ESTUDO COMPARADO SOBRE A CERTIFICAÇÃO DE CONTAS PÚBLICAS POR TRIBUNAIS DE CONTAS E INSTITUIÇÕES CONGÉNERES

Eleonora Almeida[1]
Conceição Ventura[2]
Conceição Lopes[3]
Luís Queimado[4]

---

[1] Auditora Coordenadora do DCP (Departamento de Consultadoria e Planeamento)
[2] Auditora Chefe do DCP (Departamento de Consultadoria e Planeamento)
[3] Consultora no DCP.
[4] Auditor no DCP.

INDICE

I. INTRODUÇÃO

II. SÍNTESE CONCLUSIVA

III. MAPA COMPARATIVO GERAL

IV. OS CASOS EM ANÁLISE

4.1. A CERTIFICAÇÃO DE CONTAS PELO TRIBUNAL DE CONTAS EUROPEU (TCE)

4.1.1. Nota Introdutória

4.1.2. Sobre a matéria substantiva

4.2. A CERTIFICAÇÃO DE CONTAS NO TRIBUNAL DE CONTAS DE FRANÇA99

4.2.1. Nota Introdutória

4.2.2. Breve caracterização da Cour des comptes de França

4.3. A CERTIFICAÇÃO DAS CONTAS GLOBAIS DO ESTADO NO REINO UNIDO

4.3.1. Sobre a matéria substantiva

ANEXOS

I. INTRODUÇÃO

O presente estudo tem como objetivo dar a conhecer os diferentes modelos de certificação de contas adotados no Tribunal de Contas Europeu (TCE), no Tribunal de Contas de França (TCF) e na Auditoria Geral do Reino Unido (NAO), inserindo-se num conjunto de trabalhos preparatórios, em desenvolvimento, para o estudo da problemática da certificação da Conta Geral do Estado pelo Tribunal de Contas de Portugal (TCP).

Tomando-se como base as apresentações feitas no TCP por representantes das Instituições acima referidas, procedeu-se à pesquisa e à análise de documentos disponíveis e/ou entretanto obtidos.

A análise comparativa incidiu sobre as principais dimensões identificadas e propostas no Plano de Trabalhos, comuns e disponíveis às Instituições em análise, procurando identificar problemas, questões e dificuldades que se colocaram nas fases de preparação para os exercícios de certificação, incluindo necessidades de adaptação das estruturas organizacionais, quadros legais e regulamentares e, bem assim detalhar aspetos chave dos processos de certificação, tais como métodos de amostragem utilizados, extrapolações e respetivos critérios, tipos de testes e aproveitamento do trabalho de outros auditores.

Algumas das dimensões previstas não foram tratadas por não terem sido encontradas na documentação oficial. No entanto, caso se considere pertinente, poder-se-á tentar obtê-las através de contacto direto e /ou questionário com as Instituições em análise. Por outro lado junta-se em anexo, um conjunto de informação, que consideramos relevante.

II. SÍNTESE CONCLUSIVA

As três Instituições Superiores de Controlo analisadas possuem a atribuição de certificar as Contas do Estado. Fazem-no, todavia, em âmbitos diferenciados e com distintos “Modus Operandi”.

Essas diferenças reconduzem-se fundamentalmente aos seguintes aspetos:

(1) Incidência da certificação

- A França só se ocupa da Conta Geral do Estado, na forma em que esta é entregue pelo Governo;
- No Reino Unido, a certificação incide sobre as *Whole of Government Accounts*, o documento que de certo modo corresponde à Conta Geral do Estado, mas que inclui as contas consolidadas de todas as entidades da administração central e local e as empresas públicas;
- O Tribunal de Contas Europeu verifica e emite uma Declaração de Fiabilidade sobre a Conta da União Europeia, que inclui as despesas e receitas da organização e, ainda, os Fundos europeus de desenvolvimento.

(2) Âmbito da certificação

- A França não efetua verificação das operações subjacentes, enquanto o Reino Unido e o TCE o fazem. O TCF apresenta sempre um "disclaimer", expressando que o ato de certificação da Conta Geral do Estado não significa que o Tribunal reconheça a regularidade de todas as operações subjacentes.

(3) Utilização do trabalho de outros auditores

- No Reino Unido uma grande parte do seu trabalho assenta no trabalho realizado por auditores externos (Component auditors). Tal não é o caso em França e no Tribunal de Contas Europeu, embora em França se verifique a existência de protocolos de cooperação tendentes à utilização do trabalho dos auditores internos.

(4) Momento dos trabalhos

- Em França, o trabalho desenrola-se numa fase intermédia e numa fase final. A primeira fase ocorre em modo de acompanhamento, ou seja, concomitantemente à execução orçamental que vai dar origem à conta a certificar. Só parte das verificações feitas na fase final é que já dispõem de uma conta provisória, que é normalmente entregue em fevereiro de cada ano.
- No Reino Unido os trabalhos decorrem no essencial "a posteriori", com a verificação das demonstrações financeiras que integram as contas globais, mas antes dessa fase são auditadas as contas de um conjunto selecionado de entidades.
- Ao que conseguimos apurar no Tribunal de Contas europeu os trabalhos são realizados já de posse do documento final da Conta.

(5) Nível de materialidade

- O Tribunal de Contas Europeu e o Reino Unido definem níveis de erro acima dos quais a sua Opinião é desfavorável. No primeiro caso, a materialidade está estabelecida para todos os exercícios; no segundo, é definida anualmente
- Em França não encontramos este aspeto definido expressamente.

Finalmente, saliente-se que as práticas de planeamento seguidas nos três casos são as usuais em auditoria financeira (ISA s 300, 315 e 320, fundamentalmente; e, no Reino Unido, a sua adaptação para normas nacionais).

I. MAPA COMPARATIVO GERAL

INSTITUIÇÕES			
QUESTÕES	**TCE**	**FRANÇA**	**NAO**
Âmbito material do controlo	Controla as receitas e as despesas do orçamento da UE bem como as respetivas contas anuais.	A certificação das contas do Estado em França visa verificar a conformidade das demonstrações financeiras do Estado com o referencial contabilístico que lhe é aplicável.	As Whole of Government Accounts (WGA), que incluem as contas consolidadas das entidades que o Tesouro considera exercerem funções de natureza pública ou que são inteiramente ou substancialmente financiadas por fundos públicos: entidades da administração central e local, empresas públicas, incluindo o Banco de Inglaterra. Sublinhe-se que todas estas contas são consolidadas entre si e que falhas na consolidação são um dos mais fortes motivos para reparo (qualification) por parte do Auditor Geral.
Âmbito subjetivo do controlo	Orçamento da UE e Fundos Europeus de Desenvolvimento.	São objeto de fiscalização, para efeito da certificação, os serviços, estabelecimentos e instituições do Estado não dotados de personalidade jurídica. Para além da Administração Central e desconcentrada, este perímetro	Demonstrações financeiras consolidadas sobre a receita, despesa, posição financeira, fluxos de caixa (cash flows), activos e passivos constantes das WGA. São também auditadas as contas de um

INSTITUIÇÕES			
QUESTÕES	**TCE**	**FRANÇA**	**NAO**
		compreende também os órgãos de soberania e orçamentos conexos, as contas especiais e todos os fundos que não possuam personalidade jurídica, e sobre os quais o Estado tenha direitos predominantes. A Conta Geral do Estado da França compreende: O Balanço; • A demonstração de resultados; • Mapa de fluxos de tesouraria; • Mapa de compromissos fora do balanço • Síntese explicativa dos mapas e quadros. • Relatório de apresentação	conjunto de entidades, selecionadas de acordo com critérios de risco. No ano económico 2014-2015, o NAO auditou as contas de 400 entidades tendo emitido opiniões com reservas sobre 15.
A opinião incide sobre:	Fiabilidade das contas anuais e conformidade das receitas e despesas à regulamentação e legislação aplicável.	O objeto da Certificação são as demonstrações financeiras fornecidas em contabilidade geral, consolidadas na Conta Geral do Estado.	Se as contas apresentam ou não uma visão verdadeira e fiável (true and fair view) sobre as operações realizadas e a situação financeira do Estado, e foram preparadas de acordo

INSTITUIÇÕES			
QUESTÕES	**TCE**	**FRANÇA**	**NAO**
			com as normas vigentes sobre a elaboração de relatórios financeiros. As auditorias incidem também sobre a conformidade das operações com a lei e demais normas aplicáveis – verificação de ”regularity and property”. Para melhor compreensão dos termos em inglês aqui empregues pode-se consultar o glossário inserto no final da publicação do Tesouro “Managing Public Money” https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/454191/Managing_Public_Money_AA_v2_-jan15.pdf

INSTITUIÇÕES			
QUESTÕES	**TCE**	**FRANÇA**	**NAO**
Ex: de certificação/opinião	La Cour des comptes européenne émet une **opinion favorable** sur la fiabilité des **comptes** de l'Union européenne pour **l'exercice 2014.** Les **recettes** de l'exercice 2014 sont, dans leur ensemble, **légales et régulières.** Les **paiements** de l'exercice 2014 sont affectés par un niveau significatif d'erreur. Par conséquent, nous émettons une **opinion défavorable** sur leur légalité et leur régularité.	La Cour certifie qu'au regard des règles et principes comptables qui lui sont applicables, le compte général de l'État de l'exercice clos le 31 décembre 2015 et arrêté le 17 mai 2016 est régulier et sincère, et donne une image fidèle de la situation financière et du patrimoine de l'État sous les cinq réserves suivantes, toutes substantielles : - **réserve no 1** : le système d'information financière de l'État demeure insuffisamment adapté à la tenue de sa comptabilité générale et aux vérifications d'audit ; - **réserve no 2** : les dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne sont encore trop peu efficaces ; - **réserve no 3** : la comptabilisation des produits régaliens reste affectée par des incertitudes et des limitations significatives - **réserve no 4** : d'importantes incerti-	In my opinion, except for the effects of the matters described in the Basis for Qualified Opinion paragraphs above: • the financial statements give a true and fair view of the state of the affairs of the Whole of Government Accounts as at 31 March 2015 and of its net deficit for the year then ended; and • the financial statements have been properly prepared in accordance with the Government Resources and Accounts Act 2000. (Certificação das Whole of Government Accounts relativas a 2014-2015 - Certificate and Report of the Comptroller and Auditor

INSTITUIÇÕES			
QUESTÕES	**TCE**	**FRANÇA**	**NAO**
		tudes pèsent toujours sur le recensement et l'évaluation des immobilisations et des stocks gérés par le ministère de la défense - **réserve no 5** : l'évaluation des immobilisations financières de l'État continue d'être affectée par des incertitudes significatives.	General, May, 2016) https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/419973/PU1786_WGA_2013-14_Accounts.pdf
Qual o documento que comporta a opinião sobre as contas	O TCE emite a opinião no seu Relatório anual sobre as contas da UE.	Ato de certificação, aprovado pela Câmara do Conselho (Chambre du Conseil, equivalente ao nosso Plenário Geral).	O certificado e relatório do Comptroller and Auditor General (C&AG) - Controlador e Auditor Geral.
Origem/sede legal da competência para certificação de contas	Artigo 287 parágrafo 1, alínea 2 do Tratado de Funcionamento sobre a União Europeia – TFUE (já constava do Tratado de Maastricht - assinado em 7/2/1992 - tendo a Declaração de Fiabilidade (DAS) passado a ser emitida anualmente desde meados dos anos 90	Nº 5 do artigo 58º da Loi Organique relative aux Lois de Finances (LOLF) Artigo 47, nº 2 da Constituição	Government Resources and Accounts Act 2000.

INSTITUIÇÕES			
QUESTÕES	**TCE**	**FRANÇA**	**NAO**
Qual o exercício em que foram certificadas as contas pela primeira vez	Exercício de 2007	Exercício de 2007	Exercício de 2009/2010.
Tarefas realizadas para a certificação	Realização de auditorias financeiras e de conformidade, em que os resultados tomam essencialmente a forma de uma Declaração de Fiabilidade	Verificações Intermédias; Verificações finais. Durante os trabalhos de planificação, a Cour des Comptes (TCF) define a sua estratégia para a campanha de certificação, nas suas diferentes modalidades: • Perímetro e natureza das verificações; • Organização geral da certificação; • Calendário; e • Recursos e competências	Realização de auditorias financeiras com recurso frequente ao trabalho de outros auditores - "Component Auditors" - Auditores de Componentes, – geralmente, presume-se, empresas privadas de auditoria que, sob as orientações do Auditor-Geral, auditam determinadas elementos das contas. "Devido ao número de entidades que integram a WGA, a minha auditoria encontra-se dependente do trabalho de auditores de componentes para me assegurar da correcção da informação apresentada no âmbito do processo de consolidação Envio a todos os auditores de componentes instruções detalhadas sobre o tipo e alcance dos procedimentos que

INSTITUIÇÕES			
QUESTÕES	**TCE**	**FRANÇA**	**NAO**
			lhes são requeridos, complementadas por formação sobre os meus requisitos de auditoria sempre que solicitado.” Do Certificado e Relatório do Auditor-Geral sobre as WGA de 2014-2015 Na documentação distribuída aquando da apresentação do NAO no TC está incluído um gráfico em que se verifica que 96% do valor dos ativos, 94% do valor dos passivos e 85% e 82%, respetivamente, dos valores das receitas e despesas foram auditados em colaboração com Auditores de Componentes (Anexo X), nos termos que se encontram definidos na ISA 600. Esta matéria é tratada também na ISSAI 1600, que, no essencial, se limita a reproduzir a ISA 600.
Operações/tarefas realizadas no âmbito da Conta	✓ Avaliação do sistema de contabilidade; ✓ Verificação dos	– Avaliar os riscos de erros significativos – Avaliação dos	

INSTITUIÇÕES			
QUESTÕES	**TCE**	**FRANÇA**	**NAO**
	procedimentos contabilísticos chave; ✓ Controlos analíticos; ✓ Controlo direto de uma amostra de lançamentos contabilísticos; e ✓ Controlo das demonstrações financeiras	sistemas de controlo interno – Verificação da aplicação dos sistemas de contabilidade	
Consolidação	Há incertezas quanto ao seu âmbito (completude) e ao método a aplicar. As cerca de 40 agências são auditadas por empresas de auditoria externas o que aumenta o risco de inconsistência da informação fornecida por serviços diferentes. Existe a preocupação de assegurar que as agências e os organismos relevantes estão incluídos no perímetro de consolidação e que o método aplicado para o efeito é o correto.		

INSTITUIÇÕES			
QUESTÕES	**TCE**	**FRANÇA**	**NAO**
Quando é publicada a certificação	Os relatórios anuais são publicados em cada ano no mês de Novembro	Maio do ano n^{+1}	Não há um prazo definido para a certificação e a elaboração do relatório sobre as WGA. As datas em que são publicados dependem necessariamente da apresentação das próprias WGA que, gradualmente, têm vindo a ser apresentadas mais cedo – as contas de 2009-2010 levaram cerca de 600 dias a elaborar, as contas de 2012-2013, cerca de 580 dias, e as de 2013-2014 e 2014-2015, menos de um ano. (Anexo Y)
Conteúdo do Plano Geral de Auditoria para a conta global	✓ Domínio da Auditoria ✓ Objetivos da Auditoria ✓ Principais etapas e prazos ✓ Materialidade (ISA 320 – APM "Planning Materiality") ✓ Análise de risco (ISA 315 - APM key risk)		

INSTITUIÇÕES			
QUESTÕES	**TCE**	**FRANÇA**	**NAO**
	✓ Procedimentos de Auditoria referentes a: • Balanço; • Outros elementos centrais das contas; • "Financial Statement Discussion and Analysis"[1;] • Eventos pós-balanço; e • Preparação das contas consolidadas ✓ Organização e documentação do trabalho ✓ Recursos e Controlo da qualidade		
Documentos de planeamento	✓ ISA 300 –APM Financial Statements ✓ ISA 315 - APM key risks ✓ ISA 320 – APM "Planning Materiality" (Ma-		ISAs adaptadas e interpretadas para aplicação ao contexto do sector público

[1] Risco de informação inconsistente por causa de ser fornecida por diferentes serviços. É dada uma atenção especial à consistência da informação e às respetivas contas anuais.

INSTITUIÇÕES			
QUESTÕES	**TCE**	**FRANÇA**	**NAO**
	teriality in planning and performing an audit of financial statements)		
É efetuada amostragem?	Sim. Aplicam técnicas estatísticas para estimar o nível de erro, com um grau de confiança de 95% (de que o nível de erro que afeta a população se situa entre os limites inferior e superior da taxa de erro).		Sim
Foi estabelecido pela ISC um nível de materialidade?	Sim, 2% (2014)	Não.	O nível de materialidade é estabelecido anualmente e é um elemento tido em consideração no planeamento da natureza, calendário e extensão dos procedimentos de auditoria. No decurso da auditoria é ponderado se o nível de materialidade é apropriado procedendo-se ao seu ajustamento quando considerado necessário. Para as contas de 2014-2015 o nível de materialidade foi fixado em £8 biliões, cerca de 1% da despesa bruta.
	No que respeita às Demonstrações Financeiras? (DF) como um todo, é fixada, na fase de planeamento, em 2% do montante total do passivo. Na fase de relatório é tido em consideração o montante e a natureza ou o contexto dos erros a fim de decidir se os mesmos devem ter impacto na opinião		

INSTITUIÇÕES			
QUESTÕES	**TCE**	**FRANÇA**	**NAO**
	final. São tidos em consideração os requisitos da ISSAI 1705 /ISA 705 (e.g. erro generalizado, quantificação do impacto financeiro dos problemas identificados).		Considera-se que a materialidade comporta igualmente um elemento qualitativo e a opinião formada a este respeito não tem apenas em conta o facto de o montante do erro exceder ou não o nível de materialidade estabelecido.
	Quanto às irregularidades das operações subjacentes, o nível de erro estimado é confrontado com o limiar de significância (2%) para efeitos da opinião de auditoria		
Como é calculado o impacto dos erros detetados	O impacto dos erros é calculado extrapolando os erros quantificáveis		
Como é efetuada a extrapolação?	A extrapolação é feita por domínios do orçamento (despesas operacionais geridas em parceria com os EM ou apenas pela Comissão) ou (Despesas de funcionamento e		

INSTITUIÇÕES			
QUESTÕES	**TCE**	**FRANÇA**	**NAO**
	despesas operacionais)		
Há lugar a medidas corretivas?	Sim, no caso de despesas irregulares e desde que os erros nos pagamentos não tenham sido detetados mais cedo no processo		
Qual o Impacto das medidas corretivas	Levam-nas em consideração nos resultados de auditoria quando ocorrem antes do pagamento, ou antes do exame pelo TCE		

IV. OS CASOS EM ANÁLISE

4.1 A CERTIFICAÇÃO DE CONTAS PELO TRIBUNAL DE CONTAS EUROPEU (TCE)

4.1.1. Nota Introdutória

Neste ponto, que segue a estrutura aprovada para a elaboração do *"Estudo comparado da certificação de contas públicas por Instituições Superiores de Controlo"*, analisa-se, de forma sintética, a certificação de contas pelo Tribunal de Contas Europeu.

A informação foi recolhida das seguintes fontes:

- Relatório anual do TCE, exercício de 2014;
- A documentação disponibilizada aquando da apresentação de Peter Welch, auditor do TCE sobre "O modelo de certificação de contas do Tribunal de Contas Europeu" – DGTC, 17 de março de 2016; e
- Manual de auditoria financeira e de conformidade do TCE

4.1.2. Sobre a matéria substantiva

(i) Aspetos gerais

1. Conceito de certificação utilizado

O TCE é a instituição de controlo independente da União Europeia. Entre outras tarefas realiza auditorias financeiras e de conformidade, em que os resultados tomam essencialmente a forma de uma Declaração de Fiabilidade (DAS). Neste âmbito, controla as receitas e as despesas inscritas no orçamento da UE, formula uma opinião sobre a fiabilidade das contas anuais e sobre em que medida as operações relativas às receitas e despesas estão conformes à regulamentação e à legislação aplicável.

2. Origem / sede do mandato/competência para a certificação

A emissão da DAS pelo TCE está prevista no artigo 287, parágrafo 1, alínea 2 do Tratado Financeiro da União Europeia (TFUE), mas já constava do Tratado de Maastricht (assinado em 7/2/1992). Passou a ser emitida, anualmente, desde meados dos anos 90.

Desde o exercício de 2007, o TCE passou a emitir uma opinião sobre as contas da União Europeia no seu Relatório anual.

Os relatórios e as opiniões de auditoria do TCE constituem um elemento essencial da cadeia de responsabilidade da UE. Os seus trabalhos são utilizados para pedir contas – nomeadamente no quadro do procedimento de quitação — aos responsáveis pela gestão do orçamento da UE.

3. Breve panorâmica da organização orçamental e contabilística

O orçamento da UE é adotado em cada ano pelo Parlamento europeu e pelo Conselho no contexto de quadros financeiros a sete anos.[2] A boa gestão do orçamento incumbe em primeiro lugar à Comissão. Mas 76 % do orçamento são despesas no quadro da gestão partilhada, cabendo aos EM distribuir os fundos e gerir as despesas em conformidade com a legislação da UE (por exemplo, as despesas no domínio da coesão económica, social e territorial e as relativas aos recursos naturais).

Em cada ano os diretores gerais da Comissão recolhem as informações provenientes de várias fontes, designadamente dos EM. O TCE controla se os processos contáveis funcionam corretamente e se os dados contabilísticos obtidos por seu intermédio são completos e estão corretamente registados e contabilizados.

A rubrica *Administração* respeita às despesas das instituições e órgãos da União Europeia. (vg. Comissão, Parlamento Europeu, Conselho Europeu, Conselho da União Europeia, Tribunal de Justiça, TCE, Escolas europeias).

[2] De acordo com o Relatório anual do TCE, em 2014 as despesas representaram um montante total de 142,5 mil milhões de euros - cerca de 285 euros por cidadão – o que corresponde a 2 % das despesas públicas dos EM da UE.

De acordo com o artigo 143º do Regulamento Financeiro[3], a UE prepara as suas DF de acordo com as regras do acréscimo e com base nas IPSAS. Estas regras de contabilidade, adotadas pelo "Accounting Officer" da Comissão têm de ser aplicadas por todas as instituições e organismos da UE que caiam no âmbito da consolidação, de forma a estabelecer um conjunto de regras para contabilização, valorização e apresentação das contas com vista à harmonização do processo de preparação das DF e da consolidação[4]

Relativamente à consolidação há incertezas quanto ao seu âmbito (completude) e ao método a aplicar. As cerca de 40 agências são auditadas por empresas de auditoria externas o que aumenta o risco de inconsistência da informação fornecida por serviços diferentes. Existe a preocupação de assegurar que as agências e os organismos relevantes estão incluídos no perímetro de consolidação e que o método aplicado para o efeito é o correto.

(ii) Tipo e âmbito da certificação

O TCE elabora relatórios anuais – que são publicados no mês de Novembro – sobre o orçamento da União Europeia e sobre os Fundos Europeus de Desenvolvimento.[5] Estes relatórios anuais compreendem essencialmente as opiniões formuladas e os resultados obtidos no contexto da DAS.

A certificação indica se as contas foram corretamente elaboradas de acordo com as normas de contabilidade internacionais e se dão uma imagem fiel da situação financeira e patrimonial da União Europeia no exercício considerado. A opinião favorável equivale a uma validação das contas.

---

[3] Regulamento (UE, EURATOM) N. 966/2012 do Parlamento Europeu e do Conselho relativo às disposições financeiras aplicáveis ao orçamento geral da União e Regulamento delegado (UE) 1268/2012 da Comissão, de 29 outubro de 2012, relativo às regras de aplicação (JO L 362 de 31.12.2012, p. 1)

[4] Cf. Documentação de apoio à apresentação de Peter Welch.

[5] Os resultados das auditorias realizadas às Agências da União Europeia e a outros organismos descentralizados são objeto de relatórios anuais específicos, publicados separadamente.

Desde 2007 em diante o TCE tem emitido uma "Clean Opinion" algumas vezes com "emphasis of matter"

(Exemplo de opinião sobre a conta da EU)

"In the Court's opinion, the 'Annual Accounts of the European Communities' present fairly, in all material respects, the financial position of the Communities as of 31 December 20xx, and the results of their operations and cash flows for the year then ended, in accordance with the provisions of the Financial Regulation and the accounting rules adopted by the Commission's accounting officer."

(Síntese da *déclaration d'assurance 2014)* [6]

La Cour des comptes européenne émet une opinion favorable sur la fiabilité des comptes de l'Union européenne pour l'exercice 2014.

Les recettes de l'exercice 2014 sont, dans leur ensemble, légales et régulières.

Les paiements de l'exercice 2014 sont affectés par un niveau significatif d'erreur. Par conséquent, nous émettons une opinion défavorable sur leur légalité et leur régularité.

(As contas da UE apresentam uma imagem fiel da situação financeira)

Les comptes de l'UE pour 2014 ont été correctement établis conformément aux normes comptables internationales et présentent une image fidèle des résultats financiers de l'UE pour l'exercice ainsi que les éléments d'actif et de passif à la fin de l'exercice. Nous avons donc été en mesure d'émettre une opinion favorable sur la fiabilité des comptes (qui ont été «validés»), comme nous le faisons depuis 2007.

[6] O texto integral da DAS encontra-se no capítulo 1 do Relatório anual de 2014.

(O nível de erro estimado, de acordo com os erros quantificáveis detetados na amostra estatística, continua superior ao limiar de significância de 2 %)

Pour l'exercice 2014, nous estimons, en conclusion, que les recettes sont exemptes d'erreurs significatives.

En ce qui concerne le budget des dépenses pris dans son ensemble, notre niveau d'erreur estimatif de 4,4 % nous amène à émettre une opinion défavorable sur la régularité des dépenses

(iii) Planeamento

Planeamento da fase de preparação para a certificação:

O TCE esforça-se por gerir os seus recursos de maneira a assegurar um justo equilíbrio entre as diferentes atividades e, dessa forma, obter resultados fiáveis e uma boa cobertura dos diferentes domínios do orçamento da UE.

Planeamento das ações de certificação

Conteúdo do Plano Geral de Auditoria: ISA 300 –APM Financial Statements

- Domínio da Auditoria
- Objetivos da Auditoria
- Principais etapas e prazos
- Materialidade (ISA 320 – APM "Planning Materiality")
- Análise de risco (ISA 315 - APM key risk)
- Procedimentos de Auditoria referentes a:
  - Balanço;
  - Outros elementos centrais das contas;
  - "Financial Statement Discussion and Analysis";
  - Eventos pós balanço; e

        - Preparação das contas consolidadas
    - Organização e documentação do trabalho
    - Recursos e Controlo da qualidade

Materialidade

A materialidade, planeada para as demonstrações financeiras como um todo (limiar de materialidade), é fixada em 2% do montante total do passivo. Na fase de relatório é tido em consideração o montante e a natureza ou o contexto dos erros a fim de decidir se os mesmos devem ter impacto na opinião final. São tidos em consideração os requisitos da ISSAI 1705/ ISA 705 (e.g. erro generalizado, quantificação do impacto financeiro dos problemas identificados).

(iv) A execução da certificação

Metodologias adotadas:

As opiniões do TCE relativas à DAS repousam sobre elementos de prova objetivos, obtidos a partir de testes de auditoria realizados de acordo com as normas internacionais de auditoria.

Para obter os elementos probatórios necessários o TCE controla diretamente as receitas e as despesas e avalia os sistemas de gestão e de controlo correspondentes.

São extraídas amostras de operações do Orçamento da União Europeia, por meio de técnicas estatísticas *standard*, para efeitos de realização de testes aprofundados, que permitem estimar o nível de erro.

O TCE procede às operações/tarefas seguintes no âmbito da Conta da UE:

- ✓ Avaliação do sistema de contabilidade;
- ✓ Verificação dos procedimentos contabilísticos chave;
- ✓ Controlos analíticos dos dados da contabilidade;
- ✓ Controlo direto de uma amostra de lançamentos contabilísticos; e
- ✓ Controlo das demonstrações financeiras para assegurar que representam fielmente a situação financeira.

Outra das componentes essenciais do trabalho de auditoria é a realização de testes para estimar em que medida as receitas e as despesas dos diferentes domínios orçamentais são afetadas por erros.

Os sistemas referentes às receitas são avaliados a fim de determinar a sua eficácia para garantir a legalidade e a regularidade das operações às quais se aplicam. As operações de despesa da amostra são objeto de auditoria aprofundada com vista a obter provas diretas de que o evento que lhe está subjacente é real, de que foi registado corretamente e de que foi cumprida a regulamentação/legislação aplicável.

O impacto dos erros é calculado extrapolando os erros quantificáveis.

Os erros são analisados e classificados em erros « quantificáveis » e « não quantificáveis ».

A extrapolação é feita por domínios do orçamento (despesas operacionais geridas em parceria com os EM ou apenas pela Comissão ou despesas de funcionamento e despesas operacionais)?

Para formular a sua opinião o TCE confronta o nível de erro estimado com o limiar de significância de 2%.

As medidas corretivas permitiram reduzir consideravelmente o nível de erro estimado

Os EM e a Comissão podem recorrer a medidas corretivas no caso de despesas irregulares quando os erros nos pagamentos não foram detetados mais cedo durante o processo. O TCE esforça-se por ter em consideração nos resultados da auditoria tais medidas corretivas desde que elas sejam adotadas antes do pagamento ou da realização da auditoria. Verifica a aplicação das correções (por exemplo as cobranças junto dos beneficiários e as correções ao nível dos projetos) e ajustam a quantificação dos erros quando seja caso disso.

4.2. A CERTIFICAÇÃO DE CONTAS NO TRIBUNAL DE CONTAS DE FRANÇA

4.2.1. Nota Introdutória

Este capítulo visa apresentar o modelo francês de certificação da Conta Geral do Estado pela *Cour des comptes*, de forma a que o Tribunal de Contas de Portugal possa recolher as boas práticas desta experiência, bem como evitar os erros cometidos e minimizar os riscos inerentes.

4.2.2. Breve caracterização da Cour des comptes de França

– O Tribunal de Contas de França tem consagração Constitucional (Artº 47-2 da Constituição da República francesa) e é sua missão assegurar a boa utilização dos dinheiros públicos e informar os cidadãos nesta matéria.

– Trata-se de uma jurisdição independente, equidistante do Parlamento e do Governo.

– A Cour des comptes desenvolve quatro missões fundamentais:

- **Controla** a gestão e as contas;
- **Avalia** as políticas públicas;
- **Certifica** a Conta Geral do Estado e a da Segurança Social; e
- **Julga** os "*comptables*" responsáveis por infrações financeiras

É presidida pelo **Primeiro-Presidente**, designado pelo Presidente da República.

A sua organização centra-se em sete câmaras setoriais, a saber:

1ª Câmara	Economia, orçamento e setor financeiro (Ministérios, organismos e empresas sob tutela), Certificação das Contas do Estado
2ª Câmara	Defesa, Indústria, Energia, Comércio Externo, Artesanato, PME, profissões liberais, Turismo, Veteranos
3ª Câmara	Educação, Ensino Superior, Investigação, Juventude, Desporto, Vida Associativa, Cultura, Comunicação
4ª Câmara	Primeiro-Ministro, Poderes Constitucionais, Administração Interna, Ultramar, Justiça, Negócios Estrangeiros. (Câmara de recurso dos julgamentos dos Tribunais de Contas Regionais)
5ª Câmara	Emprego, Formação Profissional, Cidades, Exclusão, Crianças, Família, Idosos, Deficientes, Trabalho, Assistência Social
6ª Câmara	Saúde, Segurança Social, Certificação das contas do regime geral da Segurança Social, relatório sobre a aplicação das leis de financiamento da segurança social, políticas e estabelecimentos de Saúde
7ª Câmara	Transportes (urbanos, rodoviários, aéreos, ferroviários, marítimos e fluviais), Equipamento, Urbanismo, Ordenamento do Território, Ambiente, Agricultura

Junto da *Cour des comptes* funciona o Gabinete do **Procurador-Geral**, que atua como guardião da Lei, do processo justo e da coerência da jurisprudência, tendo funções relativamente a todas as missões da Instituição, muito especialmente na jurisdicional.

O Tribunal de Contas de França conta ainda com uma forte Secretaria Geral, dotada de unidades responsáveis pelo suporte técnico e administrativo às funções do Tribunal. Destas, salienta-se o **Centro de Suporte às Tarefas**[7] do Tribunal, dotada de competências de apoio nos domínios da documentação, sistemas de informação, dados, métodos de trabalho e formação específica de controlo.

4.2.3. Sobre a matéria substantiva

Aspetos gerais

(i) Conceito de certificação utilizado

A certificação das contas do Estado em França visa verificar a conformidade das demonstrações financeiras do Estado com o referencial contabilístico que lhe é aplicável e possui um duplo objetivo:

- Por um lado, contribuir para a fiabilidade e transparência das contas, bem como para a melhoria da informação financeira do País;
- Por outo lado, obter uma cada vez maior qualidade da gestão pública.

O nº 5 do artigo 58º da LOLF atribui à Cc a missão de certificar a regularidade, a sinceridade e a fidelidade das contas do Estado.

[7] Centre d´Appui Métiers

A certificação é uma opinião escrita e fundamentada que a Cc formula segundo o seu julgamento profissional. Para tal necessita de recolher os elementos necessários à obtenção duma segurança razoável em relação à conformidade das contas com as regras e os princípios aplicáveis.

Em substância, a França emite esta opinião tendo por base auditorias financeiras.

São objeto de fiscalização, para efeito da certificação os serviços, estabelecimentos e instituições do Estado não dotados de personalidade jurídica. Para além da Administração Central e desconcentrada, este perímetro compreende também os órgãos de soberania e orçamentos conexos, as contas especiais e todos os fundos que não possuam personalidade jurídica, e sobre os quais o Estado tenha direitos predominantes.

A Conta Geral do Estado da França compreende:

- O Balanço;
- A demonstração de resultados;
- Mapa de fluxos de tesouraria;
- Mapa de compromissos fora do balanço
- Síntese explicativa dos mapas e quadros.
- Relatório de apresentação

Assim, o objeto da Certificação são as demonstrações financeiras fornecidas em contabilidade geral, consolidadas na Conta Geral do Estado.

(ii) Origem / sede do mandato/competência para a certificação

A Cour des comptes construíu um edifício metodológico em três níveis:

1 – As normas de Auditoria

2 – Um Guia de realização

3 – Guias de auditoria para todos os subciclos

Juntam-se todos estes guias em anexo

O mandato da Cc para a Certificação da Conta Geral do Estado e da Conta da Segurança Social foi atribuído pelo **nº 5 do artigo 58º da LOLF**, vigorando a partir do exercício de 2006. Esta competência foi seguida de uma revisão constitucional, na qual o artigo 47º, nº 2 deu corpo a esta nova missão do Tribunal de Contas de França.

Foi, assim, confiada à CC a missão de certificar a regularidade, sinceridade e fidelidade das contas do Estado, visando assegurar a transparência das contas públicas devida aos Cidadãos, e, ainda, apoiar o Parlamento na sua missão de aprovar as contas do Estado.

A Cc tem vindo a aperfeiçoar esta sua missão, que se encontra agora no seu 11º ano.

Metodologias adotadas

Enquanto instituição membro da INTOSAI, a Cc refere-se, no exercício das suas diferentes missões, às ISSAI, enquanto Normas próprias das ISC. No domínio da certificação de contas, as ISSAI são uma transposição direta das Normas Internacionais de Auditoria – As ISAs, emitidas pelo IFAC[8]. A CC utiliza as ISAs durante os seus exercícios de certificação, salvo quando tal utilização não se mostre viável face às especificidades das tarefas ou a regulações diferentes existentes no Código das Jurisdições Financeiras.

Saliente-se que, em cada exercício, a Cc justifica a razão da não aplicação total ou parcial de determinadas ISAs.

A Cc leva a cabo verificações intermédias e verificações finais. No decurso de cada uma destas fases, é normal uma troca de pontos de vista permanente com a Direção Geral das Finanças Públicas.

No quadro abaixo, explicam-se os principais objetivos e tarefas de cada uma das fases acima referidas, fornecendo-se ainda uma estimativa da respetiva dimensão, em termos de entidades fiscalizadas[9].

[8] IFAC – International Federation of Accountants

[9] Referimo-nos ao último exercício – ano de 2015

	1ª Fase – verificações Intermédias	2ª Fase – Verificações Finais
Período de decurso dos trabalhos	– Junho a dezembro do ano n[10]	– Janeiro a maio do ano n^{+1}
Objetivos principais	– Avaliar os riscos de erros significativos (A cartografia dos riscos)	-Verificação: ▶ Dos fluxos das operações; ▶ Dos saldos das contas no fim do período; ▶ Das Informações sobre as demonstrações financeiras
Tarefas principais	– Avaliação dos sistemas de controlo interno; – Verificação da aplicação dos sistemas de contabilidade	▶ Testes sobre o detalhe das operações; ▶ Revisões analíticas de comparação com anos anteriores; ▶ Reconciliações; ▶ Análise dos dados da contabilidade geral;
Nº de relatórios Intermédios	– 12 relatórios de auditoria; – 10 notas de avaliação dos sistemas de controlo interno; – 1 síntese global	– 1 Relatório final; – Declaração de certificação, com reservas;
Nº de recomendações emitidas	– 393 recomendações em 2015	

[10] O **ano n** é aquele a que se refere a Certificação das Contas do Estado (Por exemplo, se o **ano n** é 2015, o ano $\mathbf{n^{+1}}$ é 2016 e o ano $\mathbf{n^{-1}}$ é 2014

De notar que a Cc apenas dispõe da Conta Provisória em **finais de fevereiro de cada ano**, o que significa que tem cerca de 31 dias (20 dia dias úteis) para a auditar e solicitar alterações, sendo o caso.

Importa ainda sublinhar que a Cc desenvolveu, durante os exercícios de certificação, um conjunto de manuais especialmente dedicados a esta missão, que se juntam em anexo.

Os critérios de auditoria

A Cc utiliza uma bateria de critérios classificados em três grandes categorias:

(a) Critérios aplicáveis ao fluxo de operações (registos)

Realidade	As operações e outros eventos registados produziram-se e referem-se à entidade em causa
Exaustividade	Todas as operações e eventos que deveriam ter sido registados, foram-no, e estão contabilizados
Exatidão	Os montantes e outros dados relativos às operações foram corretamente registados
Separação de exercícios	As operações e outros eventos foram registados no exercício certo
Classificação	As operações e outros eventos foram registados nas contas apropriadas

(a) Critérios relativos aos saldos das contas no fim do exercício

Existência	Os ativos, os passivos e os fundos próprios existem
Direitos e obrigações	A entidade detém ou controla os direitos sobre os ativos, e as dívidas correspondem às obrigações.
Exaustividade	Todos os ativos, passivos e fundos próprios que deveriam ter sido registados, foram-no efetivamente
Avaliação e imputação	Os ativos, passivos e fundos próprios são apresentados nas demonstrações financeiras pelo seu valor correto, e os ajustamentos resultantes da sua avaliação ou afetação estão registados de forma apropriada

(a) Critérios relativos à apresentação das demonstrações financeiras e informações nelas contidas

Realidade, direitos e obrigações	Os eventos, transações e outras informações fornecidas produziram-se e referem-se à entidade em causa
Exaustividade	Todas as informações que se referem às demonstrações financeiras e que deveriam ter sido fornecidas, foram-no
Apresentação e inteligibilidade	A informação financeira é apresentada e descrita de maneira pertinente e as informações constantes das demonstrações financeiras são claras
Exatidão e avaliação	As informações, financeiras e outras, são fornecidas de forma sincera e pelos montantes corretos

Dados sobre a amostra

94 entidades, representando 12 mil milhões de Euros no balanço do Estado

Breve panorâmica da organização orçamental e contabilística

Desde o ano de 2006 que a França possui, na sua Administração, um Sistema Contabilístico similar ao das empresas privadas, ou seja, digráfico e patrimonial. Esta situação resulta do disposto no artigo 30º da LOLF, e tem vindo a ser desenvolvida ao longo dos anos. Este sistema permite descrever o conjunto das operações do Estado, incluindo as respeitantes ao património, receitas e dívidas, bem como aos compromissos fora do balanço.

Trata-se de um quadro normativo formalizado e completo, constituído primordialmente pelas Normas Contabilísticas do Estado[11], elaborado pelo Comité das normas de contabilidade pública. Este Comité era constituído por um conjunto de personalidades de renome e qualificação reconhecidas, de origem pública e privada.

Após a aprovação do sistema, o Comité foi substituído por um Conselho de Normalização das Contas Públicas, encarregue de emitir pareceres vinculativos sobre todos os projetos de normas contabilísticas que se destinem a ser aplicadas a entidades públicas e privadas (desde que não exerçam atividade mercantil e sejam maioritariamente financiadas por fundos públicos).

[11] Normes Comptables de l´État

Nos termos do artigo 31º da LOLF, a responsabilidade das contas do Estado incumbe aos "comptables".

Tipo e âmbito da certificação

As operações que levam à certificação implicam:

- A definição das demonstrações financeiras a certificar, e o referencial contabilístico aplicável, de onde se retiram os critérios de auditoria;
- Formular uma posição com segurança razoável;
- Adotar uma metodologia fundada numa **abordagem por risco** e na **noção de materialidade.**

A certificação só tem que incidir sobre a contabilidade patrimonial. No entanto, no decurso das operações de verificação, a Cc procura assegurar-se da coerência entre os dados em Contabilidade Nacional e em Contabilidade Orçamental. A verificação da harmonia entre estes dados constitui, aliás, uma técnica de auditoria específica que permite detetar anomalias.

A missão de certificação confiada à Cc não tem por objetivo a interpretação das demonstrações financeiras incluídas na Conta Geral do Estado. Ela dirige-se tão-só à apreciação da conformidade dessas demonstrações com as regras que lhes são aplicáveis, mormente as relativas aos princípios da regularidade, sinceridade e fidelidade prescritos no artigo 27º da LOLF.

A certificação da Conta Geral do Estado, em França, não significa, pois, que a Cc reconhece a regularidade de todas as operações subjacentes.

Os trabalhos de Certificação[12]

A planificação

Durante os trabalhos de planificação, a Cc define a sua estratégia para a campanha de certificação, nas suas diferentes modalidades:

- Perímetro e natureza das verificações;

[12] Instrução do Primeiro-Presidente, de 25 de julho de 2013

- Organização geral da certificação;
- Calendário; e
- Recursos e competências

A organização do Tribunal de Contas de França para a missão de certificação

Visão geral

Na organização dos seus trabalhos de certificação, a Cc conjuga duas abordagens – uma, por ciclo de auditoria e, outra, por Ministério:

- A abordagem por ciclo incide nas fases de planificação e na fase final;
- A abordagem por ministério, que associa mais diretamente as diferentes câmaras, é determinante na fase intermédia.

A coordenação técnica dos trabalhos é assegurada por uma **equipa central,** dirigida pelo responsável pela certificação em ligação com o Relator Geral da Formação Inter-câmaras permanente, designada "Execução do Orçamento e Contas do Estado".

Esta formação está encarregue de deliberar sobre todos os documentos preparatórios, entre eles o próprio Ato de Certificação. É presidida pelo presidente da 1ª Câmara e composta por mais dois Conselheiros-mestres por cada uma das câmaras, e ainda pelo Relator Geral. O Procurador-Geral está também representado.

O ato de certificação é aprovado pela Câmara do Conselho, a mais alta instância do Tribunal, constituída por todos os Conselheiros mestres da organização.

Os ciclos e subciclos

Por Matérias

Ciclos	Subciclos
1. As demonstrações financeiras	1.1. Centralização
	1.2. Compromissos e informação financeira do Estado
2. Dívida financeira e tesouraria	2.1. Dívida e instrumentos financeiros a prazo
	2.2. Tesouraria
3. Imobilizado e stocks	3.1. Imobilizado e stocks dos ministérios civis
	3.2. Imobilizado e stocks do ministério da defesa
4. Imobilizado financeiro	4.1. Participações controladas
	4.2. Participações não controladas e outros imobilizados financeiros
5. Receitas líquidas e subsídios	5.1. Encargos com o pessoal e pensões
	5.2. Transferências, intervenções e funcionamento
	5.3. Relações Estado – Segurança Social
	5.4. Subsídios

Este é o esqueleto do dispositivo de certificação da Cc, sendo nesta base que são constituídas as equipas de auditoria. Estas equipas incluem peritos sobre as matérias a verificar. Elas têm como missão propor a planificação dos trabalhos e assegurar a execução da sua parte.

Normalmente, as equipas são compostas por:

- Um responsável pelo subciclo;
- Um ou mais peritos;
- Outros auditores

Por Ministérios

O desdobramento por ministérios permite compreender as demonstrações financeiras sobre um outro ângulo, e assim completar a análise de riscos.

Esta é a distribuição atual:

1º	Economia e Finanças
2ª	Defesa
3ª	Educação, Ensino Superior, Investigação, Cultura e Comunicação
4ª	Administração Interna, Negócios Estrangeiros e Justiça
5ª	Trabalho e Emprego
6ª	Saúde
7ª	Ecologia, Desenvolvimento Sustentável, Agricultura, Alimentação e Floresta

Por cada Ministério, o Presidente da Câmara respetiva designa um "agente de ligação", que é normalmente o responsável "comptable".

A organização da Cc para a certificação é **matricial**, na medida em que os trabalhos são planificados e executados conjugando a lógica do ciclo com a lógica dos Ministérios.

4.3. A CERTIFICAÇÃO DAS CONTAS GLOBAIS DO ESTADO NO REINO UNIDO

4.3.1. Sobre a matéria substantiva

As *Whole of Government Accounts*

No Reino Unido, o documento que mais se assemelha à Conta Geral do Estado são as *Whole of Government Accounts* (WGA), que são auditadas e certificadas pelo Auditor-Geral *(Comptroller & Auditor-General)* e responsável máximo do NAO (National Audit Office), instituição congénere do Tribunal de Contas.

Observam-se, porém, diferenças muito importantes:

- As demonstrações financeiras que integram as WGA são elaboradas com base em contabilidade de compromissos, ou *accrual*, enquanto na Conta Geral do Estado se utiliza a contabilidade de caixa.
- As WGA abrangem todas as entidades da administração central e local e as empresas públicas, incluindo, por exemplo, o Banco de Inglaterra, e a CGE apenas as entidades da administração central, e, de entre as empresas públicas, só as que foram reclassificadas.
- Ao contrário da CGE, nas WGA as contas de todas as entidades abrangidas são consolidadas entre si.

A certificação das WGA

O Auditor-Geral *(Comptroller and Auditor-General; C&AG)* efetua a auditoria das demonstrações financeiras consolidadas sobre a receita, despesa, posição financeira, fluxos de caixa (cash flows), ativos e passivos que integram as WGA, a fim de dar a sua opinião sobre se:

– as demonstrações financeiras, em todos os aspetos materiais, dão uma visão verdadeira das da situação financeira global;

- se foram preparadas de acordo com o quadro de normas relativas à elaboração de informação financeira; e
- se as despesas e receitas foram realizadas e cobradas de cordo com o pretendido pelo Parlamento e respeitando o quadro normativo vigente.

Após a certificação, que ocorre caso o Auditor-Geral considere que os reparos que tenha formulado não são impeditivos de considerar que as demonstrações financeiras dão uma visão verdadeira da situação das WGA e foram elaboradas em conformidade com o respetivo quadro normativo, o documento de onde consta o relatório e certificado é enviado para o Parlamento através da Comissão das Contas Públicas, *"Public Accounts Committee"*.

Elaboração e auditoria das WGA

A elaboração das WGA constitui um processo em que, após a elaboração das contas de cada entidade, nos termos estabelecidos nas normas aplicáveis, por forma a proporcionar uma visão verdadeira e fiável *(true and fair view)* da sua atividade e situação financeira, cada departamento faz a consolidação das suas contas com as das entidades que estão na sua dependência, após o que as envia para o Tesouro.

Finalmente, consolidando as contas dos diversos departamentos, o Tesouro elabora as WGA, tendo as auditorias realizadas pelos técnicos do NAO, em nome do Auditor-Geral, *"on behalf of the Auditor General"*, por principal objeto as correspondentes demonstrações financeiras.

Neste contexto, para além da verificação da correção dos valores das receitas, despesas e demais matérias, um dos aspetos a que o NAO dedica particular atenção é à consolidação das contas, procedendo a uma verificação minuciosa a fim de apurar, nomeadamente, se foram eliminadas todas as operações internas ao universo das WGA, sendo eventuais falhas nesse sentido sempre motivo de reparo do Auditor-Geral.

A par destas auditorias das demonstrações financeiras consolidadas, são também feitas auditorias a um conjunto de entidades selecionadas com base em critérios de risco, o principal dos quais é a existência de reparos (*qualifications*) em anos anteriores. Relativamente às contas de 2014-2015[13]

[13] No Reino Unido o ano económico termina em 31 de Março.

foram realizadas auditorias a 400 entidades, 15 das quais com opinião reservada, de um universo que, de acordo com o Relatório do Auditor Geral sobre as contas de 2014-2015, compreende mais de 6000.

Os níveis de materialidade

O NAO não utiliza um nível de materialidade pré-definido; os níveis de materialidade são estabelecidos anualmente e são tidos em consideração no planeamento da natureza, calendário e extensão dos procedimentos de auditoria. No decurso das auditorias é ponderado se o nível de materialidade é apropriado procedendo-se ao seu ajustamento quando considerado necessário. Para as contas de 2014-2015 o nível de materialidade foi fixado em £8 biliões, cerca de 1% da despesa bruta.

No certificado e relatório sobre as WGA de 2014-1015, o Auditor-Geral considera também que *"A materialidade não é uma medida puramente quantitativa, mas inclui também um aspeto qualitativo e a minha opinião não se baseia apenas no facto de o erro total ser inferior ao nível de materialidade".*

O envolvimento dos auditores de componentes

As auditorias são realizadas por técnicos do NAO em nome do Auditor-Geral, *(on behalf of the C&AG)*, mas, frequentemente, com recurso a auditores de componentes, *"Component Auditors"* (presume-se, embora não esteja explícito na documentação disponível, que se trate de empresas privadas de auditoria). Neste contexto, o termo componente pode referir-se a uma entidade cujas contas consolidem com as das restantes entidades do universo objeto de auditoria, ou a um aspeto específico das respetivas atividades que tenha expressão nas contas consolidadas. Todos os aspetos da atividade destes auditores externos, os procedimentos de verificação dos trabalhos por eles realizados, etc. encontram-se definidos numa ISA, a ISA 600 (Considerações especiais – auditorias de demonstrações financeiras

consolidadas (incluindo o trabalho de auditores de componentes)) [14] que a ISSAI 1600 reproduz integralmente.

Sobre esta matéria o Auditor-Geral explica o recurso a estes auditores e os procedimentos que adota a seu respeito nos seguintes termos:

"Devido ao número de entidades que integram a WGA, a minha auditoria encontra-se dependente do trabalho de auditores de componentes para me assegurar da correção da informação apresentada no âmbito do processo de consolidação Envio a todos os auditores de componentes instruções detalhadas sobre o tipo e alcance dos procedimentos que lhes são requeridos, complementadas por formação sobre os meus requisitos de auditoria sempre que solicitado."

A documentação distribuída aquando da apresentação do NAO no TC inclui um gráfico em que se verifica que 96% do valor dos ativos, 94% do valor dos passivos e 85% e 82%, respetivamente, dos valores das receitas e despesas, foram auditados em colaboração com auditores de componentes.

[14] (*Special considerations — audits of group financial statements (including the work of component auditors).*

ANEXOS

A. Tribunal de Contas da França:

Nota prévia: Pede-se a especial atenção para o facto de todos estes documentos serem internos, não estando disponíveis na INTERNET. Assim, a sua divulgação deve ser evitada.

1. Guia geral para a certificação da Conta Geral do Estado (Livro I) – a remeter por email dada a dimensão
2. Guias para a realização das Auditorias por subciclos (Livro II)
   - 2.1. Sistema de Informação Financeira do Estado
   - 2.2. Dívida e Instrumentos Financeiros
   - 2.3. Imobilizado e stocks dos ministérios civis
   - 2.4. Participações do Estado
   - 2.5. Encargos com o pessoal e compromissos com aposentações
3. Exemplo de uma tabela de controlo
4. Calendário previsível para a campanha de 2016
5. Distribuição de responsabilidade para a campanha de certificação de 2016

B. Reino Unido:

1. Gráfico NAO - Tempo de apresentação das WGA
2. Gráfico NAO - Auditorias envolvendo *Component Auditors*