



O Justo Valor e sua Auditoria

Desde o exercício económico de 2005 que todas as empresas com valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado membro passaram, por força do Regulamento (CE) N.º 1606/2002 de 19 de Julho, a adoptar o normativo emanado pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) na elaboração das suas

Neste estudo
são analisadas
as implicações da
adopção do normativo
contabilístico
internacional, com
especial enfoque na
problemática do justo
valor e sua auditoria.

Para a maioria das empresas, a adopção das *International Accounting Standards* (IAS) e das *International Financial Reporting Standards* (IFRS) apresenta-se como um marco que implicará alterações significativas dada a complexidade deste normativo e ainda pelo facto deste basear-se num modelo contabilístico claramente assente na primazia do reconhecimento de activos e passivos, sobretudo ao nível dos instrumentos financeiros, ao seu justo valor.

A entrada em vigor das IAS/IFRS e o consequente tratamento contabilístico baseado no justo valor, remete os auditores a uma profunda adaptação perante o novo cenário contabilístico.

Em Portugal não existe nenhuma norma de auditoria que estabeleça regras e critérios que devam ser seguidos pelos auditores no desenvolvimento dos trabalhos de revisão/auditoria do justo valor. No entanto, a nível internacional, a auditoria das mensurações e divulgações ao justo valor já foi objecto de regulamentação de que resultou a *International Standard on Auditing* (ISA) 545 *Auditing Fair Value Measurements and Disclosures*.

Neste estudo são analisadas as implicações da adopção do normativo contabilístico internacional, com especial enfoque na problemática do justo valor e sua auditoria. Na parte final é apresentado o modelo de risco de auditoria adaptado ao risco que o auditor assume na auditoria das demonstrações financeiras (DF) expressas ao justo valor.

1. O JUSTO VALOR E AS CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA

A contabilidade deverá permitir, a partir de factos passados e do seu relato, uma visão preditiva em termos dos desempenhos económico e empresarial. No intuito de atribuir valor ao património, têm vindo a ser questionados, desde há algumas décadas, os modelos de valoração dos elementos que compõem o património das empresas.

A União Europeia, através da Directiva 2001/65/CE do Parlamento e Conselho Europeu de 27/09, acolheu o conceito do justo valor ao alterar, em matéria de apresentação de contas anuais e consolidadas, a Quarta e Sétima Directivas Comunitárias.

A utilização do justo valor em detrimento do custo histórico tem suscitado inúmeras discussões, nomeadamente quanto ao impacto que a sua adopção tem na qualidade da informação contabilística produzida.

A necessidade de se proceder a alterações conceptuais resulta da necessidade de relevar contabilisticamente os efeitos da globalização da economia, reflectir a exposição das organizações face a riscos futuros e criar condições que previnam escândalos financeiros similares aos que se verificaram, nomeadamente, com a Enron, Parmalat e World.com.

Pretende-se com a introdução do modelo do justo valor uma melhoria qualitativa da informação contabilística, capaz de dotar os seus utilizadores de informação útil e consistente às suas tomadas de decisão. A adopção deste método seria mais consensual caso o primado da relevância não ocorresse em detrimento de outras características qualitativas das quais ressalta a fiabilidade da informação.

2. AS MENSURAÇÕES E DIVULGAÇÕES AO JUSTO VALOR

Apesar de utilizarem diferentes terminologias, a definição do termo justo valor é idêntica nos normativos emanados pelo *Financial Accounting Standards Board* (FASB) e pelo IASB. Recentemente, o FASB emitiu a *Statement of Financial Accounting Standards* (SFAS) n.º157 que estabelece a estrutura conceptual para a determinação do justo valor e melhorias na sua divulgação, uniformizando o seu conceito, o qual passa a ser apresentado como o preço obtido por um activo ou pago pela transferência de um passivo numa transacção corrente realizada num mercado de referência (SFAS n.º157, §5).

Em relação ao normativo do IASB, o justo valor é definido como a «quantia pela qual um activo poderia ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transacção em que não exista relacionamento entre elas» (IAS 39 § 9).

A interpretação dos conceitos do IASB e do FASB permite-nos definir justo valor como o preço que resulta de um hipotético mercado a funcionar nas condições ideais (Hitz, 2005), isto é, em condições de concorrência perfeita onde o mercado é constituído por inúmeros compradores e vendedores, dispondo de idênticos níveis de informação, considerando-se o justo valor o preço aproximado da situação de equilíbrio (Sanz, 2005).

Diversos argumentos têm sido esgrimidos a favor e contra a implementação do modelo do justo valor,

sendo a banca e as seguradoras os maiores opositores à adopção do novo conceito. Além dos argumentos relacionados com as características qualitativas, um argumento forte contra a sua adopção prende-se com a salvaguarda do património, pelo que deverão estabelecer-se medidas tendentes a distinguir os resultados distribuíveis dos que o não são (Pereda, 2003).

De acordo com a SFAS No. 157, a determinação do justo valor de determinado activo ou passivo deve hierarquizar-se em cinco níveis. O principal suporte na determinação do justo valor é o mercado (nível um), pelo que o preço a que determinado item é transaccionado num mercado activo constitui a melhor estimativa do justo valor. Por sua vez, o nível cinco, a ser utilizado apenas em último recurso, consiste na utilização de modelos de previsão cujos inputs são determinados pela entidade por não serem observáveis os de mercado (SFAS No. 157).

De acordo com o normativo do IASB, o justo valor deve ser determinado tendo em conta o seguinte:

Instrumentos disponíveis em mercados activos

- Preço corrente de mercado;
- Preços de mercado activos para as partes que compõem o *item*.

Instrumentos não disponíveis em mercados activos

- Preço de mercado das transacções mais recentes;
- Preços correntes para activos ou passivos semelhantes;
- Uso de técnicas de avaliação ou previsão.

Qualquer avaliação ou estimativa de valor é caracterizada pela sua maior ou menor verificabilidade que o conceito de justo valor tenta atenuar, ao considerar o mercado como principal fonte na sua determinação. Assim, como referido, à medida que nos afastamos deste nível, a fiabilidade e credibilidade da estimativa diminui (Hitz, 2005).



3. MODELOS DE AVALIAÇÃO APLICADOS À DETERMINAÇÃO DO JUSTO VALOR

O tipo de estimativas exigidas na ausência de qualquer referência de mercado constitui, como refere Franco (2002), o próprio fundamento da economia e das finanças e são a base dos modelos financeiros utilizados para determinar o valor ou preço de mercado de determinado bem.

Quando se torna necessário recorrer a estimativas o conceito de “valor actual” é central, na medida em que num qualquer mercado activo, o preço de um determinado elemento obtém-se da estimativa que os intervenientes fazem do valor presente dos fluxos esperados (Franco, 2002).

Nos modelos de valor actual para estimar o justo valor de um *item*, são determinados os fluxos de caixa durante um período razoável de tempo, assim como as previsões sobre as possíveis variações nos fluxos ou nos seus vencimentos e, por último, o valor do dinheiro no tempo (Franco, 2002 e Sanz, 2005).

De facto, conseguiremos manter a fiabilidade da informação financeira liberta de situações anómalas materialmente relevantes, na medida em que a variabilidade no intervalo de estimativas razoáveis

do justo valor não seja significativa (IAS 39 § 95).

4. A AUDITORIA E O JUSTO VALOR

O principal objectivo da auditoria financeira consiste na obtenção de evidências sobre a realidade económica e financeira reflectida nas DF, bem como na aferição da sua adequação em relação ao normativo de referência. Com o modelo do justo valor, os auditores verão aumentada a complexidade nos trabalhos de garantia de fiabilidade, pelo que acresce a exigência de esclarecimento relativamente à adequação das mensurações efectuadas.

Os trabalhos de garantia serão tanto mais complexos quanto menos consistentes e observáveis forem as estimativas de justo valor. Na verdade, a dificuldade em obter estimativas fiáveis ocorrerá em activos ou passivos com pouca liquidez e quando se utilizarem métodos de avaliação cujos pressupostos, por inexistência de qualquer referencial de mercado, são estabelecidos pela entidade. Deste modo, torna-se imprescindível a existência de um normativo tão detalhado quanto possível, de forma a servir de guia aos auditores e no qual estes possam apoiar o exercício da revisão/auditoria de contas elaboradas ao justo valor.

A harmonização contabilística, tida como um instrumento imprescindível para alcançar altos níveis de qualidade, transparência e homogeneidade da

informação financeira apenas será conseguida se acompanhada pela harmonização da revisão/auditoria de contas. Com vista a estabelecer procedimentos comuns em matéria de revisão/auditoria do justo valor foi emitida a ISA 545 pela *International Auditing and Assurance Standards Board* (AASB), órgão para matérias de auditoria da *International Federation of Accountants* (IFAC), sob o título *Auditing Fair Value Measurements and Disclosures*. A finalidade desta norma é a de estabelecer orientações sobre a revisão/auditoria de mensurações e divulgações ao justo valor contidas nas DF (ISA 545, §1).

5. ANÁLISE DA ISA 545: AUDITING FAIR VALUE MEASUREMENTS AND DISCLOSURES

O primeiro passo na revisão/auditoria dos elementos apresentados ao justo valor é o de compreender como a gestão desenvolveu as suas mensurações e as divulgou, o que proporcionará ao auditor uma base para estabelecer os procedimentos necessários. Além disso, o auditor deverá também perceber a estrutura conceptual que a empresa deve observar. Dada a crescente necessidade de fazer mensurações ao justo valor, é cada vez mais frequente recorrer-se a peritos independentes especializados em avaliações. Nestes casos, o auditor deverá avaliar a adequação do trabalho do perito como prova de auditoria (ISA 545, §32). Embora a razoabilidade dos pressupostos, a adequação dos métodos usados e a sua aplicação sejam da responsabilidade do perito, o auditor deverá obter um conhecimento dos pressupostos mais significativos e métodos utilizados e deverá formar uma opinião sobre a sua adequação (ISA 545, §32).

As estimativas resultantes da utilização de técnicas de avaliação (seja pela empresa ou perito independente) têm um maior ou menor grau de incerteza e subjectividade pelo que o auditor deverá analisar os seguintes factores (ISA 545 § 35):

- a extensão do período alvo dos pressupostos;
- os pressupostos significativos e complexos;
- o nível de sensibilidade dos pressupostos em

relação à ocorrência futura de certos factos.

Como sublinha Menelaides *et al.* (2005), quando são empregues modelos de avaliação os procedimentos de revisão/auditoria deverão centrar-se na avaliação dos pressupostos mais significativos e na dependência do justo valor estimado em relação àqueles. O auditor deverá avaliar se estes são razoáveis e consistentes com a informação disponível, a conjuntura económica e o seu juízo profissional.

O auditor deve testar a informação que a gestão e/ou os seus especialistas usaram nas estimativas. Desta forma, analisará se tal informação foi obtida de fonte fidedigna, se está completa, matematicamente adequada e consistente com outras informações que, no decurso da auditoria, se venham a obter (ISA 545, §§39-49).

A norma em análise refere ainda que o auditor poderá fazer estimativas independentes, utilizando modelos de elaboração própria para corroborar a avaliação feita pela empresa (ISA 545, §52). Desta forma, em vez de avaliar os pressupostos e dados usados pela empresa, determinará a suficiência do modelo e, portanto, a informação da gestão.

A este respeito o auditor pode ser capaz de confirmar ou refutar estimativas de justo valor, analisando acontecimentos subsequentes (transacções ou outros) (ISA 545, §§54-55).

Quando o auditor se encontrar no processo de avaliação final das estimativas, deverá verificar a suficiência e a adequação da prova de revisão/auditoria obtida, bem como a consistência dessa prova com outra obtida e avaliada durante a auditoria (ISA 545, §61). Dependendo do efeito que as diferenças encontradas, entre as avaliações efectuadas pela empresa e as realizadas pelo auditor, têm nas DF, o auditor deverá ou não referi-las no relatório, cumprindo desta forma com o preceituado na ISA 700:





«The Auditor's Report on Financial Statements».

6. O MODELO DE RISCO DO JUSTO VALOR

Podemos comparar o risco de auditoria àquele que o auditor assume com o modelo de justo valor, isto é, sendo a auditoria do justo valor a avaliação da correspondência entre os justos valores determinados e os activos ou passivos concretos, o auditor deverá ter em linha de conta o risco de emitir uma opinião errada sobre o justo valor de um certo item (Delgado e Petralanda, 2005). Tal risco assemelha-se ao risco de auditoria em geral. Deste modo, analisaremos a auditoria do justo valor do ponto de vista dos riscos e implicações, tendo como referência o aludido modelo.

De acordo com os mesmos autores, o risco do auditor emitir uma opinião errada sobre o justo valor de um determinado activo ou passivo (RJV) é uma combinação de três diferentes riscos: o risco inerente (RIJV), o risco relativo à actuação da gestão da empresa (RG) e, finalmente, o risco de detecção originado pelo auditor (RDJV).

Naturalmente que os dois primeiros níveis de risco não estão ao alcance do auditor, isto é, eles existem independentemente da sua acção, no entanto, é da análise destes níveis de risco que o auditor determina a extensão e profundidade dos procedimentos adicionais de auditoria.

6.1 O risco inerente do justo valor

Neste modelo particular, o risco inerente consistirá na probabilidade de erro na estimativa do justo valor de um certo item, seja pelas próprias características do elemento, seja pelas circunstâncias em que ocorre a sua determinação (Delgado e Petralanda, 2005).

Tendo como ponto de partida as ISA 545, 540 e 315 podem assinalar-se alguns factores capazes de auxiliar o auditor a avaliar o risco inerente ao justo valor, como sejam:

- O contexto em que a empresa opera;
- A existência de um referencial de mercado que possa ser tido em conta;
- O nível de *inputs* de mercado e de *inputs* da entidade;
- As transacções complexas e pouco usuais, especialmente em períodos próximos do encerramento de contas;
- As actividades de controlo relacionadas com a determinação do justo valor;

Sem descurar o trabalho inicial a realizar, o auditor deverá analisar as mensurações de justo valor com base na informação de que dispõe durante a auditoria e, como tal, não será da sua responsabilidade efectuar previsões sobre condições e transacções futuras.

6.2. O risco da actuação da gestão

O segundo risco do modelo definido encontra-se relacionado com a acção da gestão, isto é, trata-se da probabilidade do justo valor conter erros materialmente relevantes originados por um ineficiente ou errado procedimento da gestão.

O auditor deve utilizar o seu juízo profissional para avaliar o risco associado à actuação da gestão (RG), analisando para tanto factores como:

- A integridade, conhecimentos e experiência da gestão;
- As pressões que possam predispor a gestão a condutas menos próprias;
- A qualidade do sistema de controlo interno existente.

Sublinhando a importância da definição de políticas contabilísticas consentâneas, Garcia-Ayuso e Monterrey (2005) referem a necessidade de se criar mecanismos de monitorização como sejam comités de auditoria independentes, de auditoria interna efectiva e de auditoria externa independente e

objectiva.

6.3 O risco de detecção

Este risco representa a probabilidade de terem sido efectuadas estimativas incorrectas sem que as mesmas tenham sido detectadas pelo auditor na aplicação dos procedimentos de auditoria (Delgado e Petralanda, 2005).

De acordo com a ISA 545, o auditor deve obter evidência suficiente e adequada sobre a razoabilidade e divulgação das mensurações de justo valor (ISA 545, §59). A natureza e extensão dos procedimentos de auditoria a efectuar serão função dos riscos inerente e de gestão que tenham sido analisados previamente pelo auditor.

O auditor avaliará o grau de eficácia e fiabilidade do

1. Procedimentos de controlo interno para determinar o justo valor;
2. A natureza dos itens e transacções sujeitos ao justo valor;
3. Utilização de especialistas na determinação do justo valor;
4. A existência de documentação de suporte;
5. Adequação do modelo face à natureza e circunstâncias existentes;
6. Consentaneidade do modelo com o tipo de negócio e o sector em

FONTE: ADAPTADO DE DELGADO E PETRALANDA (2005)

sistema de controlo interno, devendo compreender, auditar e comprovar o processo utilizado pela gestão na mensuração e divulgação do justo valor, observando os seguintes aspectos:

Quando o auditor se encontrar perante estimativas complexas que o impeçam de emitir um juízo ou

opinião neste domínio deverá ponderar a necessidade de recorrer a um perito independente e, neste caso, seguir as recomendações da ISA 620 «Using the work of an expert».

Uma vez realizada a auditoria e obtidas as necessárias evidências, o auditor fará uma avaliação final da razoabilidade e consistência das estimativas de justo valor. A obtenção de evidências a que conduzem os procedimentos de auditoria não deve substituir totalmente o juízo profissional do auditor.

CONCLUSÕES

A crescente globalização da economia comporta uma série de novas exigências, nomeadamente, a nível da informação proporcionada pelas DF.

Para que a contabilidade atinja os objectivos a que se propõe e para que se evite o desenvolvimento de práticas de manipulação, devem ser criadas regras claras e objectivas, sendo também ao nível da auditoria premente a harmonização das normas num sentido mais específico de apoio aos trabalhos de garantia de fiabilidade dos vários itens expressos ao justo valor.

Estamos de acordo com Sanz (2005) quando afirma que nos encontramos numa época de reconciliação dos objectivos dos contabilistas, analistas financeiros, auditores e reguladores, exigindo-se uma relação interdisciplinar entre todos, constituindo o modelo de justo valor o “trampolim” para o início dessa reconciliação.

Apesar das dificuldades inerentes ao cálculo e avaliação ao justo valor constituírem um risco adicional, o modelo do justo valor parece-nos ser o mais consentâneo com o actual contexto contabilístico e empresarial, implicando um maior empenhamento e

BIBLIOGRAFIA

- Delgado, S. e Petralanda, I. (2005): “La auditoria del valor razonable (ISA 545): implicaciones, responsabilidades e ryesgo del auditor”, Partida Doble, n.º 169, Setembro, pp.55-63.
- Franco, W. (2002): “Técnicas o procedimientos utilizados para determinar el valor razonable o precio justo de intercambio de un activo o pasivo”, www.javeriana.edu.co
- Garcia-Ayuso M. e Monterrey, J. (2005): “El papel de la informacion contable en el gobierno de la empresa”, Analisis Financiero, n.º 94, pp. 106- 121.
- Hitz, J. (2005): “The decision usefulness of fair value accounting – A theoretical perspective”, Working Paper 05/2005, Julho.
- Menelaides, S., Graham, L. e Fischbach, G. (2003): “The auditor’s approach to fair value”, Journal of Accountancy, Junho, pp. 73-76.
- Pereda, J. (2003): “La información financiera en el futuro I: Las recomendaciones del libro blanco” in “Presente y Futuro de la Información Financiera”, Ediciones Gestión 2000, pp. 169-277.
- Sanz, J. (2005): “El paradigma del valor razonable: una reconciliación entre los principios contables y de solvencia financiera”, XIII Congreso AECA, Oviedo 2005.
- www.fasb.org
www.iasb.org
www.ifac.org/iaasb



O controlo externo das contas das entidades locais em Espanha, França, Inglaterra e Estados Unidos da América – Algumas Características

Cada vez mais a sociedade civil exige transparência e responsabilidade na gestão pública, já que são colocados à disposição das entidades públicas, particularmente das entidades locais, recursos financeiros consideráveis, o que se traduz na necessidade de existirem sistemas de contabilidade e de controlo apropriados, imprescindíveis para avaliar a responsabilidade contabilística e a qualidade da gestão. As entidades de controlo, sejam constituídas por órgãos colegiais de direito público, como são os Tribunais de Contas, presentes em países de corte continental (por exemplo, Portugal, Espanha, França), sejam entidades independentes reguladoras de práticas e normas de auditoria, presentes em países de corte anglo-saxónica (por exemplo, Inglaterra e E.U.A.), devem garantir a integridade e o bom manejo dos recursos públicos, constituindo um elemento fundamental no sistema nacional de controlo de cada país, ao estarem encarregues da fiscalização das despesas e receitas do Estado e ao actuarem como vigilantes da integridade financeira e credibilidade da informação divulgada. Com este artigo, é nosso objectivo apontar as linhas básicas que marcam a situação actual em termos de sistemas de controlo externo aplicados às entidades locais, tendo como base as principais características de alguns sistemas de controlo externo presentes, por um lado, em Espanha e em França, dada a influência que estes países têm tido na administração e contabilidade pública em Portugal e, por outro, em Inglaterra e nos E.U.A., em virtude das instituições de controlo externo presentes nestes países se encontrarem de entre as mais avançadas em termos de controlo de fundos públicos, a nível internacional.

CARACTERIZAÇÃO DOS SISTEMAS DE CONTROLO EXTERNO DAS ENTIDADES LOCAIS

1.1. Espanha e França

Existem em Espanha dezassete comunidades autónomas, cada qual com o seu próprio governo e parlamento, coexistindo uma grande heterogeneidade entre os municípios, dada a disparidade em termos populacionais e as diferenças existentes nas estruturas organizativas. Actualmente, e como resultado da nova reforma de contabilidade local implementada a

partir de 1 de Janeiro de 2006, existem três modelos de contabilidade local, dependentes de duas variáveis representativas da dimensão da entidade: o número de habitantes e o valor do orçamento. Assim, coexistem um modelo normal, o mais complexo (aplicável aos maiores municípios, com orçamentos significativos) e dois simplificados (um simplificado propriamente dito e outro básico, para as entidades locais de pequena e muito pequena dimensão, respectivamente).

Em termos de matéria de controlo externo sobre o sector público local, a Constituição de 1978 provocou algumas alterações, ao estender a jurisdição do Tribunal de Contas a todo o território nacional, sem, no entanto, impedir que cada comunidade autónoma possa prever nos seus estatutos a existência de órgãos de controlo externo próprios, dirigidos ao sector público local. É o que tem vindo a acontecer desde 1984, o que faz com que treze das comunidades autónomas tenham criado os seus próprios organismos de controlo externo, conhecidos por OCEX. Estes organismos não têm poderes jurisdicionais, mas através da delegação de poderes por parte do Tribunal de Contas têm realizado procedi-





mentos preliminares úteis ao julgamento da responsabilidade contabilística. Os OCEX têm assumido as funções fiscalizadoras sobre o sector público local, embora com um distinto grau de competência sobre a fiscalização municipal e com estruturas organizativas diferentes. Apresentam também diferenças na sua denominação. Tribunal, Câmara, Conselho e Audiência são exemplos de denominações utilizadas. Para coordenar a actividade dos OCEX com a do Tribunal de Contas existe, desde 1989, um Comité de Coordenação cujo principal objectivo consiste no estabelecimento de critérios e técnicas comuns de fiscalização, de modo a garantir uma maior eficácia nos resultados e evitar a duplicação de actuações fiscalizadoras. São três os tipos de auditoria previstos no normativo, quer para o Tribunal de Contas, quer para os OCEX: auditoria de regularidade financeira, auditoria de legalidade e auditoria de economia, de eficiência e de eficácia. Não obstante, na prática têm prevalecido os dois primeiros tipos de auditoria, embora a tendência seja para alterar esta situação (Montesinos Julve, V. e Brusca Alijarde, I., 2005). O que não é de estranhar, dado que tradicionalmente, a contabilidade pública tem sido um instrumento ao serviço

do controlo do orçamento, ao serviço do controlo da legalidade. Os recursos financeiros advêm totalmente do orçamento aprovado pelo respectivo parlamento regional, podendo os OCEX propor o seu próprio orçamento, que será submetido a aprovação pelo parlamento regional.

Em França, país com alguma dispersão geográfica, existem cerca de 100.000 autoridades locais (umas muito grandes e outras muito pequenas). As entidades locais francesas utilizaram, desde meados dos anos setenta, “instruções” (M11, para as autarquias com menos de 10.000 habitantes e M12, para aquelas que tinham mais de 10.000 habitantes) baseadas no *Plan Comptable Général* (PCG) de 1957, cujos objectivos eram garantir o controlo dos recursos públicos, da tesouraria e da execução do orçamento e harmonizar a contabilidade das autarquias locais com o PCG, tendo sido substituídas em 1997, pela “Instrução M14”. Foi, igualmente, introduzido um novo Plano de Contas (baseado no PGC de 1982) aplicável a todas as autarquias locais, mas de uma forma simplificada para aquelas que têm menos de 500 habitantes.

Para exercer o controlo sobre as contas dos organismos públicos nacionais existe o Tribunal de Contas e, para exercer o controlo sobre os organismos públicos locais existem, desde 1982, as Câmaras Regionais de Contas (CRC), havendo actualmente 28. Mas nem todas as autoridades locais são controladas por estas câmaras, já que cerca de 30.000 são retiradas do seu âmbito, dado terem menos do que 600 habitantes, estando sobre o controlo dos departamentos externos do Ministério das Finanças. O financiamento das CRC advém do Orçamento de Estado e é administrado centralmente pelo Tribunal de Contas. A estas câmaras são atribuídas, tanto tarefas de revisão e supervisão da gestão económico-financeira dos organismos públicos locais, como de exercício de jurisdição contabilística em caso de irregularidade por parte dos organismos fiscalizados. As relações existentes entre as CRC e o Tribunal de Contas são relações institucionais, havendo encontros regulares entre o presidente do tribunal e os presidentes das câmaras. Além disso, são estreitas as relações entre o Tribunal de Contas do Estado e as CRC, ao ponto dos presidentes das ditas câmaras serem magistrados membros do Tribunal de Contas, o que demonstra a presença



territorial do Estado francês no que toca ao controlo das finanças públicas das entidades territoriais. Os tipos de controlo exercidos pelas CRC são três: controlo administrativo do orçamento, controlo da legalidade das contas ou exame judicial às contas e controlo de gestão ou de desempenho. Tal como em Espanha, e segundo Descheemaeker (2001), este último tipo de controlo tem vindo a ser exercido de uma forma muito débil, sendo regra geral efectuada uma mera verificação de contas, não havendo uma auditoria de gestão. Para Vachia (2001) o sistema francês de controlo das contas locais caracteriza-se ainda pelo facto deste controlo se processar de uma forma sistemática, mas não anual e de uma forma muito desigual, podendo ser muito superficial ou muito aprofundado.

1.2 Inglaterra e E.U.A.

Em Inglaterra, o sistema contabilístico encontra-se separado do sistema orçamental, já que o orçamento não constitui prioridade. As entidades locais elaboram a informação financeira segundo os mesmos

critérios que as empresas e apresentam as mesmas demonstrações financeiras, havendo alguma flexibilidade no que respeita à informação orçamental. Não existindo uma Constituição escrita, o sistema de controlo público tem evoluído, e retendo as palavras de Sherring (2001:105), “através de um cocktail muito rico de história, política e, em grande parte, do pragmatismo britânico”, não sendo o controlo encarado como um fim em si mesmo, mas antes um meio para atingir esse fim. Assim, as auditorias públicas têm a sua ênfase na garantia de uma melhor utilização dos dinheiros públicos. Para tal existem duas grandes instituições de controlo, o *National Audit Office* (NAO), que efectua auditorias ao governo central e, desde 1983, a *Audit Commission for Local Authorities in England and Wales*, conhecida por AC (*Audit Commission*), às autoridades locais. Ambas analisam a economia, a eficiência e a eficácia dos organismos aos quais efectuam auditorias, assim como a regularidade do seu trabalho. A AC é um órgão independente regulador das práticas e de normas de auditoria a realizar sobre as entidades locais destes territórios. Como consequência da criação desta comissão de audito-

ria, as entidades auditadas deixaram de poder designar o auditor e o serviço de fiscalização tornou-se independente relativamente à administração central e local. Em 1990, este corpo viu os seus poderes serem aumentados, em virtude de passar a incluir o controlo ao serviço nacional de saúde, sendo a partir de 2003 também responsável por fiscalizar associações. Tem como principal papel melhorar as normas e a qualidade dos serviços providos pelas autoridades locais. Os auditores são designados pela Comissão e podem ser auditores públicos (do Serviço de Controlo Nacional) ou auditores de empresas privadas e as auditorias realizadas são de três tipos auditoria de legalidade, auditoria de regularidade financeira, e auditoria de desempenho ou de performance. Realça-se a grande preocupação em termos de *Value for Money*, tendo em 2002 sido inventada e introduzida a taxa de desempenho, a *Comprehensive Performance Assessment* (CPA), utilizada pela AC para medir o desempenho das entidades locais, sendo a classificação obtida determinante no financiamento e na liberdade da entidade local em determinar prioridades e políticas. Em termos de financiamento, as suas receitas advêm praticamente na totalidade de taxas do trabalho de inspecção e auditoria efectuado no governo local e no serviço de saúde, não recebendo qualquer tipo de financiamento público. O exercício da jurisdição de qualquer actuação pública, nomeadamente as de carácter económico-financeiro, pertence aos tribunais ordinários.

Nos EUA, a contabilidade municipal desenvolveu-se a partir dos inícios do século XX, para dar resposta a uma série de escândalos financeiros detectados em diferentes municípios. Desde a organização do *National Committee on Municipal Accounting* em 1934 até à criação do GASB (*Governmental Accounting Standards Board*) em 1984, vários foram os esforços no sentido de desenvolver a contabilidade e a auditoria pública. O GASB ocupa-se das organizações governamentais e das organizações não orientadas para o lucro, sendo o organismo autorizado para estabelecer normas de contabilidade e de relato financeiro para os governos central e local. O seu *Concepts Statement* n.º1, de 1994, constitui o corpo nuclear do quadro conceptual da contabilidade pública dos EUA. Mas ainda antes, em 1984, para melhorar a administração financeira

dos governos locais foi aprovado o *Single Audit Act* (SAA) e, em 1985, o Escritório de Administração e Orçamento emitiu a Circular A-128, *Audits of State and Local Governments*, que estabelecia as exigências de auditorias actuais para o estado e para os governos locais que recebem ajuda financeira federal. Assim, desde essa altura que as auditorias efectuadas à maioria das unidades do governo local têm sido conduzidas de acordo com este acto de auditoria. É requerida uma única auditoria por qualquer entidade governamental que receba mais que EUA \$300,000 por ano em ajuda financeira federal. São exigidos aos auditores relatórios sobre não só as demonstrações financeiras de uma unidade governativa, como também sobre o sistema de controlo interno existente na entidade. O General Accounting Office (GAO) é responsável pelo controlo dos fundos públicos federais dos EUA, enquanto que em termos de governos locais, as exigências de auditoria são determinadas pelos estados, em que os seus estatutos requerem que todos os governos locais submetam as suas demonstrações a auditoria, podendo distritos especiais com despesas anuais inferiores a EUA \$100,000 solicitar a isenção desta exigência. A avaliação relativamente aos níveis sub federais é realizada fundamentalmente por auditores locais. Em alguns estados, os governos locais podem seleccionar o auditor. Noutros, a lei estatal obriga a que as auditorias sejam realizadas por escritórios de auditores estatais.

CONCLUSÕES

Pelo exposto, podemos concluir que existem países que optam por exercer o controlo externo através de entidades de direito público, os Tribunais de Contas e outros em que tal controlo é exercido por instituições independentes reguladoras de práticas e normas de contabilidade de auditoria.

Assim, verificámos que em Espanha existe uma dupla jurisdição (Tribunal de Contas e OCEX) que recai sobre as entidades locais, existindo alguma heterogeneidade em termos de modelo de controlo externo para as contas públicas locais. Retendo a opinião de Cabaleiro Casal e Buch Gómez (2004), o modelo de controlo externo existente em Espanha é mais teórico do que real, o que torna necessário outros mecanismos adequados que complementem e

reforcem este tipo de controlo. Relativamente a França, verificámos que existe o Tribunal de Contas, para exercer o controlo sobre os organismos públicos nacionais e, desde 1982, as Câmaras Regionais de Contas (com plena autonomia em matéria jurisdicional, com recurso a tribunais ordinários) para exercer o controlo sobre os organismos públicos locais. Contudo, estas câmaras não têm uma competência integral sobre todas as entidades territoriais, já que as que têm menos de 600 habitantes são controladas pelos departamentos externos do Ministério das Finanças. De um modo geral, e embora previstos em termos normativos os princípios de economia, eficiência e eficácia, o tipo de controlo exercido pelas entidades de controlo dos países referidos anteriormente tem sido predominantemente um controlo de regularidade, abarcando quer o controlo de regularidade, quer financeiro, embora dentro deste último tenha predominado o controlo orçamental, descurando-se uma análise da transparência reflectida pelas demonstrações financeiras.

Pela análise dos modelos de controlo externo dos países de corte anglo-saxónico, e tendo também como referência as conclusões de Cabaleiro Casal e Buch Gómez (2002), verificamos que o sistema deste tipo de países não se caracteriza pela existência de órgãos colegiais de direito público, mas pela existência de instituições independentes, ainda que funcio-

nalmente integradas na estrutura administrativa dos seus governos, o que faz com que o exercício de jurisdição de qualquer actuação pública, nomeadamente de carácter económico-financeiro tenha de ser remetido para os tribunais ordinários. Realçamos o facto de existirem organismos que se encarregam de emitir princípios e normas de contabilidade, assim como normas e procedimentos de auditoria. Destacamos a preocupação de Inglaterra com o Value for Money e os desenvolvimentos subsequentes como um ponto forte deste modelo de controlo externo, onde tem prevalecido a auditoria dos 3 E's. Já nos Estados Unidos, regra geral, todos os governos locais submetem as suas demonstrações a auditoria, variando, contudo, o ambiente de auditoria municipal de estado para estado, já que nuns estados, os auditores são escolhidos pelos governos locais e noutros a lei estatal obriga a que as auditorias sejam realizadas por escritórios de auditores estatais.

De qualquer forma, seja qual for o modelo de controlo externo, as entidades de controlo deverão contribuir para a transparência na gestão pública, através da realização das auditorias necessárias e da publicação dos seus relatórios em tempo oportuno.

BIBLIOGRAFIA

- Cabaleiro Casal, R. e Buch Gómez, E.J. (2002): "Las alternativas nacionales de controlo externo sobre las entidades locales europeas – Ventajas e inconvenientes". *Revista de Auditoria Publica*, n.º26, pp.14-28.
- (2004): "Hacia una mayor transparencia informativa a través de la reconfiguración del Sistema de Control Externo de los municipios españoles". *Auditoria Pública*, n.º32, abril, pp. 13-23.
- Descheemaeker, C. (2001): "O controlo da Administração Regional e Local realizada por diferentes instituições de controlo externo - Debate". *Jornadas Eurosai Madeira*. 31Maio-1Junho. Versão portuguesa.
- Montesinos Julve, V. e Brusca Alijarde, I. (2005): "Iniciativas de los ayuntamientos españoles para la mejora de la gestión y la calidad de los servicios". *XIII Congreso AECA*. 22-24 Sept. 2005
- Sherring, J. (2001) "Articulação e cooperação do controlo (financeiro) entre as diferentes instituições de controlo externo - Debate". *Jornadas Eurosai Madeira*. 31Maio-1Junho. Versão portuguesa.
- Vachia, J.P. (2001): "Articulação e cooperação do controlo (financeiro) entre as diferentes instituições de controlo externo - Debate". *Jornadas Eurosai Madeira*. 31Maio-1Junho. Versão portuguesa.