



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

“A utilização de confirmações externas nas
evidências de auditoria – o caso da empresa X”.

Trabalho Final na modalidade de Regime Misto
apresentado à Universidade Católica Portuguesa
para obtenção do grau de mestre em Auditoria e Fiscalidade

por

Ana Rita Marques Macedo

sob orientação de
Prof^ª Dr^ª Luísa Anacoreta

Católica Porto Business School
Março, 2018

Agradecimentos

Para a realização deste trabalho foi fundamental a Professora Maria Luísa Anacoreta, à qual desde já agradeço toda a ajuda prestada e conhecimentos comigo partilhados. E, aos meus pais, por toda a motivação que me deram.

Resumo

O presente trabalho final de mestrado pretende dar resposta à questão colocada pela entidade X: “Quais os efeitos na opinião dos auditores da não resposta a confirmações externas na empresa X?”. Este trabalho foi desenvolvido no âmbito de um estágio realizado na sociedade de auditoria X, a qual desafiou o estudante a dar resposta a esta questão, dada a sua oportunidade no âmbito da aplicação das normas internacionais de auditoria e à reformulação do sistema de supervisão de auditoria com implicações diretas no controlo de qualidade dos trabalhos dos revisores oficiais de contas.

O método utilizado foi a realização de questionários de resposta fechada aos três revisores oficiais de contas da entidade X, análise de investigações anteriores relacionadas com o tema das confirmações externa e, análise de algumas certificações legais de contas de entidades nacionais emitidas recentemente nas quais o auditor refere limitações relacionadas com as confirmações externas.

Após todo o trabalho desenvolvido conclui-se que, os efeitos da não resposta a confirmações externas na opinião dos auditores, na empresa X são de três tipos, sendo um deles nulo, a emissão de uma opinião modificada – reserva por limitação de âmbito ou, em casos menos comuns, escusa de opinião.

Palavras-chave: auditoria, confirmações externas, evidencia de auditoria, terceiro,

Abstract

The present master's thesis aims to answer the question posed by entity X: "What are the effects on the opinion of the auditors of the non-response to external confirmations in company X?". This work was carried out as part of an internship in auditing company X, which challenged the student to respond to this issue, given its opportunity in the application of international auditing standards and the reformulation of the audit supervision system with direct implications for the quality control of the work of statutory auditors.

The method used was to carry out closed-ended questionnaires to the three statutory auditors of entity X, analysis of previous investigations related to the subject of external confirmations, and investigation of some legal certifications of accounts of recently issued national entities in which the auditor limitations related to external confirmations.

After all the work developed it is concluded that the effects of non-response to external confirmations in the opinion of the auditors in company X are of three types, one of them being null and void, the issuance of a modified opinion - reservation by limitation of scope or, in less common cases, lack of opinion.

Keywords: audit, external confirmations, audit evidence, third part

Índice

Agradecimentos	iii
Resumo	v
Abstract	vi
Índice	vii
Índice de Figuras.....	ix
1. Introdução.....	13
2. Revisão de Literatura	15
2.1. Auditoria Externa	15
2.2. Confirmações Externas	16
2.2.1. Problemáticas.....	18
2.2.1.1. Manutenção do controlo por parte do auditor.....	19
2.2.1.2 Tipo de Confirmação.....	21
2.2.1.3. Taxas de Resposta.....	24
2.2.2 Credibilidade e Relevância	27
3. Metodologia.....	28
4. Caso da Empresa X.....	29
4.1 Questionários à Empresa X – análise das respostas	29
5. Resposta à questão de investigação	35
6. Conclusão.....	38
Bibliografia.....	40
Anexos.....	43
Anexo 1 - Questionário enviado aos ROCs.....	43
Anexo 2 – Certificação Legal de Contas 1	44
Anexo 3 – Certificação Legal de Contas 2	48
Anexo 4 – Certificação Legal de Contas 3	50
Anexo 5 – Certificação Legal de Contas 4	54

Índice de Figuras

Ilustração a - Compilação das três respostas da questão 1 à questão 7	30
Ilustração b - Compilação das três respostas da questão 8 à questão 16	31
Ilustração c - Compilação das três respostas questões 17 e 18	32

1. Introdução

Numa altura em que se assiste a inúmeros “escândalos” empresariais, a credibilidade da auditoria financeira assume um papel fundamental. Um recurso utilizado para aumentar a fiabilidade dos trabalhos de auditoria caracteriza-se pela utilização das denominadas “confirmações externas”. Confirmações externas são uma das formas mais persuasivas de obter prova de auditoria, nomeadamente para validar a asserção existência. Referem-se a um elemento externo à entidade pelo que a sua fiabilidade é aumentada, daí a sua importância e pertinência para a prova de auditoria obtida pelo auditor. Existem vários tipos de confirmações externas, entre os quais, pedidos de confirmação de saldos e pedidos de extratos de contas. Estes dois tipos de confirmações externas são os mais usuais em contas de clientes e fornecedores. O facto de o auditor elaborar o pedido, não significa que obtenha resposta, esta está então dependente do terceiro. Em auditoria, denomina-se por não resposta, os casos em que, após ter sido enviado formalmente um pedido de confirmação externa, não foi obtida da contraparte qualquer confirmação, resposta ou informação. Segundo a Norma Internacional de Auditoria sobre Confirmações Externas (ISA 505), não resposta refere-se à falta de resposta ou à resposta incompleta pelo terceiro a um pedido de confirmação positiva ou a um pedido de confirmação devolvido ao auditor sem resposta.

A questão de investigação à qual este trabalho pretende dar resposta é “Quais os efeitos na opinião dos auditores da não resposta a confirmações externas na empresa X?”. Este trabalho foi desenvolvido no âmbito de um estágio realizado na sociedade de auditoria X, a qual desafiou o estudante a dar resposta a esta questão, dada a sua oportunidade no âmbito da aplicação das normas internacionais de auditoria e à reformulação do sistema de supervisão de

auditoria com implicações diretas no controlo de qualidade dos trabalhos dos revisores oficiais de contas. Para dar resposta à questão anteriormente apresentada, serão realizados questionários aos revisores oficiais de contas da sociedade X. Espera-se perceber qual o nível de uniformização no que concerne aos procedimentos adotados no âmbito das confirmações externas e, verificar se a empresa X tem as melhores práticas segundo estudos já realizados para então concluirmos sobre os efeitos das mesmas na opinião dos auditores da sociedade X. Serão também recolhidas algumas certificações legais de contas recentemente emitidas, as quais serão utilizadas a título exemplificativo para pudermos perceber se os efeitos repercutidos nas certificações emitidas pelos auditores da sociedade X estão em linha com os efeitos verificados nas certificações de outros auditores.

Dada a relevância que as confirmações externas assumem no trabalho do auditor, através da resposta à questão colocada pela entidade X, a mesma espera encontrar melhorias a implementar de modo a tratar as confirmações externas como uma ferramenta chave para a emissão da opinião sobre as entidades a auditar e, potenciar os aspetos fortes no que concerne às mesmas.

2. Revisão de Literatura

2.1. Auditoria Externa

Auditoria externa pressupõe a existência de um perito independente qualificado, o qual realizará um exame às contas de uma entidade tendo por objeto as asserções subjacentes às demonstrações financeiras da mesma, segundo Revisores e Auditores (2008). O objetivo passa pela emissão de uma opinião sobre a conformidade das demonstrações financeiras e dos princípios contabilísticos geralmente aceites, o que, conseqüentemente, permitirá aos destinatários das demonstrações financeiras aumentar o seu grau de confiança. Para a emissão de uma opinião por parte do auditor, este necessita de obter e avaliar a prova de auditoria ¹, a qual abarca informação contabilística subentendida às demonstrações financeiras e informação de outras fontes, por exemplo, afirmações por parte da gestão, segundo a Norma Internacional de Auditoria 500. O auditor executa então procedimentos de auditoria para que possa obter prova de auditoria suficiente e apropriada para a emissão da opinião de auditoria.

¹ Prova de auditoria ou Evidência de auditoria – estes termos, neste trabalho, são utilizados com significados similares, significam tudo o que exhibe ou revela a veracidade de um facto.

2.2. Confirmações Externas

Confirmações externas inserem-se no âmbito da auditoria financeira. A finalidade da confirmação externa é a obtenção de prova de auditoria e, posteriormente a sua avaliação através de uma declaração de informação ou de uma condição existente obtida diretamente de um terceiro como esclarecimento a um pedido de informação sobre determinado item, o qual tem poder para afetar asserções relacionadas com estes nas demonstrações financeiras (IFAC, 2008). Derivam daqui dois conceitos que merecem esclarecimento: asserções e demonstrações financeiras. Os auditores servem-se das asserções para avaliarem os riscos de distorção material², sendo asserções, então, tomadas de posição por parte da gestão, isto é, “afirmações” por parte da gestão, as quais podem estar implícitas ou explícitas nas demonstrações financeiras apresentadas pela mesma. As asserções no âmbito de auditoria que o auditor deve ter em conta são (i) plenitude ou integralidade, (ii) ocorrência, valorização e imputação, (iii) mensuração, rigor, corte, classificação, existência, direitos e obrigações, e (iv) apresentação e divulgação, Tribunal de Contas Europeu (2012). Segundo a Norma Internacional de Auditoria 200, demonstrações financeiras são o meio pelo qual as empresas apresentam as suas contas, isto é, a sua informação financeira histórica. O objetivo das demonstrações financeiras é informar sobre os seus recursos económicos e obrigações numa determinada data ou as suas alterações decorridas num período de tempo.

Processos de confirmação são, tipicamente, usados para confirmar o saldo de uma conta de balanço, mas podem também ser usados para confirmar a mensuração e a plenitude do saldo de uma conta. Estes procedimentos incluem

² Segundo ISA 200 (Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria), risco de distorção material é o risco de as demonstrações financeiras estarem materialmente distorcidas anteriormente à auditoria, o qual consiste de dois componentes, descritos como segue ao nível de asserção: risco inerente e risco de controlo.

a circularização de saldos credores e devedores, confirmações ou pedidos de valores a bancos, confirmações de empréstimos e cartas de avaliação de contingências por advogados. Os processos de confirmação podem, ainda, ser usados para atestar termos de acordos, contratos ou transações entre uma entidade e outras partes ou para confirmar a ausência de certas condições, tais como “side agreement”, ou acordo paralelo em terminologia portuguesa. Quando executados, os procedimentos de confirmação externa devem ser realizados como parte dos procedimentos substantivos de auditoria.

McConnell (2014) aponta outras situações para o uso imperativo de confirmações externas: fatores de risco de fraude ou risco de cumplicidade entre a entidade (gerentes e empregados) e *stakeholders* (clientes, fornecedores, acionistas e outros) os quais impossibilitam a obtenção de evidência de auditoria fidedigna a partir da entidade a auditar ou, ainda, o facto da informação necessária para validar as asserções por parte da gestão apenas estar disponível fora da entidade, apontando como exemplo os casos em que para que o auditor calcule ou valide os ganhos ou perdas da entidade necessita de obter por parte de um terceiro as suas bases de custo.

De acordo com o GAAS Update Service (2015) e SAS nº67³, a realização de confirmações externas é um procedimento imprescindível numa auditoria financeira, a menos que se verifique uma das seguintes condições:

- o saldo da conta é imaterial ou,
- devido a fatores externos o procedimento seria ineficaz ou,
- o nível de risco de distorção da asserção a confirmar é validado por procedimentos alternativos.

Nem sempre é fácil obter confirmação externa ao pedido de informação, por mais que se reúnam esforços, porque tudo depende do terceiro ao qual se enviou

³ SAS (Statement on Auditing Standards) – fornecer orientações aos auditores externos sobre os padrões de auditoria geralmente aceitos (abreviados como GAAS) no que diz respeito à auditoria de uma entidade e emissão de um relatório.

o pedido. Apesar de existir um conjunto de problemáticas e questões associadas aos pedidos de confirmação externa, através da literatura consultada e através de toda a pesquisa realizada para a elaboração deste trabalho, contactou-se que há essencialmente três problemáticas que direta e ou indiretamente são sempre abordadas, nomeadamente a manutenção do controlo por parte do auditor, o tipo de confirmação que deve ser utilizado pelo auditor e as taxas de resposta ao pedido de confirmação. São três inquietações que caracterizam continuamente os trabalhos de auditoria.

2.2.1. Problemáticas

Na sua generalidade, os autores que abordam o tema das confirmações externas são unânimes ao afirmar que quando a asserção a validar é a existência, as confirmações são um procedimento eficaz para a validação da mesma, embora essa mesma eficácia esteja condicionada e seja função de vários fatores.

As perceções sobre os fatores que afetam a fiabilidade das confirmações externas foram-se alterando ao longo dos anos, ficando cada vez mais abrangentes e cada vez mais numerosos. Caster (1990) afirma que a fiabilidade da confirmação está relacionada com a direção e dimensão dos erros. Clikeman (2012) atesta que as confirmações apenas são fiáveis se estiverem completas e forem devolvidas pelo terceiro independente, retratando aqui dois fatores, a taxa de respostas recebidas e a independência por parte do terceiro. Recentemente, GAAS ⁴ (2015) confirmou que a fiabilidade da evidência de auditoria é influenciada pela sua fonte e natureza e é dependente de circunstâncias individuais nas quais é obtida.

⁴ GAAS *Update Service* - É um conjunto de diretrizes sistemáticas usadas pelos auditores na realização de auditorias nas finanças das empresas, garantindo a precisão, consistência e verificabilidade das ações e relatórios dos auditores.

Quando a apoquentação é a fiabilidade ou a eficácia da confirmação externa, os fatores mais espelhados são a taxa de respostas às confirmações de auditoria e o tipo de confirmação usada pelo auditor, uma vez que, por exemplo o tipo de confirmação usada pelo auditor influencia diretamente a fiabilidade e a natureza da evidência de auditoria e a taxa de respostas.

Há uma outra problemática muito relevante atualmente que se prende com a manutenção do controlo por parte do auditor ao longo de todo o processo de confirmação, conforme realça Caster (2010). Com a globalização e aumento da concorrência é importante apresentar uma certificação legal de contas “limpa”, isto é, emissão de uma opinião não modificada, e bons resultados. Há uma pressão exacerbada sobre as empresas para que estas correspondam às expectativas de todos os seus *stakeholders*, o que muitas vezes leva as entidades auditadas a arranjar forma de enviesar a perceção dos auditores.

2.2.1.1. Manutenção do controlo por parte do auditor

É importante que o auditor mantenha o controlo em todos os passos do processo de confirmação externa para que, no final do mesmo, a evidência obtida pelo auditor seja fiável e todo o processo tenha sido eficaz. Relacionado com a manutenção do controlo ao longo de todo o processo de confirmação externa, há um passo no mesmo processo no qual têm surgido inúmeros litígios – a avaliação da autenticidade da evidência do terceiro. A prova obtida é de um terceiro, mas esse terceiro tem uma relação com a entidade a ser auditada. Caster (2010), através da análise de AAERs⁵ relacionadas com o processo de confirmação de auditoria, identificou 25 em 30 casos de conflitos, nos quais o problema foi a avaliação da autenticidade da evidência do terceiro. Nesses 25 casos, os

⁵ São descrições das investigações da SEC nas quais os temas são alegadas violações contabilísticas e de auditoria das leis de valores mobiliários. SEC - o programa da SEC foca-se em áreas problemáticas particulares e pretende precaver futuros problemas

auditados estavam em convivência com os clientes e/ou fornecedores para enganarem os auditores. Casos que levantam a questão de saber como é que os auditores devem encarar as confirmações de terceiros, entre os quais clientes e fornecedores – se os devem encarar como terceiros relacionados ou como “independentes”.

Caster (2010) afirma que devem ser garantidas informações adicionais às confirmações externas e sugere, ainda, a revisão dos padrões de autenticação, de modo a diminuir os casos de colusão, os quais têm como questão central a veracidade da confirmação. Pode ser cauteloso anexar um texto à carta de representação da administração, a qual abordará o envolvimento da administração nas confirmações externas. Quando o auditor reconhecer riscos específicos ou, na sua opinião, tiver motivos para controverter a independência da confirmação como resposta ao pedido, deve atentar em complementar as confirmações com outras evidências.

O segundo passo com maior número de discórdias no processo de confirmações, que Caster (2010) identificou, é o da determinação se a evidência recebida do terceiro corresponde à informação financeira declarada ao auditor e acompanha as exceções.

Caster (2010) aborda, ainda, o conluio entre entidade a ser auditada e os seus clientes, no qual reforça a ideia de que nos casos em que se verificam este tipo de relações de “cumplicidade” a eficácia da evidência obtida é limitada. A eficácia da evidência varia consoante a asserção a validar envolvida, mas Caster (2010) assegura que independentemente de tudo, a eficácia da evidência obtida depende sempre do número de respostas recebidas pelo auditor. Segundo GAAS (2015), os fatores que podem suscitar dúvidas sobre fiabilidade da resposta recebida pelo auditor a um pedido de confirmação externa são: (1) a receção indireta da resposta pelo auditor e (2) a resposta recebida de uma parte confirmante diferente da pessoa a quem foi enviado o pedido de confirmação.

Clikeman (2012) sugere que uma das melhores maneiras para que o auditor mantenha o controlo sobre a confirmação durante todo o seu processo é usar um serviço de confirmação de terceiros que autentica a identidade dos três participantes (auditor, cliente e respondente). Utilizando “password technology”, em português tecnologia de senha, na qual apenas as pessoas autorizadas podem gerar, enviar ou responder a confirmações, bem como “encryption” (criptografia) a qual pode preservar a confidencialidade da informação comunicada entre as partes.

2.2.1.2 Tipo de Confirmação

O tipo de confirmação usada pelo auditor está dependente da situação e da natureza das operações da entidade a auditar. A Norma Internacional de Auditoria⁶ 505 - Confirmações Externas (ISA 505) (2008) aponta fatores que o auditor deve ter em consideração aquando da decisão do tipo de confirmação a valer-se, entre os quais constam: asserção ou asserções a validar com o procedimento de confirmações externas, método de comunicação com o terceiro, capacidades do terceiro para confirmar ou prestar informações.

Para Clikeman (2012) existem quatro tipos de confirmação de auditoria disponíveis ao auditor: (1) confirmações positivas, (2) confirmações negativas, (3) confirmações em branco e (4) confirmações de campo de expansão.

Nas confirmações em branco, o auditor solicita ao terceiro que lhe forneça o saldo ou os valores das faturas devidos à entidade a ser auditada. A limitação deste tipo de confirmação é que, quando o auditor pretende certificar os termos de uma transação, a título de exemplo, os termos de um contrato de empréstimo e não o seu valor, esta configuração de confirmação não será a mais apropriada.

⁶ Norma Internacional de Auditoria – é um padrão profissional para a prática de auditoria financeira. As ISAs são emitidas pelo IFAC (*International Federation of Accountants*) através do IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*). São, desde 2017, normas de aplicação obrigatória em Portugal e nos restantes membros da União Europeia.

As confirmações de campo de expansão são muito semelhantes a um teste de escolha múltipla, o terceiro é confrontado, por exemplo, com um conjunto de saldos da conta a confirmar, devendo selecionar o saldo que está correto.

Clikeman (2012), apesar de referir e, concordar que, as confirmações positivas são um tipo de confirmação fiável, afirma que as confirmações em branco e as confirmações de campo de expansão são o tipo de confirmação do qual o auditor consegue obter a evidência mais fiável, uma vez que, os terceiros têm de prover informação ativamente em vez de indicarem apenas acordo ou desacordo com a informação do pedido.

Autores como Holt (2011) e McConnell (2014) apenas consideram a existência de dois tipos de confirmações de auditoria – as confirmações positivas e as confirmações negativas.

Nas confirmações negativas o destinatário apenas é chamado a responder ao auditor no caso de discordar das informações contidas no formulário. Este tipo de confirmação não é muito usado, uma vez que a evidencia obtida não é muito fiável.

GAAS (2015) alerta aos auditores para o facto das confirmações negativas não os proverem de evidência explícita de auditoria, uma vez que, pela simples não resposta, podem precipitadamente estar a concluir e a ter segurança sobre a informação contida no pedido. Para este tipo de confirmações o auditor não é chamado a realizar procedimentos alternativos em caso de não resposta porque o destinatário não foi chamado a responder se a informação contida estivesse correta.

McConnel (2014) afirma até que, no caso de o destinatário discordar numa diferença a seu favor, ele não responderá ao pedido de informação. Caster (2008) e Travis Holt (2011), em concordância com o que a ISA 505, afirmam que as confirmações negativas apenas devem ser utilizadas pelo auditor se as seguintes três condições se cumprirem cumulativamente: (1) o risco avaliado de distorção

material é padrão e os controles internos relevantes foram testados com sucesso para a eficácia operacional; (2) está envolvido um grande número de balanços pequenos e homogêneos; (3) o auditor não tem motivos para acreditar que o destinatário não considerará a confirmação adequadamente. As confirmações negativas são mais usadas quando o objetivo do auditor é complementar evidência obtida a partir de outros procedimentos de auditoria.

Todos os autores são unânimes ao considerar que as confirmações negativas são menos persuasivas quando comparadas com as confirmações positivas, corroborando desta forma o que a Norma Internacional de Auditoria 505 – Confirmações Externas nos sugere. Nas confirmações positivas o auditor solicita aos destinatários que lhe respondam diretamente, alegando que concordam ou não com as informações inscritas no pedido, sejam elas saldos de conta, valor de uma fatura, etc. As confirmações positivas são também mais “custosas” para o auditor, uma vez que, em caso de não resposta, o auditor é chamado a realizar procedimentos alternativos. Já nas confirmações negativas, o auditor não tem que realizar procedimentos alternativos em caso de não resposta, pois, o destinatário não foi chamado a responder caso concordasse com o saldo ou informação contidos no pedido. A Norma Internacional de Auditoria 505 – Confirmações Externas fornece exemplos de procedimentos alternativos que o auditor deve realizar em caso de não resposta a pedidos de confirmação positiva, como por exemplo: o exame dos recebimentos de caixa subsequentes específicos no caso do pedido de confirmação seja relativo à confirmação de saldo de uma conta a receber. A extensão e natureza dos procedimentos alternativos estão subordinadas à conta e asserção a validar.

2.2.1.3. Taxas de Resposta

Quanto maior o número de respostas recebidas pelo auditor, maior a credibilidade da confirmação.

Warren (1975) defende que a fiabilidade das confirmações está dependente, em parte, da disposição do terceiro para cumprir com os pedidos de confirmação. A taxa de resposta reflete essa mesma disposição dos terceiros. Através do seu estudo sobre confirmações externas, conseguiu concluir que as respostas a pedidos de confirmação positiva variam consoante o tipo de conta sujeita a confirmação.

McConnell (2008) fornece aos auditores um conjunto de dicas de modo a que estes consigam usar as confirmações de auditoria mais eficientemente e aumentar as taxas de respostas a pedidos de confirmação, entre as quais:

- Enviar as confirmações a terceiros, os quais foram a contraparte em transações chave para a entidade – esta abordagem pode ser poderosa em termos de aumento do número de respostas a pedidos de confirmações em casos que seja necessário confirmar acordos paralelos os quais envolvem direitos de retorno ou outros riscos consideráveis relacionados com a adequação da receita.
- Estabelecer prazos e pedir aos clientes que assinem, sempre que possível, os pedidos de confirmação – este tratamento pode melhorar a eficácia da confirmação externa, uma vez que, com a assinatura podemos validar a existência do cliente e a sua autenticidade.
- Pode ser útil indexar ao pedido de confirmação informação de suporte, a título de exemplo, faturas pendentes, uma vez que, para o terceiro é mais fácil identificar discrepância e, segundo McConnell (2008) desta

forma o destinatário do pedido de confirmação estará mais predisposto a responder ao pedido.

Clikeman (2012) partilha da mesma opinião de McConnell (2008) no que concerne ao envio de informação suplementar juntamente com o pedido de confirmação. Clikeman (2012) afirma que o primeiro passo para aumentar as taxas de resposta é endereçar os pedidos de confirmação corretamente, alegando que os pedidos de confirmação enviados às empresas devem ser dirigidos a um indivíduo em específico com competências e autorizado a prestar informações para o exterior. Na sua opinião, o auditor deveria entrar em contacto com a organização da qual pretende obter a confirmação e obter o nome e o endereço de correspondência do indivíduo responsável por dar resposta ao pedido de confirmação.

Caster (2008) também abordou estratégias para aumentar o número de respostas recebidas pelos auditores a pedidos de confirmação externa no âmbito da eficácia das confirmações externas. Para Caster (2008) – o qual partilha da mesma opinião de Bailey (1986) e Asthon (1981), entres outros – colocar no envelope do pedido de confirmação um selo; enviar uma oferta (como por exemplo bloco de notas, *pen*, esferográfica, capa de computador, tapete para rato) juntamente com o pedido; e, enviar ao confirmante uma carta de lembrete são estratégias que fazem com que os destinatários tenham mais tendência a dar resposta ao pedido de confirmação. Clikeman, em 2012, vem reforçar esta estratégia como forma de aumentar as taxas de resposta quando o pedido de confirmação é dirigido a consumidores.

As respostas são importantes e é muito importante utilizar todos os meios que possam aumentar o número de respostas, uma vez que a condução do trabalho do auditor, posteriormente à realização de confirmações externas, está dependente do número de respostas recebidas.

O facto de não obter respostas ou não obter respostas em número suficiente, pode ter várias consequências na Certificação Legal de Contas (CLC) emitida pelo auditor. Neste âmbito, e a título meramente exemplificativo, foram recolhidas algumas CLCs de entidades nacionais emitidas recentemente, nas quais o auditor refere limitações relacionadas com as confirmações externas.

Nas CLCs recolhidas é comum as limitações relacionadas com a obtenção de confirmações externas darem origem a uma opinião modificada, em concreto a uma opinião com reservas por limitação de âmbito. Há situações que podem despoletar a emissão de uma opinião modificada, como por exemplo quando, durante o ano em análise, as contas de terceiros sofrem grandes regularizações, o que aumenta a necessidade do auditor de obter um elevado número de respostas de terceiros para mitigar o risco de distorção material e validar o saldo da conta. Outro exemplo põe-se quando não é possível realizar procedimentos alternativos eficazes, fazendo com que a validação externa assuma um papel determinante para a validação do saldo.

Com efeito, nem sempre é exequível ou suficientemente fiável a realização de procedimentos alternativos, dados os prazos que devem ser cumpridos pelos trabalhos de auditoria, os quais podem ser incompatíveis com a organização contabilística da empresa auditada. Na verdade, torna-se por vezes necessário concluir trabalhos de auditoria para o cumprimento de reportes informacionais e prazos, e a empresa auditada não conclui ainda o arquivo mensal de pagamentos e recebimentos. Tal impossibilita, por exemplo, que pela análise de transações com fornecedores seja possível observar e documentar pagamentos subsequentes necessários à validação do saldo da mesma rúbrica.

2.2.2 Credibilidade e Relevância

A credibilidade das confirmações externas advém muito principalmente do facto da confirmação provir de um elemento externo à entidade o qual, apesar das problemáticas já abordadas, se pressupõe que não reproduz uma resposta tendenciosa.

O processo de confirmação externa, quando executado adequadamente, pode auxiliar o auditor na deteção da fraude e erros. Segundo Clikeman (2012), as confirmações externas podem até dissuadir a fraude. As confirmações externas apoiam o auditor na obtenção de prova de auditoria com um elevado nível de fiabilidade, GAAS (2015).

Não é só através e se tiver respostas aos pedidos de confirmação que o auditor consegue concluir algo ou obter evidência que sirva de suporte e o auxilie na emissão de uma opinião. Até através de uma simples não resposta o auditor pode, igualmente, retirar ilações. Uma não resposta a um pedido de confirmação positiva pode indicar ao auditor que este deve rever o risco de distorção material ou ainda pode chamar-lhe à atenção para um mesmo risco anteriormente não identificado. Todas as variáveis inerentes às confirmações externas indicam algo aos auditores, até o que aparentemente não o auxilia. A título de exemplo, as não respostas acabam por conduzir ou alertar o auditor para algo não identificado ou não considerado na auditoria em questão.

Por outro lado, Clikeman (2012) retrata o risco inerente aos pedidos de confirmação positivos, o qual se prende no facto do terceiro poder assinar e devolver o pedido ao auditor sem verificar atentamente a informação contida no pedido.

Segundo a Norma Internacional de Auditoria 505, as confirmações externas obtidas de fontes independentes e externas à entidade a ser auditada, na forma documental seja qual for o meio e, obtida diretamente pelo auditor, são as mais credíveis e consubstanciam uma prova forte de suporte à opinião do auditor.

3. Metodologia

Como referido, pretende-se no presente trabalho dar resposta à seguinte questão de investigação: “Quais os efeitos na opinião dos auditores da não resposta a confirmações externas na empresa X?”. Para tal, optou-se por efetuar um questionário a todos os responsáveis da empresa que emitem opiniões de auditoria, i.e. a todos os Revisores Oficiais de Contas sócios da empresa X. O inquérito foi desenhado tendo em conta as problemáticas identificadas na revisão de literatura por forma a identificar eventuais limitações nas práticas seguidas da empresa X. Assim, o intuito dos questionários foi perceber qual o posicionamento dos ROCs da empresa no que se refere à importância das confirmações externas e evidenciar a existência de casos em que a não resposta produziu efeitos na opinião dos mesmos. Como referido, era preocupação da Empresa X identificar se eram seguidas as indicações das Normas Internacionais de Auditoria no que se refere em concreto à evidência obtida através de confirmações externas.

Para complementar a análise pretendeu-se proceder a análise documental, em concreto a análise de manuais de procedimentos em vigor na empresa. Tal não foi possível uma vez que a empresa X não tem por prática a realização de um manual de procedimentos que contemple a problemática das confirmações externas.

Os questionários foram enviados por via eletrónica para os Revisores Oficiais de Contas da Empresa X, tendo sido previamente efetuado um contacto pessoal para sensibilizar e enquadrar a questão. Antes do envio eletrónico do questionário, foi, igualmente, enviada uma mensagem de texto para o contacto telefónico a relembrar que iria ser enviado um questionário e qual o tema do mesmo.

Os questionários, cujo conteúdo é apresentado no Anexo, comportam dezoito questões de resposta fechada e, um campo de observações no qual os ROCs podiam inserir observações ou comentários relacionados com o tema “confirmações externas”.

A pedido da Empresa, não são divulgados neste trabalho os dados sobre a sociedade nem sobre os revisores que responderam ao questionário.

4. Caso da Empresa X

A empresa X é uma Sociedade de Revisores Oficiais de Contas constituída no dia 12 de Fevereiro de 1998. Fatura, em média, 800 mil euros anualmente e tem três sócios Revisores Oficiais de Contas. Apesar de ser uma sociedade de pequena dimensão, possui uma panóplia variada de clientes que atuam em diferentes atividades, como indústria têxtil, farmacêutica, calçado, entre outros. É auditora ainda de onze entidades públicas.

4.1 Questionários à Empresa X – análise das respostas

QUESTÃO	ROC1	ROC2	ROC3
1. Realiza procedimentos de confirmação externa em todos os clientes que audita?	Sim, em todos os clientes	Sim, em todos os clientes	Sim, em todos os clientes
2. Realiza procedimentos de confirmação externa de saldos de contas?	Sim	Sim	Sim
3. Realiza procedimentos de confirmação externa para além das contas a receber e a pagar? Se sim, realiza procedimentos de confirmação externa por formalizar condições contratuais? Realiza procedimentos de confirmação externa em advogados? Realiza procedimentos de confirmação externa em bancos? Outros: indique	Sim Sim Sim Confirmação de inventários/ativos em poder de terceiros	Sim Sim Sim	Sim Nunca Sim Sim
4. Em média, a taxa de resposta a confirmações externas por si executadas é: Alta (>75% da amostra) Média (entre 50% e 75% da amostra) Baixa (até 50% da amostra)	Sim	Sim	Sim
5. Considera que existe uma relação entre o número de respostas recebidas e a conta a validar? Se a resposta foi "sim, sempre ou quase sempre" ou "por vezes" numa escala de 0 a 10, coloque por ordem o tipo de contas das quais obtém maior número de respostas (sendo 0 o obtivo muito poucas respostas aos pedidos e 10 o obtivo respostas a todos os pedidos) Contas a receber Contas a pagar Advogados Bancos Seguradoras Condições contratuais Outros indique: ativos em poder de terceiros	Por vezes	Sim, sempre ou quase sempre	Por vezes
6. Envia segundo pedido de resposta no caso de não receber resposta num prazo por si definido?	Sim, quase sempre	Sim, quase sempre	Sim, quase sempre
7. Que tipo de confirmação usa no processo de confirmação externa? Pedido de confirmação positiva Pedido de confirmação negativa Pedido de confirmação em branco* Pedido de confirmação de tempo de expansão** *Pedido de Confirmação em Branco do Auditor solicita ao terceiro que lhe forneça o saldo ou os valores das faturas e devidos da entidade a ser auditada. **Pedido de confirmação de tempo de expansão é muito semelhante a um teste de escolha múltipla, o terceiro é confrontado, por exemplo, com um conjunto de saldos da conta a confirmar, devendo selecionar o saldo que está correto.	Sim, sempre ou quase sempre	Sim, sempre ou quase sempre Sim, sempre ou quase sempre Por vezes	Sim, sempre ou quase sempre Sim, sempre ou quase sempre

Ilustração a - Compilação das três respostas da questão 1 à questão 7

QUESTÃO	ROC1	ROC2	ROC3
<p>8. Na sua opinião, qual(is) dos tipos de pedidos de confirmação que reproduz(em) um maior número de respostas?</p> <p>Pedido de confirmação positiva</p> <p>Pedido de confirmação negativa</p> <p>Pedido de confirmação em branco</p>	<p>Sim</p> <p></p> <p></p>	<p>Não</p> <p>Não</p> <p>Sim</p>	<p>Sim</p> <p></p> <p></p>
<p>9. Em caso de não resposta realiza procedimentos alternativos?</p> <p>Se sim ou se depende, quais dos procedimentos alternativos que realiza para cada tipo de conta?</p> <p>Para contas a receber: exame dos recebimentos de caixa subsequentes específicos, documentação e expedição, vendas perto do final</p> <p>Para contas a pagar: exame dos embolsos de caixa subsequentes e correspondência</p> <p>Para bancos: recolha dos extratos bancários e validação do saldo contabilístico</p> <p>Para seguradoras: recolha das apólices de validação da contabilidade com as mesmas</p> <p>Outros:</p>	<p>Sim, quase sempre</p> <p>Sim, quase sempre</p> <p>Sim, quase sempre</p> <p>Sim, quase sempre</p> <p>Sim, quase sempre</p> <p>Por vezes, outros casos</p>	<p>Sim, quase sempre</p> <p>Sim, quase sempre</p> <p>Sim, quase sempre</p> <p>Sim, quase sempre</p> <p>Sim, quase sempre</p> <p>Sim, quase sempre</p>	<p>Sim, quase sempre</p> <p>Sim, quase sempre</p> <p>Sim, quase sempre</p> <p>Sim, quase sempre</p> <p>Sim, quase sempre</p> <p>Sim, quase sempre</p>
<p>10. Através dos procedimentos alternativos, consegue validar o saldo de:</p> <p>Contas a receber</p> <p>Contas a pagar</p> <p>Bancos</p> <p>Advogados</p>	<p>Por vezes</p> <p>Por vezes</p> <p>Por vezes</p> <p>Por vezes</p>	<p>Sim, sempre ou quase sempre</p> <p>Por vezes</p> <p>Sim, sempre ou quase sempre</p> <p>Por vezes</p>	<p>Por vezes</p> <p>Por vezes</p> <p>Nunca</p> <p>Nunca</p>
<p>11. Alguma vez, de facto não obteve respostas ao pedido de confirmação ou teve o risco de distorção material?</p>	<p>Sim, sempre ou quase sempre</p>	<p>Por vezes</p>	<p>Por vezes</p>
<p>12. Alguma vez, pelo facto de não obter resposta(s) em tempo suficiente no processo de confirmação externa, alterou a sua opinião na LC?</p>	<p>Por vezes</p>	<p>Por vezes</p>	<p>Sim, sempre ou quase sempre</p>
<p>13. Alguma vez, de facto não obter resposta(s) em tempo suficiente no processo de confirmação externa, fez emitir uma opinião com reservas?</p>	<p>Por vezes</p>	<p>Por vezes</p>	<p>Sim, sempre ou quase sempre</p>
<p>14. Alguma vez, de facto não obter resposta(s) em tempo suficiente no processo de confirmação externa, fez emitir uma escusa de opinião?</p>	<p>Por vezes</p>	<p>Nunca</p>	<p>Nunca</p>
<p>15. Alguma vez se reparou com:</p> <p>Prática de fraude em confirmações externas da entidade a auditar?</p> <p>Casos de conluio entre entidade a auditar e terceiros?</p>	<p>Por vezes</p> <p>Nunca</p>	<p>Nunca</p> <p>Nunca</p>	<p>Nunca</p> <p>Nunca</p>
<p>16. Quando a efetua confirmações externas envia diretamente o pedido de confirmação ao terceiro ou à empresa a ser auditada a quem envia?</p>	<p>É o meu cliente que envia</p>	<p>Sou o meu envio</p>	<p>É o meu cliente que envia</p>

Ilustração b - Compilação das três respostas da questão 8 à questão 16

QUESTÃO	ROC1	ROC2	ROC3
17. Tem algum sistema de autenticação do terceiro? Se sim, Possuo programa informático Confirmo assinatura da resposta, se aplicável Todas as respostas vêm assinadas Outro: _____	Não	Sim	Não
		Não	
		Não	
		Sim	
18. Pela forma como conduz todo o processo de confirmação externa, considera que mantém o controlo ao longo de todo o mesmo?	Por vezes	Sim, sempre ou quase sempre	Por vezes

Ilustração c - Compilação das três respostas questões 17 e 18

Da análise às respostas aos questionários observa-se que todos os revisores oficiais de contas da entidade realizam confirmações externas, inclusivamente a saldos nulos de conta. Não se limitam a confirmar apenas contas a pagar e a receber, isto é, circularizam outras contas para além de clientes e fornecedores. Estendem as confirmações externas a advogados, bancos, e ainda, a bens em consignação, ou seja, ativos em poder de terceiros.

No seio da entidade há, ainda, um ROC que confirma condições contratuais. Conclui-se, assim, que as confirmações externas são um imperativo no trabalho dos auditores da Empresa X, sendo um procedimento que é sempre realizado.

Pelo apurado através das respostas, a problemática das taxas de resposta não serem suficientes para que o auditor consiga validar a rubrica em questão não se coloca nesta entidade. Foi colocada uma questão sobre a taxa de repostas recebidas aos pedidos de confirmação externas efetuados pelo ROC, à qual os auditores consideraram que, em média, a mais de 50% dos pedidos enviados recebem resposta, embora tal facto esteja associado à conta a validar. Os auditores consideraram que a conta de fornecedores é das rubricas às quais recebem mais respostas aos pedidos de confirmação, por outro lado, as rubricas de advogados e clientes, são das rubricas às quais recebem respostas em menor número. Tal facto corrobora a conclusão de Warren (1975), segundo o qual existe uma relação entre as taxas de resposta e a conta a validar. É do interesse dos fornecedores

responderem ao pedido de confirmação, uma vez que se trata de montantes que têm a receber. Pelo contrário, as confirmações externas de clientes são rececionadas em menor quantidade, facto que talvez se deva à referência a valores que têm que pagar. Os advogados, segundo um breve comentário deixado por um dos revisores, apresentam alguma resistência nas respostas aos pedidos de confirmação, por vezes respondem, mas é necessário o auditor insistir com o terceiro.

O tipo de confirmação usada pelos ROCs da Empresa X é sempre o mesmo, não varia consoante a conta a validar. É prática, de dois dos três revisores da sociedade X, o uso de pedidos de confirmação em branco e pedidos de confirmação negativa, sendo que apenas um dos auditores da sociedade X não os utiliza. Este último auditor, é dos três o que elabora pedidos de confirmação externa a condições contratuais, o que pode explicar que não utilize por prática pedidos de confirmação em branco, uma vez que, uma das limitações deste tipo de confirmação é, exatamente, a não apropriação quando a intenção do auditor é confirmar termos de contratos, por exemplo (Clikeman 2012). Apesar de a maioria dos auditores da empresa X considerar que as confirmações positivas reproduzem mais respostas, para os dois auditores que elaboram pedidos de confirmação em branco, o uso dos mesmos é uma forma de obtenção de segurança, e forma de mitigação do risco, uma vez que, é o próprio terceiro que inscreve o saldo. Denota-se a falta de uniformização no tipo de confirmação usada e rúbricas submetidas a processos de confirmação externa no seio da entidade X.

Em caso de não respostas, os auditores da sociedade procedem em conformidade com a Norma Internacional de Auditoria 505, realizando, sempre que possível, os procedimentos nela inscritos, embora não se sintam seguros com os mesmos, e, embora hajam áreas nas quais não realizam procedimentos alternativos por falta de confiabilidade, referindo que, por exemplo no caso de

não resposta de advogados, preferem não validar a conta a qualquer outro procedimento alternativo.

Embora os revisores da entidade X tenham declarado que a receção de respostas não seja uma problemática para a sociedade, como anunciado anteriormente, em caso de não receção das mesmas, além da realização de procedimentos alternativos, os auditores procedem à revisão do risco de distorção material, facto que, por vezes tem influência, na opinião emitida na CLC. As respostas são essenciais e, a não resposta por parte de terceiros, pode ter efeitos aos mais diversos níveis, seja ao nível do trabalho subsequente por parte do auditor, seja ao nível da opinião emitida por parte deste último.

As respostas dos auditores às questões sobre a modificação da opinião emitida na CLC resultante da não obtenção de respostas ou não obtenção de respostas em número suficiente ao processo de confirmação externa, vem de encontro à revisão de literatura efetuada e certificações legais de contas analisadas. Os efeitos ao nível da opinião do auditor é a emissão de uma opinião modificada – opinião com reservas. Verifica-se ainda que, na empresa X há um auditor que, pelo facto de não receber respostas em número suficiente, já emitiu uma escusa de opinião.

Os auditores até ao momento ainda não se depararam com casos de fraude ou conluios entre a entidade a auditar e terceiros a circularizar.

Nem todos os auditores da sociedade X mantêm o controlo ao longo de todo o processo de confirmação, os próprios assim corroboram esta afirmação quando responderam à questão: “Pela forma como conduz todo o processo de confirmação externa, considera que mantem o controlo ao longo de todo mesmo?”. Na sociedade X, apenas um dos três auditores, envia os pedidos de confirmação aos terceiros. Nos restantes dois casos, é o cliente a ser auditado que envia os pedidos aos terceiros selecionados pelo auditor. Nada garante a estes dois auditores que o cliente envie o pedido. Nem sempre rececionam as

respostas, por vezes, é o cliente que receciona a respostas e posteriormente envia aos auditores. Se aliarmos esta circunstância ao facto de os auditores não possuírem um sistema de autenticação de terceiros, nomeadamente, não possuem qualquer adaptação informática, como sugere Clikeman (2012), agrava a falta de controlo e aumenta o risco de fraude. O auditor que envia os pedidos de confirmação tem um sistema de controlo para a autenticidade do terceiro, o qual se prende com o facto de todas as respostas por ele recebidas vem assinadas, o próprio auditor solicita esta conduta ao terceiro. Esta prática deste último auditor mencionado, poderia ser facilmente extensível aos outros dois auditores, permitindo-lhes mitigar risco inerente à falta de controlo que mencionaram.

5. Resposta à questão de investigação

Dando resposta à questão de investigação colocada pela empresa X, o efeito das não respostas a pedidos de confirmação externa na opinião dos auditores não é linear e não é só função do número de respostas recebidas, existindo outros fatores a considerar. O facto de não obter respostas ou não obter respostas em número suficiente aos pedidos de confirmação externa condiciona a opinião do auditor. É um facto, mas o modo como condiciona e a intensidade dessa limitação é que varia.

Se respondermos de um modo geral, diremos que, na sua maioria o efeito das não respostas a pedidos de confirmação externa terá como consequência uma reserva por limitação de âmbito na opinião emitida pelo auditor. Em casos excecionais, uma escusa de opinião por parte do mesmo, pelo analisado através das respostas ao questionário e certificações legais de contas anteriormente analisadas a título exemplificativo. Se formos um pouco mais rigorosos e não tão

generalistas, até porque em auditoria cada caso é um caso - cada “cliente é um cliente” – há circunstâncias que têm de ser tidas em conta, nomeadamente, a possibilidade ou não de realização de procedimentos alternativos, a magnitude das contas às quais não obtivemos resposta, o nível de risco de controlo da entidade identificado pelo auditor, a antiguidade do cliente a auditar, entre outros fatores. Este conjunto de fatores relacionam-se entre si e influenciam-se mutuamente.

A antiguidade do cliente, isto é, o ano de mandato do auditor, é um fator que influencia obviamente a condução da auditoria e, por conseguinte, o tratamento das confirmações externas. Fator este que se alia ao nível de risco de distorção material identificado pelo auditor. Se for um cliente em que não é o primeiro ano do mandato do auditor, é possível que este último, se tiver identificado um risco de distorção material baixo, consiga validar as asserções e os saldos das contas em causa através de procedimentos alternativos e, a não obtenção de respostas aos pedidos de confirmação externa não tenha repercussões na opinião do auditor. Já, se o auditor estiver perante um cliente novo (ano de aceitação), o auditor tem tendência a ser mais cauteloso, uma vez que, não conhece suficientemente o cliente, o que significa que, a não obtenção de confirmações externas pode dar origem a uma reserva na certificação legal de contas. E, se este facto estiver aliado a um risco de distorção material elevado ou à não segurança nos procedimentos alternativos, pode mesmo dar origem a uma escusa de opinião dada a relevância que as confirmações externas assumem na emissão de uma opinião por parte do auditor.

Risco de fraude é um fator crucial. Se o risco de fraude identificado pelo auditor for elevado, a não resposta a confirmações externas é logo indício de escusa de opinião. Quando o auditor recebe um número reduzido de respostas, mas as respostas que recebeu são aos saldos mais significativos e, a resposta se

mostra concordante, por vezes, tende a efetuar procedimentos alternativos aos restantes elementos da amostra, e conclui para a sua globalidade.

Quando é praticável a execução de procedimentos alternativos, os auditores executam-nos e, casos estes sejam satisfatórios, a não obtenção de respostas pode nem ter qualquer tipo de repercussão na opinião do auditor.

Sumariando a resposta à questão de investigação os efeitos da não resposta a pedidos de confirmação externa na empresa X são de três tipos: reserva por limitação de âmbito, sem efeito, ou em raras situações, escusa de opinião.

6. Conclusão

A fiabilidade dos trabalhos de auditoria é uma questão muito sensível nos dias de hoje, pelo que as confirmações externas são um recurso do qual os auditores se servem para poderem aumentar essa mesma fiabilidade, uma vez que se reportam a um elemento externo à entidade sob auditoria. Esta fiabilidade está relacionada, atualmente, com algumas problemáticas muito discutidas nos dias de hoje, nomeadamente a manutenção do controlo por parte do auditor, os tipos de confirmação usados pelo auditor e as taxas de resposta ao processo de confirmação externa. A manutenção do controlo é fulcral nos dias hoje, assistem-se cada vez mais a casos de conluio entre terceiros e a entidade a auditar dada a pressão que os mesmos sentem para a divulgação de uma boa imagem da entidade. O tipo de confirmação que empregam está correlacionado com a situação e natureza das operações da entidade a auditar. O número de respostas rececionadas pelo auditor condicionam o trabalho subsequente do mesmo e, ao refletir, de certo modo, a disposição do terceiro em cumprir o pedido, afeta diretamente a fiabilidade da confirmação. O número de respostas rececionadas ou não pelo auditor pode ter consequências na opinião por ele emitida.

“Quais os efeitos na opinião dos auditores da não resposta a confirmações externas na empresa X?” foi a questão colocada pela mesma entidade X. Foram realizados questionários aos três revisores oficiais de contas da entidade, através dos quais se concluiu que, a não obtenção de respostas não significa necessariamente que, o auditor emita uma opinião modificada. Há vários fatores que devem ser tidos em conta, nomeadamente, a possibilidade ou não de realização de procedimentos alternativos, a magnitude das contas às quais não obtivemos resposta, o nível de risco de controlo da entidade identificado pelo auditor, a antiguidade do cliente a auditar, entre outros fatores. Quando a não

obtenção de respostas ou a não obtenção em número suficiente desencadeia efeitos na opinião do auditor, esses efeitos culminam na emissão de uma opinião modificada – opinião com reservas por limitação de âmbito. Este efeito na certificação de contas dos auditores da empresa X foi de encontro a certificações de contas emitidas por ROCs distintos só da Empresa X, consultá-las apenas a título exemplificativo.

Abreviando, a resposta à questão - “Quais os efeitos na opinião dos auditores da não resposta a confirmações externas na empresa X?” é: os efeitos podem ser de três tipos, sendo que um deles é a não influência na opinião emitida, e os outros dois, a modificação da opinião do auditor (reserva por limitação de âmbito) e, não muito comum, a escusa de opinião.

Existe um conjunto de aspetos que a entidade X poderia potenciar, nomeadamente, o controlo mantido ao longo de todo o processo de confirmação externa por parte do auditor. Poderia ser facilmente implementada a regra sobre a qual todos os revisores da entidade enviam o pedido de confirmação externa ao terceiro e são eles próprios a rececionarem a resposta. Para efeitos de evidência de auditoria, a prova que teriam em consideração e a qual integraria no dossier de auditoria seria resposta por ele recebida. Adicionalmente, não terem em conta cópias ou um mero formato digital e, a resposta tem de ter assinatura ou carimbada pelo terceiro. Outra sugestão de melhoria que é deixada à entidade X é a criação de um manual de procedimentos interno, o qual uniformiza os procedimentos dentro da mesma, evitando deste modo o desigual tratamento das confirmações externas e a pouca manutenção do controlo por parte dos auditores. O mesmo poderia ser consultado a qualquer momento evitando ineficiências por parte dos auditores e, servido de guião para os mesmos em caso de dúvidas.

Um tema ainda pouco explorado, o qual deixo como sugestão para uma próxima investigação, seria a fiabilidade dos procedimentos alternativos.

Bibliografia

de Contas, T. (2012). Manual de Auditoria Financeira e de Conformidade. Tribunal de Contas, 2012

Zakari, M. A. (2013). Does Audit Evidence Type Effects on Quality of Auditor's Opinion?.

Morariu, A., Cercel, T., Ciocodei, G. F., Stoian, F., & Rotaru, H. (2008). Audit evidence—top argument for final audit opinion.

Elder, R. J., Bierstaker, J. L., Caster, P., Janvrin, D., & Reed, B. J. (2009). Auditing Standards Committee Comment Letter Proposed Statement on Auditing Standards—External Confirmations. *Current Issues in Auditing*, 3(2), C16-C18.

Janvrin, D., Caster, P., & Elder, R. (2010). Enforcement release evidence on the audit confirmation process: Implications for standard setters. *Research in Accounting Regulation*, 22(1), 1-17.

Warren, S., Carl (1995). Confirmation reliability – the evidence. *The Journal of Accountancy*, February 1975

ALBUQUERQUE, F., BENTINHO, P., & MOTA, T. (2008). As Asserções e a obtenção de prova em auditoria: O ciclo das vendas e dívidas a receber. *Revista dos Revisores e Auditores*, 27, 26-38.

Caster, P., Elder, R. J., & Janvrin, D. J. (2008). A summary of research and enforcement release evidence on confirmation use and effectiveness. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(2), 253-279.

Elder, R. J., Bierstaker, J. L., Caster, P., Janvrin, D., & Reed, B. J. (2009). Auditing Standards Committee Comment Letter Proposed Statement on Auditing Standards—External Confirmations. *Current Issues in Auditing*, 3(2), C16-C18.

Caster, P. (1990). AN EMPIRICAL-STUDY OF ACCOUNTS RECEIVABLE CONFIRMATIONS AS AUDIT EVIDENCE. *AUDITING-A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY*, 9(3), 75-91.

Clikeman, P. M. (2012). Audit confirmations: Internal auditors can provide greater assurance to organizations by externally verifying the accuracy of information. *Internal Auditor*, 69(2), 17-19.

Warren, C. S. (1974). Confirmation informativeness. *Journal of Accounting Research*, 158-177.

McConnell Jr., D. K., Schweiger, C. (., & McConnell, S. C. (2014). The External Confirmation Process. *CPA Journal*, 84(1), 40-43.

Auditing Standards Committee Comment Letter PCAOB Rulemaking Docket Matter No. 028: Concept Release on Possible Revisions to the PCAOB's Standard on Audit Confirmations. (2009). *Current Issues in Auditing*, 3(2), C4-C10.

McConnell Jr., D. K., & Schweiger, C. H. (2008). Better Evidence Gathering. (cover story). *Journal Of Accountancy*, 205(4), 32-35.

HOLT, T., & WAMPLER, B. (2011). Confirmations as Audit Tools. *Internal Auditor*, 68(3), 17-19.

Georgiades, G. (2015). A Refresher on Audit Confirmations: AU-C Section 505, External Confirmations. *GAAS Update Service*, 15(19), 1-8.

Auditing Standards Committee Comment Letter Proposed Statement on Auditing Standards--External Confirmations. (2009). *Current Issues in Auditing*, 3(2), C16-C18.

Georgiades, G. (2009). AICPA Proposed Statement on Auditing Standards, External Confirmations. (cover story). *GAAS Update Service*, 9(20), 1-5.

IFAC (2008), ISA 505 – Confirmações Externas

IFAC (2008), ISA 505 (Clarificada) – Confirmações Externas

IFAC (2008), ISA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria

António Manuel Corrêa de Sousa Fortunato (2014). Certificação Legal de Contas. Município do Montijo.

Eduardo Manuel Fonseca Moura (2011). Certificação Legal de Contas. Marsh, Lda.

João Paulo Torres Cunha Ferreira (2017). Certificação Legal de Contas. Santa Casa da Misericórdia de Machico.

António Tavares da Costa Oliveira (2013). Certificação Legal de Contas. Município de Lisboa.

Anexos

Anexo 1 - Questionário enviado aos ROCs

CONFIRMAÇÕES EXTERNAS	
Seleccione a resposta que considere mais adequada.	
QUESTÃO:	RESPOSTA
1. Realiza procedimentos de confirmação externa em todos os clientes que audita?	
2. Realiza procedimentos de confirmação externa em todos os bancos?	
3. Realiza procedimentos de confirmação externa para além das contas a receber a pagar?	
Se sim, Realiza procedimentos de confirmação externa por forma a confirmar condições contratuais? Realiza procedimentos de confirmação externa em advogados? Realiza procedimentos de confirmação externa em bancos? Outros: Indique _____	
4. Em média, qual a taxa de resposta a confirmações externas por tipo de executadas:	
Alta (>75% da amostra)	
Média (entre 50% e 75% da amostra)	
Baixa (<50% da amostra)	
5. Considera que existe uma relação entre o número de respostas recebidas e a contabilidade?	
Se sim, a resposta é sim, sempre ou quase sempre ou por vezes? Num escala de 0 a 10, o que representa o grau de concordância com a afirmação? (sendo 0 o nível mais baixo e 10 o nível mais alto)	
Contas a receber Contas a pagar Advogados Bancos Seguradoras Condições contratuais Outros: Indique: _____	
6. Envia segundo pedido de resposta o caso de não receber resposta no prazo por si definido?	
7. Que tipo de confirmação é o processo de confirmação externa?	
Pedido de confirmação positiva	
Pedido de confirmação negativa	
Pedido de confirmação em branco	
Pedido de confirmação de expansão**	
* Pedido de confirmação em bancos e auditoria de terceiros que forneça o saldo de valores e a fatura de valores e a entidade a auditar. ** Pedido de confirmação de expansão em múltiplas entidades semelhantes em este caso, o terceiro é confrontado, por exemplo, com o conjunto de saldos a confirmar, e sendo selecionado o saldo que está correto.	
8. Na sua opinião, qual(is) tipo(s) de pedidos de confirmação que produz(em) o maior número de respostas?	
Pedido de confirmação positiva	
Pedido de confirmação negativa	
Pedido de confirmação em branco	
9. Em caso de não resposta realiza procedimentos alternativos?	
Se sim, depende, quais são os procedimentos alternativos que realiza para cada tipo de conta? Para contas a receber: Exame de documentos e a caixa subsequente específicos, documentação de expedição, e a entrega do relatório final. Para contas a pagar: Exame de embolsos e a caixa subsequente e a correspondência de terceiros. Para bancos: recolha de extratos bancários e a validação do saldo contabilístico. Para seguradoras: recolha de apólices e a validação do saldo contabilístico em si mesmas. Outros: _____	
10. Através dos procedimentos alternativos, consegue validar o saldo de:	
Contas a receber	
Contas a pagar	
Bancos	
Advogados	
11. Alguma vez, efectuou o envio de respostas ao pedido de confirmação e fez o envio de material?	
12. Alguma vez, pelo facto de não obter resposta(s) em 30 dias úteis, o processo de confirmação externa, alterou a sua opinião sobre o CL7?	
13. Alguma vez, pelo facto de não obter resposta(s) em 30 dias úteis, o processo de confirmação externa, fez emitir uma opinião com reservas?	
14. Alguma vez, pelo facto de não obter resposta(s) em 30 dias úteis, o processo de confirmação externa, fez emitir uma escusa de opinião?	
15. Alguma vez, fez o envio de respostas a confirmações externas em entidades a auditar?	
Em casos de não envio de respostas a confirmações externas, em entidades a auditar terceiros?	
16. Quando a confirmação externa é enviada diretamente ao pedido de confirmação do terceiro ou da empresa a ser auditada que é enviada?	
17. Tem algum sistema de autenticação do terceiro?	
Se sim, Possui o programa informático Confirmação da assinatura da resposta, e aplicável Todas as respostas são assinadas Outro: _____	
18. Relativamente ao conteúdo do processo de confirmação externa, considera que há algum controlo ao longo do processo?	
Comentários/Observações:	
(se tiver algum comentário ou observação sobre o questionário, por favor, escreva aqui)	

Anexo 2 – Certificação Legal de Contas 1

CERTIFICAÇÃO LEGAL CONTAS



[Handwritten signatures in blue ink]



Fortunato & Rafael, S.R.O.C.
Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

1

CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS

INTRODUÇÃO

1. Examinámos as demonstrações financeiras do **MUNICIPIO DO MONTIJO**, as quais compreendem o Balanço em 31 de Dezembro de 2013 (que evidencia um total de 100.988.709,21 euros e um total de Fundos Próprios de 76.175.044,64 euros, incluindo um Resultado Líquido positivo de 763.280,73 euros), a Demonstração dos Resultados e os Mapas de Execução Orçamental (que evidenciam um total de 25.074.212,28 euros de despesa paga e um total de 27.395.066,52 euros de receita cobrada) do exercício findo naquela data e os correspondentes Anexos.

RESPONSABILIDADES

2. É da responsabilidade do Orgão Executivo Camarário a preparação das demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira do **MUNICIPIO DO MONTIJO**, o resultado das suas operações e o relato da execução orçamental, bem como a adoção de políticas e critérios contabilísticos adequados e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado.
3. A nossa responsabilidade consiste em expressar uma opinião profissional e independente, baseada no nosso exame daquelas demonstrações financeiras.

ÂMBITO

4. Exceto quanto às limitações descritas nos parágrafos n.ºs 7 a 12, o exame a que procedemos foi efetuado de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorções materialmente relevantes. Para tanto o referido exame incluiu:
 - a verificação, numa base de amostragem, do suporte das quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras e a avaliação das estimativas, baseadas em juízos e critérios definidos pelo Orgão Executivo Camarário, utilizadas na sua preparação;
 - a verificação, numa base de amostragem, da conformidade legal e regularidade financeira das operações efetuadas;
 - a apreciação sobre se são adequadas as políticas contabilísticas adotadas e a sua divulgação, tendo em conta as circunstâncias;

Rua da Baixa, 342 - 1º Esq. - 2870-231 Montijo - Tel. 210 993 635 - Fax 218 216 006 - E-mail: fr.sroc179@gmail.com
Capital Social 5.000 Euros - Contribuinte N.º 506 389 618 - SROC n.º 179



Fortunato & Rafael, S.R.O.C.
Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

2

- a apreciação sobre se é adequada, em termos globais, a apresentação das demonstrações financeiras.
- 5. O nosso exame abrangeu também a verificação da concordância da informação financeira constante do relatório de gestão com as demonstrações financeiras.
- 6. Entendemos que o exame efectuado proporciona uma base aceitável para a expressão da nossa opinião.

RESERVAS (por limitação de âmbito)

7. Pelo fato de estarmos a examinar pela primeira vez as demonstrações financeiras do Município e da nossa nomeação apenas ter ocorrido em 6 de março de 2014, não validamos os saldos iniciais de 2013 e conseqüentemente os comparativos, pelo que não podemos garantir que os mesmos estejam isentos de erros e de distorções materialmente relevantes.
8. O imobilizado do Município (Bens do Domínio Público e imobilizações corpóreas) encontra-se ainda em fase de regularização, sendo que os serviços não conseguem à data, relacionar a totalidade dos bens do ativo imobilizado com a respetiva inscrição na Conservatória do Registo Predial e Finanças, o que invalida a análise da titularidade em relação à totalidade do imobilizado. Pelas limitações atrás referidas, não nos é possível quantificar o valor global do imobilizado do Município do Montijo que será ainda contabilizado por contrapartida de Fundos Próprios e Resultados Transitados, nem o valor das respetivas amortizações que afetarão não só os Resultados do exercício (Amortização do ano), como também Resultados transitados (Amortizações de anos anteriores).
9. As respostas obtidas à nossa circularização de saldos de terceiros, não foram suficientes para garantir a fiabilidade destes saldos.
10. Não obtivemos resposta de todas as seguradoras circularizadas, pelo que não nos é possível aferir que a totalidade do património do Município esteja devidamente coberto.
11. As entidades bancárias à data da nossa auditoria ainda não haviam respondido ao nosso pedido de circularização, tendo a validação dos saldos apenas ocorrido com base nos extratos bancários e mapa de responsabilidades do Banco de Portugal.
12. O Município não tem totalmente implementada a contabilidade de custos, pelo que se desconhece o eventual impacto em trabalhos para a própria entidade.

OPINIÃO

13. Em nossa opinião, exceto quanto aos efeitos dos ajustamentos que poderiam revelar-se necessários caso não existissem as limitações descritas nos parágrafos n.ºs 7 a 12 anteriores, as referidas demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira do

Rua da Baixa, 342 - 1º Esq., - 2870-231 Montijo - Tel. 210 993 635 - Fax 218 216 006 - E-mail: fr.sroc179@gmail.com
Capital Social 5.000 Euros - Contribuinte N.º 506 389 618 - SROC n.º 179



Fortunato & Rafael, S.R.O.C.
Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

MUNICIPIO DO MONTIJO em 31 de Dezembro de 2013, o resultado das suas operações e a execução orçamental relativa à despesa paga e receita cobrada no exercício findo naquela data, em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites em Portugal previstos no POCAL.

RELATO SOBRE OUTROS REQUISITOS LEGAIS

14. É também nossa opinião que a informação constante do relatório de gestão é concordante com as demonstrações financeiras do exercício.

Montijo, 28 de março de 2014

Fortunato & Rafael, S.R.O.C.
Sociedade de Revisores Oficiais de Contas N.º 179
Representada por
António Manuel Corrêa de Sousa Fortunato - R.O.C. N.º 887

Anexo 3 – Certificação Legal de Contas 2



Deloitte & Associados, SROC S.A.
Inscrição na OROC nº 43
Registo na CMVM nº 231

Edifício Atrium Saldanha
Praça Duque de Saldanha, 1 - 6º
1050-094 Lisboa
Portugal

Tel: +(351) 210 427 500
Fax: +(351) 210 427 950
www.deloitte.pt

CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS

Introdução

1. Examinámos as demonstrações financeiras anexas da Marsh, Lda. (“Sociedade”), as quais compreendem o Balanço em 31 de Dezembro de 2010 que evidencia um total de 16.750.192 Euros e capitais próprios de 3.938.521 Euros, incluindo um resultado líquido negativo de 22.046 Euros, as Demonstrações dos resultados por naturezas, das alterações no capital próprio e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data e o correspondente Anexo.

Responsabilidades

2. É da responsabilidade da Gerência da Sociedade a preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da Sociedade, o resultado das suas operações, as alterações no seu capital próprio e os seus fluxos de caixa, bem como a adopção de políticas e critérios contabilísticos adequados e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado. A nossa responsabilidade consiste em expressar uma opinião profissional e independente, baseada no nosso exame daquelas demonstrações financeiras.

Âmbito

3. Excepto quanto à limitação descrita no parágrafo 4 abaixo, o exame a que procedemos foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, as quais exigem que este seja planeado e executado com o objectivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorções materialmente relevantes. Este exame incluiu a verificação, numa base de amostragem, do suporte das quantias e informações divulgadas nas demonstrações financeiras e a avaliação das estimativas, baseadas em juízos e critérios definidos pela Gerência, utilizadas na sua preparação. Este exame incluiu, igualmente, a apreciação sobre se são adequadas as políticas contabilísticas adoptadas e a sua divulgação, tendo em conta as circunstâncias, a verificação da aplicabilidade do princípio da continuidade das operações e a apreciação sobre se é adequada, em termos globais, a apresentação das demonstrações financeiras. O nosso exame abrangeu também a verificação da concordância da informação financeira constante do Relatório de Gestão com as demonstrações financeiras. Entendemos que o exame efectuado proporciona uma base aceitável para a expressão da nossa opinião.

Reserva

4. Não obtivemos até à data desta Certificação Legal das Contas respostas aos nossos pedidos de confirmação de saldos para a maioria das entidades seguradoras cujos saldos credores, em 31 de Dezembro de 2010, incluídos na rubrica “Fornecedores”, ascendiam a aproximadamente 7.843.000 Euros. Adicionalmente, recebemos respostas divergentes de entidades seguradoras, cujos saldos por livros em 31 de Dezembro de 2010 ascendiam a, aproximadamente, 1.954.000 Euros, sendo os saldos pelas contrapartes inferiores em cerca de 436.000 Euros, os quais não foram objecto de reconciliação por parte dos serviços da Sociedade. Na ausência da informação acima referida e dada a impossibilidade de realização de procedimentos alternativos eficazes, nomeadamente a obtenção e subsequente teste às reconciliações de saldos com as entidades seguradoras, não nos foi possível concluir quanto à razoabilidade do saldo da rubrica de “Fornecedores” em 31 Dezembro de 2010, e consequentemente o eventual efeito de tal situação nas demonstrações financeiras anexas.

A expressão Deloitte refere-se à Deloitte Touche Tohmatsu, uma Swiss Verein, ou a uma ou mais entidades da sua rede de firmas membro, sendo cada uma delas uma entidade legal separada e independente. Para aceder à descrição detalhada da estrutura legal da Deloitte Touche Tohmatsu e suas firmas membro consulte www.deloitte.com/about.

Tipo: Sociedade civil sob a forma comercial | Capital Social: 500.000,00 Euros | Matriculada C.R.C. de Lisboa e NIPC: 501 776 311
Sede: Edifício Atrium Saldanha, Praça Duque de Saldanha, 1 - 6º, 1050-094 Lisboa | Porto: Bom Sucesso Trade Center, Praça do Bom Sucesso 61 - 13º, 4150-146 Porto

Member of Deloitte Touche Tohmatsu

Opinião

5. Em nossa opinião, excepto quanto aos efeitos dos ajustamentos que poderiam revelar-se necessários, caso não existisse a limitação descrita no parágrafo 4 acima, as demonstrações financeiras referidas no parágrafo 1 acima apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira da Marsh, Lda. em 31 de Dezembro de 2010, bem como o resultado das suas operações, as alterações no seu capital próprio e os seus fluxos de caixa no exercício findo naquela data, em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites em Portugal.

Ênfases

6. Conforme divulgado na Nota 2 do Anexo às demonstrações financeiras, a Sociedade adoptou, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2010, o Sistema de Normalização Contabilística, incluindo a correspondente estrutura conceptual, modelos de demonstrações financeiras e normas contabilísticas e de relato financeiro (“NCRF”). No processo de transição das normas contabilísticas anteriormente adoptadas em Portugal, consubstanciadas no Plano Oficial de Contabilidade (“POC”), para as NCRF, a Sociedade seguiu os requisitos previstos na NCRF 3 – Adopção pela primeira vez das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro, tendo a data de transição sido reportada a 1 de Janeiro de 2009. Consequentemente, a informação financeira de 2009, anteriormente apresentada de acordo com o POC, foi, para efeitos de comparabilidade, reexpressa de acordo com as NCRF (Nota 2).
7. As demonstrações financeiras relativas ao exercício findo em 31 de Dezembro de 2009, são apresentadas pela Sociedade para efeitos comparativos e de forma a dar cumprimento aos requisitos de publicação de contas. Essas demonstrações financeiras foram por nós examinadas e a nossa Certificação Legal das Contas, datada de 4 de Junho de 2010, continha uma reserva similar à descrita no parágrafo 4 acima.

Relato sobre outros requisitos legais

8. É também nossa opinião que a informação financeira constante do Relatório de Gestão é concordante com as demonstrações financeiras do exercício.

Lisboa, 8 de Junho de 2011



Deloitte & Associados, SROC S.A.
Representada por Eduardo Manuel Fonseca Moura

Anexo 4 – Certificação Legal de Contas 3



Tel: +351 217 990 420
Fax: +351 217 990 439
www.bdo.pt

Av. da República, 50 - 10º
1069-211 Lisboa



CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS

RELATO SOBRE A AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Opinião com reservas

Auditámos as demonstrações financeiras anexas da Santa Casa da Misericórdia de Machico (adiante também designada por Instituição ou Santa Casa) que compreendem o balanço em 31 de dezembro de 2016 (que evidencia um total de 2 701 071 euros e um total de fundos patrimoniais negativos de 701 437 euros, incluindo um resultado líquido positivo de 16 203 euros), a demonstração dos resultados por naturezas, a demonstração das alterações nos fundos patrimoniais e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, e as notas anexas às demonstrações financeiras que incluem um resumo das políticas contabilísticas significativas.

Em nossa opinião, exceto quanto aos possíveis efeitos da matéria referida na secção “Bases para uma opinião com reservas”, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materiais, a posição financeira da Instituição em 31 de dezembro de 2016 e o seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo adotada em Portugal através do Sistema de Normalização Contabilística.

Bases para a opinião com reservas

Não obtivemos resposta de um banco que colabora com a Instituição, o que constitui, uma limitação ao âmbito do nosso trabalho.

A nossa auditoria foi efetuada de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA) e demais normas e orientações técnicas e éticas da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na secção “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras” abaixo. Somos independentes da Instituição nos termos da lei e cumprimos os demais requisitos éticos nos termos do código de ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Estamos convictos de que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião.

BDO & Associados, SROC, Lda., Sociedade por quotas, Sede Av. da República, 50 - 10º, 1069-211 Lisboa, Registada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa, NIPC 501 340 467, Capital 100 000 euros. Sociedade de Revisores Oficiais de Contas inscrita na OROC sob o número 29 e na CMVM sob o número 20161384.
A BDO & Associados, SROC, Lda., sociedade por quotas registada em Portugal, é membro da BDO International Limited, sociedade inglesa limitada por garantia, e faz parte da rede internacional BDO de firmas independentes.

Incerteza material relacionada com a continuidade

A Instituição apresenta uma estrutura financeira fortemente desequilibrada, ascendendo os fundos patrimoniais em 31 de dezembro de 2016 a 701 437 euros negativos. Por outro lado, verificámos que a Santa Casa se encontra em mora com várias entidades, bem como em situação de incumprimento de acordos de pagamento celebrados com fornecedores, situações que podem por em causa a continuidade das operações da Instituição, que se encontra dependente da evolução favorável da sua atividade e do apoio dos seus associados. A nossa opinião não é modificada em relação a esta matéria.

Ênfases

Sem afetar a opinião expressa no parágrafo anterior, destacamos as seguintes situações:

Encontra-se em contencioso e registado na contabilidade, um processo referente a uma obra da Santa Casa, cujo fornecedor reclama 1 540 828 euros, valor confirmado pelo advogado responsável do processo, montante a que poderão acrescer despesas, de 77 092 euros, não contabilizadas. No decorrer do processo e perante a tentativa de penhora de bens da Santa Casa por parte do fornecedor, o Tribunal considerou determinados bens como impenhoráveis, decorrendo nesta data o processo na respetiva instância.

Foi celebrado em agosto de 2014, acordo para pagamento a fornecedor da Instituição, através da dação em pagamento de um imóvel, que deveria ter ocorrido até 31 de janeiro de 2015, mas que ainda aguarda pelo desfecho da reclamação judicial sobre o prédio em causa, conforme referida no ponto 11 do Anexo às Demonstrações Financeiras.

A nossa opinião não é modificada em relação a estas matérias.

Responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras

O órgão de gestão é responsável pela: (i) preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da Instituição de acordo com as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro adotadas em Portugal através do Sistema de Normalização Contabilística; (ii) elaboração do relatório de gestão nos termos legais e regulamentares aplicáveis; (iii) criação e manutenção de um sistema de controlo interno apropriado para permitir a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devido a fraude ou erro; (iv) adoção de políticas e critérios

contabilísticos adequados nas circunstâncias; e (v) avaliação da capacidade da Instituição de se manter em continuidade, divulgando, quando aplicável, as matérias que possam suscitar dúvidas significativas sobre a continuidade das atividades.

Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras

A nossa responsabilidade consiste em obter segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorções materiais devido a fraude ou erro, e emitir um relatório onde conste a nossa opinião. Segurança razoável é um nível elevado de segurança mas não é uma garantia de que uma auditoria executada de acordo com as ISA detetará sempre uma distorção material quando exista. As distorções podem ter origem em fraude ou erro e são consideradas materiais se, isoladas ou conjuntamente, se possa razoavelmente esperar que influenciem decisões económicas dos utilizadores tomadas com base nessas demonstrações financeiras.

Como parte de uma auditoria de acordo com as ISA, fazemos julgamentos profissionais e mantemos ceticismo profissional durante a auditoria e também:

- (i) identificamos e avaliamos os riscos de distorção material das demonstrações financeiras, devido a fraude ou a erro, concebemos e executamos procedimentos de auditoria que respondam a esses riscos, e obtemos prova de auditoria que seja suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião. O risco de não detetar uma distorção material devido a fraude é maior do que o risco de não detetar uma distorção material devido a erro, dado que a fraude pode envolver conluio, falsificação, omissões intencionais, falsas declarações ou sobreposição ao controlo interno;
- (ii) obtemos uma compreensão do controlo interno relevante para a auditoria com o objetivo de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não para expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da Instituição;
- (iii) avaliamos a adequação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações feitas pelo órgão de gestão;
- (iv) concluímos sobre a apropriação do uso, pelo órgão de gestão, do pressuposto da continuidade e, com base na prova de auditoria obtida, se existe qualquer incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possam suscitar dúvidas significativas sobre a capacidade da Instituição para dar continuidade às suas atividades. Se concluirmos que existe uma incerteza material, devemos chamar a atenção no nosso relatório para as divulgações relacionadas incluídas nas demonstrações financeiras ou, caso essas divulgações não sejam adequadas, modificar a nossa opinião. As nossas



- (v) conclusões são baseadas na prova de auditoria obtida até à data do nosso relatório. Porém, acontecimentos ou condições futuras podem levar a que a Instituição descontinue as suas atividades;
- (vi) avaliamos a apresentação, estrutura e conteúdo global das demonstrações financeiras, incluindo as divulgações, e se essas demonstrações financeiras representam as transações e acontecimentos subjacentes de forma a atingir uma apresentação apropriada;
- (vii) comunicamos com os encarregados da governação, entre outros assuntos, o âmbito e o calendário planeado da auditoria, e as conclusões significativas da auditoria incluindo qualquer deficiência significativa de controlo interno identificado durante a auditoria.

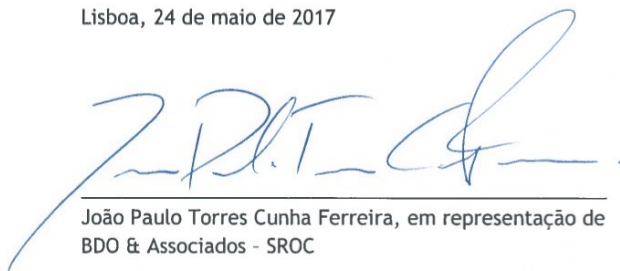
A nossa responsabilidade inclui ainda a verificação da concordância da informação constante do relatório de gestão com as demonstrações financeiras.

RELATO SOBRE OUTROS REQUISITOS LEGAIS E REGULAMENTARES

Sobre o relatório de gestão

Somos de parecer que o relatório de gestão foi preparado de acordo com os requisitos legais e regulamentares aplicáveis em vigor, a informação nele constante é concordante com as demonstrações financeiras auditadas e, tendo em conta o conhecimento e apreciação sobre a Instituição, não identificámos incorreções materiais.

Lisboa, 24 de maio de 2017



João Paulo Torres Cunha Ferreira, em representação de
BDO & Associados - SROC

Anexo 5 – Certificação Legal de Contas 4

UHY & Associados, SROC, LDA.
Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

DAGM
Prop. n.º 518/2013
Fls. _____

Campo Grande, 28 – 8ª C
1700-093 LISBOA

Tel.: 217 613 330
Fax.: 217 613 339
Email: geral.lisboa@uhv-portugal.pt
Web: www.uhv-portugal.pt

CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS

INTRODUÇÃO

1. Examinámos as demonstrações financeiras do **MUNICÍPIO DE LISBOA**, as quais compreendem o Balanço em 31 de Dezembro de 2012 (que evidencia um total de Balanço de 3.525.820.538,66 euros e um total de Fundos Próprios de 2.240.797.854,19 Euros, incluindo um Resultado Líquido positivo de 402.483.216,59 Euros), a Demonstração dos Resultados e os Mapas de Execução Orçamental (que evidenciam um total de 833.555.985,30 Euros de despesa paga e um total de 859.472.647,73 Euros de receita cobrada) do exercício findo naquela data e os correspondentes Anexos.

RESPONSABILIDADES

2. É da responsabilidade do Órgão Executivo Camarário a preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da **MUNICÍPIO DE LISBOA**, o resultado das suas operações e o relato da execução orçamental, bem como a adoção de políticas e critérios contabilísticos adequados e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado
3. A nossa responsabilidade consiste em expressar uma opinião profissional e independente, baseada no nosso exame daquelas demonstrações financeiras.

ÂMBITO

4. Exceto quanto às limitações descritas nos parágrafos n.ºs 7 a 15 seguintes, o exame a que procedemos foi efetuado de acordo com as Normas Técnicas e as Diretrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objetivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorções materialmente relevantes. Para tanto o referido exame incluiu:

MEMBER OF THE
FORUM OF FIRMS



A member of UHY, an international association of independent accounting and consulting firms
Sede: Caminho do Olival, 38 - 9020-103 Funchal
NIPC nº 504629603
Capital Social: 102.300 Euros

Registada na C.M.V.M. com o nº 8782
Inscrita na L.R.O.C. sob o nº 164
C.R.C. Funchal nº 504629603

- a verificação, numa base de amostragem, do suporte das quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras e a avaliação das estimativas, baseadas em juízos e critérios definidos pelo Órgão Executivo Camarário, utilizadas na sua preparação;
 - a verificação, numa base de amostragem, da conformidade legal e regularidade financeira das operações efetuadas;
 - a apreciação sobre se são adequadas as políticas contabilísticas adotadas e a sua divulgação, tendo em conta as circunstâncias; e
 - a apreciação sobre se é adequada, em termos globais, a apresentação das demonstrações financeiras.
5. O nosso exame abrangeu também a verificação da concordância da informação financeira constante do relatório de gestão com as demonstrações financeiras.
6. Entendemos que o exame efetuado proporciona uma base aceitável para a expressão da nossa opinião.

RESERVAS

7. De acordo com o referido no ponto 8.2.1 e 8.2.2 das Notas ao Balanço e Demonstração de Resultados, o imobilizado do Município (Bens do Domínio Público, Imobilizações incorpóreas, imobilizações corpóreas, Imobilizações em curso e Adiantamentos de Imobilizado) encontra-se ainda em fase de regularização, tendo-se procedido durante o corrente ano a diversos ajustamentos, implicando aumentos, abates e transferências de bens.

Pelas limitações atrás referidas, não nos é possível quantificar o valor global do imobilizado do Município de Lisboa que será ainda contabilizado por contrapartida de Fundos Próprios, nem o valor das respetivas amortizações que afetarão não só os Resultados do exercício (Amortizações do ano) como também Resultados transitados (Amortizações de anos anteriores). Os montantes afetos a subsídios atribuídos que resultem em aumento de imobilizado de domínio público deverão também ser reconhecidos como variações positivas em Fundos Próprios.

Acresce ainda que a rubrica de proveitos diferidos, onde se incluem os subsídios ao investimento, no montante de 169,5 milhões, ainda se encontra em análise pelos serviços, pelo que dada esta situação e a mencionada no parágrafo anterior, não nos é possível validar esta rubrica e os respetivos proveitos extraordinários.

8. No apuramento da provisão da participação financeira da EPUL não foi considerado que no âmbito do Concurso nº 138 lançado pela EPUL para o vale de Santo António, em Lisboa, a Sociedade de Construções João Bernardino Gomes, S.A., celebrou com a EPUL, em 27 de Dezembro de 2004, um contrato promessa de compra e venda tendo por objeto o Lote de terreno para construção então denominado 3.01, pelo preço de 34.982.500 euros. Por conta do preço, e a título de antecipação de pagamento, a Sociedade adiantou à EPUL as importâncias de 13.993.000 euros e de 30.736.143 euros, no total de 44.729.143 euros. Entretanto, através de carta registada, de 23 de Julho de 2012, e nos termos das cláusulas 6.2, 6.3 e 7 das Normas do Concurso, a Sociedade veio comunicar à EPUL a resolução do contrato promessa de compra e venda em apreço e solicitar o reembolso das importâncias já entregues no prazo de 90 dias. Contudo, por carta registada dirigida à Sociedade, de 3 de Outubro de 2012, o Conselho de Administração da EPUL rejeitou liminarmente as razões invocadas pela Sociedade para resolver o contrato.
9. Encontra-se registado em custos diferidos o montante de aproximadamente 18,8 milhões de euros, relativos a obras coercivas e com antiguidade significativa que ainda se encontram em análise pelos serviços, para posterior regularização ou débito a terceiros, pelo que não nos é possível validar esta rubrica (foram regularizados cerca de 8 milhões de euros, em relação ao ano anterior).
10. Dada a ausência de informação da Autoridade Tributária e Aduaneira, relativa ao valor patrimonial tributário dos imóveis do Município de Lisboa, os proveitos relativos a Imposto Municipal sobre Imóveis e os relativos à Taxa de Conservação de Esgotos apenas são reconhecidos quando existe conhecimento quanto ao valor a liquidar. Dada a ausência de informação quanto ao valor a liquidar em 2013 não nos é possível estimar o impacto desta alteração de estimativa em Acréscimos de Proveitos e em Fundos Próprios.

11. Os relatórios de auditoria interna das ações de auditoria efetuadas que tiveram como objetivo o controlo dos subsídios e transferências concedidas às freguesias e outras entidades, ainda não estão finalizados, pelo que, até à data, não é possível concluir sobre a execução dos protocolos, não nos sendo possível quantificar o impacto de eventuais correções a efetuar nas demonstrações financeiras.
12. À data, as empresas participadas apresentam as suas demonstrações financeiras com base no SNC (Sistema de Normalização Contabilística), sendo que o Município não tem em consideração quaisquer ajustamentos que possam decorrer da conversão das mesmas com base no POCAL, pelo que não podemos aferir as eventuais regularizações a efetuar na rubrica de Investimentos Financeiros.
13. Durante o ano de 2012 foram efetuadas diversas regularizações aos saldos de terceiros, porém não obtivemos respostas suficientes aos nossos pedidos de confirmação de saldos de terceiros que nos permitam concluir sobre a sua exatidão.
14. Não se encontram divulgados no Anexo (nota 8.2) os montantes faturados por terceiros ao município, registados patrimonialmente, mas sem registo nos compromissos orçamentais no montante aproximado de 69,2 Milhões de euros correspondendo: à SIMTEJO 40,9 milhões de euros, montante este objeto de um acordo de pagamento (visado pelo Tribunal de Contas), em 2013, e cerca de 20,6 milhões de euros referente a saldos de Empresas Municipais que serão objeto de encontro de contas.
15. Dado que não é obrigatório pela legislação em vigor, a cobertura por seguro dos bens das entidades públicas, não nos é possível aferir que os equipamentos e património do Município estejam devidamente cobertos.

OPINIÃO

16. Em nossa opinião, exceto quanto aos efeitos dos ajustamentos que poderiam revelar-se necessários caso não existissem as limitações descritas nos parágrafos n.ºs 7 a 15 anteriores, as referidas demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materialmente relevantes, a posição financeira do **MUNICÍPIO DE LISBOA** em 31 de Dezembro de 2012, o resultado das suas operações e a execução orçamental relativa à despesa paga e à receita cobrada no exercício findo naquela data, em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites em Portugal previstos no POCAL.

RELATO SOBRE OUTROS REQUISITOS LEGAIS

17. É também nossa opinião que a informação constante do relatório de gestão é concordante com as demonstrações financeiras do exercício.

ENFASE

18. Sem afetar a opinião expressa no parágrafo 16, queremos salientar as seguintes situações:

18.1 No exercício de 2012 foi reconhecido o impacto do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 187/2013 de 6 de abril de 2013, no apuramento dos encargos do pessoal.

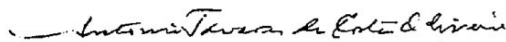
18.2 A 20 de julho de 2012 foi celebrado entre a Câmara Municipal de Lisboa e o governo de Portugal um memorando de entendimento referente a um conjunto de questões pendentes entre o Estado e/ou algumas das suas empresas e o Município de Lisboa. Inclui-se neste memorando o acordo para pôr termo ao contencioso sobre a propriedade dos terrenos do Aeroporto de Lisboa, pela desistência do Município de oposição ao direito sobre os referidos terrenos auferindo o Município como contrapartida a transferência do Estado de 286 milhões de euros a título de indemnização.

Dado que o valor dos Ativos correspondentes aos direitos sobre os terrenos do Aeroporto de Lisboa estavam marginalmente reconhecidos no ativo do município por montantes insignificantes, o valor deste acordo foi reconhecido em resultados na sua totalidade.

- 18.3** O Município conseguiu estimar em 2012 o valor do impacto dos juros de mora a pagar a entidades terceiras, tendo concluído com base no histórico e nos montantes já debitados que os montantes a reconhecer serão irrelevantes, pelo que a reserva incluída na Certificação Legal de contas 2011 referente a esta situação foi retirada.
- 18.4** Conforme divulgado na nota 8.2.3 do anexo das contas do Município de Lisboa, em 2012 foi pela primeira vez apurado o montante das responsabilidades futuras com pensões, tendo sido reconhecido diretamente em resultados transitados o montante a débito de 39,6 milhões de euros, pelo que a reserva na Certificação Legal de Contas incluída em 2011 relativa a esta situação foi retirada.
- 18.5** Tendo-nos sido facultadas as contas auditadas da ASSOCIAÇÃO PARQUE DA JUNQUEIRA referentes ao ano de 2012, facto pelo qual a reserva na Certificação Legal de Contas incluída em 2011 relativa a esta situação foi retirada.
- 18.6** Durante o ano de 2012 o critério de reconhecimento de subsídios ao investimento foi alterado, sendo agora efetuado apenas com a realização dos objetivos para os quais foram contratados, pelo que a reserva na Certificação Legal de Contas incluída em 2011 foi retirada.

Lisboa, 17 de Junho de 2013

UHY & ASSOCIADOS, SROC, LDA.
Representada por:



António Tavares da Costa Oliveira (ROC n° 656)