite uma opinião modificativa?

Sempre que exista uma incerteza material relacionada com a continuidade da entidade, o auditor deve comunicar aos encarregados da governação uma informação adicional no seu relatório (§A24, ISA 260).

Segundo art.35 n°2 do CSC “considera-se estar perdido metade do capital social quando o capital próprio da sociedade for igual ou inferior a metade do capital social”.

No período em análise, a ênfase mais frequente é a (E1) “capitais próprios negativos estando perdido parte ou a totalidade do capital próprio”, com 84 repetições.

Analisando as CLC dos anos de 2009 a 2014 foi verificado que alguns dos hospitais EPE estavam nas condições referidas pelo nº 2 do artigo 35 do CSC, estando perdido metade do capital social, no entanto, em alguns casos o auditor não emitiu uma opinião modificativa em relação à continuidade da entidade.

Na Tabela 15 verifica-se que em 2009 dos 16 hospitais EPE que estavam nessa situação somente foram emitidos 13 relatórios com ênfases mencionando a perda do capital social da entidade, em 2010 dos 21 hospitais EPE foram emitidas 18 ênfases, em 2011 dos 19 hospitais EPE foram emitidas 18 ênfases, em 2012 dos 16 hospitais EPE foram emitidas 13 ênfases, em 2013 dos 13 hospitais EPE foram emitidas 11 ênfases, em 2014 dos 14 hospitais EPE foram emitidas 11 ênfases.

Tabela 15 - Representação da ênfase 1 (E1)

Descrição	2009		2010		2011		2012		2013		2014		Totais	
	Ênfases emitidas no período	Hospitais com perda do capital social	Ênfases emitidas no período	Hospitais com perda do capital social	Ênfases emitidas no período	Hospitais com perda do capital social	Ênfases emitidas no período	Hospitais com perda do capital social	Ênfases emitidas no período	Hospitais com perda do capital social	Ênfases emitidas no período	Hospitais com perda do capital social	Ênfases emitidas no período	Hospitais com perda do capital social
Capitais próprios negativos estando perdido parte ou a totalidade do capital próprio	13	16	18	21	18	19	13	16	11	13	11	14	84	99

No período em análise existiram 99 prestações de contas onde estava perdido parte ou a totalidade do capital social. Em 84 CLC o auditor menciona através de uma ênfase a perda de parte ou da totalidade do capital social da entidade, ficando somente a faltar a emissão de 15 ênfases, representando 15,15% da amostra.

Pode-se concluir que nem sempre os auditores tiveram o mesmo critério na emissão das ênfases relacionadas com o artigo 35º do CSC, ou seja, a perda de parte ou da totalidade do capital social. Como foi dito na revisão de literatura a avaliação do pressuposto de continuidade da entidade obriga a grande ponderação e cuidado por se tratar de uma matéria muito sensível e de grande impacto na sociedade. É perceptível que a emissão de uma opinião relacionada com a continuidade de uma entidade, por parte do auditor, seja algo de extrema importância e de enorme dificuldade.

Questão 5 - Existem divergências de julgamento dos auditores das diferentes entidades ao tratar as reservas ou ênfases?

Da análise das tabelas 10, 11, 12 e 13 verifica-mos que existem tratamentos diferentes para o mesmo conteúdo, tendo sido, em alguns casos tratados como reservas e outros como ênfases. A partir destas tabelas foi elaborada a Tabela 16 de modo a verificar quais as reservas e ênfases cujo conteúdo é igual, tendo sido objeto de divergência de julgamento dos ROC e verificar também qual a frequência dessas reservas e ênfases nos anos em análise.

Assim, temos a existência de “património utilizado não registado em nome da entidade na Conservatória do Registo Predial”, sendo expressa em 24 CLC como reserva (57,14%), e em 18 CLC como ênfase (42,86%).

A problemática com “Responsabilidades com complementos de pensões de reforma” também foi objeto de julgamentos diferentes ao longo do período em análise, sendo maioritariamente mencionado como reserva. Com efeito, esta situação no período em análise foi mencionada como reserva em 55 hospitais (80,88%) e como ênfase em 13 hospitais (19,12%). Em termos gerais, os ROC reconhecem que os hospitais não espelham contabilisticamente as suas responsabilidades presentes ou futuras com as pensões, bem como os benefícios de saúde, por não se encontrar disponível um estudo atuarial que permita quantificar o seu efeito nas demonstrações financeiras.

Também em relação à “falta ou provisões insuficientes para fazer face a riscos com processos judiciais” é mencionada maioritariamente como ênfase, em 18 dos casos (75%), e como reserva, em 6 casos (25%).

Por fim, também verifica-se divergência de julgamento por parte dos auditores em relação à “limitação aos acréscimos de proveitos relacionados com faturação ao SNS”, sendo mencionado como ênfase, em 35 casos (64,81%) e como reserva, em 19 casos (35,19%).

Tabela 16 - Frequência das reservas e ênfases comuns

Descrição	2009		2010		2011		2012		2013		2014		Totais	
	Reservas	Ênfases	Reservas	Ênfases	Reservas	Ênfases	Reservas	Ênfases	Reservas	Ênfases	Reservas	Ênfases	Reservas	Ênfases
Responsabilidades com complementos de pensões de reforma	29	3	17	4	5	5	1	1	1	0	2	0	55	13
Património utilizado não registado em nome da entidade na Conservatória Registo Predial	2	4	6	2	5	2	4	1	3	4	4	5	24	18
Limitação aos acréscimos de proveitos relacionados com faturação ao SNS	1	6	2	8	4	8	2	8	3	4	7	1	19	35
Falta ou provisões insuficientes para fazer face a riscos com processos judiciais	1	3	2	5	1	5	0	3	0	1	2	1	6	18

Capitulo V - Conclusão

5 Conclusão

5.1 Considerações Finais

No sentido de melhorar o relatório de auditoria, o IAASB emitiu propostas que pretendem alterar significativamente o seu valor informativo. São sugeridas alterações às comunicações do auditor com os encarregados da governação para todas as auditorias. As alterações introduzidas incluem: uma maior discussão sobre as responsabilidades dos auditores; uma nota que os requisitos éticos foram respeitados; uma nota que a evidência de auditoria obtida é “suficiente e apropriada” para fornecer uma base para a auditoria e opinião; e uma explicação porquê o auditor avalia o controlo interno.

É fundamental estabelecer sistema de salvaguardas que atenuem ou eliminem as ameaças à independência dos auditores (A. Gonçalves, 2009). O papel dos auditores na deteção e relato de fraudes é uma questão central na problemática das diferenças de expectativas em auditoria, não sendo, contudo, um assunto pacífico no seio dos profissionais de auditoria, onde observamos opiniões profundamente divergentes (B. Almeida, 2005).

Carvalho (2013) retrata que “o papel do auditor é muito sensível e de grande impacto na sociedade e por isso deve evitar falhas. Para isso tem de se socorrer de ferramentas que o ajudem a emitir opiniões de forma sustentada, nomeadamente sobre o pressuposto da continuidade da entidade auditada”.

A necessidade de inovação e modernização do setor da saúde, que apresentava problemas de eficiência na afetação de recursos, baixa produtividade, fraca responsabilidade social, aumento na despesa e uma crescente insatisfação dos utentes pelos serviços prestados, fez com que as exigências de eficiência e eficácia dos hospitais tivessem resposta na empresarialização dos mesmos, permitindo, entre outros, agilizar a capacidade de resposta à população e a gestão mais eficiente da aplicação dos recursos públicos, na continuação do seu objetivo principal: servir o doente de forma mais qualificada, mais célere, mais eficaz e mais humana (Ribeiro, 2004). As mudanças provocadas pela empresarialização hospitalar trouxeram melhorias na área da gestão hospitalar, nomeadamente pelo rigor nos mecanismos de controlo e monitorização e pela propagação de uma cultura de maior transparência, responsabilidade e prestação de contas. Neste contexto e para analisar as temáticas abordadas ao longo da revisão da literatura, esta investigação teve como objetivo observar as CLC emitidas pelos ROC que exercem a função de fiscal único nos hospitais do setor empresarial do estado, com o regime jurídico de EPE. Considerando a natureza da investigação e o tipo de informação a recolher vão ser conjugados os dois métodos de investigação, qualitativo e

quantitativo. A investigação qualitativa permite a recolha dos dados descritivos obtidos através da análise dos relatórios de auditoria emitidos, enquanto a investigação quantitativa permite quantificar os dados recolhidos e aplicar análises estatísticas. Segundo Flick (2004) adotar a prática de combinar análise quantitativa e qualitativa proporciona maior nível de credibilidade e validade aos resultados da investigação.

Para verificação do estudo de caso foram elaboradas 5 questões, sendo que a primeira questão sobre os tipos de opinião emitidos nas CLC no período em análise, conclui-se que 98% dos relatórios emitidos são modificadas e 2% são não modificados. Dos relatórios modificados 13% não afetam a opinião, ou seja, não tem reservas mas tem ênfases e 85% afetam a opinião, tem reservas e ênfases ou só reservas.

A segunda questão, que reservas são mais frequentes no período em análise, conclui-se que das 416 reservas emitidas foram representadas 312 reservas como as mais frequentes, ou seja, 75% da amostra. Entre outras, as reservas mais frequentes, são: falta de resposta ou resposta não conforme ao pedido de confirmação de terceiros, falta de estudos para quantificar as responsabilidades passadas e futuras pelo pagamento de pensões de reforma, falta de registo detalhado dos bens do imobilizado, limitações à validação das existências, património utilizado não registado em nome da entidade na conservatória do registo predial.

A terceira questão, que ênfases são mais frequentes no período em análise, conclui-se que das 512 ênfases emitidas foram representadas 288 ênfases como as mais frequentes, ou seja, 56,25% da amostra. Entre outras, as ênfases mais frequentes, são: Os capitais próprios negativos, o património da entidade não coberto por seguros, resolução de reservas do ano anterior, falta de validação pela ACSS dos valores relativos à faturação, património não registado em nome da entidade, falta de provisões para processos judiciais em curso.

A quarta questão, quando existe uma incerteza material relacionada com a continuidade da entidade, o auditor no seu relatório emite uma opinião modificativa, conclui-se que em 84,85% das situações o auditor menciona através de ênfase que se encontra perdido metade do capital social da entidade. A avaliação do pressuposto da continuidade da entidade obriga a grande ponderação e cuidado por se tratar de uma matéria muito sensível e de grande impacto na sociedade, por isso, é perceptível que a emissão de uma opinião relacionada com a continuidade de uma entidade seja, por parte do auditor, algo de extrema importância e de enorme dificuldade.

Por fim, a quinta questão, existem divergências de julgamento dos auditores das diferentes entidades ao tratar as reservas ou ênfases, verificamos que existem tratamentos

diferentes para o mesmo conteúdo, tendo sido, em alguns casos tratados como reservas e outros como ênfases. O património utilizado não registado em nome da entidade na conservatória do registo predial em 57,14% dos casos foi considerado uma reserva e 42,86% dos casos, uma ênfase. Também a falta ou provisões insuficientes para fazer face a riscos com processos judiciais, em 75% dos casos é mencionado como ênfase e em 25%, como reserva. A problemática com as responsabilidades com complementos de pensões de reforma, também foi objeto de julgamentos diferentes ao longo do período em análise, sendo considerado como reserva em 80,88% dos casos e como ênfase, em 19,12%. Outra divergência de julgamentos por parte dos auditores está relacionado com as limitações aos acréscimos de proveitos relacionados com faturação ao SNS, sendo mencionado como ênfase em 64,81% e como reserva, em 35,19% dos casos.

Para concluir, esta investigação mostra o elevado número de reservas e ênfases constantes nas CLC dos hospitais EPE e também analisa os conteúdos das reservas e ênfases onde verificamos um elevado número de repetições do mesmo conteúdo. Esta investigação não incorpora critérios que permitam aferir responsabilidades da emissão de um número tão elevado de relatórios modificados. Verificamos que, em alguns casos, apesar de nos relatórios de auditoria o auditor mencionar as falhas existentes, quer a nível contabilístico quer a nível da gestão, nos anos seguintes elas mantêm-se, não sendo tomadas medidas para resolver tais falhas.

5.2 Limitações da investigações

Como principal limitação a esta investigação será de referir o facto de não ser possível desenvolver o estudo de caso até ao ano de 2017, pelo facto do portal do Ministério da Saúde, em <http://www.acss.min-saude.pt> e os *websites* das próprias instituições hospitalares onde foram obtidos os relatórios e contas dos hospitais EPE, não estarem atualizados.

Outra limitação prende-se com o facto de algumas contas publicadas tanto no portal da ACSS como nas próprias instituições hospitalares não estarem publicadas as CLC nos seus relatórios de gestão e contas.

5.3 Sugestões para investigações futuras

Sugere-se como investigações futuras, ao nível do modelo utilizado: Uma análise dos relatórios de auditoria das empresas cotadas na CMVM; Uma análise dos relatórios de auditoria dos hospitais privados; Análise das reservas e ênfases, estabelecendo uma comparação, entre os hospitais públicos vs. privados.

Referências Bibliográficas

- Albuquerque, F., & Tavares, A. (2008). Uma estrutura baseada em princípios. *Revisores e Auditores*, 20–29.
- Almeida, A. (2006). *Sociedades Comerciais* (4th ed.). Coimbra Editora.
- Almeida, B. (2005). *Auditoria e Sociedades-Diferenças de Expectativas*. Lisboa: Publisher Team.
- Almeida, J. (2000). *Auditoria Previsional e Estratégica*. Lisboa: Vislis Editores.
- Bailey, W. (1981). The effects of audit reports on chartered financial analysts' perceptions of the sources of financial-statement and audit-reports messages. *Accounting Review*, October, 882–896.
- Bamber, E. M., Gillett, P. R., Mock, T. J., & Trotman, K. T. (1995). Audit Judgement, 55–85.
- Berelson, B. (1952). *Content Analysis in Communication Research*. Nova Iorque: Free Press.
- Bhattacharjee, S., & Moreno, K. (2013). The role of auditor's emotions and mood on audit judgment: a research summary with suggested practice implications. *Current Issues in Auditing*, 7, (2), 1–8.
- Bogdan, R., & Biklen, S. (1994). *Investigação Qualitativa em Educação – uma introdução à teoria e aos métodos*. Porto: Porto Editora.
- Bogdan, R., & Biklen, S. (2003). *Investigação qualitativa em educação: uma introdução à teoria e aos métodos* (12 edição). Porto.
- Botez, D., & Pravat, C. (2009). Study concerning the differences between the fourth directive and accounting standards from romania. *Annals of Faculty of Economics*, (3), 235–252.
- Campos, A. (2008). *Reformas da saúde – o fio condutor*. Coimbra: Edições Almedina.
- Carvalho, P. (2013). Continuidade Estudo de um Caso Auditoria. *Revisores & Auditores*, 61, 20–35.
- Chizzotti, A. (2011). *Pesquisa qualitativa em ciências sociais e humanas* (4ª Edição). Rio de Janeiro: Editora Vozes.
- Citron, D. B., & Taffler, R. J. (2001). Ethical Behaviour in the U.K. Audit Profession: The Case of the Self-Fulfilling Prophecy Under Going-Concern Uncertainties. *Journal of Business Ethics*, 29(4).
- Costa, C. B. (2000). *Auditoria Financeira - Teoria & Prática*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Costa, C. B. (2007). *Auditoria Financeira - Teoria & Prática* (8ª Edição). Rei dos Livros.
- Demo, P. (2002). *Avaliação qualitativa* (7ª edição). Campinas: Autores Associados.
- Elliott, R. (1998). Assurance Services and the Audit Heritage. *The CPA Journal*, June, 40–47.

- Ellram, L. (1996). The use of the case study method in logistics research. *Journal of Business Logistics*.
- Fakhfakh, M. (2012). The comparability of audit reports issued in the European Union: An empirical study based on separate and consolidated financial data. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 2(2), 386–422.
- Flick, U. (2004). *Uma introdução à pesquisa qualitativa* (2ª Edição). Porto Alegre: Bookman.
- Fortin, M.-F. (1999). *O Processo de Investigação: da concepção à realização*. Loures: Lusociência.
- Freitas, H., & Janissek, R. (2000). *ANÁLISE LÉXICA E ANÁLISE DE CONTEÚDO: Técnicas complementares, sequenciais e recorrentes para exploração de dados qualitativos*. Porto Alegre: Sagra Luzzatto.
- Gangolly, S., Hussein, M. E., Seow, G. S., & Tarn, K. (2002). Harmonisation of the auditor's report. *The International Journal of Accounting*, 37, 327–346.
- Gibbins, M. (1984). Propositions about the psychology of professional judgments in public accounting. *Journal of Accounting Research*, 22(1), 103–125.
- Gil, A. (1999). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (5ª Edição). São Paulo: Atlas.
- Gold, A., Gronewold, U., & Pott, C. (2012). The ISA 700 Auditor's report and the audit expectation gap – do explanations matter? *International Journal of Auditing*, 16(3), 286–307.
- Gonçalves, A. (2009). A Concentração do mercado de Revisão/Auditoria no âmbito do mercado de capitais Português. *Revista TOC*, 106, 40–48.
- Gonçalves, S. (2011). Fraude de Relato Financeiro. *Revista Revisores e Auditores*, 12–21.
- Guba, E., & Lincoln, Y. (1994). Competing Paradigms in Qualitative Research. *Handbook of Qualitative Research*, 105–117.
- Hassink, H., Bollen, L., Meuwissen, R., & Vries, M. (2009). Corporate fraud and the audit expectations gap: A study among business managers. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 18, 85–100.
- Hicks, E. (1974). Standards for the attest functions. *Journal of Accountancy*, 39–45.
- Krippendorff, K. (2004). *Content Analysis: an Introduction to its Methodology* (2ª Edição). Londres: Sage Publications.
- Lakatos, E., & Marconi, M. (2001). *Fundamentos metodologia científica* (4ª Edição). São Paulo: Atlas.
- Malhotra, N. (2001). *Pesquisa de marketing* (3ª edição). Porto Alegre: Bookman.

- Marconi, M., & Lakatos, E. (1996). *Técnicas de pesquisa: planeamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração e interpretação de dados* (3ª Edição). São Paulo: Atlas.
- Moreira, D. (2002). *O método fenomenológico na pesquisa*. São Paulo: Pioneira Thompson.
- Nunes, A. (2016). A concentração/fusão de unidades hospitalares em Portugal: Efeitos na produtividade. *Revista Portuguesa de Gestão & Saúde*, 19, 8–10.
- Nunes, A., & Harfouche, A. (2015). A gestão empresarial hospitalar na perspetiva dos gestores hospitalares. *Revista Portuguesa de Gestão & Saúde*, 15, 8–10.
- Observatório Português dos Sistemas de Saúde – OPSS. (2004). *Incertezas ... gestão da mudança na saúde. Relatório de Primavera*.
- OROC. (2012). Ceticismo profissional. *Revisores & Auditores*, 59, 26–27.
- OROC. (2014). Diretiva relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas. *Revisores & Auditores*, 66, 7–9.
- OROC. (2015). Comunicação do Auditor Comparação e Compatibilidade entre os requisitos da UE e ISA. *Revisores & Auditores*, 69, 11–19.
- Pereira, A. (2006). Revisão da informação financeira – prospectiva. *Revisores & Empresas*, 34, 26–35.
- Quivy, R., & Campenholdt, L. Van. (2003). *Manual de Investigação em Ciências Sociais*. Lisboa: Gradiva Publicações.
- Rego, G. (2011). *Gestão empresarial dos serviços públicos. Uma aplicação ao sector da Saúde*. Porto: Vida Económica.
- Ribeiro, J. (2004). Reforma do sector público hospitalar: programa de empresarialização de 34 hospitais portugueses. *Revista Portuguesa de Saúde Pública*, 4, 65–77.
- Robertson, J. (1988). Analyst's Reactions to Auditors' Messages in Qualified reports. *Accounting Horizons*, June, 82–89.
- Rodrigues, B. (2016). O Planeamento de um trabalho de auditoria a uma unidade hospitalar inserida no Serviço Nacional de Saúde. Aspetos específicos a considerar. *Revisores & Auditores*, 72, 27–28.
- Rodrigues, C. (2010). Documentação de auditoria: requisitos e importância na melhoria da qualidade das auditorias. *Revisores & Auditores*, 48, 12–19.
- Rodrigues, J. (2009). *Sistema Normalização Contabilística Explicado*. Porto: Porto Editora.

- Rodrigues, R. (2017). Análise de eventuais consequências e implicações relacionadas com as novas exigências de relato , decorrentes da adoção das ISA em Portugal. *Revisores & Auditores*, 77, 17–30.
- Ryu, T. G., & Roh, C.-Y. (2007). The auditor’s going-concern opinion decision. *International Journal of Business and Economics*, 6(2).
- Saúde, M. da. (2010). A Organização Interna e a Governação dos Hospitais. *Grupo Técnico Para a Reforma Da Organização Interna Dos Hospitais*.
- Simões, J. (2004). As parcerias público-privadas no sector da saúde em Portugal. *Revista Portuguesa de Saúde Pública*, 4, 79–90.
- Taborda, D. (2015). *Revisão legal das contas e outras funções do revidor oficial de contas* (2ª Edição). Lisboa: Edições Sílabo.
- Vaz, A. (2010). *Hospitais públicos portugueses. In Simões, J. (Coord.). 30 Anos de Serviço Nacional de Saúde: um percurso comentado*. Coimbra: Almedina.
- Yin, R. (1994). *Pesquisa Estudo de Caso - Desenho e Métodos* (2ª Edição). Porto Alegre: Bookman.
- Yin, R. (2003). *Applications of case study research* (2ª Edição). London: Sage Publications.

Referências legais:

Código das Sociedades Comerciais.

Constituição da República Portuguesa.

Decreto-Lei n.º 48357/1968. Diário do Governo n.º 101, I Série, 27 de abril, p.599.

Decreto-Lei n.º 48358/1968. Diário do Governo n.º 101, I Série, 27 de abril, p.612.

Decreto-Lei n.º 254/1982. Diário da República n.º 147, I Série, de 29 de junho, p.1897.

Decreto-Lei n.º 357/1982. Diário da República n.º 206, I Série, de 6 de setembro, p.2645.

Decreto-Lei n.º 19/88. Diário da República n.º 17, I Série - 3º suplemento, 21 de janeiro, p. 248.

Decreto-Lei n.º 11/1993. Diário da República n.º 12, I Série A, de 15 de janeiro, p.129.

Decreto-Lei n.º 284/1999. Diário da República n.º 172, I Série A, de 26 de julho, p.4683.

Decreto-Lei n.º 487/1999. Diário da República n.º 267, I Série A, de 16 de novembro, p.8057.

Decreto-Lei n.º 93/2005. Diário da República n.º 109/2005, I Série A, 7 de junho, p.3636.

Decreto-Lei n.º 233/2005. Diário da República n.º 249, I Série A, 29 de dezembro, p.7323.

Decreto-Lei n.º 50-A/2007. Diário da República n.º 42, I Série, 28 de fevereiro, p. 1416.

Decreto-Lei n.º 326/2007. Diário da República n.º 188, I Série, 28 de Setembro, p.6996.

Decreto-Lei n.º 18/2008. Diário da República n.º 20, I Série, 29 de Janeiro, p.753.

Decreto-Lei n.º 23/2008. Diário da República n.º 28, I Série, 8 de fevereiro, p.946.

Decreto-Lei n.º 224/2008. Diário da República n.º 226, I Série, 20 de novembro, p.8135.

Decreto-Lei n.º 27/2009. Diário da República n.º 18, I Série, 27 de janeiro, p.565.

Decreto-Lei n.º 176/2009. Diário da República n.º 146, I Série, 4 de agosto, p. 5043.

Decreto-Lei n.º 280/2009. Diário da República n.º 193, Série I, 6 de outubro, p.7296.

Decreto-Lei n.º 136/2010. Diário da República n.º 249, I Série, 27 de dezembro, p.5934.

Decreto-Lei n.º 30/2011. Diário da República n.º 43, I Série, 2 de março, p. 1274.

Decreto-Lei n.º 244/2012. Diário da República n.º 217, I Série, de 9 de novembro, p. 6500.

Decreto-Lei n.º 69/2013. Diário da República n.º 95, I Série, 17 de maio, p.2960.

Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio de 2006 - Revisão legal das contas anuais e consolidadas.

Diretiva 2014/56/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014 - Revisão legal das contas anuais e consolidadas.

Lei n.º 2011/1946. Diário do Governo n.º 70, I Série, 2 de abril, p.201.

Lei n.º 2120/1963. Diário do Governo n.º 169, I Série, 19 de julho, p.969.

Lei n.º 56/1979. Diário da República n.º 214, I Série, 15 de setembro, p.2357.

Lei n.º 48/1990. Diário da República n.º 195, I Série, 24 de agosto, p.3452.

Lei n.º 27/2002. Diário da República n.º 258, I Série A, 8 de novembro, p.7150.

Lei n.º 140/2015. Diário da República n.º 174, I Série, 7 de setembro, p.7135.

Referências de Normas Auditoria/Revisão:

DRA 400 - Avaliação do risco de revisão/auditoria.

DRA 700 - Relatório de Revisão/Auditoria.

DRA 800 - Relatório do Revisor/Auditor sobre Trabalhos com Finalidade Especial.

IAG 13 - *The Auditor's Responses to the Risks of Material Misstatement*

ISA 200 - Objetivos gerais do auditor independente e a condução de uma auditoria de acordo com as normas internacionais de auditoria.

ISA 210 - Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria.

ISA 240 - A responsabilidade do auditor ao considerar a fraude numa auditoria de demonstrações financeiras.

ISA 260 – Comunicação com os encarregados da governação.

ISA 570 – Continuidade.

ISA 700 – Formar uma opinião e relatar sobre demonstrações financeiras.

ISA 701 - Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente.

ISA 705 – Modificações ao relatório do auditor independente.

ISA 706 – Parágrafos de ênfases e outros parágrafos no relatório do auditor independente.

ISQC 1 - *Quality control for firms That perform audits and reviews of financial statements, and other assurance and related services engagements.*

SAS 53 - *The auditor's responsibility to detect and report errors and irregularities*

SAS 82 - *The auditor's responsibilities to detect fraud.*

SAS 99 - *Consideration of fraud in a financial statement audit.*

Referências Internet:

www.acss.min-saude.pt

www.sns.gov.pt/sns/servico-nacional-de-saude/

Anexos

Anexo 1 – Principais alterações ao relato de auditoria

Âmbito	Diretiva 2014	
	Artigo	Opção Estado Membro
Relato de Auditoria	Artigo 28º nº. 2	<p>REGRA</p> <p>Os ROC e Sociedade de Revisores Oficiais de Contas (SROC) devem apresentar as conclusões da auditoria num relatório elaborado de acordo com os requisitos das normas de auditoria adotadas pela União Europeia. O relatório deve:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Identificar a entidade, as DF auditadas, a data e período cobertos e o referencial de relato financeiro aplicado; - Descrever o âmbito da auditoria e identificar as normas de auditoria; - Incluir uma opinião de auditoria (sem reservas, com reservas ou adversa), que expresse de forma clara: <ul style="list-style-type: none"> · Se as DF anuais dão uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, e · Se, quando apropriado, as DF anuais cumprem os requisitos legais. <p>Se o ROC ou SROC não puder expressar uma opinião de auditoria, o relatório deve conter uma escusa de opinião.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Referir qualquer outro assunto para o qual o ROC ou SROC chama a atenção através de ênfase sem alterar a opinião de auditoria; - Incluir uma opinião sobre se o relatório de gestão é consistente com as DF e está preparado nos termos da lei, e uma declaração sobre se identificou incorreções materiais no relatório de gestão; - Fazer uma declaração sobre qualquer incerteza material relativa a acontecimentos ou condições que possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade; - Identificar onde o ROCs ou SROC tem estabelecimento. <p>OPÇÃO</p> <p>Os Estados-Membros (EM) podem estabelecer requisitos adicionais em relação ao conteúdo do relatório de auditoria.</p>
	Artigo 28º nº. 4	<p>REGRA</p> <p>O relatório de auditoria é assinado e datado pelo ROC.</p> <p>OPÇÃO</p> <p>Em casos excepcionais, os EM podem dispor que tal assinatura ou assinaturas não tenham que ser divulgadas ao público, se a sua divulgação puder ocasionar uma ameaça iminente e significativa para a segurança pessoal de qualquer pessoa.</p>

Fonte: Adaptado de (OROC, 2014)

Anexo 2 – Relatórios de Auditoria – Requisitos da ISA 700

Relatório de Auditoria - Requisitos gerais (para todas as auditorias)	
Requisitos da ISA 700 (Revista)	20. O relatório do auditor será feito por escrito. <i>Relatório do Auditor para Auditorias Conduzidas de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria</i> <i>Título</i>
	21. O relatório do auditor deve ter um título que indique claramente que se trata do relatório de um auditor independente. <i>Destinatário</i>
	22. O relatório do auditor deve ter um destinatário, conforme exigido pelas circunstâncias do trabalho. <i>Opinião do Auditor</i>
	23. A primeira secção do do auditor deve incluir a opinião do auditor e deve ter o título “Opinião”.
	24. A secção da Opinião do relatório do auditor deve também: (a) Identificar a entidade cujas demonstrações financeiras foram auditadas; (b) Declarar que as demonstrações financeiras foram auditadas; (c) Identificar o título de cada demonstração que integra as DF; (d) Remeter para as notas, incluindo para o resumo das políticas contabilísticas significativas; e (e) Especificar a data ou período cobertos por cada demonstração financeira que integra as DF.
	25. Quando expressar uma opinião não modificada sobre DF preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriada, a opinião do auditor deve, a menos que de outra forma exigido por lei ou regulamento, usar uma das seguintes frases, que são consideradas equivalentes: (a) Em nossa opinião, as demonstrações financeiras apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, [...] de acordo com [o referencial de relato financeiro aplicável]; ou (b) Em nossa opinião, as demonstrações financeiras dão uma imagem verdadeira e apropriada [...] de acordo com [o referencial de relato financeiro aplicável].
	26. Quando expressar uma opinião não modificada sobre DF preparadas de acordo com um referencial de cumprimento, a opinião do auditor deve ser que as DF estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com [o referencial de relato financeiro aplicável].
	27. Se a menção do referencial de relato financeiro aplicável na opinião do auditor não respeitar as “Normas Internacionais de Relato Financeiro” emitidas pelo International Accounting Standards Board ou as “Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público” emitidas pelo International Public Sector Accounting Standards Board, a opinião do auditor deve identificar a jurisdição de origem do referencial. <i>Bases para a Opinião</i>
	28. O relatório do auditor deve incluir uma secção, imediatamente a seguir à secção da Opinião, com o título “Bases para a Opinião que: (a) Declare que a auditoria foi conduzida de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria; (b) Faça referência para a secção do relatório do auditor que descreve as suas responsabilidades nos termos das ISA; (c) Declare que o auditor é independente da entidade nos termos dos requisitos éticos relevantes relativos à auditoria, e que cumpriu todas as outras responsabilidades éticas de acordo com esses requisitos. Esta declaração deve identificar a jurisdição de origem dos requisitos éticos relevantes ou fazer referência ao Código de Ética dos Profissionais de Contabilidade e Auditoria do International Ethics Standards Board for Accountants (Código do IESBA); e (d) Declare se o auditor está convicto que a prova de auditoria obtida é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a opinião. <i>Domicílio do Auditor</i>
	47. O relatório do auditor deve indicar o local da jurisdição em que o auditor exerce atividade.

Fonte: (OROC, 2015)

Anexo 3 – Relatórios de Auditoria – Requisitos da ISA 706

Relatório de Auditoria - Requisitos gerais (para todas as auditorias)	
Requisitos da ISA 706 (Revista)	<i>Parágrafos de ênfase no Relatório de Auditoria</i>
	8. Se o auditor considerar necessário chamar a atenção dos utilizadores para uma matéria apresentada ou divulgada nas DF que, no seu julgamento, é de tal importância que é fundamental para a compreensão pelos utilizadores das DF, o auditor deve incluir um parágrafo de ênfase no relatório de auditoria desde que: <ul style="list-style-type: none">a) Ao auditor não seja exigido modificar a sua opinião de acordo com a ISA 705 (Revista) como resultado de tal matéria;b) Quando se aplica a ISA 701, a matéria não tenha sido determinada como uma matéria relevante de auditoria a ser comunicada no relatório de auditoria.
	9. Quando o auditor inclui um parágrafo de ênfase no relatório de auditoria, deve: <ul style="list-style-type: none">a) Incluir o parágrafo numa secção separada do relatório de auditoria com um título apropriado que inclua o termos “ênfase”;b) Incluir no parágrafo uma referência clara à matéria a ser enfatizada e onde as divulgações relevantes podem ser encontradas nas DF. O parágrafo deve se referir somente a informação apresentada ou divulgadas nas DF; ec) Indicar que a opinião do auditor não é modificada no que respeita à matéria enfatizada.
	<i>Parágrafos de Outras Matérias no Relatório de Auditoria</i>
	10. Se o auditor considerar necessário comunicar uma matéria que não seja apresentada ou divulgada nas demonstrações financeiras que, no julgamento do auditor, é relevante para a compreensão dos utilizadores da auditoria, as responsabilidades do auditor ou do relatório de auditoria, deve incluir um parágrafo de outras matérias no relatório de auditoria, desde que: <ul style="list-style-type: none">a) Não seja proibido por lei ou regulamento; eb) Quando se aplica a ISA 701, a matéria não tenha sido determinada como uma matéria relevante de auditoria a ser comunicada no relatório de auditoria.
	11. Quando o auditor inclui um parágrafo de outras matérias no relatório de auditoria, deve incluir o parágrafo numa secção separada com o título “Outras Matérias” ou outro título apropriado.
	<i>Comunicação com os Encarregados da Governação</i>
	12. Se o auditor espera incluir um parágrafo de ênfase ou um parágrafo de outras matérias no relatório de auditoria, deve comunicar com os encarregados da governação em relação a essa expectativa e a redação desse parágrafo.

Fonte: (OROC, 2015)

Anexo 4 – Matérias Relevantes de Auditoria – Requisitos da ISA 701

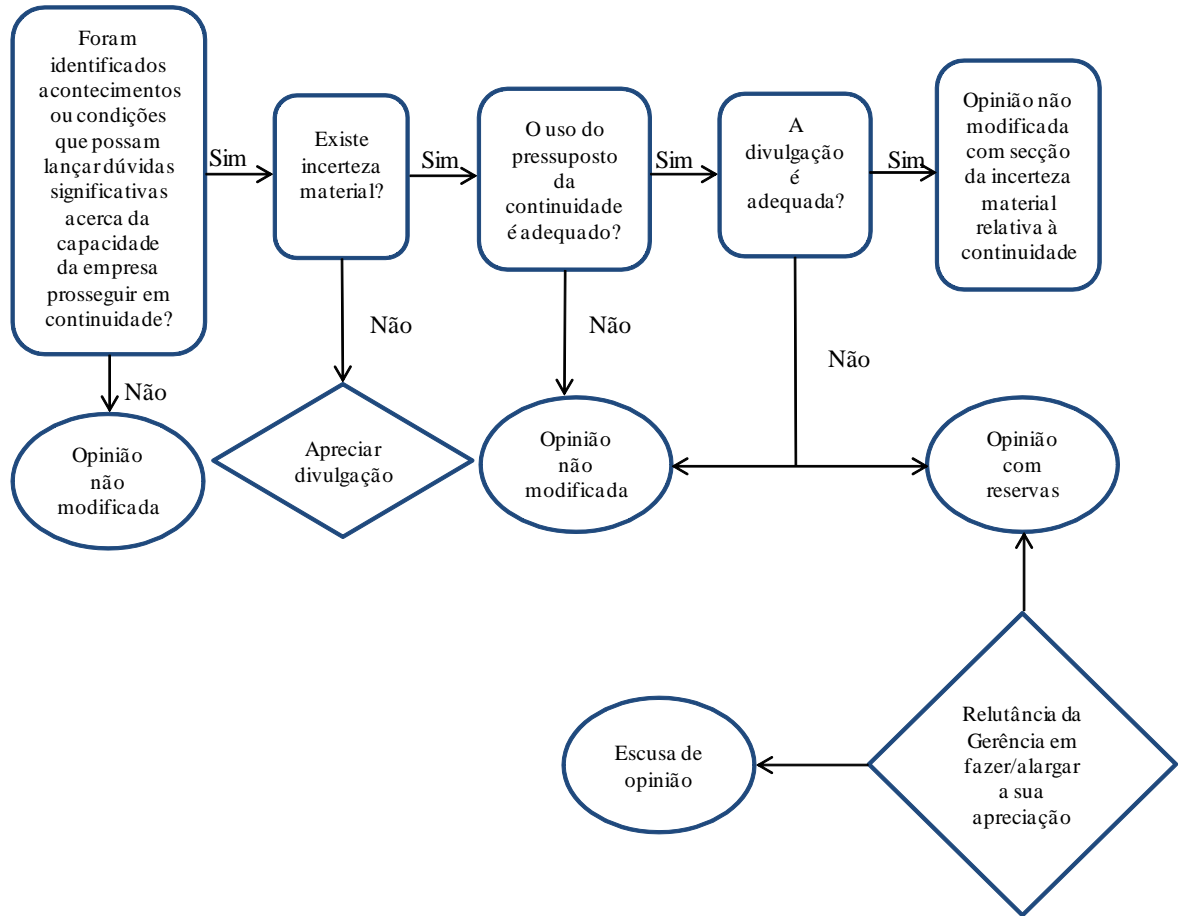
Matérias Relevantes de Auditoria	
Requisitos da ISA 701	<i>Determinar Matérias Relevantes de Auditoria</i> 9. O auditor deve determinar, a partir das matérias objeto de comunicação com os encarregados da governação, aquelas que lhe exigiram uma atenção especial na execução da auditoria. Para fazer essa determinação, o auditor deve ter em consideração o seguinte: (a) Áreas avaliadas de risco elevado de distorção material, ou riscos significativos identificados de acordo com a ISA 315 (Revista). (b) Julgamentos significativos do auditor relativos a áreas das demonstrações financeiras que envolveram julgamento significativo da gerência, incluindo estimativas contabilísticas que tenham sido identificadas como tendo uma elevada incerteza de estimação. (c) O efeito na auditoria de acontecimentos e transações significativos que ocorreram durante o período. 10. O auditor deve avaliar quais das matérias determinadas de acordo com o parágrafo 9 foram as de maior importância na auditoria das DF do período corrente e, por isso, são as matérias relevantes de auditoria.
	<i>Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria</i> 11. O auditor deve descrever cada matéria relevante de auditoria, utilizando um subtítulo apropriado, numa secção separada do seu relatório sob o título “Matérias Relevantes de Auditoria”, a menos que se apliquem as circunstâncias indicadas nos parágrafos 14 e 15. O parágrafo introdutório desta secção deve declarar que: (a) As matérias relevantes de auditoria são as que, no julgamento profissional do auditor, foram as mais importantes na auditoria das DF [do período corrente]; e (b) Essas matérias foram consideradas no contexto de uma auditoria de DF como um todo, e na formação da opinião do auditor sobre as mesmas, e que o auditor não dá uma opinião separada sobre essas matérias.
	<i>Matérias Relevantes de Auditoria Não são um Substituto para Expressar uma Opinião Modificada</i> 12. O auditor não deve comunicar uma matéria na secção “Matérias Relevantes de Auditoria” do seu relatório quando lhe for exigido de acordo com a ISA 705 (Revista) que modifique a opinião em resultado dessa mesma matéria.
	<i>Descrições de Matérias Relevantes de Auditoria</i> 13. A descrição de cada matéria relevante de auditoria na respetiva secção do relatório do auditor deve incluir uma referência para as divulgações relacionadas, se existirem, nas demonstrações financeiras e deve indicar: (a) A razão pela qual a matéria foi considerada como de maior importância para a auditoria e, como tal, determinada para ser uma matéria relevante de auditoria; e (b) Como a matéria foi tratada na auditoria.
	<i>Circunstâncias em Que uma Matéria Avaliada como Matéria Relevante de Auditoria não é Comunicada no Relatório do auditor</i> 14. O auditor deve descrever cada matéria relevante de auditoria no seu relatório a menos que: (a) A lei ou regulamento proíba a divulgação pública da matéria; ou (b) Em circunstâncias extremamente raras, o auditor determine que a matéria não deve ser incluída no seu relatório porque se espera que as consequências adversas de o fazer ultrapassem os benefícios de interesse público de tal comunicação. Isto não se aplica se a entidade divulgou publicamente informação sobre a matéria.

Fonte: (OROC, 2015)

Anexo 5 – Continuidade – Requisitos da ISA 570 e 700

Continuidade		
Requisitos da ISA 570 (revista)	<p><i>Adequação das Divulgações quando Eventos ou Condições foram identificados e Existe uma Incerteza Material</i></p> <p>19. Se o auditor concluir que o uso do pressuposto da continuidade é apropriado nas circunstâncias, mas existe uma incerteza material, deve determinar se as DF:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Descrevem adequadamente os principais acontecimentos ou condições que podem colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade e os planos da gerência para tratar esses acontecimentos ou condições; e (b) Divulgam claramente que existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que podem colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade e que, por isso, a entidade poderá não ser capaz de realizar os seus activos e liquidar os seus passivos no âmbito normal da actividade. 	
	<p><i>Adequação das Divulgações quando Eventos ou Condições foram identificados mas Não Existe uma Incerteza Material</i></p> <p>20. Se eventos ou condições foram identificados que podem causar dúvida significativa sobre a capacidade da entidade prosseguir em conformidade mas, com base na prova de auditoria obtida o auditor concluir que não existe uma incerteza material, deve avaliar se, face aos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável, as DF proporcionam divulgações adequadas sobre esses eventos ou condições.</p>	
	<p>Implicações para o Relatório de Auditoria</p> <p><i>Uso não apropriado do pressuposto da continuidade</i></p> <p>21. Se as demonstrações financeiras forem preparadas numa base de continuidade mas, no julgamento do auditor, o uso pela gerência do pressuposto da continuidade nas DF não for apropriado, o auditor deve expressar uma opinião adversa.</p> <p><i>Uso Apropriado do Pressuposto da Continuidade, mas Existe uma Incerteza Material</i></p> <p>Divulgação Adequada de uma Incerteza Material é feita nas DF</p> <p>Se for feita divulgação adequada nas DF, o auditor deve expressar uma opinião não modificada e o relatório do auditor deve incluir uma secção separada com o título “Incerteza Material Relacionada com a Continuidade” para:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Chamar a atenção para a nota nas DF que divulga as matérias referidas no parágrafo 19. (b) Declarar que estes eventos ou condições indicam que uma incerteza material existe que pode causar dúvida significativa sobre a capacidade da entidade prosseguir em continuidade e que a opinião do auditor não é modificada com respeito a esta matéria. 	
	<p><i>Divulgação Adequada de uma Incerteza Material Não é Feita nas DF</i></p> <p>23. Se uma divulgação adequada não for feita nas DF, o auditor deve:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Expressar uma opinião qualificada ou opinião adversa, como apropriado, de acordo com a ISA 705 (Revista); e b) Na secção “Base para uma Opinião Qualificada (Adversa)” do relatório de auditoria, declarar que uma incerteza material existe que pode causar dúvida significativa na capacidade da entidade prosseguir em continuidade e que as DF não divulgam apropriadamente essa matéria. 	
	<p><i>Relutância da Gerência em Fazer ou Alargar a sua Apreciação</i></p> <p>24. Se a gerência se mostrar relutante em fazer ou alargar a sua apreciação quando solicitada para tal pelo auditor, este deve considerar as implicações para o seu relatório.</p>	
	<p>33. Esta secção do relatório do auditor deve descrever a responsabilidade da gerência pela:</p> <p>...</p> <ul style="list-style-type: none"> (b) Avaliação da capacidade da entidade em se manter em continuidade e sobre se o uso do princípio contabilístico da continuidade é apropriado, e também pela divulgação, se aplicável, de assuntos relativos à continuidade. A explicação da responsabilidade da gerência por esta avaliação deve incluir uma descrição sobre quando é que o uso do princípio da continuidade é apropriado. 	
	<p>38. A secção “As responsabilidades do auditor pela auditoria de demonstrações financeiras” do relatório de auditoria deve ainda:</p> <p>...</p> <ul style="list-style-type: none"> (iv) Concluir sobre a apropriação do uso, pela gerência, do pressuposto contabilístico da continuidade e, com base na prova de auditoria obtida, se existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possam pôr em dúvida a capacidade da entidade em continuar as suas operações. Se o auditor concluir que existe uma incerteza material, deve chamar a atenção no seu relatório para as divulgações relacionadas incluídas nas DF ou, caso essas divulgações não sejam adequadas, modificar a opinião. As conclusões do auditor são baseadas na prova de auditoria obtida até à data do seu relatório. Porém, futuros acontecimentos ou condições podem provocar que a entidade descontinue as operações. 	
	Requisitos da ISA 700 (Revista)	

Anexo 6 – Processo de avaliação e tomada de decisão do auditor



Fonte: (R. Rodrigues, 2017)

Anexo 7 – Principal legislação na evolução dos Hospitais e do SNS

Ano	Legislação	Objetivo
1946	Lei n.º 2011, de 2 de abril de 1946	Lei de bases da organização hospitalar
1963	Lei n.º 2120, de 19 de julho de 1963	Lei de bases da política de saúde e assistência
1968	Decreto-Lei n.º 48357, de 27 de abril de 1968	Aprova e publica o Estatuto Hospitalar
1968	Decreto-Lei n.º 48358, de 27 de abril de 1968	Aprova e publica o Regulamento Geral dos Hospitais.
1976	Nova CRP - artigo 64.º	Dita que todos os cidadãos têm direito à proteção da saúde e o dever de a defender e promover.
1979	Lei n.º 56/79, de 15 de setembro	É criado no âmbito do Ministério dos Assuntos Sociais o SNS
1982	Decreto-Lei n.º 254/82, de 29 de junho	Cria as administrações regionais de cuidados de saúde, abreviadamente designadas por administrações regionais de saúde (ARS)
1982	Decreto-Lei n.º 357/82, de 6 de setembro	Concede ao SNS autonomia administrativa e financeira.
1988	Decreto-Lei n.º 19/88, de 21 de janeiro	Aprova a lei de gestão hospitalar
1989	2.ª Revisão Constitucional, a alínea a) do n.º 2 do artigo 64.º	Estabelece que o direito à proteção da saúde é realizado através de um serviço nacional de saúde “universal e geral e, tendo em conta as condições económicas e sociais dos cidadãos, tendencialmente gratuito”.
1990	Lei n.º 48/90, de 24 de agosto,	Aprova a Lei de Bases da Saúde
1993	Decreto-Lei n.º 11/93, de 15 de janeiro	Aprovação do novo estatuto do SNS
2002	Lei n.º 27/2002, de 8 de novembro,	Aprovação do novo regime de gestão hospitalar
2005	Decreto-Lei n.º 93/2005, de 7 de junho,	Transformação dos Hospitais SA em EPE e dotando-os de mais instrumentos para promoverem a eficácia e eficiência dos recursos do SNS.

Anexo 8 – Hospitais SA transformados em EPE

Ano	Hospitais	Legislação
2005	Hospital Infante D. Pedro, S. A.	Decreto-Lei 93/2005, de 7 de junho
	Centro Hospitalar de Vila Real/Peso da Régua, S. A.	
	Hospital de São Gonçalo, S. A.	
	Centro Hospitalar do Baixo Alentejo, S. A.	
	Instituto Português de Oncologia Francisco Gentil—Centro	
	Hospital Distrital de Bragança, S. A.	
	Hospital de Egas Moniz, S. A.	
	Hospital de São Francisco Xavier, S. A.	
	Hospital Geral de Santo António, S. A.	
	Instituto Português de Oncologia Francisco Gentil—Centro	
	Unidade Local de Saúde de Matosinhos, S. A.	
	Hospital Padre Américo—Vale do Sousa, S. A.	
	Hospital de Nossa Senhora da Oliveira, S. A.	
	Hospital Distrital da Figueira da Foz, S. A.	
	Hospital de São Teotónio, S. A.	
	Centro Hospitalar da Cova da Beira, S. A.	
	Instituto Português de Oncologia Francisco Gentil—Centro	
	Hospital Pulido Valente, S. A.	
	Hospital de Santa Cruz, S. A.	
	Hospital de Santa Marta, S. A.	
	Hospital de Santa Maria Maior, S. A.	
	Hospital São João de Deus, S. A.	
	Centro Hospitalar do Alto Minho, S. A.	
	Hospital de São Sebastião, S. A.	
	Hospital de Santo André, S. A.	
	Hospital Garcia de Orta, S. A.	
	Hospital de Nossa Senhora do Rosário, S. A.	
	Hospital de São Bernardo, S. A.	
Centro Hospitalar do Médio Tejo, S. A.		
Hospital Distrital de Santarém, S. A.		
Centro Hospitalar do Barlavento Algarvio, S. A.		

Anexo 9 – Centros Hospitalares e Hospitais EPE criados em Portugal

Legislação	Centros Hospitalares / Hospitais
DL n.º 233/2005, de 29 de dezembro	CH de Lisboa Ocidental, EPE CH do Nordeste, EPE CH de Setúbal, EPE Hospital de Santa Maria, EPE Hospital de São João, EPE
DL n.º 50-A/2007, de 28 de fevereiro	CH de Lisboa Central, EPE CH de Coimbra, EPE CH de Trás-os-Montes e Alto Douro, EPE CH do Médio Ave, EPE CH do Alto Ave, EPE CH de Vila Nova de Gaia/Espinho, EPE Hospital do Espírito Santo de Évora, EPE
DL n.º 326/2007, de 28 de setembro	CH do Porto, E.P.E. CH do Tâmega e Sousa, EPE
DL n.º 23/2008, de 8 de fevereiro	CH Lisboa Norte, EPE
DL n.º 27/2009, de 27 de janeiro	CH Entre o Douro e Vouga, EPE Hospital de Magalhães Lemos, EPE
DL n.º 280/2009, de 6 de outubro	CH Barreiro-Montijo, EPE
DL n.º 30/2011, de 2 de março	CH de São João, EPE CH Tondela-Viseu, EPE CH do Baixo Vouga, EPE CH Leiria-Pombal, EPE CH Universitário de Coimbra, EPE
DL n.º 69/2013, de 17 de maio	CH do Algarve, EPE

Apêndices

Apêndice 1 - Elementos recolhidos nas CLC em 2009

Hospital EPE		Reservas	Ênfases	Fundo	Capital
				Patrimonial	Estatutário
1	CH Barlavento Algarvio, EPE	2	5	-17.975.019	38.012.791
2	CH Cova da Beira, EPE	1	0	14.087.672	24.920.930
3	CH de Coimbra, EPE	2	2	26.269.625	25.550.000
4	CH de Entre o Douro e Vouga, EPE	2	1	76.704.095	29.930.000
5	CH de Lisboa Central, EPE	4	2	-18.638.057	92.822.302
6	CH de Lisboa Ocidental, EPE	2	1	91.645.666	126.860.000
7	CH de Setúbal, EPE	1	2	-44.095.683	66.992.791
8	CH de Trás-os-Montes e Alto Douro, EPE	1	1	58.520.284	57.753.000
9	CH de Vila Nova de Gaia/ Espinho, EPE	1	1	62.305.779	47.082.000
10	CH do Alto Ave, EPE	1	3	15.272.984	43.930.000
11	CH do Médio Ave, EPE	2	1	-2.803.791	26.642.791
12	CH do Nordeste, EPE				
13	CH do Porto, EPE	2	1	53.427.281	141.326.000
14	CH do Tâmega e Sousa, EPE	2	2	54.013.298	57.080.000
15	CH Lisboa Norte, EPE	1	3	204.881.696	162.930.000
16	CH Médio Tejo, EPE	1	0	18.529.871	36.854.419
17	CH Póvoa de Varzim/ Vila do Conde, EPE	3	2	-382.496	12.750.602
18	CH Barreiro Montijo, EPE	6	2	-2.419.332	37.930.000
19	Hospitais da Universidade de Coimbra, EPE	4	2	70.642.717	15.229.540
20	Hospital de Faro, EPE	4	4	-40.721.480	19.922.097
21	Hospital de Magalhães Lemos, EPE	1	2	18.208.638	20.000.000
22	Hospital Distrital da Figueira da Foz, EPE	0	3	958.710	19.950.000
23	Hospital Distrital de Santarém, EPE	4	1	-1.405.274	39.592.791
24	Hospital do Espírito Santo de Évora, EPE	2	4	16.228.490	21.602.535
25	Hospital Garcia de Orta, EPE	4	3	-33.534.106	58.419.535
26	Hospital Infante D. Pedro, EPE	3	2	-4.646.258	40.284.651
27	Hospital Prof.Dr. Fernando Fonseca, EPE	0	1	98.355.707	14.200.000
28	Hospital Santa Maria Maior, EPE	1	2	-945.022	15.689.302
29	Hospital Santo André, EPE	2	2	42.983.655	29.930.000
30	Hospital São João, EPE	3	1	142.034.514	112.163.313
31	Hospital São Teotónio, EPE	1	5	58.964.715	39.900.000
32	IPO de Coimbra Francisco Gil, EPE	0	3	61.016.981	19.950.000
33	IPO de Lisboa Francisco Gil, EPE	2	1	83.393.806	49.880.000
34	IPO do Porto Francisco Gil, EPE	5	0	122.780.166	39.900.000
35	ULS da Guarda, EPE	6	1	-957.395	10.877.236
36	ULS de Matosinhos, EPE				
37	ULS do Alto Minho, EPE	1	2	83.572.055	45.870.523
38	ULS do Baixo Alentejo, EPE	2	1	16.808.902	56.408.063
39	ULS do Norte Alentejano, EPE	5	2	27.403.141	21.877.907

Apêndice 2 - Elementos recolhidos nas CLC em 2010

Hospital EPE		Reservas	Ênfases	Fundo	Capital
				Patrimonial	Estatutário
1	CH Barlavento Algarvio, EPE	2	3	-28.216.345	38.012.791
2	CH Cova da Beira, EPE	2	1	13.559.791	24.920.930
3	CH de Coimbra, EPE	2	3	393.379	28.050.000
4	CH de Entre o Douro e Vouga, EPE	0	3	77.188.664	29.930.000
5	CH de Lisboa Central, EPE	2	3	-55.632.880	92.822.302
6	CH de Lisboa Ocidental, EPE	1	3	49.690.375	126.860.000
7	CH de Setúbal, EPE	2	2	-82.808.659	66.992.791
8	CH de Trás-os-Montes e Alto Douro, EPE	1	1	60.177.352	58.753.000
9	CH de Vila Nova de Gaia/ Espinho, EPE	0	1	64.920.342	49.582.000
10	CH do Alto Ave, EPE	2	2	5.148.174	43.930.000
11	CH do Médio Ave, EPE	1	2	-4.344.028	26.642.791
12	CH do Nordeste, EPE				
13	CH do Porto, EPE	2	2	38.555.345	142.704.000
14	CH do Tâmega e Sousa, EPE	1	1	68.880.012	70.130.000
15	CH Lisboa Norte, EPE	2	4	202.461.269	162.930.000
16	CH Médio Tejo, EPE	0	1	-4.606.289	36.854.419
17	CH Póvoa de Varzim/ Vila do Conde, EPE	1	2	-4.605.194	13.750.602
18	CH Barreiro Montijo, EPE	2	2	-19.627.304	40.930.000
19	Hospitais da Universidade de Coimbra, EPE	3	1	78.230.995	22.229.540
20	Hospital de Faro, EPE	4	5	-13.889.676	22.422.097
21	Hospital de Magalhães Lemos, EPE	1	3	15.302.191	20.000.000
22	Hospital Distrital da Figueira da Foz, EPE	0	4	-1.697.578	20.950.000
23	Hospital Distrital de Santarém, EPE	4	3	-15.991.670	39.592.791
24	Hospital do Espírito Santo de Évora, EPE	1	5	17.413.932	24.102.535
25	Hospital do litoral Alentejano	2	4	-18.507.559	7.000.000
26	Hospital Garcia de Orta, EPE	3	5	-56.523.107	60.419.535
27	Hospital Infante D. Pedro, EPE	3	2	-17.881.546	40.284.651
28	Hospital Prof.Dr. Fernando Fonseca, EPE	0	2	104.471.510	18.200.000
29	Hospital Santa Maria Maior, EPE	5	1	-2.161.106	15.689.302
30	Hospital Santo André, EPE	2	4	45.904.744	29.930.000
31	Hospital São João, EPE	3	2	142.594.814	112.163.313
32	Hospital São Teotónio, EPE	2	6	61.162.265	39.900.000
33	IPO de Coimbra Francisco Gil, EPE	0	2	64.202.965	19.950.000
34	IPO de Lisboa Francisco Gil, EPE	1	1	70.634.725	49.880.000
35	IPO do Porto Francisco Gil, EPE	3	1	134.229.011	39.900.000
36	ULS da Guarda, EPE	4	2	2.099.600	13.877.236
37	ULS de Castelo Branco, EPE	7	2	38.629.776	12.516.000
38	ULS de Matosinhos, EPE	1	2	39.250.690	33.854.419
39	ULS do Alto Minho, EPE	3	0	87.679.342	48.870.523
40	ULS do Baixo Alentejo, EPE	2	1	3.666.974	59.408.063
41	ULS Norte Alentejano, EPE	6	2	27.651.616	21.999.907

Apêndice 3 - Elementos recolhidos nas CLC em 2011

Hospital EPE		Reservas	Ênfases	Fundo Patrimonial	Capital Estatutário
1	CH Barlavento Algarvio, EPE				
2	CH Cova da Beira, EPE	1	2	-1.775.374	24.920.930
3	CH de Entre o Douro e Vouga, EPE	0	0	77.292.947	29.930.000
4	CH de Leiria - Pombal, EPE	0	4	46.442.144	29.930.000
5	CH de Lisboa Central, EPE	2	1	-90.334.830	92.822.302
6	CH de Lisboa Ocidental, EPE	1	3	40.313.795	126.860.000
7	CH de São João	2	3	129.031.596	112.000.000
8	CH de Setúbal, EPE	2	2	-110.180.882	66.992.791
9	CH de Trás-os-Montes e Alto Douro, EPE	1	2	62.882.982	58.753.000
10	CH de Vila Nova de Gaia/ Espinho, EPE	0	0	65.371.815	49.582.000
11	CH do Alto Ave, EPE	2	3	-7.694.633	43.930.000
12	CH do Médio Ave, EPE	1	2	-6.796.165	26.642.791
13	CH do Nordeste, EPE				
14	CH do Porto, EPE	1	3	17.062.999	142.704.000
15	CH do Tâmega e Sousa, EPE	3	2	69.804.205	70.130.000
16	CH e Universitário de Coimbra, EPE	5	5	52.054.989	50.279.540
17	CH Lisboa Norte, EPE	1	3	100.960.851	162.930.000
18	CH Médio Tejo, EPE	0	2	-28.747.966	36.854.419
19	CH Póvoa de Varzim/ Vila do Conde, EPE	1	2	-7.407.472	13.750.602
20	CH Tondela-Viseu, EPE	1	4	73.313.022	39.900.000
21	CH Barreiro Montijo, EPE	0	4	-47.770.709	40.930.000
22	Hospital de Faro, EPE	4	6	-30.818.216	22.422.097
23	Hospital de Magalhães Lemos, EPE	0	0	16.661.305	20.000.000
24	Hospital Distrital da Figueira da Foz, EPE	0	3	-5.493.647	20.950.000
25	Hospital Distrital de Santarém, EPE	3	2	-31.182.163	39.592.791
26	Hospital do Espírito Santo de Évora, EPE	0	5	16.779.103	24.102.535
27	Hospital do litoral Alentejano	5	3	-28.848.431	7.000.000
28	Hospital Garcia de Orta, EPE	3	3	-57.185.569	60.419.535
29	Hospital Infante D. Pedro, EPE	2	2	-30.745.376	40.284.651
30	Hospital Prof.Dr. Fernando Fonseca, EPE	0	3	111.696.595	18.200.000
31	Hospital Santa Maria Maior, EPE	3	2	-2.337.993	15.689.302
32	IPO de Coimbra Francisco Gil, EPE	0	1	65.529.243	19.950.000
33	IPO de Lisboa Francisco Gil, EPE	0	2	80.770.612	49.880.000
34	IPO do Porto Francisco Gil, EPE	4	3	143.630.785	39.900.000
35	ULS da Guarda, EPE	6	3	-12.002.150	13.877.236
36	ULS de Castelo Branco, EPE	5	2	35.326.935	12.516.000
37	ULS de Matosinhos, EPE	1	2	37.945.731	33.854.419
38	ULS do Alto Minho, EPE	3	3	88.772.320	48.870.523
39	ULS do Baixo Alentejo, EPE	2	1	-8.416.470	59.408.063
40	ULS Norte Alentejano, EPE	6	3	32.285.697	21.999.907

Apêndice 4 - Elementos recolhidos nas CLC em 2012

Hospital EPE		Reservas	Ênfases	Fundo Patrimonial	Capital Estatutário
1	CH Barlavento Algarvio, EPE				
2	CH Cova da Beira, EPE	1	3	-11.484.440	24.920.930
3	CH de Entre o Douro e Vouga, EPE	2	0	75.031.519	29.930.000
4	CH de Leiria - Pombal, EPE	0	2	44.713.945	29.930.000
5	CH de Lisboa Central, EPE				
6	CH de Lisboa Ocidental, EPE	2	1	30.637.281	126.860.000
7	CH de São João	3	3	126.511.409	112.000.000
8	CH de Setúbal, EPE	1	1	-137.190.402	66.992.791
9	CH de Trás-os-Montes e Alto Douro, EPE	1	2	62.804.633	58.753.000
10	CH de Vila Nova de Gaia/ Espinho, EPE	1	1	72.915.168	49.582.000
11	CH do Alto Ave, EPE	1	2	-14.247.409	43.930.000
12	CH do Baixo Vouga, EPE				
13	CH do Médio Ave, EPE	1	2	-10.159.818	26.642.791
14	CH do Nordeste, EPE				
15	CH do Porto, EPE	2	4	11.810.782	142.704.000
16	CH do Tâmega e Sousa, EPE	2	3	63.928.702	70.130.000
17	CH e Universitário de Coimbra, EPE	5	5	17.726.343	50.279.540
18	CH Lisboa Norte, EPE	4	4	4.624.805	162.930.000
19	CH Médio Tejo, EPE	0	3	-46.209.749	36.854.419
20	CH Póvoa de Varzim/ Vila do Conde, EPE	2	2	-9.659.036	13.750.602
21	CH Tondela-Viseu, EPE	1	3	74.460.250	39.900.000
22	CH Barreiro Montijo, EPE	0	2	-65.458.377	40.930.000
23	Hospital de Faro, EPE	4	6	-36.291.280	22.422.097
24	Hospital de Magalhães Lemos, EPE	0	0	18.382.004	20.000.000
25	Hospital Distrital da Figueira da Foz, EPE	3	2	-7.321.273	20.950.000
26	Hospital Distrital de Santarém, EPE	4	1	-7.983.536	77.254.541
27	Hospital do Espírito Santo de Évora, EPE				
28	Hospital Garcia de Orta, EPE				
29	Hospital Prof.Dr. Fernando Fonseca, EPE	1	2	113.674.317	18.200.000
30	Hospital Santa Maria Maior, EPE	2	1	-2.861.148	15.689.302
31	IPO de Coimbra Francisco Gil, EPE	1	0	7.821.454	19.950.000
32	IPO de Lisboa Francisco Gil, EPE	0	4	71.738.752	49.880.000
33	IPO do Porto Francisco Gil, EPE	3	3	145.759.723	39.900.000
34	ULS da Guarda, EPE				
35	ULS de Castelo Branco, EPE	3	2	36.308.491	12.516.000
36	ULS de Matosinhos, EPE	1	4	35.171.166	33.854.419
37	ULS do Alto Minho, EPE	3	4	92.056.556	48.870.523
38	ULS do Baixo Alentejo, EPE				
39	ULS Litoral Alentejano, EPE				
40	ULS do Norte Alentejano, EPE	5	3	32.640.855	21.999.907

Apêndice 5 - Elementos recolhidos nas CLC em 2013

Hospital EPE		Reservas	Ênfases	Fundo Patrimonial	Capital Estatutário
1	CH Cova da Beira, EPE				
2	CH de Entre o Douro e Vouga, EPE	1	1	72.264.915	29.930.000
3	CH de Leiria - Pombal, EPE	0	4	46.046.409	29.930.000
4	CH de Lisboa Central, EPE				
5	CH de Lisboa Ocidental, EPE	2	2	31.860.267	126.860.000
6	CH de São João	2	3	122.678.233	112.000.000
7	CH de Setúbal, EPE	1	9	-143.813.999	66.992.791
8	CH de Trás-os-Montes e Alto Douro, EPE	2	2	46.374.337	58.753.000
9	CH de Vila Nova de Gaia/ Espinho, EPE	2	2	71.085.884	49.582.000
10	CH do Algarve	7	5	-91.600.419	60.434.888
11	CH do Alto Ave, EPE	1	4	-19.026.567	43.930.000
12	CH do Baixo Vouga, EPE				
13	CH do Médio Ave, EPE	1	2	-15.957.957	26.642.791
14	CH do Nordeste, EPE				
15	CH do Porto, EPE	2	4	5.534.660	142.704.000
16	CH do Tâmega e Sousa, EPE			74.955.759	38.604.000
17	CH e Universitário de Coimbra, EPE	5	5	-11.929.205	50.279.540
18	CH Lisboa Norte, EPE	5	5	-72.546.829	162.930.000
19	CH Médio Tejo, EPE	0	3	-50.265.041	36.854.419
20	CH Póvoa de Varzim/ Vila do Conde, EPE				
21	CH Tondela-Viseu, EPE	1	3	70.299.909	39.900.000
22	CH Barreiro Montijo, EPE				
23	Hospital de Magalhães Lemos, EPE	0	1	19.097.327	20.000.000
24	Hospital Distrital da Figueira da Foz, EPE	1	3	-5.324.380	20.950.000
25	Hospital Distrital de Santarém, EPE	1	5	-12.752.722	77.254.541
26	Hospital do Espírito Santo de Évora, EPE	0	2	10.125.602	24.102.535
27	Hospital Garcia de Orta, EPE				
28	Hospital Prof.Dr. Fernando Fonseca, EPE	1	2	105.829.913	18.200.000
29	Hospital Santa Maria Maior, EPE	2	1	-4.290.237	15.689.302
30	IPO de Coimbra Francisco Gil, EPE	1	0	66.842.994	19.950.000
31	IPO de Lisboa Francisco Gil, EPE	2	2	64.000.016	49.880.000
32	IPO do Porto Francisco Gil, EPE	2	4	89.410.766	39.900.000
33	ULS da Guarda, EPE				
34	ULS de Castelo Branco, EPE	3	1	37.806.509	12.516.000
35	ULS de Matosinhos, EPE	2	4	31.950.889	33.854.419
36	ULS do Alto Minho, EPE	3	3	93.460.466	48.870.523
37	ULS do Baixo Alentejo, EPE				
38	ULS Litoral Alentejano, EPE				
39	ULS Norte Alentejano, EPE				

Apêndice 6 - Elementos recolhidos nas CLC em 2014

Hospital EPE		Reservas	Ênfases	Fundo Patrimonial	Capital Estatutário
1	CH Cova da Beira, EPE				
2	CH de Entre o Douro e Vouga, EPE	1	3	68.773.757	29.930.000
3	CH de Leiria - Pombal, EPE	3	7	46.527.731	29.930.000
4	CH de Lisboa Central, EPE	5	5	287.637	224.522.302
5	CH de Lisboa Ocidental, EPE	2	3	24.516.571	126.860.000
6	CH de São João	2	3	121.059.451	112.000.000
7	CH de Setúbal, EPE				
8	CH de Trás-os-Montes e Alto Douro, EPE	3	3	40.372.522	58.753.000
9	CH de Vila Nova de Gaia/ Espinho, EPE	3	3	75.234.482	55.582.000
10	CH do Algarve	7	6	-938.663	154.434.888
11	CH do Alto Ave, EPE	2	5	3.346.450	65.930.000
12	CH do Baixo Vouga, EPE	1	4	-1.003.493	97.184.651
13	CH do Médio Ave, EPE				
14	CH do Nordeste, EPE				
15	CH do Porto, EPE	1	5	4.853.966	142.704.000
16	CH do Tâmega e Sousa, EPE				
17	CH e Universitário de Coimbra, EPE				
18	CH Lisboa Norte, EPE	6	5	4.642.387	250.430.000
19	CH Médio Tejo, EPE				
20	CH Póvoa de Varzim/ Vila do Conde, EPE	2	2	889.514	31.350.602
21	CH Tondela-Viseu, EPE	3	3	70.075.063	39.900.000
22	CH Barreiro Montijo, EPE				
23	Hospital de Magalhães Lemos, EPE	0	1	19.498.162	20.000.000
24	Hospital Distrital da Figueira da Foz, EPE	2	1	4.482.150	27.050.000
25	Hospital Distrital de Santarém, EPE	1	3	-17.879	92.054.541
26	Hospital do Espírito Santo de Évora, EPE	0	2	12.639.561	31.002.535
27	Hospital Garcia de Orta, EPE	4	3	1.765.617	132.819.535
28	Hospital Prof.Dr. Fernando Fonseca, EPE	2	3	105.537.449	18.200.000
29	Hospital Santa Maria Maior, EPE	2	1	2.163.090	22.589.302
30	IPO de Coimbra Francisco Gil, EPE	1	1	68.494.789	19.950.000
31	IPO de Lisboa Francisco Gil, EPE	2	3	60.521.089	49.880.000
32	IPO do Porto Francisco Gil, EPE	1	4	86.267.674	39.900.000
33	ULS da Guarda, EPE				
34	ULS de Castelo Branco, EPE	3	1	41.499.608	14.116.000
35	ULS de Matosinhos, EPE	2	3	26.755.868	33.854.419
36	ULS do Alto Minho, EPE	3	2	103.406.877	57.270.523
37	ULS do Baixo Alentejo, EPE	3	4	-6.977.112	81.508.063
38	ULS Litoral Alentejano, EPE				
39	ULS Norte Alentejano, EPE	2	3	40.396.087	29.399.907