



COMISSÃO EUROPEIA

Fundos Europeus Estruturais e de Investimento

**Orientações para os Estados-Membros**  
**sobre o relatório anual de controlo e o parecer de**  
**auditoria que as autoridades nacionais têm de**  
**apresentar**

**e**

**sobre o tratamento dos erros detetados pelas**  
**autoridades de auditoria com vista a estabelecer e**  
**comunicar taxas de erro totais residuais fiáveis**

**(Período de programação de 2014-2020)**

**Revisão de 2018**

***DECLARAÇÃO DE EXONERAÇÃO DE RESPONSABILIDADE:*** *Este é um documento elaborado pelos serviços da Comissão. Com base no direito da UE aplicável, faculta orientação técnica aos colegas e organismos envolvidos na monitorização, no controlo ou na aplicação dos Fundos Europeus Estruturais e de Investimento [exceto para o Fundo Europeu Agrícola de Desenvolvimento Rural (FEADER)] no que diz respeito à interpretação e aplicação das regras da UE neste domínio. O objetivo do presente documento consiste em apresentar os esclarecimentos e as interpretações dos serviços da Comissão em relação às referidas regras, a fim de facilitar a execução dos programas e de incentivar boas práticas. A presente nota de orientação não prejudica a interpretação do Tribunal de Justiça e do Tribunal Geral, nem as práticas decisórias da Comissão*

## ÍNDICE

Índice .....	2
Lista de acrónimos e abreviaturas.....	5
Glossário.....	6
I. Contexto .....	8
1. Referências regulamentares .....	8
2. Objetivo do documento de orientação .....	8
3. Calendário dos trabalhos de auditoria.....	9
II. Orientações sobre o RAC .....	10
1. Introdução .....	10
2. Alterações significativas nos sistemas de gestão e de controlo .....	11
3. Alterações da estratégia de auditoria .....	12
4. Auditorias aos sistemas .....	12
5. Auditorias às operações .....	16
6. Auditorias às contas .....	24
7. Coordenação entre os organismos de auditoria e os trabalhos de supervisão da AA .....	25
8. Outras informações .....	26
9. Nível global de garantia .....	29
III. Orientações sobre o parecer de auditoria a apresentar anualmente pela AA para cada programa 30	
1. Parecer de Auditoria .....	30
2. Tipos de parecer de auditoria.....	35
3. Programas multifundos, sistemas comuns e pareceres de auditoria diferentes por programa ...	39
4. Parecer de auditoria inadequado .....	40
IV. Tratamento dos erros detetados pelas autoridades de auditoria com vista a estabelecer e comunicar TETR fiáveis nos RAC.....	41
1. Avaliação dos erros .....	41
<b>1.1</b> Perspetiva geral dos tipos de erros .....	41

<b>1.2</b>	Erros aleatórios.....	41
<b>1.3</b>	Erros sistémicos.....	42
<b>1.4</b>	Erros anómalos.....	43
<b>1.5</b>	Erros conhecidos.....	44
<b>2.</b>	Taxa de erro total (TET) .....	44
<b>2.1</b>	Cálculo da TET .....	44
<b>2.2</b>	Casos particulares.....	45
<b>2.2.1</b>	Erros já detetados pela AG, pelo OI ou pela AC nas despesas abrangidas por auditorias às operações .....	45
2.2.1.1	Irregularidades já detetadas e objeto de medidas por parte da AG, do OI ou da AC, mas ainda não corrigidas antes de a amostra ser obtida pela AA .....	45
2.2.1.2	Irregularidades detetadas, mas não suficientemente corrigidas, antes de a amostra ter sido obtida pela AA .....	46
2.2.1.3	Irregularidades relativas a despesas corrigidas após obtenção da amostra pela AA	46
<b>2.2.2</b>	Montantes irregulares inferiores a 250 EUR.....	46
<b>2.2.3</b>	«Margem» de despesas a nível de projeto.....	47
<b>2.2.4</b>	Compensação dos erros de sobreavaliação pelos erros de subavaliação	47
<b>2.2.5</b>	Como se deve refletir a fraude e a suspeita de fraude na taxa de erro?	47
2.2.5.1	Fraude.....	47
2.2.5.2	Suspeita de fraude .....	47
<b>2.2.6</b>	Os processos de falência ou insolvência devem ser incluídos na taxa de erro?	48
<b>2.2.7</b>	Que abordagem deve a AA adotar em caso de perda ou danos, por motivo de «força maior» (por exemplo, na sequência de catástrofes naturais), nos documentos comprovativos das operações incluídas na amostra? .....	50
<b>3.</b>	Medidas corretivas .....	51
<b>3.1</b>	Conceito de erro corrigido para a determinação da TETR e do parecer de auditoria	51
<b>3.2</b>	Correção de erros sistémicos.....	52

3.3	Correção de erros quando aplicada a subamostragem.....	53
4.	Taxa de Erro total Residual (TETR).....	53
5.	Cálculo da TET/TETR e montantes em curso de avaliação para determinar a legalidade e regularidade das despesas subjacentes (artigo 137.º, n.º 2, do RDC) .....	58
Anexo 1	— Secção 10.1 «Resultados das auditorias aos sistemas» do modelo de RAC.....	62
Anexo 2	— Secção 10.2 «Resultados das auditorias às operações» do modelo de RAC.....	63
Anexo 3	— Fluxograma da taxa de erro total e da taxa de erro total residual .....	65
Anexo 4	— Exemplos de cálculo da TETR.....	66
Anexo 5	— Tipologia das conclusões do projeto .....	66

## LISTA DE ACRÓNIMOS E ABREVIATURAS

AA	Autoridade de Auditoria
RAC	Relatório Anual de Controlo
Organismo de Auditoria	Organismo que efetua auditorias sob a responsabilidade da AA, como previsto no artigo 127.º, n.º 2, do RDC
AC	Autoridade de Certificação
CCI	Código Comum de Identificação (número de referência de cada programa, atribuído pela Comissão)
RD	Regulamento Delegado (UE) n.º 480/2014 da Comissão, de 3 de março de 2014, que completa o Regulamento (UE) n.º 1303/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho <sup>1</sup>
RE	Regulamento de Execução (UE) 2015/207 da Comissão, de 20 de janeiro de 2015 <sup>2</sup> , com a redação que lhe foi dada pelo Regulamento (UE) 2018/277.
RDC	Regulamento «Disposições Comuns» (Regulamento (UE) n.º 1303/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de dezembro de 2013) <sup>3</sup> com a última redação que lhe foi dada pelo Regulamento (UE, Euratom) 2018/1046
TCE	Tribunal de Contas Europeu
BEI	Banco Europeu de Investimento
FEEI	Todos os Fundos Europeus Estruturais e de Investimento. O presente documento de orientação é aplicável a todos exceto ao Fundo Europeu Agrícola de Desenvolvimento Rural (FEADER).
CTE	Cooperação Territorial Europeia (ao abrigo do Regulamento (UE) n.º 1299/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17.12.2013)
IF	Instrumentos Financeiros
OI	Organismo Intermédio
L/R	Legalidade e regularidade
AG	Autoridade de Gestão
SGC	Sistema de Gestão e de Controlo
TET	Taxa de Erro Total
TETR	Taxa de Erro Total Residual

<sup>1</sup> [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=uriserv:OJ.L\\_.2014.138.01.0005.01.ENG](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2014.138.01.0005.01.ENG)

<sup>2</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?qid=1554278094140&uri=CELEX:02015R0207-20180225>

<sup>3</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?qid=1554278412908&uri=CELEX:02013R1303-20181117>

## GLOSSÁRIO

<b>Termo</b>	<b>Definição</b>
Erro anómalo	Erro que não é, comprovadamente, representativo da população analisada.
Pacote de garantias	O «pacote de garantia» a apresentar anualmente pelas autoridades dos Estados-Membros até 15 de fevereiro (ou 1 de março, em casos excecionais acordados pela Comissão) inclui: as contas elaboradas pela autoridade de certificação, a declaração de gestão e a síntese anual dos relatórios finais de auditoria e dos controlos efetuados pela autoridade de gestão, o parecer de auditoria anual e o relatório de controlo emitidos pela autoridade de auditoria
Procedimento contraditório	Procedimento segundo o qual os (projetos de) relatórios de auditoria são enviados à entidade auditada com pedido de resposta/comentário escrito sobre os factos descritos no relatório num determinado prazo, a fim de esclarecer/validar esses factos.
Erro	Para efeitos do presente documento, um erro/distorção é a sobredeclaração quantificável das despesas declaradas à Comissão devido a uma irregularidade.
Despesas do exercício contabilístico N	Despesas declaradas à Comissão, com base nas quais é selecionada a amostra de operações.
Irregularidade	Definida no artigo 2.º, n.º 36, do RDC, referido no presente documento também como erro ou distorção.
Erro conhecido	Um erro conhecido é um erro detetado no exterior da amostra auditada.
Distorção	Igual a erro.
População	Conjunto de dados positivos na população de despesas declaradas à Comissão no exercício contabilístico (através de pedidos de pagamentos intercalares) a partir dos quais a amostra é selecionada (para efeitos do artigo 127.º, n.º 1, do Regulamento (UE)

<b>Termo</b>	<b>Definição</b>
	n.º 1303/2013) e com base nos quais o auditor retira as suas conclusões (parecer de auditoria).
Erro aleatório	São classificados como aleatórios os erros que não são considerados sistémicos, conhecidos ou anómalos. Este conceito pressupõe que os erros aleatórios detetados na amostra auditada podem estar igualmente presentes na população não auditada.
Taxa de Erro Total Residual (TETR)	A Taxa de Erro Total Residual (TETR) corresponde à Taxa de Erro Total (TET) menos as correções financeiras que foram aplicadas antes da apresentação das contas pelo Estado-Membro em relação aos erros detetados pela AA, incluindo erros aleatórios previstos, erros sistémicos e conhecidos. Por norma, estas correções são aplicadas após a determinação da TET. No entanto, as correções financeiras aplicadas pelo Estado-Membro depois de a AA ter elaborado a respetiva amostra e antes de ter definido a TET também podem ser deduzidas da TETR, contanto que as ditas correções visem diminuir os riscos identificados pela AA.
Erro sistémico	Erros sistémicos são os erros detetados na amostra auditada e que têm um impacto na população não auditada e ocorrem em circunstâncias bem definidas e semelhantes. Tais erros têm geralmente uma característica comum, por exemplo, tipo de operação, local ou período de tempo. Estão, em geral, associados a procedimentos de controlo ineficazes no âmbito (de uma parte) dos sistemas de gestão e controlo.
Taxa de Erro Total (TET)	A taxa de erro total corresponde à soma dos seguintes erros: erros aleatórios previstos (incluindo erros detetados nos estratos exaustivos), erros sistémicos delimitados e erros anómalos não corrigidos. A AA deve comparar a taxa de erro total com o limiar de materialidade e combinar esta

<b>Termo</b>	<b>Definição</b>
	avaliação com os resultados das auditorias de sistemas para chegar a conclusões sobre o correto funcionamento do SGC.

## **I. CONTEXTO**

### **1. Referências regulamentares**

<b>Regulamento</b>	<b>Artigos</b>
Regulamento (UE) n.º 1303/2013, com a última redação que lhe foi dada pelo Regulamento (UE, Euratom) 2018/1046. Regulamento Disposições Comuns ( <i>doravante RDC</i> )	Artigo 127.º, n.º 5 — Funções da autoridade de auditoria
Regulamento (UE) n.º 2015/207, com a última redação que lhe foi dada pelo Regulamento (UE, Euratom) 2018/277. Regulamento de Execução da Comissão ( <i>doravante RE</i> )	Artigo 7.º (n.ºs 2 e 3) e anexos VIII e IX (modelos de parecer de auditoria e de relatório anual de controlo)
Regulamento (UE, Euratom) 2018/1046. Regulamento Financeiro	Artigo 63.º — Gestão partilhada com os Estados-Membros

### **2. Objetivo do documento de orientação**

O objetivo do presente documento consiste em fornecer orientações no que respeita aos RAC e aos pareceres a apresentar pelos Estados-Membros à Comissão, como previsto no artigo 127.º, n.º 5, do RDC. As referidas orientações aplicam-se aos FEEL, exceto ao Fundo Europeu Agrícola de Desenvolvimento Rural (FEADER), e respeitam a estrutura dos modelos de RAC e de parecer de auditoria definidos nos anexos VIII e IX do RE.

Juntamente com a declaração de gestão, a síntese anual (ambas sob a responsabilidade da AG) e as contas (sob a responsabilidade da AC), o RAC e o parecer de auditoria elaborados pela AA são um elemento importante através do qual a Comissão obtém garantias razoáveis do funcionamento adequado do SGC dos FEEI nos Estados-Membros, da legalidade e regularidade das despesas declaradas, bem como da exatidão, integralidade e veracidade das contas.

Em conformidade com o artigo 317.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, em domínios do orçamento comunitário geridos através de mecanismos de gestão partilhada, a Comissão detém a responsabilidade total pela execução do orçamento, ao passo que os Estados-Membros cooperam com a Comissão e são responsáveis pela administração e controlo diários da execução dos programas.

O processo de garantia no âmbito da gestão partilhada com os Estados-Membros assenta no princípio de auditoria única (cf. artigo 148.º do RDC). A Comissão procura confiar tanto quanto possível no parecer de auditoria emitido pela AA, desde que tenha adquirido garantias suficientes em relação à qualidade do trabalho de auditoria por esta realizado. Por conseguinte, a Comissão analisa minuciosamente o RAC e o parecer de auditoria apresentados pela AA, a fim de elaborar o seu próprio parecer sobre o SGC de cada programa.

Como estabelecido no último parágrafo do artigo 127.º, n.º 5, do RDC, sempre que um SGC comum se aplique a mais do que um programa, a AA poderá elaborar um único RAC que abranja esses mesmos programas. A secção 2 das *Orientações para os Estados-Membros sobre a Estratégia de Auditoria* da Comissão (ref. EGESIF\_14-0011) fornece mais considerações sobre os SGC comuns.

No caso de um programa multifundos, a AA apresenta um RAC que identifique os fundos em causa. Os programas multifundos são programas cofinanciados pelo FEDER e pelo FSE, bem como, quando aplicável, pelo Fundo de Coesão.

### **3. Calendário dos trabalhos de auditoria**

O artigo 63.º, n.º 5, do Regulamento Financeiro estabelece que as contas relativas às despesas incorridas durante o período de referência, bem como a síntese anual dos relatórios finais de auditoria e dos controlos realizados, devem ser fornecidas à Comissão até 15 de fevereiro do ano seguinte. Excepcionalmente, a Comissão pode prorrogar o prazo de 15 de fevereiro até 1 de março mediante comunicação do Estado-Membro em questão.

No RAC a apresentar até 15/2/N+2, a AA informa sobre as auditorias ao sistema, as auditorias às operações e as auditorias às contas, conduzidas no que se refere às despesas incluídas num pedido de pagamento apresentado à Comissão, em relação ao exercício contabilístico desde 1/7/N até 30/6/N+1 (cujo prazo para a apresentação do último pedido de pagamento intercalar relacionado com o exercício contabilístico é 31/7/N+1).

**Com base na sua estratégia de auditoria, a AA deve executar todo o trabalho de auditoria necessário para elaborar um parecer de auditoria válido para cada exercício**

**contabilístico.** As supracitadas orientações da Comissão sobre a estratégia de auditoria incluem, na secção V, prazos indicativos para os trabalhos de auditoria.

Uma vez que o RDC não prevê, de forma explícita, qualquer período de auditoria, a AA deve acordar previamente com a autoridade de gestão (AG) e com a autoridade de certificação (AC) o prazo para a preparação das contas relacionada com o processo de auditoria, tendo em conta a necessidade de assegurar a entrega a tempo de um RAC e de um parecer de auditoria de alta qualidade, nos termos do artigo 127.º, n.º 5, do RDC. Além disso, a AG deverá disponibilizar à AA um projeto da sua declaração de gestão e da síntese anual dos relatórios finais de auditoria e dos controlos realizados, incluindo uma análise da natureza e do conteúdo dos erros e deficiências identificados nos sistemas, juntamente com uma descrição detalhada das medidas corretivas conexas adotadas ou previstas. O Estado-Membro deve fixar prazos internos para a transmissão de documentos entre as autoridades, para efeitos de cumprimento das respetivas responsabilidades.

O primeiro RAC e o primeiro parecer de auditoria devem ser apresentados até 15 de fevereiro de 2016 e basear-se nas despesas incluídas num pedido de pagamento apresentado à Comissão entre a data de início de elegibilidade e 31 de julho de 2015. O exercício contabilístico final decorrerá de 1 de julho de 2023 a 30 de junho de 2024 e os respetivos trabalhos de auditoria serão incluídos no último RAC, a apresentar até 15 de fevereiro de 2025.

## **II. ORIENTAÇÕES SOBRE O RAC**

Em todas as secções que se seguem, o texto inserido numa caixa corresponde a um excerto da parte relevante do modelo do RAC — Anexo IX do REC.

### **1. Introdução**

1.1 Identificação da autoridade de auditoria responsável e de outros organismos envolvidos na elaboração do relatório.

1.2 Período de referência (ou seja, exercício contabilístico)<sup>4</sup>.

1.3 Período de auditoria (durante o qual foi realizado o trabalho de auditoria).

1.4 Identificação do(s) programa(s) operacional(ais) abrangido(s) pelo relatório e respetivas autoridades de gestão e de certificação. [Nos casos em que o relatório anual de controlo abranja vários programas ou fundos, é necessário repartir as informações por programa e por fundo, fornecendo em cada secção as informações específicas de cada programa e/ou fundo, exceto na secção 10.2, se essa informação for fornecida na secção 5.]

1.5 Descrição das medidas adotadas para preparar o relatório e emitir o parecer de auditoria.

<sup>4</sup> Conforme definido no artigo 2.º, n.º 29, do RDC.

Deve fazer-se menção do período durante o qual foi realizado o trabalho de auditoria na **secção 1.3**. Em especial, devem ser claramente indicadas as auditorias de sistemas realizadas entre o final do exercício contabilístico de referência e a data de assinatura do RAC com impacto no parecer de auditoria. Deve referir-se ainda a versão da estratégia de auditoria aplicável. Em caso de alterações na estratégia relacionadas com o exercício contabilístico abrangido pelo RAC, tal deve ser mencionado na secção 3.

A **secção 1.5** deve contemplar a fase preparatória, a documentação analisada, a coordenação com outros organismos (se aplicável), os trabalhos de auditoria realizados, como descrito nas secções 4, 5 e 6, e a redação final do parecer de auditoria. Esta secção é particularmente relevante nos casos em que a AA depende do trabalho de outros organismos de auditoria.

Finalmente, esta secção deve ainda contemplar a descrição das verificações de coerência da AA no que se refere à declaração de gestão, para efeitos do parecer de auditoria (incluindo verificações da coerência da declaração de gestão com as conclusões de todas as auditorias e de todos os controlos). Para mais informações, consultar o documento da Comissão *Orientações para os Estados-Membros sobre a elaboração da Declaração de Gestão e da Síntese Anual* (EGESIF\_15\_0008, atualizado).

## **2. Alterações significativas nos sistemas de gestão e de controlo**

2.1 Pormenores de quaisquer alterações significativas nos sistemas de gestão e de controlo, relacionadas com as responsabilidades das autoridades de gestão e de certificação, em especial sobre a delegação de funções em novos organismos intermédios, e confirmação da sua conformidade com os artigos 72.º e 73.º do Regulamento (UE) n.º 1303/2013, com base nos trabalhos de auditoria realizados pela autoridade de auditoria nos termos do artigo 127.º do mesmo regulamento.

2.2 Informações sobre a monitorização dos organismos designados nos termos do artigo 124.º, n.ºs 5 e 6, do Regulamento (UE) n.º 1303/2013.

2.3 As datas a partir das quais estas alterações são aplicáveis, as datas de notificação das alterações à autoridade de auditoria e os seus impactos nos trabalhos de auditoria devem ser indicados.

Alterações significativas são aquelas que podem afetar o funcionamento adequado dos SGC e o nível de garantia por eles fornecido no que respeita à gestão dos FEEI. Espera-se que a AA confirme a conformidade das alterações do SGC com os artigos 72.º, 73.º e 74.º do RDC, com base nos trabalhos de auditoria realizados.

Quando se aplique o artigo 124.º, n.ºs 5 e 6, do RDC, e quando a AA tenha sido mandatada pelo Estado-Membro para confirmar se o plano de ação corretivo<sup>5</sup> pertinente foi

---

<sup>5</sup> Como estipulado nas disposições mencionadas, quando os resultados da auditoria e do controlo revelarem que a autoridade designada (AG ou AC) deixou de satisfazer os critérios de designação, o Estado-Membro fixa, a um

implementado durante o período probatório, a autoridade deve revelar no RAC os trabalhos efetuados nesse sentido. Caso esse plano não tenha sido implementado antes da apresentação do RAC, a AA deve indicar no relatório o calendário para a sua implementação, o ponto da situação e o impacto da situação no parecer de auditoria da AA. Se a AA não tiver sido mandatada pelo Estado-Membro, deve divulgar as informações à sua disposição (fornecidas pelo organismo mandatado pelo Estado-Membro para confirmar a aplicação do plano de medidas corretivas), a sua avaliação e a sua influência no seu parecer.

### **3. Alterações da estratégia de auditoria**

3.1 Pormenores sobre eventuais alterações efetuadas na estratégia de auditoria e sua justificação. Indicar, em particular, qualquer alteração no método de amostragem utilizado para a auditoria às operações (ver secção 5 infra).

3.2 Diferenciação entre as alterações efetuadas ou propostas ulteriormente, que não afetam o trabalho realizado durante o período de referência, e as alterações efetuadas durante o período de referência, que afetam o trabalho de auditoria e respetivos resultados. São apenas incluídas as alterações verificadas em comparação com a anterior versão da estratégia de auditoria.

### **4. Auditorias aos sistemas**

4.1 Pormenores sobre os organismos (incluindo a autoridade de auditoria) que realizaram auditorias ao correto funcionamento dos sistemas de gestão e controlo do programa (como previsto no artigo 127.º, n.º 1, do Regulamento (UE) n.º 1303/2013), a seguir «auditorias aos sistemas».

Os organismos mencionados na secção 4.1 dizem respeito tanto à AA como a qualquer outro organismo que realize as auditorias previstas no artigo 127.º, n.º 2, do RDC, se for caso disso. Se parte das auditorias aos sistemas tiver sido externalizada, os pormenores<sup>6</sup> do contrato e as atribuições delegadas no(s) adjudicatário(s) devem ser especificados. No caso de programas multifundos, deve ser indicado se a AA realiza a auditoria a todos os fundos. Caso contrário, devem ser mencionados os organismos responsáveis por cada fundo.

4.2 Descrição da base adotada para a realização das auditorias, referindo a estratégia de auditoria aplicável, em particular a metodologia utilizada para avaliar os riscos e os respetivos resultados, que conduziram ao estabelecimento do plano específico das auditorias aos sistemas. Caso a avaliação dos riscos tenha sido atualizada, tal deve ser descrito na secção 3 acima relativa às alterações introduzidas na estratégia de auditoria.

---

nível adequado, e de acordo com a gravidade do problema, um período probatório durante o qual são tomadas as medidas corretivas necessárias.

<sup>6</sup> Nomeadamente o nome do adjudicatário, o âmbito e os objetivos, a definição das atribuições, etc.

O calendário indicativo das missões de auditoria incluído na estratégia de auditoria fornece, por sua vez, uma lista completa dos organismos e das funções que serão abrangidos pelas auditorias aos sistemas.

O RAC deve incluir informações sobre a situação de execução da estratégia de auditoria no que respeita às auditorias aos sistemas realizadas até à apresentação do pacote de garantia (incluindo após o final do exercício contabilístico). A AA é igualmente convidada a descrever nesta secção o tipo e a intensidade dos procedimentos de verificação dos controlos realizados para as auditorias aos sistemas notificados (ou a remeter para as secções pertinentes dos relatórios de auditoria aos sistemas de que conste esta informação). No caso de a estratégia de auditoria não ter sido (integralmente) executada, a AA deve explicar os motivos, estimar o impacto no parecer de auditoria e indicar o calendário para a conclusão das auditorias aos sistemas previstas, que serão comunicadas no RAC seguinte ou noutro relatório. Em qualquer dos casos, **espera-se que a AA execute todo os trabalhos de auditoria necessários para elaborar um parecer de auditoria válido para cada exercício contabilístico.**

No caso de programas multifundos, a informação acima mencionada deve ser fornecida para cada um dos fundos. Se a mesma informação se aplicar a todos os fundos, tal deve ser claramente indicado.

4.3 No que se refere ao quadro da secção 10.1 abaixo, descrever as principais constatações e conclusões resultantes das auditorias aos sistemas, incluindo as auditorias relativas a áreas temáticas específicas, como definido na secção 3.2 do anexo VII do Regulamento (UE) 2015/207.

4.4 Indicar se os problemas eventualmente detetados foram considerados de natureza sistémica e quais as medidas tomadas, referindo nomeadamente a quantificação das despesas irregulares e quaisquer correções financeiras conexas, em conformidade com o artigo 27.º, n.º 5, do Regulamento (UE) n.º 480/2014.

Na **secção 4.3**, as principais conclusões retiradas das auditorias aos sistemas devem ser claramente separadas por programa e por fundo. Os organismos a que as conclusões dizem respeito devem também ser claramente indicados.

O quadro previsto na secção 10.1 do anexo IX do REC deve ser completado e anexado ao RAC. Esse quadro indica, para cada organismo auditado pela AA, a avaliação relativa a cada requisito essencial, resultante também de auditorias conduzidas durante exercícios contabilísticos anteriores do mesmo período de programação. A Comissão disponibiliza mais informações sobre a avaliação desses requisitos-chave nas suas *Orientações para a Comissão e os Estados-Membros sobre uma metodologia comum para a avaliação de sistemas de gestão e controlo nos Estados-Membros* (EGESIF\_14-0010 de 18/12/2014).

O quadro de 10.1 é gerado no SFC 2014 com as informações constantes de todos os relatórios apresentados através deste sistema.

As auditorias de caráter horizontal<sup>7</sup> direcionadas para áreas temáticas específicas (como previsto na estratégia de auditoria e como efetuado em relação ao exercício contabilístico) devem também ser comunicadas na secção 4.3, nomeadamente:

- qualidade da seleção dos projetos/das verificações da gestão, incluindo o cumprimento das regras em matéria de contratos públicos e auxílios estatais, dos requisitos ambientais e das disposições relativas à igualdade de oportunidades;
- criação e execução de instrumentos financeiros, tal como previsto no Título IV do RDC.
- qualidade das verificações de gestão relacionadas com a execução de instrumentos financeiros;
- funcionamento e segurança dos sistemas informáticos criados em conformidade com os artigos 72.º, alínea d), 125.º, n.º 2, alínea d), e 126.º, alínea d), do RDC, e relação desses sistemas com o sistema informático SFC2014, como previsto no artigo 74.º, n.º 4, do RDC;
- fiabilidade dos dados notificados sobre os indicadores e os objetivos intermédios, bem como adequação dos sistemas subjacentes de gestão de dados e de notificação dos indicadores de realizações, financeiros e de resultados no que respeita ao nível de prioridade do investimento e, portanto, ao progresso do PO quanto à consecução dos seus objetivos, comunicados pela AG em conformidade com o artigo 125.º, n.º 2, alínea a), do RDC;
- aplicação de medidas de luta contra a fraude eficazes e proporcionadas, tendo em conta os riscos identificados.

Quando não tenham sido realizadas quaisquer auditorias aos sistemas no que se refere ao exercício contabilístico, devem ser fornecidas informações ou uma justificação adequada sobre a conformidade deste aspeto com a estratégia de auditoria. Em circunstâncias normais, os relatórios de auditoria aos sistemas deverão ser enviados à Comissão imediatamente após a conclusão do relatório final de auditoria, durante todo o ano, para garantir a informação em tempo oportuno. Contudo, nos casos excecionais em que as auditorias aos sistemas tenham sido realizadas ou finalizadas em relação ao exercício contabilístico, mas ainda não tenham sido apresentadas à Comissão, devem ser submetidas, o mais tardar, aquando da entrega do RAC. Quando as auditorias aos sistemas não tenham sido finalizadas aquando da entrega do RAC, este deve incluir uma indicação das conclusões preliminares, bem como uma estimativa do impacto das auditorias na avaliação total.

Na **secção 4.4**, a AA deve incluir informações sobre o estado de execução de quaisquer planos de ação implementados na sequência das suas auditorias aos sistemas relativas ao exercício contabilístico a que o RAC se refere. O impacto financeiro deve ser indicado, bem como o

---

<sup>7</sup> As auditorias de caráter horizontal podem abranger mais do que um fundo ou programa.

ponto de situação das correções. Deve ainda indicar-se o pedido de pagamento enviado à Comissão em que as correções tenham sido deduzidas.

Se não forem identificados erros sistémicos, a AA deverá confirmá-lo no RAC.

No caso de programas multifundos, a informação acima mencionada deve ser fornecida para cada um dos fundos. Se a mesma informação se aplicar a todos os fundos, tal deve ser claramente indicado.

4.5 Informações sobre o seguimento dado às recomendações feitas nas auditorias aos sistemas em exercícios contabilísticos anteriores.

No caso de correções financeiras resultantes de auditorias aos sistemas em exercícios contabilísticos anteriores, deve indicar-se qual o pedido de pagamento à Comissão em que as correções foram aplicadas.

4.6 Descrição (quando aplicável) das falhas específicas relacionadas com a gestão dos instrumentos financeiros ou outro tipo de despesas cobertas por regras especiais (por exemplo, auxílios estatais, projetos geradores de receitas e opções de custos simplificados), que tenham sido detetadas durante as auditorias aos sistemas, e do seguimento dado pela autoridade de gestão tendo em vista a sua resolução.

Nesta secção, a AA deve descrever o trabalho realizado no âmbito específico dos instrumentos financeiros e das falhas e irregularidades detetadas, bem como as medidas corretivas tomadas a esse respeito. A AA deve também descrever a garantia dos IF executados pelo BEI ou por outras instituições financeiras internacionais, prestada por essas instituições através dos relatórios de controlo e do relatório anual de auditoria previsto no artigo 40.º, n.º 1, terceiro parágrafo, do RDC, bem como através dos trabalhos de auditoria da própria AA realizados em conformidade com o artigo 40.º, n.º 2, do RDC.

As informações divulgadas no RAC devem apresentar os resultados da verificação do cumprimento das condições previstas no artigo 41.º, n.º 1, do RDC. O fundo de apoio ao instrumento financeiro deve ser mencionado no caso de programas multifundos.

4.7 Nível de garantia obtido na sequência das auditorias aos sistemas (reduzido/médio/elevado) e respetiva justificação.

Este aspeto refere-se ao nível de garantia que pode ser atribuído ao SGC, quanto à sua capacidade de assegurar a legalidade e a regularidade das despesas. A avaliação pela AA assenta nos resultados de qualquer auditoria aos sistemas relativa ao exercício contabilístico, incluindo, se relevante, os das auditorias aos sistemas realizadas durante os exercícios contabilísticos anteriores e/ou os das auditorias aos sistemas concluídas após o final do exercício contabilístico, até à apresentação do pacote de garantias. Se as reservas forem devidas a questões detetadas durante uma auditoria aos sistemas realizada após o fim do exercício contabilístico, mas antes da apresentação das contas, tal deve ser claramente indicado no parecer de auditoria.

Os sistemas avaliados na categoria 1 fornecem um elevado grau de garantia quanto à legalidade e regularidade das despesas; os sistemas avaliados na categoria 2 fornecem um grau médio de garantia; os sistemas avaliados na categoria 3 fornecem um grau médio ou reduzido de garantia, dependendo do impacto das deficiências identificadas e os sistemas avaliados na categoria 4 fornecem um grau reduzido de garantia quanto à legalidade e regularidade das despesas.

No caso de programas multifundos, e sempre que o grau de garantia obtido pelos SGC seja diferente entre os vários fundos, a AA deve apresentar inequivocamente as reservas aplicáveis a cada fundo e explicar a diferença.

## 5. Auditorias às operações

5.1 Indicação dos organismos (incluindo a autoridade de auditoria) que realizaram as auditorias às operações (como previsto no artigo 127.º, n.º 1, do Regulamento (UE) n.º 1303/2013 e no artigo 27.º do Regulamento (UE) n.º 480/2014).

A AA deve explicar, nesta secção, as medidas tomadas para supervisionar o trabalho dos organismos que efetuaram, em seu nome (por delegação ou externalização), as auditorias às operações, em conformidade com o quadro regulamentar da UE, a estratégia de auditoria e as normas de auditoria internacionalmente aceites<sup>8</sup>. A AA deve certificar-se de que o trabalho realizado por esses organismos é fiável para efeitos do RAC, permitindo-lhe elaborar um parecer de auditoria válido.

No caso de programas multifundos, a informação acima mencionada deve ser fornecida para cada um dos fundos, se pertinente.

Se parte das auditorias às operações tiver sido externalizada, os pormenores do contrato<sup>9</sup> e as atribuições delegadas no(s) adjudicatário(s) devem ser especificados.

Quanto aos programas de CTE, a AA deve descrever de que forma assegurou que o regulamento interno estabelecido pelo grupo de auditores foi cumprido.

5.2 Descrição do método de amostragem aplicado e informação sobre a sua conformidade com a estratégia de auditoria.

---

<sup>8</sup> O princípio essencial de todas as normas (por exemplo, a Orientação n.º 25 das Orientações Europeias de Execução para as Normas de Auditoria da INTOSAI) é o de que o auditor principal deve aplicar os procedimentos de auditoria de forma a **assegurar que a qualidade do trabalho dos outros auditores é aceitável e adequada**. A repetição de alguns trabalhos de auditoria realizados por esses auditores pode vir a ser considerada, mas não é obrigatória. A decisão de repetir, ou não, esses trabalhos deve assentar na apreciação e no ceticismo profissionais da AA.

<sup>9</sup> Nomeadamente o nome do adjudicatário, o endereço, o âmbito e os objetivos, a definição das tarefas, etc.

Na **secção 5.2**, a AA deve descrever o método de amostragem utilizado, em conformidade com o artigo 127.º, n.º 7, do RDC e o artigo 28.º do RD. Os eventuais desvios ao método de amostragem estabelecido na estratégia de auditoria devem ser indicados e explicados nesta secção.

5.3 Indicação dos parâmetros utilizados para a amostragem estatística e explicação dos cálculos subjacentes e da apreciação profissional aplicados. Os parâmetros de amostragem incluem: o nível de materialidade, o grau de confiança, a unidade de amostragem, a taxa de erro prevista, o intervalo de amostragem, o valor da população, a dimensão da população, a dimensão da amostra e informação sobre a estratificação (se for caso disso). Os cálculos subjacentes à seleção das amostras e a taxa de erro total (como definida no artigo 28.º, n.º 14, do Regulamento (UE) n.º 480/2014) devem ser apresentados na secção 10.3 abaixo, num formato que permita compreender as medidas básicas tomadas, em conformidade com o método específico utilizado para a amostragem.

Na **secção 5.3**, a AA deve indicar e justificar os **parâmetros utilizados para a amostragem**, nomeadamente o erro previsto, o nível de materialidade, a unidade de amostragem (i. e., uma operação, um projeto no âmbito de uma operação ou um pedido de pagamento de um beneficiário) e, se for caso disso, o grau de confiança aplicado nos termos do artigo 28.º, n.º 11, do RD<sup>10</sup>, bem como o intervalo de amostragem, se aplicável. O RAC deve ainda indicar a dimensão da população, a dimensão da amostra e o número de unidades de amostragem efetivamente auditadas no exercício contabilístico, quando apropriado. No caso de múltiplos períodos de amostragem, os dados devem ser indicados para cada um deles.

Para os Estados-Membros que não adotaram o euro como sua moeda, tendo em conta que as despesas dos beneficiários sujeitos a auditoria são normalmente efetuadas em moeda nacional, recomenda-se que a amostragem e as taxas de erro correspondentes se baseiem na moeda nacional.<sup>11</sup> Esta abordagem visa assegurar que as flutuações das taxas de câmbio não tenham impacto no cálculo da taxa de erro.

Nesta secção, espera-se também que a AA descreva a sua abordagem relativamente à estratificação (se aplicável, ao abrigo do artigo 28.º, n.º 10, do RDC), abrangendo subpopulações com características semelhantes, tais como operações que consistam em contribuições financeiras de um programa para instrumentos financeiros, itens de valor elevado e fundos (no caso de programas multifundos).

No período de 2007-2013, era possível utilizar uma única amostra para vários programas com um SGC comum, tal como no período de 2014-2020.

---

<sup>10</sup> O artigo 28.º, n.º 11, do RD estabelece que, quando a fiabilidade de um sistema avaliado é elevada, o grau de confiança utilizado para a amostragem das operações não deve ser inferior a 60 %; quando a fiabilidade de um sistema avaliado é baixa, o grau de confiança utilizado para a amostragem das operações não deve ser inferior a 90 %.

<sup>11</sup> Em caso de conversões, aplicam-se as disposições do artigo 133.º do RDC.

No que diz respeito aos programas incluídos num SGC comum, a Comissão recomenda, em especial, quando são esperados para alguns desses programas diferentes resultados (ou seja, uma taxa de erro superior a 2 % e/ou deficiências do sistema para uma parte dos programas no âmbito do SGC comum), que a AA planeie o seu trabalho de modo a obter garantias razoáveis para o subgrupo específico do(s) programa(s). Este objetivo pode ser alcançado através de uma amostra representativa ao nível do estrato que abranja as despesas declaradas para esse subgrupo de programas. Quando se utiliza a amostragem estatística para selecionar a amostra aleatória do SGC comum, aplica-se a regra geral de, pelo menos, 30 unidades de amostragem para esse estrato, permitindo assim tirar conclusões para o estrato. No caso da amostragem não estatística, são aplicáveis as opções apresentadas nas orientações sobre os métodos de amostragem.

Do mesmo modo, no que diz respeito aos programas multifundos, em caso de taxa de erro superior a 2 % ou de deficiências nos sistemas, é do interesse do Estado-Membro aplicar correções financeiras específicas para cada fundo, em vez de medidas corretivas que afetem a totalidade do programa. Por conseguinte, a Comissão recomenda que a AA procure obter um nível de garantia razoável para cada fundo. Tal implica que a amostra selecionada para um programa multifundos forneça prova de auditoria suficiente para cada fundo. Neste sentido, a AA poderá recorrer à estratificação por fundo, como previsto no artigo 28.º, n.º 10, do RD, certificando-se de que cada estrato tem dimensão suficiente para retirar uma conclusão por estrato, ou seja, aplicando a regra geral de 30 unidades de amostragem por cada fundo. Esta opção é particularmente importante quando se espera resultados diferentes para os fundos abrangidos por um programa multifundos.

Utilizando os modelos fornecidos nas orientações da Comissão sobre os métodos de amostragem, a AA deve fornecer, no anexo 10.3 do RAC, os quadros de cálculo, de preferência em formato Excel<sup>12</sup>, relevantes para compreender o método de amostragem aplicado. Sempre que a AA tenha recorrido a um método de amostragem que não esteja previsto nestes modelos, deve fornecer, no seu lugar, a respetiva folha de cálculo. A pista de auditoria relativa à seleção da amostra deve ser assegurada.

Na secção 5.3, a AA deve igualmente explicar de que forma implementou, na prática, os requisitos de controlo proporcional dos programas operacionais como estabelecido no artigo 148.º, n.º 1, do RDC e no artigo 28.º, n.º 8, do RD, quando aplicável.

Em especial, a AA deve indicar qual a abordagem utilizada para a seleção da amostra, tendo em conta as restrições estabelecidas no artigo 148.º, n.º 1, do RDC:

- a) exclusão de unidades de amostragem, ou
- b) substituição de unidades de amostragem.

---

<sup>12</sup> Se for caso disso, e a pedido dos auditores da Comissão, os registos informáticos ACL, IDEA ou de um programa informático semelhante.

Além disso, a AA deve apresentar o cálculo do erro previsto e a exatidão para toda a população, em conformidade com os esclarecimentos prestados nas *Orientações sobre os métodos de amostragem para as autoridades de auditoria* (secção relativa ao impacto do artigo 148.º, n.º 1, sobre a metodologia de amostragem).

Quando a AA tiver utilizado a abordagem autorizada ao abrigo do artigo 28.º, n.º 9, do RD, a secção 5.3 do RAC deve indicar **a metodologia aplicada à subamostragem** ao nível da unidade de amostragem e confirmar que os erros detetados na subamostra auditada, caso existam, foram extrapolados para o nível da unidade de amostragem (operação, projeto ou pedido de pagamento, consoante a unidade de amostragem utilizada) antes da extrapolação dos resultados da amostra para toda a população. Neste caso, e para efeitos do quadro 10.2 do RAC (coluna intitulada «*Despesas referentes ao exercício contabilístico auditado para a amostra aleatória*»), a AA deve considerar apenas as despesas efetivamente auditadas e não as despesas declaradas para a unidade de amostragem (por exemplo, operação, pedido de pagamento) à qual a subamostragem tenha sido aplicada. Os dados desta coluna são divulgados apenas para fins informativos e são independentes do cálculo da taxa de erro extrapolado a nível da unidade de amostragem, que deverá ser aplicada a todas as despesas declaradas para a unidade de amostragem.

Nesta secção, a AA deve também fornecer a lista das unidades de amostragem selecionadas, indicando, para cada unidade de amostragem selecionada, as seguintes informações:

- a) as despesas declaradas no período de amostragem,
- b) o erro detetado,
- c) o estrato relacionado, se aplicável,
- d) se a unidade de amostragem é um pagamento antecipado a instrumentos financeiros (IF).

Esta lista pode ser acrescentada (como folha separada) na folha de cálculo que contém os cálculos subjacentes à seleção da amostra aleatória e a TET e a TETR (ou seja, secção 10.3).

Além disso, nos casos em que tenham sido selecionadas para a amostra unidades de amostragem de IF, devem também ser fornecidas as seguintes informações no RAC, idealmente na folha de cálculo com informações pormenorizadas sobre o cálculo da TETR:

- a) Os montantes de IF na população auditada por período de amostragem (incluídos no valor A do cálculo da TETR<sup>13</sup>);
- b) Confirmação de que todas as unidades de amostragem de IF na população foram incluídas na amostra. Caso contrário, a AA deve indicar o montante das despesas relacionadas com unidades de amostragem de IF fora da amostra, por período de amostragem;

---

<sup>13</sup> Ver quadro 2 para o cálculo da TETR na secção IV.4 das presentes orientações.

- c) Os montantes de IF em relação à avaliação em curso ou outros montantes negativos deduzidos da população (incluídos no valor F do cálculo da TETR);
- d) Correções financeiras relacionadas com os IF que a AA incluiu no valor H do cálculo da TETR.

O objetivo da informação acima solicitada é permitir à Comissão avaliar a TET/TETR e avaliar o risco excluindo os pagamentos antecipados de IF, se for caso disso<sup>14</sup>.

5.4 Reconciliação entre o total das despesas declaradas em euros à Comissão para o exercício contabilístico e a população a partir da qual foi obtida a amostra aleatória (coluna «A» do quadro na secção 10.2). Os itens de reconciliação incluem as unidades de amostragem negativas sujeitas a correções financeiras em relação ao exercício contabilístico.

5.5 Se existirem unidades de amostragem negativas, confirmação de que foram tratadas como população separada, em conformidade com o artigo 28.º, n.º 7, do Regulamento Delegado (UE) n.º 480/2014 da Comissão. Análise dos principais resultados das auditorias a estas unidades, verificando especialmente se as decisões de aplicar correções financeiras (adotadas pelo Estado-Membro ou pela Comissão) foram registadas nas contas como retiradas ou recuperações.

5.6 Em caso de utilização de amostras não estatísticas, indique as razões para utilizar este método em conformidade com o artigo 127.º, n.º 1, do Regulamento (UE) n.º 1303/2013, bem como a percentagem de operações/despesas cobertas pelas auditorias e as medidas tomadas para garantir a aleatoriedade da amostra (e, por conseguinte, a sua representatividade) e assegurar uma dimensão suficiente da amostra para a Autoridade de Auditoria poder emitir um parecer de auditoria válido. Deve também ser calculada uma taxa de erro projetada em caso de amostragem não estatística.

A AA deve divulgar, na **secção 5.4**, o valor da **população** amostrada e uma reconciliação deste montante com o montante das despesas declaradas pela AC à Comissão em relação ao exercício contabilístico<sup>15</sup>.

A população para efeitos de amostragem inclui as despesas comunicadas à Comissão para operações no âmbito de um programa ou grupo de programas relativos ao exercício contabilístico. Todas as operações para as quais as despesas declaradas tenham sido incluídas num pedido de pagamento submetido à Comissão durante o ano sujeito à amostragem devem estar incluídas na população amostrada, exceto quando se aplique o artigo 148.º, n.º 1, do RDC (ver ainda secção IV.5 abaixo).

<sup>14</sup> Ver a Recomendação n.º 2-A e o Relatório Anual (n.º 6.35) de 2016 do TCE. A Comissão esclareceu, ao TCE e às AA, em várias reuniões de grupos técnicos ao longo de 2017, que não pretende obter da AA um parecer de auditoria separado sobre as despesas declaradas para IF, nem um cálculo da TET separado/alternativo sem IF.

<sup>15</sup> Consulte as orientações sobre os métodos de amostragem para mais pormenores a este respeito.

Na **secção 5.5**, a AA deve confirmar que as **unidades de amostragem negativas** foram tratadas como uma população separada, em conformidade com o artigo 28.º, n.º 7, do RD. As *Orientações sobre os métodos de amostragem para as autoridades de auditoria* fornecem mais explicações sobre como lidar com unidades de amostragem negativas.

Se a AA detetar problemas na população negativa (tais como correções insuficientes), deve analisar a gravidade e a extensão desses erros e refletir os resultados dessa avaliação no seu parecer sobre o SGC.

No caso de **amostragem não estatística**<sup>16</sup>, a AA deve descrever na **secção 5.6** o raciocínio que levou à seleção da amostra, referindo qual foi a apreciação profissional, os requisitos regulamentares e as normas de auditoria internacionalmente aceites aplicáveis. Em particular, a AA deve explicar como assegurou o grau de aleatoriedade na seleção das unidades de amostragem e as razões pelas quais considera que a amostra é suficiente para elaborar um parecer de auditoria válido.

5.7 Análise dos principais resultados das auditorias às operações, descrevendo o número de itens de amostra auditados, a respetiva quantidade e tipos de erro por operação, a natureza dos erros detetados, a taxa de erro do estrato e principais falhas e irregularidades correspondentes, o limite máximo da taxa de erro (quando aplicável), as suas causas profundas, as medidas corretivas propostas (incluindo as destinadas a evitar os mesmos erros em pedidos de pagamento posteriores) e o impacto no parecer de auditoria. Quando necessário, fornecer explicações adicionais sobre os dados apresentados nas secções 10.2 e 10.3 abaixo, em especial sobre a taxa de erro total.

5.8 Explicações sobre as correções financeiras relativas ao exercício contabilístico e implementadas pela autoridade de certificação/autoridade de gestão, antes da apresentação das contas à Comissão em resultado das auditorias às operações, incluindo as correções forfetárias ou extrapoladas, como especificado na secção 10.2 abaixo.

5.9 Comparação da taxa de erro total e da taxa de erro total residual (como indicado na secção 10.2) com o nível de materialidade fixado, de modo a determinar se existe uma distorção importante da população e qual o impacto no parecer de auditoria.

5.10 Informações sobre os resultados da auditoria realizada com base na amostra complementar (como estabelecido no artigo 28.º, n.º 12, do Regulamento (UE) n.º 480/2014), se aplicável.

5.11 Indicação da eventualidade de os problemas detetados serem considerados de natureza sistémica e quais as medidas tomadas, referindo nomeadamente a quantificação das despesas irregulares e quaisquer correções financeiras conexas.

<sup>16</sup> O requisito regulamentar mínimo de 5 % das operações e 10 % das despesas corresponde ao «melhor cenário» de elevada garantia do sistema. A este respeito, as orientações sobre a estratégia de auditoria (cf. secção 4.3) — ref. EGESIF\_14-0011 —, bem como as orientações sobre os métodos de amostragem, fornecem mais pormenores.

5.12 Informação sobre o seguimento dado a auditorias às operações realizadas nos anos anteriores, em particular no que diz respeito às falhas de natureza sistémica.

5.13 Conclusões retiradas dos resultados globais das auditorias às operações no que se refere à eficácia do sistema de gestão e de controlo.

A AA deve executar todo o trabalho de auditoria necessário para elaborar um parecer de auditoria válido para cada exercício contabilístico. Tal inclui as auditorias a todas as operações selecionadas por meio de amostragem aleatória. Sempre que a AA não seja capaz de auditar uma determinada operação, deve ser fornecida uma justificação detalhada no RAC, bem como uma descrição das medidas tomadas pela AA para mitigar a situação e o seu impacto no parecer de auditoria, incluindo o impacto de qualquer limitação de âmbito se necessário.

Os erros considerados na TET devem dizer respeito a conclusões divulgadas num relatório final de auditoria, ou seja, depois de o procedimento contraditório junto da entidade auditada ter sido finalizado.

Nos casos em que tal procedimento contraditório não tenha sido completado antes da apresentação do RAC, este facto deverá ser claramente indicado e se o impacto for importante poderá ser emitido um parecer com reservas justificado pela apreciação profissional da AA. No que diz respeito ao cálculo da TET, devem ser incluídos os erros preliminares (normalmente, os erros potenciais máximos indicados nos projetos de relatórios de auditoria)<sup>17</sup>.

Na secção 5.7, a AA deve incluir a análise qualitativa realizada às conclusões obtidas. Deve ser indicado o número e o tipo de conclusões, a sua importância e as suas causas profundas (importantes, em especial, nos casos em que o mesmo tipo de erro ocorre várias vezes, o que sugere possíveis deficiências do sistema), tal como estimado pela AA.

No que diz respeito à tipologia das conclusões do projeto, as informações devem ser apresentadas sob a forma de dados estruturados no SFC2014 (ver também o quadro fornecido no anexo 5, tal como acordado conjuntamente pela Comissão e as AA para o período de programação de 2014-2020).

No que diz respeito às informações fornecidas na secção 5.8, é de notar que, se uma única amostra para os programas multifundos ou para um grupo de programas abrangidos por um SGC comum conduzir ao cálculo de uma taxa de erro importante, a TET resultante e as medidas corretivas aplicam-se a todos esses programas e/ou fundos, mesmo quando as irregularidades detetadas se referem apenas ou mais especificamente a um programa ou a um fundo. No entanto, cabe ao Estado-Membro ponderar a forma de aplicar as correções adequadas, de modo que a taxa de erro total residual para o grupo de todos os programas e/ou fundos em causa seja reduzida para 2 % ou menos.

---

<sup>17</sup> Na secção IV.5, é apresentada mais informação sobre o impacto das auditorias inacabadas às operações sobre o cálculo da TET e da TETR.

Na **secção 5.9**, a AA deve divulgar a TET, calculada de acordo com o artigo 28.º, n.º 14, do RD:

*«Com base nos resultados das auditorias às operações, para efeitos do parecer de auditoria e relatório de controlo referidos no artigo 127.º, n.º 5, alínea a), do Regulamento (UE) n.º 1303/2013, a autoridade de auditoria deve calcular uma taxa de erro total, que é a soma dos erros aleatórios previstos e, se aplicável, dos erros sistémicos e dos erros anómalos não corrigidos, dividida pelo total da população.»<sup>18</sup>*

A avaliação da TET e o seu impacto no elemento SGC do parecer de auditoria é apresentada no quadro 1 da secção III.1.

A AA deve também calcular e divulgar a TETR (ou seja, o erro remanescente na população de despesas incluídas nas contas certificadas), após a aplicação das correções financeiras relevantes resultantes das auditorias da AA. A TETR deve ser comparada com o limiar de materialidade de 2 %.

No caso de uma TETR superior a 2 %, o parecer de auditoria deve ser emitido com reservas ou negativo, pelo menos no que diz respeito à legalidade e regularidade das despesas, mas sobretudo provavelmente também em relação ao bom funcionamento do SGC (ver orientações adicionais na secção III.1 abaixo). O Estado-Membro deverá aplicar, antes da apresentação do pacote de garantias, correções financeiras adicionais (nomeadamente extrapoladas) para colocar o risco material residual (ou seja a TETR) em 2 %, ou menos; esta é a condição para permitir um parecer sem reservas sobre a legalidade e a regularidade das despesas certificadas nas contas do programa.

Para além das informações sobre a TET e a TETR apresentadas na secção 5 do RAC, o quadro da secção 10.2 do RAC deve igualmente divulgar a TET e a TETR (ver anexo 2 do presente documento). O formulário do SFC2014 inclui o quadro acima referido, que deve ser preenchido diretamente.

Os cálculos subjacentes à TET e à TETR devem ser apresentados na secção 10.3. do RAC. Na secção IV são apresentadas mais explicações sobre o tratamento dos erros e outras orientações relativas ao cálculo da TET e da TETR.

Como decorre do artigo 28.º, n.º 11, do RD, e quando aplicável, a AA deve explicar, na **secção 5.11** do RAC, se, além dos erros aleatórios, alguns dos erros encontrados são erros sistémicos ou anómalos.

Dadas as disposições do Regulamento Financeiro e do RDC<sup>19</sup> em matéria de contas anuais para o período de 2014-2020, **as taxas de erro revistas para os anos anteriores já não são**

---

<sup>18</sup> Sempre que as despesas declaradas incluam unidades de amostragem negativas, estas devem ser tratadas como população separada. Neste caso, a TET é calculada com base na população de unidades de amostragem positivas.

<sup>19</sup> Em especial, o artigo 63.º, n.ºs 5 e 6, do Regulamento Financeiro e o artigo 137.º, n.º 1, do RDC.

**relevantes e não precisam de ser divulgadas no RAC.** Consequentemente, todas as correções financeiras aplicadas às despesas constantes da população incluída na amostra, certificadas nas contas e comunicadas com o pacote de garantias são consideradas definitivas.

## 6. Auditorias às contas

6.1 Indicação das autoridades/dos organismos que realizaram as auditorias às contas.

6.2 Descrição do método de auditoria utilizado para verificar os elementos das contas definidos no artigo 137.º do Regulamento (UE) n.º 1303/2013. Tal deve incluir uma referência aos trabalhos de auditoria realizados no âmbito das auditorias aos sistemas (especificadas na secção 4) e das auditorias às operações (especificadas na secção 5) que sejam relevantes para obter o nível de garantia necessário sobre as contas.

6.3 Apresentação das conclusões retiradas dos resultados das auditorias quanto à integralidade, exatidão e veracidade das contas, indicando quais as correções financeiras realizadas e refletidas nas contas no seguimento dos resultados das auditorias aos sistemas e/ou às operações.

6.4 Indicação da eventualidade de os problemas detetados serem considerados de natureza sistémica e quais as medidas tomadas.

A AA deve descrever na **secção 6.2** o trabalho de auditoria realizado para auditar as contas, no âmbito do artigo 137.º do RDC e do artigo 29.º do RD, e para apoiar o parecer de auditoria sobre a integralidade, exatidão e veracidade das contas, tendo em conta as *Orientações para os Estados-Membros sobre a Auditoria às Contas* (EGESIF\_15\_0016), tal como atualizadas.

A AA deve também explicar o calendário e as modalidades de trabalho acordados com a AC e a AG, os quais são necessários para a AA ser capaz de realizar o seu trabalho de auditoria às contas em tempo útil<sup>20</sup>.

Na **secção 6.3**, a AA deve explicar de que forma chegou às conclusões sobre a integralidade, exatidão e veracidade das contas com base nas seguintes fontes de garantia:

- nas suas auditorias aos sistemas (em particular as que foram efetuadas à autoridade de certificação, tal como previsto no artigo 29.º, n.º 4, do RD);
- nas suas auditorias às operações<sup>21</sup>;

<sup>20</sup> Tendo em conta a norma ISA 700, parágrafo A39, a AA emite um parecer com base nas contas que são da responsabilidade da AC. Assim, a AA não está em condições de concluir que foram obtidas provas de auditoria apropriadas e suficientes até que as contas tenham sido elaboradas e a gestão tenha assumido responsabilidade por elas. Significa isto que a AA só é capaz de elaborar o seu parecer sobre as contas depois de a AC as apresentar à AG e à AA e depois de a AG apresentar a sua declaração de gestão à AA. Não obstante, a AA deverá começar o seu trabalho de auditoria às contas antes da conclusão destas pela AC e antes do envio da declaração de gestão da AG, a fim de garantir tempo suficiente para elaborar o seu parecer até 15 de fevereiro do ano N+2. A AC, a AG e a AA devem chegar a acordo sobre o calendário e as modalidades de trabalho, de modo a garantir a fluidez do processo.

- nos relatórios finais de auditoria enviados pela Comissão e pelo Tribunal de Contas;
- na sua avaliação da declaração de gestão e da síntese anual;
- na natureza e extensão dos testes efetuados sobre o projeto de contas apresentado pela AC à AA e quaisquer procedimentos de auditoria adicionais realizados para reconciliar e verificar os dados das contas.

Relativamente a este aspeto, a AA deve descrever as suas verificações finais adicionais realizadas ao projeto de contas certificadas, antes do prazo regulamentar de 15 de fevereiro, tal como previsto nas orientações sobre auditorias de contas acima mencionadas. Designadamente, a AA deve:

(1) confirmar explicitamente no RAC que verificou a reconciliação feita pela AC no que diz respeito às informações apresentadas nos apêndices 2 e 8 das contas e a sua coerência com as informações fornecidas pela AG na síntese anual (em especial, o montante indicado nos quadros das secções A, B e C da síntese anual) e

(2) divulgar e explicar as discrepâncias que possam ser encontradas entre estes dois documentos.

A AA deve descrever os trabalhos realizados a este respeito, incluindo a avaliação da adequação das explicações da AC relativamente aos ajustamentos divulgados nestes apêndices e a verificação da coerência com a informação divulgada no RAC e na síntese anual. A verificação deve incidir, em especial, nas correções financeiras efetuadas e refletidas nas contas em conformidade com os resultados das auditorias aos sistemas, das auditorias às operações e das verificações de gestão posteriores realizadas após a apresentação do pedido de pagamento intercalar à Comissão e antes da apresentação das contas. **Deve ser prestada especial atenção, quando da sua divulgação, aos montantes em curso de avaliação, tal como referido no artigo 137.º, n.º 2, do RDC.**

## **7. Coordenação entre os organismos de auditoria e os trabalhos de supervisão da AA**

7.1 Descrição do procedimento aplicado para coordenar a autoridade de auditoria com quaisquer organismos de auditoria que efetuem auditorias como previsto no artigo 127.º, n.º 2, do Regulamento (UE) n.º 1303/2013, quando apropriado.

7.2 Descrição do procedimento de supervisão e de controlo da qualidade aplicado pela autoridade de auditoria a esses organismos de auditoria.

---

<sup>21</sup> As auditorias realizadas às operações possibilitam a verificação da exatidão dos montantes e da integralidade das despesas correspondentes incluídas nos pedidos de pagamento (e, subsequentemente, nas contas, caso seja apurado que estas são inteiramente legais e regulares). Além disso, permitem a reconciliação da pista de auditoria do sistema contabilístico da autoridade de certificação até ao nível do beneficiário/operação, através de quaisquer organismos intermédios. Este processo já se encontra abrangido pelas auditorias atualmente realizadas.

Na secção 7.1, o procedimento deve abranger a coordenação em relação ao planeamento das auditorias, bem como à verificação dos resultados das auditorias, a fim de se alcançar conclusões definitivas e de se estabelecer os pareceres de auditoria.

A secção 7.2 deve descrever o procedimento de supervisão aplicado pela AA aos outros organismos de auditoria (se aplicável). A descrição deve incluir uma visão geral da supervisão efetivamente realizada em relação ao exercício contabilístico, considerando as normas de auditoria internacionalmente aceites ou as orientações existentes.

A este respeito, a AA deve considerar a Orientação n.º 25 das Linhas directrizes europeias relativas à aplicação das normas de auditoria da INTOSAI<sup>22</sup>, relativa ao conceito de utilização, pelas instituições superiores europeias de auditoria, do trabalho de outros auditores e especialistas. A dita orientação refere-se especificamente aos requisitos a respeitar dependendo do grau de confiança depositado no trabalho de outros auditores em cada fase da auditoria, seja para fins de planeamento, seja como parte das provas de auditoria, seja no final do teste. A extensão dos procedimentos que o auditor principal deve executar para obter provas de auditoria apropriadas e suficientes de que o trabalho do outro auditor é adequado aos objetivos do auditor principal, no contexto da tarefa específica, depende das fases da auditoria nas quais o trabalho de outros auditores possa ser utilizado. A revisão da AA deve ser especialmente pormenorizada quando o trabalho for utilizado como prova de auditoria.

A ISSAI 1600 fornece mais orientações relativamente a auditorias de grupo<sup>23</sup>, a ISSAI 1610<sup>24</sup> (inclui a ISSAI 610) sobre a utilização dos trabalhos dos auditores internos e a ISSAI 1620<sup>25</sup> sobre a utilização dos trabalhos dos especialistas.

## 8. Outras informações

8.1 Quando aplicável, informações sobre as fraudes e suspeitas de fraude detetadas no contexto das auditorias realizadas pela autoridade de auditoria (incluindo os casos comunicados por outros organismos nacionais ou da UE e relacionados com as operações auditadas pela autoridade de auditoria), bem como as medidas tomadas.

Na secção 8.1 do RAC, a AA deve indicar as medidas tomadas em relação a casos de suspeita de fraude identificados durante o trabalho de auditoria realizado até à apresentação do RAC.

<sup>22</sup> [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINES/GUIDELINES\\_PT.PDF](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINES/GUIDELINES_PT.PDF)

<sup>23</sup> <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/detail/issai-1600-special-considerations-audits-of-group-financial-statements-including-the-work-of-co.html>

<sup>24</sup> <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/detail/issai-1610-using-the-work-of-internal-auditors.html>

<sup>25</sup> <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/detail/issai-1620-using-the-work-of-an-auditors-expert.html>

Todos os casos de suspeita de fraude relativos ao exercício contabilístico e detetados pela AA devem ser comunicados aos serviços nacionais e da UE competentes em matéria antifraude e, no caso dos programas multifundos, o fundo em causa deve ser indicado.

O RAC deve revelar se os casos de suspeita de fraude detetados pela AA<sup>26</sup> foram comunicados ao OLAF. As suspeitas de fraude devem ser comunicadas ao OLAF pela autoridade designada pelo Estado-Membro, em conformidade com os requisitos aplicáveis ao abrigo do artigo 122.º, n.º 2, do RDC e com os atos delegados e de execução referidos nessa disposição<sup>27</sup>.

Se permitido pela regulamentação nacional para as investigações em curso, a AA deve reunir informações sobre a natureza da fraude, avaliar se se trata de uma questão sistémica e, em caso afirmativo, se foram recomendadas/tomadas as devidas ações de mitigação.

O estado de execução das correções financeiras em relação à fraude ou suspeita de fraude e as informações acerca do pedido de pagamento intercalar à Comissão em que as correções foram incluídas devem ser descritos no RAC, se for caso disso.

Outras informações e documentos de orientação para as ações a tomar pelas autoridades nacionais (incluindo as AA), tendo em vista prevenir, detetar e corrigir os casos de fraude, estão disponíveis em <http://ec.europa.eu/sfc/en/2014/anti-fraud>. Tendo em conta a norma ISA 240, os auditores podem deparar-se com circunstâncias que sugiram a ocorrência de fraude. Nestes casos, devem informar sem demora a autoridade competente para que sejam tomadas medidas adicionais (...) O auditor pode concluir que a eventual fraude afeta todo o sistema ou apenas uma parte dele, ou pode concluir que existem um ou mais eventuais casos isolados de fraude. Em todos os casos, deve reagir rapidamente e informar as autoridades competentes, tendo em conta todas as circunstâncias que envolvem o(s) caso(s). O auditor, com base nos elementos de prova descobertos, deve analisar rigorosa e cuidadosamente a situação, estruturar os elementos de prova em que a constatação se baseia e decidir quem informar. Em primeiro lugar, as pessoas certas a informar são, provavelmente, os responsáveis pela governação do organismo objeto de auditoria, se não existir razão para considerar que estão envolvidos no(s) caso(s). (...) Caso contrário, o auditor deve notificar o(s) caso(s) diretamente às autoridades judiciais, sem prejuízo de qualquer legislação nacional relativa ao carácter confidencial das informações obtidas durante uma auditoria. Os auditores devem igualmente informar as autoridades nacionais responsáveis por notificar

---

<sup>26</sup> Os auditores conduzem procedimentos administrativos e não penais. O âmbito da sua competência e autoridade é, por conseguinte, bastante limitado quando se trata de detetar as circunstâncias específicas de suspeitas de atividades fraudulentas. Além disso, os principais objetivos dos procedimentos penais e de auditoria são diferentes. A auditoria às operações é de natureza administrativa, visando avaliar a legalidade e regularidade da execução de um projeto, enquanto o procedimento penal tem por objetivo detetar e/ou investigar operações a fim de obter provas da intenção fraudulenta.

<sup>27</sup> EU2015/1970-DA, EU2016/568-DA, EU2015/1974-IA

*a Comissão (o OLAF) dos casos de irregularidades e de suspeita de fraude, em conformidade com as regras setoriais aplicáveis em matéria de comunicação de irregularidades.*<sup>28</sup>

8.2 Quando aplicável, os eventos subsequentes que tenham ocorrido após a apresentação das contas à autoridade de auditoria e antes da transmissão do relatório anual de controlo em conformidade com o artigo 127.º, n.º 5, alínea b), do Regulamento (UE) n.º 1303/2013 à Comissão, e que tenham sido tidos em conta ao determinar o nível de garantia e o parecer da autoridade de auditoria.

O conceito de eventos subsequentes é retirado da norma internacional de auditoria 560, com as adaptações necessárias para a gestão partilhada no âmbito da Política de Coesão. De acordo com a referida norma, um dos objetivos do auditor consiste em *obter provas de auditoria apropriadas e suficientes sobre se os eventos ocorridos entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor, e que requerem o ajuste das demonstrações financeiras, ou a divulgação nas mesmas, estão adequadamente refletidos nessas demonstrações financeiras, de acordo com o quadro de comunicação de informações financeiras aplicável.* No contexto da gestão partilhada, as «demonstrações financeiras» devem ser entendidas como as contas elaboradas pela AC e da sua responsabilidade. A «data das demonstrações financeiras» corresponde à data em que a AC submete as contas à AA para que esta proceda às verificações finais.

Pressupõe-se que a AA receba as contas da AC antes da sua apresentação à Comissão, a fim de ser capaz de decidir quanto à sua integralidade, exatidão e veracidade. No período que decorre entre a receção dessas contas e a elaboração do parecer de auditoria, a AA pode tomar conhecimento de eventos que afetam os valores divulgados nas contas, em especial as despesas declaradas como legais e regulares.

Nesse sentido, a AA deve *executar procedimentos de auditoria destinados a obter provas de auditoria apropriadas e suficientes, de modo a que todos os eventos que ocorram entre a data das demonstrações financeiras [das contas] e a data do relatório do auditor [do RAC], e que requeiram um ajuste das demonstrações financeiras [das contas], ou a sua indicação nas mesmas, sejam identificados.* Como previsto também na norma ISA 560, *não se exige, contudo, que [a AA] execute procedimentos de auditoria adicionais sobre matérias relativamente às quais procedimentos de auditoria anteriores tenham proporcionado conclusões satisfatórias.*

Alguns eventos subsequentes poderão ter um impacto importante no funcionamento dos SGC e/ou na fundamentação das reservas (em casos de parecer com reservas ou negativo) e, por conseguinte, não podem ser ignorados pela autoridade de auditoria. Estes eventos podem corresponder a ações positivas (por exemplo, medidas corretivas aplicadas após a elaboração

---

<sup>28</sup> Manual *O papel dos auditores dos Estados-Membros na prevenção e deteção da fraude* (<https://ec.europa.eu/sfc/sites/sfc2014/files/Handbook%20the%20Role%20of%20Member%20states%27auditors%20in%20fraud%20prevention%20and%20detection%205BEN%5D.doc>)

das contas pela AC e antes do seu envio à Comissão) ou ter um impacto negativo (por exemplo, falhas no sistema ou erros detetados após esse período).

Quando relevante, deve ter-se em conta outros trabalhos de auditoria nacionais ou da UE efetuados em relação ao exercício contabilístico.

No caso dos programas multifundos, deve indicar-se o fundo correspondente a cada um dos eventos subsequentes comunicados.

Além disso, a AA é convidada a resumir na secção 8 os trabalhos de auditoria realizados e os resultados em relação à fiabilidade dos dados de desempenho, com base nas auditorias de sistemas do RC 6 (em especial, o aspeto da fiabilidade dos dados de desempenho), em quaisquer auditorias temáticas específicas sobre a fiabilidade dos dados de desempenho e nas auditorias às operações.

## 9. Nível global de garantia

9.1 Indicação do nível global de garantia relativo ao correto funcionamento do sistema de gestão e de controlo, e explicação da forma como foi obtido esse nível a partir da combinação de resultados das auditorias ao sistema (como refletido na secção 10.1) e das auditorias às operações (como refletido na secção 10.2). Se relevante, a autoridade de auditoria deve ter em conta os resultados de outros trabalhos de auditoria realizados a nível nacional ou da União em relação ao exercício contabilístico.

9.2 Avaliação de eventuais medidas de mitigação aplicadas, nomeadamente correções financeiras, e avaliação da necessidade de adotar medidas corretivas adicionais, tanto numa perspetiva do sistema como financeira.

Para efeitos da garantia global a indicar pela AA na **secção 9.1**:

- A garantia sobre as contas baseia-se nos resultados das auditorias às contas (e outras fontes de informação relevantes descritas na secção 6.3) e as conclusões sobre esta matéria devem ser apresentadas na secção 6.3<sup>29</sup>.
- A garantia relativa à legalidade e à regularidade (L/R) das despesas baseia-se na TET resultante das auditorias às operações, tendo em conta a aplicação das correções exigidas antes da apresentação das contas (ou seja, TETR — ver secção 5).
- A garantia do correto funcionamento do SGC baseia-se nos resultados combinados das auditorias aos sistemas (avaliação do sistema — ver secção 4) e das auditorias às operações (TET — ver secção 5).

---

<sup>29</sup> No que se refere ao elemento do parecer de auditoria relativo às contas, as *Orientações para os Estados-Membros sobre a Auditoria às Contas* (EGESIF 15\_0016\_02) da Comissão, como atualizadas, prestam orientações suplementares.

No caso de programas multifundos, prevê-se que a AA confirme que as conclusões alcançadas se aplicam a todos os fundos ou, em caso de diferenças, explique de que forma chegou a uma conclusão para cada fundo, com base na sua análise dos resultados dos trabalhos de auditoria efetuados.

O nível global de garantia reflete-se no parecer de auditoria (ver secção III) a que a AA pode fazer referência na presente secção.

No que diz respeito à **secção 9.2**, recomenda-se que a AA descreva as medidas corretivas tomadas pelo Estado-Membro com base nos resultados das auditorias aos sistemas e das auditorias às operações comunicados pela AA.

Em geral, a existência de uma TET acima do nível de materialidade confirma deficiências no sistema de gestão e controlo (principalmente a nível do RC 4, verificações de gestão, mas também, possivelmente, de outros requisitos-chave). Neste caso, e em especial quando o SGC for classificado nas categorias 3 ou 4, a fim de mitigar o risco de erros materiais também em relação a futuros pedidos de pagamento, a AA deve recomendar às autoridades responsáveis que elaborem um plano de ação, composto pelas emendas e pelas medidas corretivas necessárias, para ser aplicado dentro de um prazo claro antes do próximo pacote de garantias, e que aborde as deficiências detetadas no sistema. Se já tiver sido elaborado, o plano de ação corretivo deve ser descrito de forma clara e concisa no RAC (e na declaração de gestão elaborada pela AG). Caso ainda não tenha sido elaborado, pelo menos devem ser divulgadas as áreas principais a que vão aplicar-se as medidas corretivas recomendadas (mais pormenores sobre o plano de ação corretivo e a sua aplicação devem ser apresentados no RAC seguinte, salvo se solicitado anteriormente pela Comissão).

### **III. ORIENTAÇÕES SOBRE O PARECER DE AUDITORIA A APRESENTAR ANUALMENTE PELA AA PARA CADA PROGRAMA**

#### **1. Parecer de Auditoria**

O parecer de auditoria a apresentar anualmente pela AA para cada programa, em conformidade com o artigo 127.º, n.º 5, do RDC, baseia-se nas conclusões extraídas da prova de auditoria obtida. O RE estabelece no anexo VIII o modelo de parecer de auditoria a utilizar, abrangendo os três elementos da garantia (contas, legalidade e regularidade das despesas inscritas nas contas anuais do programa e funcionamento do SGC). Estão previstos três tipos de pareceres:

- Parecer sem reservas
- Parecer com reservas (com impacto limitado ou significativo)
- Parecer negativo

A AA comunica o seu parecer de auditoria por programa no RAC e como dados estruturados no SFC 2014, indicando os eventuais níveis de garantia diferentes para cada um dos três elementos acima referidos.

O parecer sem reservas abrange todos os três elementos do parecer de auditoria, sem exceção.

Quanto aos outros tipos de parecer, ou seja, parecer com reservas ou negativo, a AA deve indicar no parecer de auditoria quais dos três elementos por si ou combinados entre si (contas, legalidade/regularidade e SGC) são abrangidos.

Com base na experiência, o quadro abaixo indica, para as situações mais frequentemente apontadas, a ligação entre o parecer de auditoria (sobre o bom funcionamento do SGC e a legalidade e regularidade das despesas) e as conclusões obtidas a partir das auditorias ao sistema e das auditorias às operações. **Este quadro é meramente indicativo e exige a apreciação profissional da AA, em especial em caso de situações não previstas em seguida ou em caso de circunstâncias atenuantes específicas identificadas pela AA, com base em elementos de prova de auditoria.** As medidas corretivas aplicadas como indicado no quadro podem dizer respeito a correções financeiras (destinadas a reduzir a TETR para 2 % ou menos) ou a melhorias dos sistemas/procedimentos introduzidas para corrigir deficiências no SGC e para evitar futuras repetição das mesmas irregularidades, ou uma combinação de ambas.

Quadro 1: Tipos de pareceres de auditoria previstos sobre os elementos de garantia relativos ao SGC, à L/R e às contas<sup>30</sup>, tendo em conta todos os resultados de auditoria disponíveis e indicando as medidas corretivas necessárias.

Tipo de parecer de auditoria	Elemento do parecer de auditoria e garantia global				Medidas corretivas necessárias (tendo em conta as conclusões da AA no RAC) (correções financeiras ou melhorias sistémicas/processuais ou ambas)
	Funcionamento do SGC (resultados de auditorias aos sistemas confirmados ou alterados pelos resultados de auditorias às operações — TET e/ou melhorias para superar deficiências no SGC)		Legalidade e Regularidade das despesas certificadas nas contas	Contas	
	Resultados das auditorias ao sistema	TET (Resultados das auditorias às operações)	TETR (TET atenuada pela aplicação de correções financeiras antes da apresentação das contas à Comissão)		
<b>1- Sem reservas</b>	Sistema na categoria 1 ou 2	e TET ≤ 2 %	e TETR ≤ 2 %	e ajustamentos a efetuar nas contas ≤ 2 %	Correções dos erros individuais na amostra
<b>2- Com reservas</b> (reserva com impacto limitado)	Sistema na categoria 2	e/ou 2 % < TET < 5 %	ND <sup>31</sup>	NA <sup>44</sup>	Correções dos erros individuais na amostra Melhorias para superar eventuais deficiências no SGC
<b>3- Com reservas</b> (reserva com impacto significativo)	Sistema na categoria 3	e/ou 5 % ≤ TET ≤ 10 %	e/ou TETR ≤ 2 %	e/ou ajustamentos a efetuar nas contas > 2 %	Correções financeiras extrapoladas para trazer a TETR para um valor inferior ou igual a 2 %, tendo em conta as correções já aplicadas em resultado das auditorias da AA (incluindo correções de erros

<sup>30</sup> No que diz respeito à garantia das contas, as *Orientações da Comissão sobre as auditorias das contas* (EGESIF\_15\_0016) atualizadas prestam orientações suplementares.

<sup>31</sup> Quando se trata do elemento de garantia sobre a legalidade/regularidade e sobre as contas, o parecer de auditoria pode ser com reservas/negativo (nível significativo de erro residual) ou não. Qualquer ajustamento ou erro residual acima do nível de materialidade para as despesas certificadas nas contas anuais é considerado uma questão significativa inerente.

Tipo de parecer de auditoria	Elemento do parecer de auditoria e garantia global				
	Funcionamento do SGC (resultados de auditorias aos sistemas confirmados ou alterados pelos resultados de auditorias às operações — TET e/ou melhorias para superar deficiências no SGC)		Legalidade e Regularidade das despesas certificadas nas contas	Contas	Medidas corretivas necessárias (tendo em conta as conclusões da AA no RAC) (correções financeiras ou melhorias sistémicas/processuais ou ambas)
	Resultados das auditorias ao sistema	TET (Resultados das auditorias às operações)	TETR (TET atenuada pela aplicação de correções financeiras antes da apresentação das contas à Comissão)		
<b>4 - Negativo</b>	Sistema na categoria 4	e/ou TET > 10%	e/ou TETR ≤ 2 %	e/ou ajustamentos a efetuar nas contas > 2 %	individuais na amostra) + melhorias para superar eventuais deficiências no SGC + implementação dos ajustamentos a efetuar nas contas

O quadro 1 presta orientações para avaliar o nível de garantia dos três elementos do parecer de auditoria no caso de situações simples. Por exemplo, se a AA considerar que o SGC é de categoria 1 ou 2 e que tanto a TER como a TETR são inferiores ou iguais ao nível de materialidade de 2 %, o parecer de auditoria sobre o SGC e a L/R pode ser emitido sem reservas (a menos que a AA considere que as melhorias necessárias e as medidas corretivas de um SGC avaliado na categoria 2 merecem reservas).

No entanto, ao formular o seu parecer de auditoria, a AA precisa de ter em conta os diferentes níveis de garantia e os resultados de auditoria obtidos para cada elemento do parecer de auditoria. Caso tenham sido implementadas medidas corretivas ao sistema/L/R aquando da elaboração do seu parecer de auditoria, a AA pode eventualmente rever a sua avaliação inicial com base nos resultados de auditoria disponíveis e nos elementos de prova obtidos. Podem surgir vários tipos de casos:

- No entanto, se o sistema de gestão e controlo for classificado na categoria 1 ou 2 e/ou a TET for superior a 2 %, tal indica que, apesar das avaliações positivas resultantes das auditorias ao sistema realizadas pela AA, o sistema de gestão e controlo não é garantia suficiente para que se possa prevenir, detetar e corrigir irregularidades. Um parecer de auditoria com reservas é, por conseguinte, geralmente considerado adequado para o SGC (eventualmente só com um impacto limitado, se a TET comunicada se situar entre 2 %-5 %; no entanto, se a TETR for superior a 2 %, considera-se que a reserva tem um impacto significativo na L/R).
- No entanto, no caso anterior, se o Estado-Membro tiver aplicado medidas corretivas adequadas (ou seja, correções financeiras individuais ou extrapoladas a fim de levar a TETR a 2 % ou menos) antes da finalização do RAC, a AA pode emitir um parecer com reservas com um impacto limitado devido às melhorias necessárias apenas ao SGC, sem abranger a L/R (TETR reduzida para menos de 2 %).
- Em alternativa, se, para além das correções financeiras exigidas, as medidas corretivas que levem a corrigir as deficiências do SGC (consoante a natureza e o tipo de erros conducentes a uma TET acima de 2 % e à gravidade da TET) forem consideradas necessárias e forem implementadas, pode ser dado um parecer sem reservas (ou seja, tanto quanto ao SGC como à L/R).
- Um parecer com reservas com um impacto significativo deve ser emitido quando o SGC tiver sido avaliado na categoria 3 e/ou a TET for superior a 5 %. No entanto, as reservas podem limitar-se ao SGC se a TETR tiver sido reduzida a 2 % ou menos, graças às correções financeiras adequadas (individuais e/ou extrapoladas) antes de o pacote de garantias ser apresentado à Comissão. Se, além disso, a AA tiver provas suficientes da aplicação efetiva das medidas corretivas relativas às deficiências do sistema e puder ainda testar a sua aplicação efetiva antes da conclusão do RAC, pode decidir emitir um parecer sem reservas. Em alternativa, se as medidas corretivas relativas às deficiências do sistema não tiverem sido aplicadas, o parecer de auditoria

permanecerá com reservas devido à reserva aplicável ao SGC, mesmo que a TETR tenha sido reduzida a 2 % ou menos, uma vez que o SGC continua a gerar despesas com um risco de erro superior a 5 %.

- Se a AA detetar erros materiais nas contas deve emitir um parecer com reservas, mesmo que o SGC seja classificado na categoria 1 ou 2 e tanto a TET como a TETR sejam inferiores ou iguais ao nível de materialidade de 2 %. Neste caso, as reservas referem-se apenas à exatidão, integralidade e/ou veracidade das contas.

## 2. Tipos de parecer de auditoria

### Parecer sem reservas:

Em minha opinião, e com base nos procedimentos de auditoria executados:

- as contas são verdadeiras e fiéis, como estabelecido pelo artigo 29.º, n.º 5, do Regulamento (UE) n.º 480/2014;
- as despesas inscritas nas contas cujo reembolso foi pedido à Comissão são legais e regulares;
- o sistema de gestão e de controlo instituído funciona corretamente.

O trabalho de auditoria efetuado não põe em dúvida as asserções constantes da declaração de gestão.

[A Autoridade de Auditoria pode também incluir observações sobre questões relevantes que não afetem o seu parecer, como estabelecido pelas normas de auditoria internacionalmente aceites. Pode ser emitida uma escusa de parecer em casos excecionais.]

### Parecer com reservas:

Em minha opinião, e com base nos procedimentos de auditoria executados:

- as contas são verdadeiras e fiéis, como estabelecido pelo artigo 29.º, n.º 5, do Regulamento (UE) n.º 480/2014;
- as despesas inscritas nas contas cujo reembolso foi pedido à Comissão são legais e regulares;
- o sistema de gestão e de controlo instituído funciona corretamente,

exceto nos seguintes aspetos [riscar o que não interessa]:

em relação a elementos materiais relacionados com as contas: ...

e/ou [eliminar consoante o caso]

em relação a elementos materiais relacionados com a legalidade e a regularidade das despesas inscritas nas contas cujo reembolso foi pedido à Comissão: ...

e/ou [riscar o que não interessa] em relação a elementos materiais relacionados com o funcionamento do sistema de gestão e de controlo: ....

Por conseguinte, o impacto estimado da(s) reserva(s) é [reduzido]/[significativo]. [eliminar o que não interessa]

Este impacto corresponde a ..... [montante em EUR e %] do total das despesas declaradas. A contribuição da União afetada é, assim, de ... [montante em EUR].

O trabalho de auditoria efetuado não põe/põe em dúvida [eliminar o que não interessa] as asserções constantes da declaração de gestão.

*[Quando o trabalho de auditoria efetuado ponha em dúvida as asserções constantes da declaração de gestão, a Autoridade de Auditoria deve indicar neste parágrafo os aspetos que levaram a esta conclusão.]*

[A Autoridade de Auditoria pode também incluir observações sobre questões relevantes que não afetem o seu parecer, como estabelecido pelas normas de auditoria internacionalmente aceites. Pode ser emitida uma escusa de parecer em casos excecionais.]

A AA deve:

- fornecer pormenores e explicações sobre as reservas;
- estimar o seu impacto: reduzido ou significativo;
- quantificar o impacto em relação às despesas declaradas e em termos absolutos.

Em geral, a quantificação do impacto corresponde à TETR (em %) multiplicada pela despesa certificada nas contas (como montante), exceto se as reservas cobrirem apenas as contas. Neste caso, a quantificação do impacto é o montante total de erro identificado nas contas pela AA.

Além disso, quando as reservas se referem apenas ao SGC (em parte ou na íntegra), recomenda-se à AA que indique os montantes incluídos nas contas e relacionados com o/a (referida parte do) SGC e faça uma estimativa dos montantes afetados pelas reservas<sup>32</sup>.

Tal como indicado no quadro da secção III.1 acima, o impacto de uma reserva no SGC como «limitado» é considerado apropriado caso diga respeito a irregularidades (ainda não corrigidas nas contas) superiores a 2 %, mas inferiores a 5 %, da despesa total certificada nas contas. Se

---

<sup>32</sup> Essa estimativa pode ser feita com base, por exemplo, na TET, taxa fixa, etc.

essas irregularidades forem superiores ou iguais a 5 % do total das despesas certificadas nessas contas, as reservas correspondentes devem ser consideradas «significativas». O mesmo raciocínio aplica-se quando o montante exato das irregularidades não pode ser quantificado com precisão pela AA e se recorre a uma taxa fixa. Este poderá ser o caso das falhas do sistema.

Quanto ao impacto das reservas em matéria de legalidade e regularidade, é considerado significativo em todos os casos em que a TETR seja superior a 2 %. De igual modo, quaisquer reservas sobre as contas são consideradas como tendo um impacto significativo.

Tal como referido, a AA deve deixar muito claro se as suas reservas se referem às contas, à legalidade e regularidade das despesas ou aos sistemas de gestão e controlo.

No caso de programas multifundos, e quando a situação é diferente dependendo do fundo, a AA deve indicar se e como as reservas se aplicam a cada fundo.

Parecer negativo:

Em minha opinião, e com base nos procedimentos de auditoria executados:

- as contas são/não são [eliminar o que não interessa] verdadeiras e fiéis, como estabelecido no artigo 29.º, n.º 5, do Regulamento (UE) n.º 480/2014;

- as despesas inscritas nas contas cujo reembolso foi pedido à Comissão são/ não são [elimine como apropriado] legais e regulares;

- o sistema de gestão e de controlo instituído funciona/não funciona [eliminar o que não interessa] corretamente.

Este parecer negativo tem por base os seguintes aspetos [eliminar o que não interessa]:

em relação a elementos materiais relacionados com as contas: ....

e/ou [eliminar consoante o caso]

em relação a elementos materiais relacionados com a legalidade e a regularidade das despesas inscritas nas contas cujo reembolso foi pedido à Comissão: ...

e/ou [eliminar consoante o caso]

em relação a aspetos materiais relacionados com o funcionamento do sistema de gestão e de controlo: ...

O trabalho de auditoria efetuado põe em dúvida as asserções constantes da declaração de gestão, nos seguintes aspetos:

[A Autoridade de Auditoria pode também incluir observações sobre questões relevantes que não afetem o seu parecer, como estabelecido pelas normas de auditoria internacionalmente

aceites. Pode ser emitida uma escusa de parecer em casos excepcionais.]

Os esclarecimentos acima referidos sobre a quantificação do impacto das reservas também se aplicam aos pareceres negativos.

Além disso e em particular nos casos de pareceres com reservas ou de pareceres negativos, prevê-se que a AA indique as medidas corretivas previstas ou adotadas pelas diferentes autoridades envolvidas. A AA deve acompanhar estas ações, no sentido de confirmar se foram realmente implementadas e de comunicar, no ano seguinte, a sua implementação nos pontos 4.5 e 5.12 do RAC.

Ao estabelecer os pareceres de auditoria e definir os níveis de garantia, a AA deve efetuar uma apreciação profissional adequada, a fim de decidir se a gravidade dos resultados justifica um parecer com reservas ou um parecer negativo.

### Limitação do âmbito

Deve ser emitida uma limitação do âmbito quando, com base em fatores externos<sup>33</sup>, a AA não for capaz de executar todo o trabalho de auditoria necessário que estava previsto e que lhe teria permitido emitir um parecer de auditoria válido e fundamentado para qualquer das suas três componentes.

Quando for considerada necessária uma **limitação do âmbito**, a AA deve estimar o impacto (se for caso disso) na despesa certificada nas contas<sup>34</sup>. No caso de o impacto ser estimado como relevante, não pode ser emitido um parecer sem reservas. Nesses casos, a AA deve emitir um parecer com reservas ou, em casos excepcionais, considerar uma escusa de parecer.

### Escusa de parecer

Em casos excepcionais, a AA pode apresentar uma escusa de parecer. Tal sucede apenas quando a AA não é capaz de auditar as contas (ver abaixo contas a zero), as despesas declaradas ou o funcionamento do sistema de gestão e controlo devido a fatores externos que ultrapassam as suas responsabilidades. Em tais casos, a AA deve explicar por que motivo não lhe foi possível formular um parecer de auditoria.

A referida escusa poderia ser formulada nos seguintes termos:

*Devido à importância da questão descrita no parágrafo anterior, não me foi possível obter uma prova de auditoria suficiente e apropriada na qual basear o parecer de auditoria. Por conseguinte, não expresse um parecer de auditoria devido à limitação do âmbito do(s) seguinte(s) elemento(s):*

<sup>33</sup> Por exemplo, recusa por parte da entidade auditada de facultar o acesso a documentos.

<sup>34</sup> A estimativa pode basear-se nos montantes das contas cuja auditoria não foi possível.

– *as contas;*

*e/ou [eliminar consoante o caso]*

– *a legalidade e regularidade das despesas cujo reembolso foi pedido à Comissão;*

*e/ou [eliminar consoante o caso]*

– *o funcionamento do sistema de gestão e de controlo.*

Escusa de parecer se não forem declaradas despesas à Comissão durante o exercício contabilístico:

No caso de não serem declaradas à Comissão quaisquer despesas no que diz respeito ao exercício contabilístico e de a AC não comunicar quaisquer montantes de contribuições dos programas pagos aos instrumentos financeiros ao abrigo do artigo 41.º, n.º 1, do RDC, ou adiantamentos de auxílios estatais ao abrigo do artigo 131.º, n.º 4, do RDC, uma **escusa de parecer** que abranja os três elementos é considerada adequada.

Tal aplica-se mesmo quando a AA possa já ter efetuado algumas auditorias de sistemas. Os resultados destas auditorias devem ser comunicados na secção 4 do RAC. No entanto, uma vez que não foram certificados quaisquer montantes nas contas, considera-se adequada uma escusa de parecer (devido às contas e à L/R).

Esta abordagem não é aplicável no caso de despesas limitadas declaradas à Comissão relativamente ao exercício contabilístico. Nesses casos, a AA deve emitir um parecer de auditoria com base nos trabalhos de auditoria que realizou.

### **3. Programas multifundos, sistemas comuns e pareceres de auditoria diferentes por programa**

No caso de um programa multifundos, o parecer de auditoria é aplicável a todos os fundos no âmbito desse programa.

No caso de vários programas agrupados e abrangidos por um SGC comum, o RDC permite que a AA comunique uma TET com base numa única amostra que abranja estes programas agrupados e um RAC para os programas agrupados. No entanto, cada programa tem de ser objeto de um parecer de auditoria individual, em conformidade com o artigo 127.º, n.º 5, do RDC<sup>35</sup>. O tipo de parecer de auditoria pode ser diferente de programa para programa, apesar do agrupamento de programas. Por conseguinte, se as auditorias aos sistemas ou a análise dos

---

<sup>35</sup> O artigo 127.º, n.º 5, do Regulamento (UE) n.º 1303/2013 refere que «A autoridade de auditoria elabora: (a) um parecer de auditoria (...); (b) um relatório de controlo (...). Caso seja utilizado um sistema de gestão e controlo comum para vários programas operacionais, as informações exigidas no primeiro parágrafo, alínea b), podem ser agrupadas num único relatório».

erros detetados na amostra aleatória de um SGC comum indicarem deficiências especiais para um único programa (ou alguns programas) incluído no referido sistema comum, a AA pode considerar a possibilidade de apresentar um parecer de auditoria diferenciado para esse(s) programa(s) específico(s)<sup>36</sup>. Para o efeito, o SFC2014 permite à AA inserir diferentes pareceres de auditoria para cada programa, no âmbito de um SGC comum. Espera-se que a AA explique no RAC as provas e constatações de auditoria que sustentam os pareceres de auditoria diferenciados no âmbito do SGC comum.

#### **4. Parecer de auditoria inadequado**

Entre outros, a Comissão considera os seguintes casos como exemplos de parecer de auditoria inadequado:

- Parecer sem reservas quando não tenha sido declarada qualquer despesa à Comissão no exercício contabilístico de referência (ver também a escusa de parecer acima);
- Parecer sem reservas quando não tenham sido efetuadas auditorias às operações relativas às despesas do exercício contabilístico de referência;
- Parecer sem reservas quando a AA não tiver auditado uma parte significativa das operações da amostra (impacto relevante na TET);
- Parecer sem reservas quando a TET for superior ao nível de materialidade e/ou tenham sido detetadas insuficiências significativas nas auditorias aos sistemas, sem que as autoridades nacionais tenham tomado as necessárias medidas corretivas oportunamente (ver secção II.5 das presentes orientações), antes da divulgação do parecer de auditoria;
- Limitação do âmbito quando a AA considere que a amostra de auditorias às operações não é representativa e quando a AA não tenha alargado a sua amostra nem obtido uma amostra complementar;
- Escusa de emitir parecer por não estarem concluídos os procedimentos contraditórios relativos às auditorias às operações/outras auditorias.

---

<sup>36</sup> Desde que a AA tenha provas de auditoria suficientes para elaborar pareceres de auditoria diferenciados para os programas de uma amostra única no âmbito de um SGC comum (ver também secção 5.3 no que se refere à amostra).

## **IV. TRATAMENTO DOS ERROS DETETADOS PELAS AUTORIDADES DE AUDITORIA COM VISTA A ESTABELEECER E COMUNICAR TETR FIÁVEIS NOS RAC**

A presente secção destina-se a fornecer orientações às autoridades dos Estados-Membros, nomeadamente às autoridades de auditoria (AA), no que diz respeito ao tratamento e avaliação dos erros detetados no contexto das auditorias realizadas pelas AA, em especial as auditorias às operações. A presente secção apresenta também esclarecimentos sobre o cálculo da TET, da TETR, das medidas corretivas conexas e do seu impacto sobre o parecer de auditoria da AA apresentado nos termos do artigo 127.º, n.º 5, alínea a), do RDC.

Além disso, da presente secção constam igualmente informações complementares às seguintes notas de orientação da Comissão:

- *Orientações relativas aos métodos de amostragem para autoridades de auditoria* (EGESIF\_16-0014-01 de 20/1/2017 e posteriores alterações), a seguir designadas «Orientações sobre os métodos de amostragem»;
- *Nota de orientação sobre a auditoria às contas* (EGESIF 15\_0016), atualizada;
- *Nota de orientação sobre os montantes retirados, montantes recuperados, montantes a recuperar e montantes irrecuperáveis* (EGESIF 15\_0017), atualizada.

### **1. Avaliação dos erros**

#### **1.1 Perspetiva geral dos tipos de erros**

Tal como exigido pelas normas internacionais de auditoria, nomeadamente a ISA 530, o RAC deve apresentar a avaliação dos erros detetados no âmbito das auditorias às operações da AA, bem como as medidas corretivas (ver secção IV.3 abaixo). Os erros detetados nas referidas auditorias podem ser aleatórios, sistémicos, conhecidos ou, em circunstâncias excecionais, anómalos. Estes conceitos são explicados a seguir.

Na sequência da avaliação dos erros, a AA deve calcular a TET (a taxa de erro total) e a TETR (a taxa de erro total residual tendo em conta as correções aplicadas), tal como explicado nas secções IV.2 e IV.4 abaixo. A AA deve esforçar-se por planear o seu trabalho de forma que a avaliação seja devidamente realizada e as medidas corretivas possam ser tomadas pelo Estado-Membro sem atrasos, antes da apresentação do pacote de garantias, e possam ser devidamente refletidas nas contas do programa. A apreciação profissional efetuada pela AA durante a avaliação dos erros deve ser explicado no RAC.

#### **1.2 Erros aleatórios**

São classificados como aleatórios os erros que a AA não considera sistémicos ou anómalos. Este conceito pressupõe que tais erros aleatórios detetados na amostra auditada podem estar

igualmente presentes na população não auditada, uma vez que a amostra é representativa. Por conseguinte, esses erros devem ser incluídos na projeção dos erros — ver secção IV.2 abaixo.

O cálculo da previsão dos erros aleatórios varia consoante o método de amostragem selecionado, conforme descrição nas orientações sobre os métodos de amostragem destinadas às AA.

### 1.3 Erros sistémicos

Os erros sistémicos são os erros encontrados na amostra auditada, que têm um impacto na população não auditada e que ocorrem em circunstâncias bem definidas e semelhantes. Estão, em geral, associados a procedimentos de controlo ineficazes no âmbito (parcial) do SGC. Com efeito, a identificação de um potencial erro sistémico implica a realização do trabalho complementar necessário para definir a sua extensão total e proceder à subsequente quantificação. Isto significa que devem ser identificadas todas as situações na população suscetíveis de conter um erro do mesmo tipo que o detetado na amostra, permitindo assim a delimitação do efeito total do erro sistémico na população<sup>37</sup>. Nos termos do artigo 143.º, n.º 1, do Regulamento (UE) n.º 1303/2013, «*Em caso de irregularidade sistémica, os Estados-Membros devem alargar a sua averiguação a todas as operações potencialmente afetadas*».

As orientações sobre os métodos de amostragem destinadas às AA fornecem esclarecimentos sobre a projeção quando são identificados erros aleatórios e sistemáticos.

Existem dois cenários possíveis para o cálculo da TET no que diz respeito a erros sistémicos:

- a) O Estado-Membro delimita o erro sistémico em todas as operações potencialmente afetadas, permitindo-lhe determinar o seu impacto exato na população. O erro sistémico detetado na amostra não é extrapolado, mas adicionado como um valor absoluto ao montante de erro para o cálculo da TET.
- b) Na fase de apresentação de relatórios à Comissão, o Estado-Membro apenas pôde delimitar parcialmente o âmbito do erro sistémico em toda a população (não existem informações disponíveis sobre o impacto exato do erro sistémico). O erro sistémico detetado na amostra é tratado como aleatório (e, por conseguinte, contribui para a extrapolação) para efeitos do cálculo da TET.

Em relação às despesas declaradas no exercício contabilístico de referência, todas as correções financeiras executadas correspondentes aos erros sistémicos corrigidos (total ou parcialmente) e quaisquer montantes conexos retirados das contas devido a um processo de avaliação em curso (ou seja, despesas potencialmente afetadas pelo erro sistémico removidas

---

<sup>37</sup> Pode acontecer, por exemplo, que um determinado erro seja detetado numa operação cofinanciada ao abrigo de um eixo prioritário relativo a engenharia financeira. Pode tratar-se de um erro que ocorra em outras operações do mesmo eixo prioritário. A AA tem de determinar se tal é o caso, em colaboração com a Autoridade de Gestão.

para uma nova verificação a fim de delimitar o erro sistémico) têm de ser tidos em conta para o cálculo da TETR (ver secção IV.4 abaixo)<sup>38</sup>.

#### **1.4 Erros anómalos**

Um erro que não é, comprovadamente, representativo da população analisada é designado «erro anómalo». A amostra estatística é representativa da população e, por conseguinte, os erros anómalos só devem ser comunicados em circunstâncias extremamente raras e bem fundamentadas. O recurso frequente a este conceito sem a devida justificação pode comprometer a fiabilidade do cálculo da TET e do parecer de auditoria da AA.

A AA é obrigada a apresentar um RAC com elevado grau de certeza de que tal erro anómalo não é de facto representativo da população e a explicar os procedimentos de auditoria suplementares que levou a cabo para concluir da existência de um erro anómalo, tal como exigido pela norma ISA 530, que especifica ainda que:

*A.19. Quando uma distorção foi estabelecida como uma anomalia, pode ser excluída quando se projetam distorções para a população. Contudo, o efeito de tal distorção, se não corrigida, necessita ainda de ser considerado além da projeção das distorções não anómalas.*

*A.22. No caso de testes de pormenores, a distorção projetada mais distorção anómala, se existir, é a melhor estimativa pelo auditor de distorção na população. Quando a distorção projetada mais a distorção anómala, se existir, exceder a distorção tolerável, a amostra não proporciona uma base razoável para conclusões acerca da população que foi testada. (...)*

Significa isto que o montante do erro anómalo deve ser adicionado ao cálculo da TET se não tiver sido corrigido, tal como referido na secção IV.2 abaixo.

Se o erro anómalo tiver sido corrigido antes de o RAC em causa ser apresentado à Comissão (num pedido de pagamento ou nas contas/num projeto de contas), não é contabilizado na TET e a correção correspondente não deve ser tida em conta para o cálculo da TETR. Esta abordagem é aplicável apenas a erros anómalos, dado o seu carácter excecional, conforme previsto na supramencionada norma de auditoria.

Pode ocorrer um caso específico quando a AA deteta diferentes irregularidades na mesma operação e considera uma delas como um erro anómalo. Neste caso, o erro da parte aleatória deve ser projetado para a população. O erro anómalo nessa mesma operação é adicionado à

---

<sup>38</sup> Em casos excecionais, os erros sistémicos que ainda não se encontram totalmente delimitados podem ser excluídos do cálculo da TETR (valor D), desde que: i) o erro sistémico tenha ocorrido apenas numa parte limitada das despesas e ii) a totalidade das despesas potencialmente afetadas por esse erro seja eliminada das contas para avaliação, a fim de delimitar completamente o erro sistémico.

TET, a menos que seja corrigido antes da apresentação do RAC. Como o erro aleatório representa outros possíveis erros na população, deve ser extrapolado para as restantes despesas da população, a fim de se estimar corretamente a TET.

## 1.5 Erros conhecidos

Existe um tipo particular de erro que não deve ser confundido com erros sistémicos quando um erro detetado numa operação/num pedido de pagamento constante da amostra leva o auditor a detetar um ou mais erros fora dessa amostra na mesma operação. Esse erro pode ser classificado como um «erro conhecido»<sup>39</sup>. A abordagem recomendada para lidar com erros conhecidos é a seguinte:

O erro aleatório na amostra (ou seja, o erro que levou à deteção do erro conhecido fora da amostra) deve ser extrapolado, tal como qualquer outro erro aleatório. O montante do erro conhecido fora da amostra não é adicionado à TET. Esta recomendação resulta do facto de, ao contrário do que sucede com os erros sistémicos delimitados, a delimitação do erro conhecido ser normalmente efetuada ao nível da operação em que o erro foi detetado. Este processo não confirma se outras operações afetadas por este tipo de erro se mantêm na população. No entanto, o erro conhecido também deve ser corrigido.

Os erros conhecidos relativos a exercícios anteriores devem ser igualmente corrigidos. No entanto, não estão incluídos no cálculo da TET nem da TETR do exercício contabilístico objeto do relatório.

## 2. Taxa de erro total (TET)

### 2.1 Cálculo da TET

Regra geral, todos os erros detetados no contexto da amostra aleatória utilizada para as auditorias às operações devem ser tidos em conta para o cálculo da TET<sup>40</sup>. O cálculo da TET deve, assim, refletir a análise efetuada pela AA relativamente aos diferentes tipos de erros<sup>41</sup> detetados no contexto das auditorias às operações realizadas ao abrigo do artigo 127.º, n.º 1, do RDC.

---

<sup>39</sup> Por exemplo, se um contrato for considerado ilegal no âmbito das regras em matéria de contratos públicos, é provável que parte das respetivas despesas irregulares tenha sido declarada por essa operação num pedido de pagamento ou fatura incluídos na amostra auditada. As restantes despesas dessa operação podem ter sido declaradas em pedidos de pagamento ou faturas não incluídos nessa amostra, referentes à população auditada ou à população do exercício anterior.

<sup>40</sup> A sobreavaliação de despesas não relacionadas com irregularidades (como, por exemplo, erros administrativos cometidos, por exemplo, ao copiar ou anotar informações manualmente) não é considerada um erro para o cálculo da TET.

<sup>41</sup> Tal como descrito na secção IV.1 acima.

**Assim, a taxa de erro total corresponde à soma dos componentes relevantes do erro, ou seja: erros aleatórios previstos, erros aleatórios detetados no(s) estrato(s) exaustivo(s), se for o caso, erros sistémicos bem delimitados e erros anómalos não corrigidos.**

**O montante do erro total assim obtido é dividido pelo montante das despesas na amostra da população do exercício contabilístico de referência para obter a TET — ver também fluxograma do anexo 3.**

A TET representa a melhor estimativa de erro na população<sup>42</sup> para esse exercício contabilístico. A TET, que é apresentada no RAC, deve ser a taxa de erro antes de o Estado-Membro aplicar quaisquer medidas corretivas na sequência das auditorias da AA.<sup>43</sup>

## **2.2 Casos particulares**

### ***2.2.1 Erros já detetados pela AG, pelo OI ou pela AC nas despesas abrangidas por auditorias às operações***

#### ***2.2.1.1 Irregularidades já detetadas e objeto de medidas por parte da AG, do OI ou da AC, mas ainda não corrigidas antes de a amostra ser obtida pela AA***

Tal como acima referido, em geral, todas as irregularidades detetadas devem ser tidas em conta no cálculo da TET e comunicadas no RAC. Tal inclui as irregularidades detetadas pela AA (durante as suas auditorias às operações) que já foram detetadas (em especial pela AG, pelo OI ou pela AC), antes de a amostra ser obtida pela AA, mas que não foram corrigidas pelo Estado-Membro.

Tais irregularidades podem ser excluídas da projeção e do cálculo da TET, se existirem provas documentais de que:

- as autoridades nacionais detetaram a irregularidade e estavam já a tomar as medidas necessárias (por exemplo, lançamento do processo de recuperação) antes de a amostra ser obtida pela AA, e
- o montante irregular foi corrigido num pedido de pagamento durante o exercício contabilístico ou nas (no projeto de) contas a apresentar à Comissão.

De qualquer modo, o tratamento da irregularidade em causa deve ser especificamente e claramente comunicado e explicado no RAC, na secção 5, sobre auditorias às operações.

---

<sup>42</sup> Nos casos excecionais em que a soma dos erros individuais da amostra e dos erros conhecidos resultantes do trabalho de auditoria da AA (e relacionados com a despesa do exercício contabilístico) for superior à projeção dos erros da amostra, a AA deve considerar que a soma destes erros é uma melhor estimativa do erro na população do que o erro projetado. Em tais casos, ambos os erros devem ser indicados no RAC.

<sup>43</sup> Exceto alguns casos de erros detetados pela AG ou outro organismo antes da seleção da amostra pela AA, conforme esclarecido na secção IV.2.2 abaixo.

### *2.2.1.2 Irregularidades detetadas, mas não suficientemente corrigidas, antes de a amostra ter sido obtida pela AA*

Durante as suas auditorias, a AA pode identificar a deteção de uma irregularidade durante um controlo ou uma auditoria anterior (nomeadamente pela AG, pelo OI ou pela AC), à qual foi aplicada uma taxa de correção inferior à taxa de correção que a AA considera adequada. Nesta situação, a diferença entre o montante que resulta da correção à taxa determinada pela AA e o montante efetivamente corrigido (ao nível do pedido de pagamento apresentado à Comissão antes de a amostra ser obtida pela AA) deve ser tida em conta no cálculo da TET.

### *2.2.1.3 Irregularidades relativas a despesas corrigidas após obtenção da amostra pela AA*

No decurso das suas auditorias às operações, a AA pode identificar despesas irregulares que foram corrigidas (retiradas ou recuperadas) pelo Estado-Membro após a seleção da amostra de operações. Em termos de modalidades práticas a adotar pela AA relativamente às auditorias no local, estão previstos dois casos diferentes:

- (1) Se a correção das despesas irregulares disser respeito a todas as despesas de uma determinada operação incluída na amostra selecionada pela AA, a AA não é obrigada a realizar uma auditoria no local a essa operação. A amostra não deve ser alterada, ou seja, a operação em causa não deverá ser substituída por outra operação.
- (2) Caso as despesas irregulares corrigidas apenas digam respeito a uma parte das despesas de uma determinada operação (por conseguinte, à qual foi parcialmente retirada a certificação) incluídas na amostra selecionada pela AA, a AA deve auditar a operação, a fim de detetar se a parte que permaneceu no pedido de pagamento à Comissão está isenta de erros.

Em ambos os casos, as despesas irregulares devem ser tidas em conta na TET, com exceção dos casos mencionados na secção IV.2.2.1.1.

## **2.2.2 Montantes irregulares inferiores a 250 EUR**

Os montantes irregulares inferiores a 250 EUR<sup>44</sup> não têm de ser reembolsados ao orçamento da União (pelo que não necessitam de ser deduzidos dos montantes certificados). No entanto, devem ser incluídos no cálculo da TET, estimando o erro em toda a população, e no funcionamento do sistema de gestão e controlo.

---

<sup>44</sup> A secção 10 das *Orientações para os Estados-Membros sobre montantes retirados, montantes recuperados, montantes a recuperar e montantes irrecuperáveis* (EGESIF 15\_0017), atualizada, fornece mais pormenores sobre o cálculo do limiar de 250 EUR.

### **2.2.3 «Margem» de despesas a nível de projeto**

Para efeitos das auditorias às operações em conformidade com o artigo 127.º, n.º 1, do RDC, tal como especificado no artigo 28.º, n.º 3, do Regulamento (UE) n.º 480/2014, apenas as despesas declaradas nos pedidos de pagamento à Comissão constituem população para estas auditorias. Por conseguinte, as autoridades de auditoria devem estimar o erro apenas para essas despesas.

Consequentemente, a compensação com uma margem de despesas a nível de projeto descrita nas orientações para o período de 2007-2013<sup>45</sup> já não é aplicável. As AA que tenham recorrido à prática prevista na secção 5.5 das orientações para 2007-2013 são aconselhadas a adaptar a sua prática em conformidade, o mais tardar, aquando da entrega dos pacotes de garantias em fevereiro de 2020 sobre as auditorias às operações do exercício contabilístico de 2018-2019. A AA deve consultar a Comissão sobre o tratamento de quaisquer casos específicos a este respeito.

### **2.2.4 Compensação dos erros de sobreavaliação pelos erros de subavaliação**

Tendo em conta que o conceito de erro diz respeito a sobredeclarações indevidas no nível de despesas declaradas, a subavaliação de erros não deve ser deduzida no cálculo da TET.

### **2.2.5 Como se deve refletir a fraude e a suspeita de fraude na taxa de erro?**

#### **2.2.5.1 Fraude**

As despesas incluídas na amostra auditada, relativamente às quais seja estabelecida uma fraude numa decisão/num ato oficial de um órgão jurisdicional nacional competente ou que tenham sido identificadas num documento/relatório oficial que contenha conclusões de uma autoridade competente da UE ou nacional<sup>46</sup>, na sequência de um inquérito, são consideradas um erro a incluir na TET.

#### **2.2.5.2 Suspeita de fraude**

Quando a AA possui elementos de prova relacionados com uma suspeita de fraude relativamente a despesas incluídas na amostra, a despesa em causa pode ser contabilizada como um erro (aleatório, sistémico ou anómalo) e incluída na TET, com base nos elementos de prova disponíveis e na apreciação profissional da AA.

---

<sup>45</sup> Ver Orientações para o tratamento dos erros referidos nos relatórios anuais de controlo da Comissão (COCOF\_11-0041-01-EN), secção 5.5.

<sup>46</sup> A fraude pode ser estabelecida por organismos especializados de investigação anticorrupção/antifraude da UE ou nacionais e por autoridades administrativas e criminais nacionais (ou seja, o Organismo Europeu de Luta Antifraude (OLAF) ou o Serviço de Coordenação Antifraude (AFCOS) estabelecido em cada Estado-Membro.

Em qualquer caso, a AA deve realizar o seu trabalho de auditoria sobre as despesas em causa, a fim de concluir se existem irregularidades a nível destas despesas, sem prejuízo do resultado de eventuais investigações de fraude. Os erros relacionados com as irregularidades detetadas estão incluídos na TET (a menos que já estejam abrangidos por um erro devido a suspeita de fraude).

Caso haja despesas que tenham sido incluídas na amostra aleatória, mas que a AA não possa auditar devido à falta de pista de auditoria causada pela retenção de documentos comprovativos pelas autoridades competentes devido a uma suspeita de fraude, a AA pode substituir a amostra da operação/do pedido de pagamento por outra/outro, aplicando uma seleção aleatória à restante população, utilizando o mesmo método de amostragem, se isto for exequível a tempo para a apresentação do RAC.

Se a AA não tiver substituído a operação/o pedido de pagamento em causa incluído na amostra e se a quantificação da irregularidade não for possível com base nas informações disponíveis, a AA deve divulgar no RAC os casos identificados por esta situação excecional e o seu impacto potencial no cálculo da TET<sup>47</sup> e no parecer da AA.

### ***2.2.6 Os processos de falência ou insolvência devem ser incluídos na taxa de erro?***

Nos casos em que a AA inclua na amostra uma operação que seja objeto de um processo de falência ou insolvência e que implique o não cumprimento dos objetivos da operação ou outras condições de subvenção (por exemplo, auxílios estatais relativos à criação de emprego na empresa beneficiária), mas em que não existam quaisquer indicações de negligência por parte da AG ao selecionar a operação a cofinanciar, as despesas declaradas da operação devem ser incluídas na TET?

Para responder a esta pergunta, é importante salientar a disposição do artigo 71.º, n.º 4, do RDC: «*Os n.ºs 1, 2 e 3 não são aplicáveis às contribuições destinadas ou provenientes de instrumentos financeiros ou a qualquer operação sujeita à cessação de uma atividade produtiva por razões de insolvência não fraudulenta*».

Tendo em conta esta disposição, a Comissão considera que, em caso de cessação da atividade produtiva por razões de insolvência não fraudulenta, o Estado-Membro será dispensado de investigar a irregularidade em causa e de efetuar correções financeiras adequadas. Por conseguinte, o Estado-Membro e a Comissão não terão de tomar medidas para recuperar os montantes indevidamente pagos.

O corolário deste raciocínio é que, quando o artigo 71.º, n.º 4, do RDC é aplicável, não existe qualquer erro a considerar na TET em relação a um processo de falência.

---

<sup>47</sup> O impacto pode ser expresso por um aumento da TET se for considerado um erro de 100 % para as despesas afetadas, incluído no cálculo da TET.

Como é evidente, a existência de uma situação de insolvência/falência não prejudica a necessidade de a AA garantir que as despesas da operação em causa são legais e regulares no que diz respeito às restantes disposições aplicáveis.

Um processo de insolvência ou de falência seria apenas um erro a considerar na TET em duas situações distintas:

- 1) Se disser respeito a uma fraude estabelecida por um organismo judicial nacional competente ou identificada por uma autoridade competente da UE ou nacional, devendo nesse caso a correção ser a totalidade das despesas afetadas.
- 2) Quando estiver relacionado com a falta de procedimento de seleção adequado pela AG (ou seja, violação do artigo 125.º, n.º 3, do RDC), caso em que o erro pode ser quantificado em 5 %, 10 %, 25 % ou 100 % das despesas declaradas para a operação em causa, com base no apreciação profissional da AA, tendo em conta o disposto no artigo 31.º do Regulamento (UE) n.º 480/2014<sup>48</sup>.

Se um dos dois casos acima referidos for aplicável, a AA deve considerar também o momento em que a situação de falência tenha ocorrido, nos seguintes termos<sup>49</sup>:

- 1) Caso a insolvência ocorra antes de a amostra ser obtida pela AA e caso a AG responda prontamente revogando o acordo de subvenção e dando início a um procedimento de cobrança<sup>50</sup>, tal constitui uma situação semelhante à abrangida pela secção IV.2.2.1.1 acima. Neste caso, a irregularidade pode ser excluída durante a projeção dos erros aleatórios da população.
- 2) Caso a insolvência ocorra depois de a amostra ser obtida pela AA (nesse caso, as medidas necessárias também são tomadas pela AG apenas depois de a amostra ser obtida), a irregularidade deve ser considerada erro aleatório a incluir na projeção deste tipo de erros (a menos que possa ser justificado um erro anómalo).

---

<sup>48</sup> Uma quantificação de 100 % seria justificada se a AG não verificasse se a situação financeira do beneficiário era satisfatória (ou seja, não conduziria à falência), sendo esta uma condição a verificar antes de a operação ser selecionada.

<sup>49</sup> Tal como decorre da secção IV.2.2.1 acima.

<sup>50</sup> A ação da AG também pode depender das normas e dos procedimentos nacionais relacionados com os processos de insolvência e de falência. A AA deve efetuar uma apreciação profissional ao analisar o momento da resposta da AG à situação concreta de falência ou insolvência em apreço.

**2.2.7 *Que abordagem deve a AA adotar em caso de perda ou danos, por motivo de «força maior» (por exemplo, na sequência de catástrofes naturais), nos documentos comprovativos das operações incluídas na amostra?***

No caso de a documentação de apoio detida ao nível dos beneficiários ser perdida ou danificada devido a «força maior» (perda de uma pista de auditoria suficiente, por exemplo, devido a catástrofes naturais), a AA deve solicitar às autoridades nacionais competentes que reconstituam a pista de auditoria com documentação mantida em formato eletrónico e outras fontes (por exemplo, contratantes, fornecedores, bancos). No entanto, a reconstituição da pista de auditoria tem de ser feita dentro de limites razoáveis (incluindo esforços a nível administrativo e de tempo), pois pode suceder que, com base em determinados factos e circunstâncias, a dita reconstituição provoque dificuldades indevidas ou injustificadas junto da entidade auditada. Para chegar a esta conclusão, será necessária uma apreciação profissional.

Pode também acontecer que, mesmo que a pista de auditoria esteja incompleta, a documentação em falta não seja crucial para determinar se as despesas são elegíveis para que a AA possa retirar conclusões sobre a operação. Neste caso, a AA deve apresentar esta informação no RAC.

Para as operações em que a pista de auditoria não possa, de facto, ser reconstituída (pelo menos, parcialmente) por motivos de «força maior» (por exemplo, na sequência de catástrofes naturais) ou em que os custos dessa reconstituição sejam superiores ao benefício de garantir uma pista de auditoria, a AG deve obter a confirmação de que tal foi o caso e de que todas as tentativas de recuperação da documentação foram infrutíferas (por exemplo, através de carta do beneficiário ou do OI). Esta informação deve ser aceite pelas autoridades de auditoria nacionais. Com esta confirmação, a AG pode então concluir que o artigo 140.º do RDC (relativo à disponibilização de documentos) não pode ser cumprido para as operações em causa por motivo de «força maior».

A AG deve dispor de uma lista com todas as operações afetadas, que deverá depois ser excluída da população de onde é retirada a amostra da AA, caso o motivo de «força maior» tenha ocorrido anteriormente. Se a AA já tiver selecionado as ditas operações para efeitos de auditoria no local e não for possível a realização de procedimentos alternativos para verificar a elegibilidade das despesas, está prevista a sua substituição por outras operações.

Para o cálculo da margem de erro prevista em tais casos, a AA pode utilizar, por analogia, as fórmulas propostas pela Comissão para o regime de controlo proporcional. Estas fórmulas, apresentadas nas orientações sobre os métodos de amostragem destinadas às AA, foram concebidas para calcular a taxa de erro para o conjunto da população das despesas declaradas

à Comissão, quando parte desta população foi excluída devido às disposições do artigo 148.º (ou houve substituição das unidades de amostragem)<sup>51</sup>.

### **3. Medidas corretivas**

#### **3.1 Conceito de erro corrigido para a determinação da TETR e do parecer de auditoria**

Para a Comissão, a opção preferida é a correção de cada tipo de erro. Com efeito, a análise e a correção de cada tipo de erro é a opção que melhor cumpre a avaliação de erros exigida pelas normas internacionais de auditoria, nomeadamente a ISA 530. Assim sendo, a AA deve procurar programar o respetivo trabalho por forma a que esta opção possa ser aplicada pelo Estado-Membro em tempo útil antes da apresentação do RAC.

Todos os erros detetados devem ser corrigidos, incluindo os aleatórios, os sistémicos, os conhecidos e os anómalos.

Se, tendo em conta todas as correções relevantes já aplicadas, a TETR permanecer superior ao nível de materialidade de 2 %, tal indica a continuação de um nível de erro importante nas despesas do programa. Nestes casos, as autoridades<sup>52</sup> dos Estados-Membros deverão aplicar correções financeiras adicionais (por extrapolação), a fim de assegurar que a TETR seja inferior ou igual a 2 %<sup>53</sup> e permitir que a AA emita um parecer de auditoria sem reservas sobre a legalidade e a regularidade das despesas a certificar nas contas do programa. Além disso, qualquer deficiência do sistema identificada deve ser devidamente atenuada, a fim de evitar a repetição de erros semelhantes em futuras declarações de despesas.

Caso o Estado-Membro decida não aplicar a correção extrapolada nas contas, a AA deve refletir este facto no seu parecer de auditoria (um parecer com reservas em matéria de legalidade e regularidade será considerado adequado).<sup>54</sup>

Para efeitos da TETR, um erro é considerado corrigido nos seguintes casos:

---

<sup>51</sup> Estas fórmulas podem também ser utilizadas para o cálculo da taxa de erro, quando tenha havido exclusão ou substituição das unidades de amostragem por outra razão.

<sup>52</sup> A AG ou a AC, de acordo com o SGC.

<sup>53</sup> O anexo 4 contém exemplos do cálculo da correção financeira extrapolada para reduzir o risco residual para o nível de materialidade (exemplos B e C.2).

<sup>54</sup> Os casos de parecer com reservas serão cuidadosamente apreciados pela Comissão que, se necessário, tomará as medidas corretivas necessárias, incluindo o lançamento de um procedimento de correção financeira, com a possibilidade de uma correção financeira líquida, desde que as condições estabelecidas no artigo 145.º, n.º 7, do RDC sejam cumpridas.

1) quando o montante irregular tiver sido retirado de um pedido de pagamento intercalar apresentado à Comissão no exercício contabilístico de referência (correções conexas a indicar no apêndice 2 das contas do programa);

ou

2) quando o montante irregular tiver sido deduzido (do projeto de) das contas do programa antes de concluído o RAC (correções conexas a indicar no apêndice 8 das contas do programa).

Os montantes deduzidos das contas ao abrigo do artigo 137.º, n.º 2, do RDC (ou seja, os montantes sob avaliação) não são considerados correções financeiras para efeitos do cálculo da TETR (tal como explicado na secção IV.5 abaixo). No entanto, esses montantes podem ser tidos em conta pela AA para o parecer de auditoria, ao avaliar as medidas corretivas tomadas pela AG/AC para corrigir os erros identificados<sup>55</sup>.

As secções II.9, III.1 e a presente secção, bem como a secção 6 das orientações sobre as auditorias às contas contêm orientações adicionais sobre o exame das correções do parecer de auditoria.

A AA verifica as correções efetivas efetuadas pela AG/CA e comunicadas nas contas do programa através da avaliação final dos projetos de contas.

### **3.2 Correção de erros sistémicos**

Nos casos em que a AA detetou erros sistémicos e para efeitos do RAC, a AA deve indicar se:

1) O montante total das despesas declaradas à Comissão afetadas por tais erros sistémicos foi determinado e as autoridades responsáveis aplicaram a correção financeira necessária. A delimitação do erro sistémico nas despesas não auditadas pode ser realizada pela AG, sob a supervisão da AA. Na prática, esta supervisão implica que a AA terá de analisar a qualidade do trabalho da AG e de confirmar de modo explícito no RAC que o trabalho foi realizado em conformidade com a norma adequada e que as conclusões são adequadas.

2) No caso de o erro sistémico ainda não ter sido completamente delimitado antes da apresentação do pacote de garantias, o Estado-Membro corrigiu, pelo menos, as despesas irregulares conexas já estabelecidas. As restantes despesas na parte não auditada da população potencialmente afetada por este erro sistémico podem ser deduzidas das contas, nos termos do artigo 137.º, n.º 2, do RDC, devido à necessidade de verificações adicionais.

---

<sup>55</sup> Por exemplo, os casos em que a AA identificou uma questão sistémica e a AG/AC decidiu deduzir despesas potencialmente afetadas das contas, para uma avaliação mais aprofundada, a fim de quantificação.

3) As autoridades nacionais responsáveis abordaram de forma adequada quaisquer deficiências do sistema, a fim de reduzir o risco de erros importantes nos pedidos de pagamento futuros.

### **3.3 Correção de erros quando aplicada a subamostragem**

Nos casos em que a subamostragem foi aplicada pela AA durante as suas auditorias às operações e foram detetadas irregularidades nas despesas incluídas na amostra, as autoridades do Estado-Membro devem corrigir pelo menos as irregularidades individuais detetadas pela AA com base na subamostra auditada. Além disso, as autoridades dos Estados-Membros (AG/AC) podem aplicar correções suplementares a fim de reduzir o risco de despesas não elegíveis nas contas (como indicado na TETR). Estão previstas, nomeadamente, as seguintes opções:

- 1) As autoridades dos Estados-Membros aplicam uma correção financeira correspondente ao erro extrapolado da subamostra para o nível da unidade de amostragem
- 2) As autoridades dos Estados-Membros estabelecem e corrigem o montante exato de erro na unidade de amostragem, com base em verificações adicionais das despesas restantes na unidade de amostragem. Caso a verificação não tenha sido concluída no momento da apresentação das contas, as despesas em causa podem ser deduzidas das contas, devido à avaliação em curso da sua legalidade e regularidade (artigo 137.º, n.º 2, do RDC), a fim de reduzir ainda mais o risco de despesas inelegíveis nas contas.

Por conseguinte, o montante da correção aplicada ao nível da unidade de amostragem (operação, projeto ou pedido de pagamento) na sequência da auditoria da AA pode diferir do montante do erro extrapolado ao nível da unidade de amostragem, que é utilizado para extrapolação a toda a população.

## **4. Taxa de Erro total Residual (TETR)**

A AA deve também calcular e indicar a TETR no RAC, ou seja, o erro remanescente na população após a aplicação das correções financeiras relevantes. A TETR deve ser comparada com o limiar de materialidade para concluir se a despesa certificada nas contas está ou não materialmente distorcida.

A TETR corresponde à TET (aplicada à população sem os montantes sob avaliação em curso e outros montantes negativos) menos as correções financeiras aplicadas pelo Estado-Membro antes da apresentação das contas, para corrigir os erros detetados pela AA (ou outras correções aplicadas pelo Estado-Membro, se essas correções pretenderem reduzir os riscos identificados pelas auditorias da AA). No quadro que se segue é apresentado um exemplo de cálculo da TETR.

*Quadro 2: Exemplo de modelo de cálculo da TETR com todos os montantes sob avaliação em curso fora da amostra e com os erros materiais e as correções individuais para aproximação do nível de materialidade<sup>56</sup>*

A	População auditada (ou seja, população de amostragem positiva <sup>57</sup> )	1000
B	Despesas auditadas	100
C	Erros detetados na amostra auditada	2
D	Taxa de Erro total (TET) após extrapolação	2,20%
E <sub>1</sub>	Montantes ao abrigo do artigo 137.º, n.º 2 (avaliações em curso)	50
E <sub>2</sub>	Outros montantes negativos depois de deduzidas as despesas inicialmente declaradas no exercício contabilístico de referência	0
F=A-E	População sem avaliações em curso (1000-50) e sem outros montantes negativos, após dedução das despesas inicialmente declaradas no exercício contabilístico de referência <sup>58</sup>	950
G=D*F	Montante em risco (2,2 % * 950)	20,9
H	Correções financeiras relativas a erros detetados pela AA ou aplicados pela AG/AC se essas correções pretenderem reduzir os riscos identificados pelas auditorias da AA <sup>59</sup>	2
I=F-H	Montante certificável nas contas (950-2)	948
J=G-H	Montante residual em risco (20,9-2)	18,9
K=J/I	Taxa de Erro total Residual (TETR)	1,99 % (≤2,0%)

O exemplo apresentado no quadro 2 baseia-se num cenário mais simples, em que nem os erros sistémicos nem os erros conhecidos fora da amostra foram detetados e delimitados pela AA no contexto das suas auditorias às operações (ou seja, quando a TET é constituída apenas

<sup>56</sup> O anexo 4 inclui outros exemplos que ilustram o cálculo do risco residual e o impacto de diferentes unidades de amostragem negativas no seu cálculo.

<sup>57</sup> Ver orientações sobre os métodos de amostragem

<sup>58</sup> Para efeitos de simplificação, neste exemplo não existem montantes deste tipo. As correções incluídas no valor H e as já deduzidas da população positiva ao estabelecer a população de auditoria com o valor A (ver orientações sobre os métodos de amostragem, secção 4.6) não devem fazer parte destes montantes.

<sup>59</sup> Correções extrapoladas ou correções relacionadas com erros sistémicos.

por erros aleatórios projetados e a correção de erros individuais é suficiente para fazer descer a TETR abaixo do nível de materialidade)<sup>60</sup>.

Os valores constantes do quadro acima devem ser estabelecidos do seguinte modo:

**Valor A:** População de amostragem positiva a partir da qual a AA extrai a sua amostra para auditorias às operações.

**Valor B:** Despesas auditadas na amostra (em caso de subamostragem, só devem ser consideradas as despesas efetivamente auditadas).

**Valor C:** Todos os erros detetados pela AA na amostra.

**Valor D:** Taxa de erro total (erro total extrapolado para toda a população auditada).

**Valor E:** Soma dos valores  $E_1$  e  $E_2$ .

**Valor  $E_1$ :** Os montantes deduzidos das contas devido a uma avaliação em curso da legalidade e regularidade das despesas subjacentes.

**Valor  $E_2$ :** Outros montantes negativos, deduzindo as despesas inicialmente declaradas no exercício contabilístico de referência (a menos que já tenham sido deduzidas da população de valores positivos aquando da determinação da população de auditoria A). Esses montantes negativos podem incluir:

- Correções financeiras relacionadas com outras irregularidades além das incluídas no valor H, por exemplo:
  - correções das verificações de gestão realizadas a despesas anteriormente declaradas no pedido de pagamento para o exercício contabilístico de referência, ou
  - correções financeiras relacionadas com casos específicos de irregularidades já detetadas e tratadas antes de a amostra ser obtida pela AA, se foram deduzidas do montante declarado à CE.
- Deduções não relacionadas com irregularidades, por exemplo, correções de erros administrativos (tais como anulações de entradas nas que não correspondem a correções financeiras), transferência de operações de um programa para outro (ou no âmbito de um programa) ou decisões de gestão para cancelar um projeto.

---

<sup>60</sup> Para os casos de TET que incluem um erro sistémico, as informações pertinentes são fornecidas na secção IV.3.2.

A este respeito, note-se que os montantes negativos após retirada das despesas relativas a exercícios anteriores não podem ser incluídos no cálculo do risco residual.

**Valor F:** População auditada (valor A) sem montantes sob avaliação em curso (valor  $E_1$ ) e outros montantes negativos, deduzindo as despesas inicialmente declaradas no exercício contabilístico de referência (valor  $E_2$ ).

**Valor G:** Montante em risco não tendo em conta quaisquer correções financeiras resultantes das auditorias da AA.

**Valor H:** As correções financeiras foram aplicadas devido às auditorias da AA, reduzindo o montante em risco na população. Essas correções podem incluir.

- Correções financeiras executadas devido às auditorias de operações da AA.

Tais correções são geralmente aplicadas após a determinação da TET (por exemplo, a correção relacionada com erros aleatórios individuais e erros sistémicos). No entanto, as correções financeiras aplicadas pelo Estado-Membro depois de a AA ter extraído a sua amostra podem também ser incluídas no valor H, se essas correções pretenderem reduzir os riscos identificados pelas auditorias às operações efetuadas pela AA. Um exemplo típico disso mesmo seria o caso de correções efetuadas com base no trabalho da AG para determinar a extensão das irregularidades sistémicas detetadas pela AA nas respetivas auditorias às operações.

Todas as correções incluídas no cálculo da TETR no valor H na sequência das auditorias às operações devem ser indicadas na coluna F do quadro da secção 10.2 do RAC (resultados das auditorias às operações):

Quadro 3

Results of audit operations										
Programme title	A	B		C		D	E	F	G	H
	Amount in Euros corresponding to the population from which the sample was drawn (€)	Expenditure in reference to the accounting year audited for the random sample		Coverage of non-statistical random sample (%)		Amount of irregular expenditure in random sample	Total error rate (%)	Corrections implemented as a result of the total error rate	Residual total error rate	Other expenditure
Amount (€)		% (%)	% of operations covered	% of expenditure covered						

As correções relevantes consideradas na coluna F devem corresponder aos montantes indicados na última linha dos apêndices 2 e 8 das contas.

- As correções financeiras aplicadas em relação aos erros conhecidos fora da amostra auditada;
- As correções financeiras aplicadas aos erros detetados pela AA durante as auditorias aos sistemas (incluindo as auditorias temáticas);

Os erros detetados durante as auditorias aos sistemas (testes de controlo) não são adicionados ao erro total (TET), mas devem ser corrigidos e indicados na secção 4 do RAC e podem ser tidos em conta para o cálculo da TETR no valor H.

Em qualquer caso, para além da apreciação profissional aplicada quando se consideram as correções financeiras a incluir no cálculo no valor H, a AA deve ter uma garantia razoável de que as correções financeiras são, de facto, correções finais resultantes das suas auditorias e não despesas sob avaliação em curso e outras deduções mencionadas no valor E.

Os montantes negativos relacionados com as retiradas de despesas de exercícios anteriores não podem ser incluídos nos valores E e H.

**Valor I:** O montante a certificar nas contas, sujeito a eventuais correções adicionais, a fim de reduzir a TET para 2 % ou menos, se necessário.

**Valores J e K:** Estes valores fornecem informações sobre o risco residual nas despesas certificadas nas contas (em valor absoluto e em percentagem, ou seja, TETR).

## **5. Cálculo da TET/TETR e montantes em curso de avaliação para determinar a legalidade e regularidade das despesas subjacentes (artigo 137.º, n.º 2, do RDC)**

A noção de montantes cuja legalidade e regularidade está em curso de avaliação é introduzida pelo artigo 137.º, n.º 2, do Regulamento (CE) n.º 1303/2013. O artigo 137.º, n.º 2, estabelece:

*«2. Caso um Estado-Membro exclua das contas despesas previamente incluídas num pedido de pagamento intercalar para o exercício contabilístico, por estar em curso um processo de avaliação da legalidade e regularidade das despesas em causa, a totalidade ou parte dessas despesas que seja considerada legal e regular pode ser incluída num pedido de pagamento intercalar relativo a um exercício contabilístico subsequente».*

No que respeita aos montantes, cuja legalidade e regularidade esteja em avaliação, os princípios gerais a seguir enunciados devem ser seguidos para o cálculo da TET/TETR:

- Todas as auditorias às operações devem ser realizadas e os resultados tidos em conta para o cálculo da TET, que deve ser projetado conforme explicado nas orientações sobre os métodos de amostragem.
- A extrapolação de erros da amostra da AA não depende da classificação de alguns montantes como estando em curso de avaliação, mesmo nos casos em que um procedimento contraditório sobre as auditorias às operações realizadas pela AA ainda não está concluído, tal como a seguir se explica.
- A TETR reflete apenas o risco residual nas despesas certificadas nas contas. Por conseguinte, para o cálculo da TETR, os montantes em curso de avaliação (em aplicação do artigo 137.º, n.º 2) devem ser retirados da população.
- Se o Estado-Membro decidir excluir das contas do programa parte das despesas da população devido a uma avaliação em curso da sua legalidade e regularidade, o montante assim excluído e objeto da avaliação em curso não deve incluir qualquer montante de uma correção financeira aplicada na sequência da deteção de um erro pela AA<sup>61</sup>.

No anexo 4 são apresentados exemplos de modelos de cálculo da TETR com montantes em curso de avaliação.

---

<sup>61</sup> Exemplo: Numa operação de 5 000 EUR, a AA detetou um erro de 1 000 EUR, na sequência do qual a AC decidiu retirar das contas o montante de 1 000 EUR. Ao mesmo tempo, a AG decidiu excluir das contas todas as operações de um eixo prioritário, num montante total de despesas declaradas de 200 000 EUR (incluindo a operação em questão de 5 000 EUR) para avaliar o risco relacionado com as condições dos auxílios estatais. Neste caso, o montante a ser temporariamente retirado devido a uma avaliação em curso deverá ser de 199 000 EUR (200 000 EUR — 1 000 EUR de correção aplicada à operação individual com um erro detetado).

Além disso, no que diz respeito ao estabelecimento dos montantes em curso de avaliação ( $E_1$ ) e ao tratamento dos erros resultantes das auditorias às operações efetuadas pelas AA e ao cálculo da TER e da TETR, a AA deve adotar a seguinte abordagem em relação aos resultados das auditorias às operações:

**a) Montantes de erros indicados no relatório final de auditoria da AA (auditorias às operações concluídas):**

- Todos os montantes irregulares detetados durante as auditorias às operações devem ser incluídos no cálculo da TET, à exceção dos erros conhecidos e dos erros anómalos corrigidos (valor C no quadro 2, secção IV.4).
- Quaisquer correções financeiras correspondentes aplicadas, ou seja, tanto individuais como quaisquer correções extrapoladas, deduzidas das contas, contribuem para o cálculo da TETR (e são tidas em conta no valor H do quadro 2). Tais correções são consideradas definitivas, pelo que não podem ser tratadas como avaliações em curso e não devem ser incluídas no valor E do quadro 2.
- Se as correções financeiras correspondentes não forem aplicadas, ou seja, não forem deduzidas das contas (por exemplo, devido ao facto de a AG/AC discordar das conclusões da auditoria ou da recomendação de correção), não são consideradas pela AA no cálculo da TETR. Este facto deve ser comunicado no RAC pela AA e deve ser tido em conta no parecer de auditoria da AA.

**b) Montantes preliminares dos erros** (auditorias não concluídas às operações):

Tais casos só devem ocorrer a título excepcional<sup>62</sup>, uma vez que uma AA diligente deve planear as suas auditorias às operações de uma forma que lhe permita concluir o trabalho de auditoria a tempo de finalizar o RAC e emitir um parecer de auditoria devidamente fundamentado, no âmbito do pacote de garantias.

- Todos os montantes de erro correspondentes ao erro preliminar máximo detetado na operação e indicados nos projetos de relatório de auditoria da AA<sup>63</sup> devem ser incluídos no cálculo da TET (valor C no quadro 2).
- No que diz respeito ao cálculo da TETR, esses montantes de erros potenciais devem ser tratados como montantes sob avaliação em curso (ou seja, deduzidos das contas baseadas no artigo 137.º, n.º 2, do RDC e incluídos no valor E<sub>1</sub> no quadro 2), a menos que as autoridades do Estado-Membro decidam deduzir esses montantes como correções financeiras definitivas (incluídas no valor H no quadro 2).

---

<sup>62</sup> Situação excepcional que pode pôr em causa o correto funcionamento do RC 16 da AA, uma condição essencial para o bom funcionamento do SGC (ver artigo 30.º do Regulamento (UE) n.º 480/2014).

<sup>63</sup> Nos casos em que o projeto de relatório de auditoria ainda não tenha sido publicado, deve ser considerado um montante do nível máximo do erro potencial previsto com base no trabalho já realizado pela AA. Caso a AA não tenha realizado nenhum trabalho de auditoria sobre as despesas em causa, deve considerar-se um erro preliminar de 100 %.

- Tal como já referido na secção II.5 acima, todas as correções financeiras extrapoladas aplicadas a fim de reduzir a TETR para 2 % ou menos são consideradas definitivas. O mesmo se aplica aos casos em que a TET/TETR foi calculada incluindo os montantes preliminares dos erros devidos a auditorias inacabadas/procedimentos contraditórios sobre a operação. Por conseguinte, as correções financeiras extrapoladas daí resultantes não podem ser posteriormente revistas, mesmo que as despesas auditadas da operação correspondente sejam posteriormente consideradas elegíveis no relatório final de auditoria da AA<sup>64</sup>.

---

<sup>64</sup> Tendo em conta o cálculo anual do risco residual é importante assegurar que as auditorias às operações sejam planeadas e organizadas de forma a permitir que a AA disponha de uma TET definitiva a tempo de elaborar as contas.

## ANEXO 1 — SECÇÃO 10.1 «RESULTADOS DAS AUDITORIAS AOS SISTEMAS» DO MODELO DE RAC

Entidade auditada	Fundo (PO multifundos)	Título da auditoria	Data do relatório final de auditoria	Programa Operacional: [CCI e Designação do PO]													Avaliação global (categoria 1, 2, 3, 4) [como definido no quadro 2 — anexo IV do Regulamento (UE) n.º 480/2014]	Observações
				Requisitos-chave (conforme aplicável) [como definido no quadro 1 — anexo IV do Regulamento (UE) n.º 480/2014]														
				RC 1	RC 2	RC 3	RC 4	RC 5	RC 6	RC 7	RC 8	RC 9	RC 10	RC 11	RC 12	RC 13		
AG																		
OI(s)																		
AC																		

Nota: As partes a cinzento no quadro acima dizem respeito a requisitos-chave que não são aplicáveis à entidade auditada.

## ANEXO 2 — SECÇÃO 10.2 «RESULTADOS DAS AUDITORIAS ÀS OPERAÇÕES» DO MODELO DE RAC

Fund o	Número CCI do programa	Título do programa	A		B		C		D	E	F	G	H	I
			Montante em EUR correspondent e à população a partir da qual foi obtida a amostra <sup>65</sup>	Despesas respeitantes ao exercício contabilístico auditadas para a amostra aleatória	Montant e <sup>70</sup>	% 71	Cobertura da amostra não estatística aleatória <sup>66</sup>	% de operações cobertas						

<sup>65</sup> A coluna «A» corresponde à população a partir da qual foi recolhida a amostra aleatória, ou seja, o montante total de despesa elegível registado no sistema contabilístico da autoridade de certificação que foi incluído nos pedidos de pagamento apresentados à Comissão (como estabelecido no artigo 137.º, n.º 1, alínea a), do Regulamento (UE) n.º 1303/2013), menos as unidades de amostragem negativas, se existirem. Por exemplo, se 23 milhões de EUR tiverem sido declarados como despesas elegíveis e esse montante incluir 3 milhões de EUR de unidades de amostragem negativas, então o montante a ser divulgado na coluna A é de 26 milhões de EUR, uma vez que tal corresponde à população de valores positivos. Quando aplicável, devem ser fornecidas explicações na secção 5.4.

<sup>66</sup> Trata-se da cobertura mínima dos limiares estabelecidos no artigo 127.º, n.º 1, último parágrafo, do Regulamento (UE) n.º 1303/2013, quando é utilizado um método de amostragem não estatístico. O requisito de 10 % das despesas declaradas para um método de amostragem não estatístico (artigo 127.º, n.º 1, do RDC) refere-se às despesas da amostra, independentemente da utilização de subamostragem. Significa isto que a amostra deve corresponder a um mínimo de 10 % das despesas declaradas, contudo, quando se recorre à subamostragem, a despesa efetivamente auditada pode, de facto, ser inferior.

<sup>67</sup> O artigo 28.º, n.º 14, do RD define esta taxa como a soma dos erros aleatórios previstos e, se aplicável, dos erros sistémicos e dos erros anómalos não corrigidos, dividida pelo total da população. Sempre que as despesas declaradas incluam unidades de amostragem negativas, estas devem ser tratadas como população separada. Neste caso, a TET é calculada com base na população de unidades de amostragem positivas. A TET é calculada antes de quaisquer correções financeiras serem aplicadas em relação à amostra auditada ou à população a partir da qual foi obtida a amostra. Quando a amostra aleatória cobre vários fundos ou programas, a taxa de erro total (calculada) apresentada na coluna «E» refere-se a toda a população. Quando é utilizada a estratificação, devem ser fornecidas informações adicionais por estrato na secção 5.7 acima.

<sup>68</sup> Ver explicações adicionais sobre a TETR na secção 5 das presentes orientações.

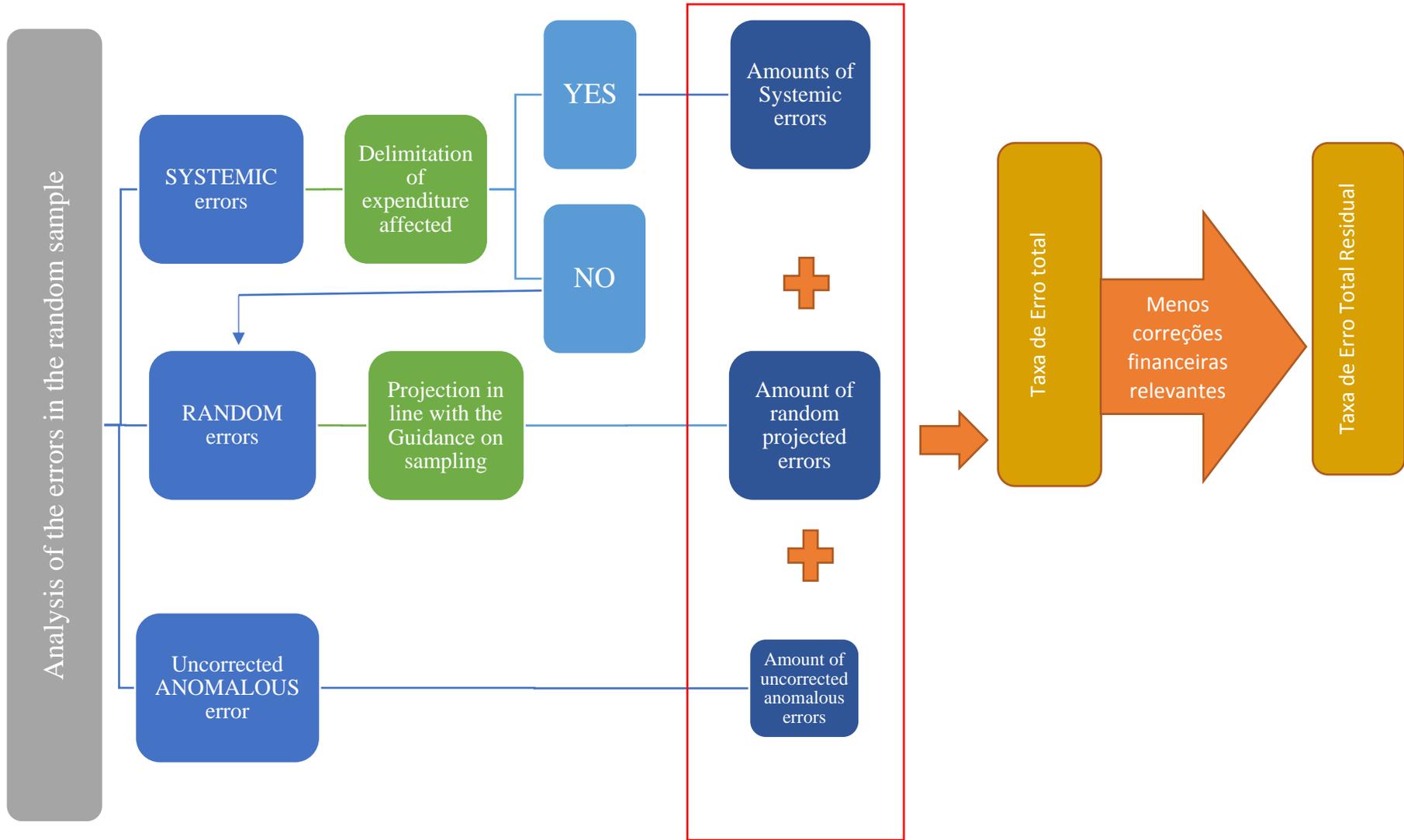
<sup>69</sup> Quando aplicável, a coluna «H» deve referir-se às despesas auditadas no contexto de uma amostra complementar.

<sup>70</sup> Montante das despesas auditadas (em caso de subamostragem nos termos do artigo 28.º, n.º 9, do Regulamento (UE) n.º 480/2014, apenas devem ser incluídos nesta coluna os itens de despesa efetivamente auditados nos termos do artigo 27.º do mesmo regulamento).

<sup>71</sup> Percentagem das despesas auditadas em relação à população.

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

### ANEXO 3 — FLUXOGRAMA DA TAXA DE ERRO TOTAL E DA TAXA DE ERRO TOTAL RESIDUAL



**ANEXO 4 — EXEMPLOS DE CÁLCULO DA TETR**

**ANEXO 5 — TIPOLOGIA DAS CONCLUSÕES DO PROJETO**