



COMISSÃO EUROPEIA

Fundos Europeus Estruturais e de Investimento

Orientações para os Estados-Membros sobre a
Estratégia de Auditoria

(Período de programação 2014-2020)

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 do programa 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

LISTA DE ACRÓNIMOS E ABREVIATURAS	3
I. CONTEXTO	4
1. Referências regulamentares.....	4
2. Objetivo do documento de orientação.....	4
II. ORIENTAÇÕES	5
1. Introdução.....	5
2. Avaliação dos riscos.....	10
3. Metodologia	10
3.1 Perspetiva geral	10
3.2 Auditorias ao funcionamento do SGC (auditorias ao sistema)	11
3.3 Auditorias às operações.....	15
3.4 Auditorias às contas.....	17
3.5 Verificação da declaração relativa à gestão	18
4. Trabalhos de auditoria previstos	18
5. Recursos	19
III. EXEMPLO DE UM MODELO DO QUADRO DE AVALIAÇÃO DOS RISCOS (A SER ADAPTADO PELA AA)	21
IV. MODELO DE GARANTIA.....	22
V. PRAZOS INDICATIVOS DO TRABALHO DE AUDITORIA.....	23

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, tal 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 ¹
RE	Regulamento de Execução (UE) n.º 2015/207 da Comissão, de 20 de janeiro de 2015 ²
RDC	Regulamento «Disposições Comuns» (Regulamento (UE) n.º 1303/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de dezembro de 2013) ³
FEEI	«FEEI» corresponde a 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 (Regulamento (UE) n.º 1299/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de dezembro de 2013)
OI	Organismo Intermediário
AG	Autoridade de Gestão
SGC	Sistema de Gestão e Controlo

¹ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:32014R0480>

² <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015R0207&rid=1>

³ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:32013R1303>

I. CONTEXTO

1. Referências regulamentares

Regulamento	Artigos
Regulamento (UE) n.º 1303/2013 Regulamento «Disposições Comuns» (<i>doravante designado RDC</i>)	Artigo 127.º, n.º 4 — Funções da autoridade de auditoria
Regulamento (UE) n.º 2015/207 Regulamento de Execução da Comissão (<i>doravante designado RE</i>)	Artigo 7.º, n.º 1, e anexo VII (Modelo da estratégia de auditoria)

2. Objetivo do documento de orientação

O presente documento pretende fornecer orientações à autoridade de auditoria (AA) responsável pela elaboração da estratégia de auditoria (*doravante designada «a estratégia»*), nos termos do artigo 127.º, n.º 4, do RDC. Estas orientações são aplicáveis aos FEEI, à exceção do FEADER, e adotam a estrutura do modelo da estratégia de auditoria estabelecido no anexo VII do RE.

O presente documento de orientação define as recomendações da Comissão para as diferentes partes da estratégia. São elaboradas a partir das disposições acima mencionadas, bem como da experiência da Comissão com as estratégias de auditoria relativas ao período de programação anterior, das normas de auditoria internacionalmente aceites e das melhores práticas.

A estratégia contribui para a construção de um modelo para os FEEI (à exceção do FEADER), uma vez que se trata de um documento que estabelece a metodologia de auditoria, o método de amostragem para as auditorias das operações e o planeamento das auditorias relativamente aos três primeiros exercícios contabilísticos⁴, precisando de ser atualizado anualmente de 2016 até 2024, inclusive.

Durante o período de programação de 2014-2020, a AA não é obrigada a transmitir a estratégia para a avaliação e aprovação prévia da Comissão. No entanto, o artigo 127.º, n.º 4, do RDC estabelece que a AA deve apresentar à Comissão, mediante pedido desta, a estratégia de auditoria. A estratégia será um elemento fundamental da ordem de trabalhos das reuniões de coordenação anual, realizadas nos termos do artigo 128.º, n.º 3, do RDC. No contexto das suas auditorias no local, a Comissão pode igualmente avaliar a qualidade da informação

⁴ Conforme definido no artigo 2.º, n.º 29, do Regulamento (UE) n.º 1303/2013.

contida na estratégia, incluindo a documentação pertinente e as explicações sobre a apreciação profissional utilizadas pela AA no momento da elaboração da estratégia.

II. ORIENTAÇÕES

Em todas as secções que se seguem, o texto inserido numa caixa corresponde a um excerto da parte relevante do modelo da estratégia de auditoria (anexo VII do RE).

1. Introdução

Esta secção deve incluir as seguintes informações:

— *Identificação do(s) programa(s) operacional(ais) (designação(ões) e CCF⁵), fundos e período abrangidos pela estratégia de auditoria.*

— *Identificação da autoridade de auditoria responsável pela elaboração, o acompanhamento e a atualização da estratégia de auditoria, bem como de quaisquer outros organismos que para ela tenham contribuído para este documento.*

— *Referência ao estatuto da autoridade de auditoria (organismo público nacional, regional ou local) e ao organismo em que está localizada.*

— *Referência à declaração de missão, à carta de auditoria ou à legislação nacional, (quando aplicável), referindo todas as funções e obrigações da autoridade de auditoria e de outros organismos que realizam auditorias sob a sua responsabilidade.*

A primeira estratégia de auditoria deverá ser concluída no prazo de oito meses após a adoção do(s) programa(s) relevante(s) e deverá abranger os primeiros três exercícios contabilísticos, tal como estipulado no artigo 127.º, n.º 4, do RDC. Se apenas for apresentada uma única estratégia de auditoria para todos os programas com SGC comum, essa estratégia de auditoria poderá ser concluída no prazo de oito meses após a adoção do último programa, desde que a estratégia seja posta em prática a tempo para que a AA desempenhe a sua função e possa emitir uma opinião de auditoria no prazo regulamentar.

A AA deve acordar previamente com a Autoridade de Gestão (AG) e com a Autoridade de Certificação (AC) o prazo para a elaboração da contabilidade relativa ao 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 uma cópia da sua declaração de gestão e a 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 as medidas corretivas adotadas ou previstas em conformidade. O Estado-Membro (por exemplo, ao nível governamental/ministerial ou a outro que seja considerado adequado pelas autoridades nacionais) deve estabelecer prazos internos para a transmissão de documentos entre as autoridades nacionais, para efeitos das suas respetivas responsabilidades.

No caso de ser apresentada uma estratégia de auditoria única para um SGC comum, é aconselhável que as autoridades nacionais (por exemplo, a AG, as AC, um organismo de

⁵ Indique os programas abrangidos por um SGC comum, no caso de uma única estratégia de auditoria ser preparada para os programas em causa, como previsto no artigo 127.º, n.º 4, do RDC.

coordenação nacional) estejam de acordo com a AA de que existe, de facto, um sistema comum, uma vez que esta decisão terá implicações na seleção de amostras e na projeção dos resultados das amostras para todos os programas abrangidos por esse sistema. Existe um sistema comum sempre que o mesmo SGC regula as atividades de vários programas. O critério a ter em conta é a presença dos mesmos elementos de controlo fundamentais, ou seja, sempre que os seguintes elementos forem essencialmente os mesmos para um determinado conjunto de programas: (i) definição das funções de cada organismo envolvido na gestão e no controlo, e repartição de funções dentro de cada organismo; (ii) procedimentos para assegurar a correção e regularidade das despesas declaradas, incluindo uma pista de auditoria adequada e a supervisão dos OI, sempre que aplicável. A existência de níveis de risco comuns (por exemplo, OI semelhantes em diversos programas com um risco comum associado ao tipo de OI) pode também ser um elemento a considerar na determinação da existência de um sistema comum. Devido às suas especificidades, nomeadamente à participação de, pelo menos, dois Estados-Membros, os programas da CTE não devem ser considerados como pertencentes a um SGC comum juntamente com os programas gerais. Assim, a estratégia para um programa da CTE deverá ser elaborada em separado, mesmo que os organismos envolvidos nos seus SGC sejam os mesmos dos programas gerais.

Tal como definido no anexo IX do RE, as alterações na estratégia de auditoria devem ser divulgadas na secção 3 do RAC. Os fatores a ter em consideração durante a revisão da estratégia incluem alterações ao SGC, por exemplo alterações relacionadas com medidas corretivas consideradas necessárias nos termos do artigo 124.º, n.º 5, do RDC relativas ao procedimento de designação, redistribuição de funções das autoridades de auditoria, gestão e certificação a outras autoridades nacionais, alterações a estruturas organizacionais, tais como a divisão de um ministério, alterações significativas ao pessoal ou novos sistemas informáticos, etc.

É aconselhável que a AA explique, no âmbito desta secção, de que modo foi elaborada a estratégia de auditoria (em particular, no que respeita às contribuições de outros organismos) e quais os acordos existentes para acompanhar e atualizar o documento. No âmbito da AA, a documentação relativa à elaboração, acompanhamento e atualização da estratégia deve ser guardada para efeitos de referência. Sempre que os organismos de auditoria contribuírem para a estratégia, a AA deverá garantir que os seus objetivos se encontram alinhados com os objetivos da estratégia, uma vez que a AA é responsável pela coordenação final e pela qualidade do trabalho. Este processo pode incluir instruções por escrito, reuniões regulares e outros métodos considerados úteis. Sempre que o trabalho de auditoria for realizado em vários Estados-Membros, este processo torna-se particularmente relevante para os programas da CTE.

No que respeita aos instrumentos financeiros aplicados pelo BEI, nos termos do artigo 38.º, n.º 4, alínea b), subalínea i), do RDC e tal como estipulado pelo artigo 9.º, n.º 3, do RD, a AA deve mandar uma empresa que agirá no âmbito de um quadro comum estabelecido pela Comissão para a realização de auditorias às operações em causa. O atual quadro comum de auditoria está a ser atualizado pela Comissão e será debatido com os Estados-Membros. Entretanto, a AA é convidada a consultar a Comissão e, sempre que este tipo de instrumentos financeiros estiver já a ser implementado, a AA é convidada a consultar a Comissão para procurar aconselhamento sobre a metodologia a utilizar neste âmbito, sem prejuízo do artigo 9.º, n.º 4, do referido regulamento. A estratégia de auditoria deve referir-se às intenções da AA neste domínio; sempre que um novo quadro entrar em vigor, a AA deve atualizar a estratégia em conformidade, indicando as alterações no RAC seguinte.

Relativamente aos instrumentos financeiros, nos termos do artigo 38.º, n.º 1, alínea a), do RDC, a estratégia da AA deve ter em consideração o facto de não poder realizar auditorias no local a estas operações, sendo assim obrigada a emitir o seu parecer a partir dos relatórios de controlo regulares, apresentados pelos organismos envolvidos na aplicação desses instrumentos financeiros, de acordo com o artigo 40.º, n.º 1, do RDC.

A AA deve dispor de um mandato claro no sentido de exercer a função de auditoria em conformidade com o artigo 127.º do RDC. Geralmente este mandato é documentado⁶ numa carta de auditoria, se ainda não estiver previsto na legislação nacional. Sempre que existir uma carta de auditoria para a função de auditoria no geral, o mandato especificamente relacionado com a função da AA deve ser incorporado nessa carta e deve ser formalmente aceite pela AA. Uma carta de auditoria sólida ajuda a aumentar a independência da AA.

Para a CTE, as especificidades das funções e responsabilidades de cada um dos intervenientes de auditoria (AA, grupo de auditores e outros organismos de auditoria) devem ser descritas no regulamento interno, sendo que a estratégia de auditoria deve fazer referência a este regulamento. Se a AA estiver autorizada a executar diretamente as suas funções em todo o território abrangido pelo programa, as regras devem indicar, sempre que necessário, se ficou acordado que um auditor nacional (de cada Estado-Membro ou país terceiro que participa no programa) pode juntar-se à AA para missões de auditoria no local. Se cada Estado-Membro ou país terceiro for responsável pela realização de funções nos termos do artigo 127.º do RDC, deve ser claramente descrito quem transmitirá à AA, e de que forma, os resultados das auditorias realizadas nos respetivos territórios de cada Estado-Membro ou país terceiro que participa no programa da CTE, para que a AA possa levar a cabo a sua avaliação.

Esta secção deve incluir as seguintes informações:

Confirmação pela autoridade de auditoria de que os organismos que efetuam auditorias nos termos do artigo 127.º, n.º 2, do Regulamento (UE) n.º 1303/2013 beneficiam da independência funcional necessária (e independência organizacional, quando aplicável nos termos do artigo 123.º, n.º 5, do mesmo regulamento).

A independência diz respeito à isenção das condições que ameaçam a capacidade da AA de levar a cabo as suas responsabilidades nos termos do artigo 127.º do RDC de forma imparcial. Para alcançar o nível de independência que é necessário para cumprir as suas responsabilidades de forma eficaz, a AA deverá ter acesso direto e sem restrições aos quadros superiores, a todos os níveis, incluindo à AG e à AC. A AA deve garantir, durante todas as fases do ciclo de auditoria, que o seu trabalho (e o trabalho efetuado pelo organismo de auditoria) é levado a cabo de forma independente⁷ e objetiva, e que o mesmo está isento de conflitos de interesses com a entidade sujeita à auditoria, incluindo o beneficiário, tal como previsto no artigo 2.º, n.º 10, do RDC.

⁶ Estão disponíveis exemplos de cartas de auditoria estabelecidos para utilização nos departamentos de auditoria interna, em <https://global.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/ModelCharter.pdf> ; https://www.ecb.europa.eu/ecb/pdf/orga/ecbaudit charter_pt.pdf. Estes exemplos podem ser adaptados pela AA para as suas funções específicas e quadro jurídico.

⁷ A Recomendação da Comissão, de 16 de maio de 2002 (JO L191/22 de 19.7.2002), sobre a independência dos revisores oficiais de contas e o capítulo 3 do Código de Ética da INTOSAI dispõem de mais aconselhamento sobre o conceito de independência.

A independência funcional implica um nível suficiente de independência, de modo a garantir que não existem riscos associados ao facto de as relações entre diversas autoridades poderem gerar dúvidas relativamente à imparcialidade das decisões tomadas. Para garantir esse nível de independência suficiente, o SGC deve estipular medidas, como o não envolvimento da AA nas funções da autoridade de gestão e da autoridade de certificação, a autonomia da AA em termos de decisão sobre o recrutamento de pessoal, descrições de funções claras e a conclusão de acordos escritos claros entre as autoridades⁸. É fundamental que a AA possa manifestar discordância em relação às autoridades de gestão e de certificação e comunicar com total independência os seus resultados de auditoria às partes interessadas, em particular à Comissão.

O posicionamento organizacional e o estatuto da AA podem representar uma limitação prática ou condicionar o âmbito do trabalho da AA, nomeadamente quando a AA faz parte do mesmo organismo público que as (algumas das) entidades sujeitas a auditoria. Em geral, quanto mais comunicação houver, maior será o âmbito potencial dos compromissos que podem ser levados a cabo pela AA enquanto autoridade independente da entidade sujeita a auditoria⁹. No mínimo, o diretor da AA deve comunicar ao nível hierárquico dentro desse organismo público que conceda à AA a possibilidade de esta exercer as suas funções; a AA deve estar livre de interferências durante a determinação do âmbito do seu trabalho de auditoria, o exercício das suas funções e a comunicação de resultados.

Nos termos do artigo 123.º, n.º 4, do RDC, a AA deve ser funcionalmente independente das autoridades de gestão e de certificação. Neste contexto, a AA não desempenha qualquer papel no âmbito das funções pertencentes à autoridade de gestão, à autoridade de certificação ou aos organismos intermediários. Além disso, as apresentações de relatórios devem ser diferentes, ou seja, a AA deve efetuar a comunicação a um nível hierárquico diferente dos níveis de comunicação das autoridades de gestão e de certificação. Este conceito encontra-se também refletido no primeiro parágrafo no artigo 123.º, n.º 5, do RDC, que concede à AA a possibilidade de fazer parte da mesma autoridade ou organismo público (por exemplo, um ministério) que as autoridades de gestão e certificação, desde que o princípio da separação das funções seja respeitado e esteja em conformidade com as condições estabelecidas no último parágrafo da mesma disposição.

A mesma abordagem é aplicável aos organismos de auditoria que efetuam auditorias sob a responsabilidade da AA. Sempre que os organismos de auditoria forem unidades de auditoria interna, devem ser tidas em conta as seguintes considerações especiais: a AA deve ter conhecimento da estrutura organizacional e das apresentações de relatórios efetuadas no âmbito da organização em causa, de modo a avaliar a posição da unidade de auditoria interna, bem como o risco de uma independência enfraquecida.

Para os programas da CTE, a estratégia de auditoria deve explicar de que forma é assegurada a independência de cada membro do grupo de auditores, sobretudo nos casos em que os membros do grupo de auditores efetuam, eles próprios, o trabalho de auditoria no seu

⁸ Estas disposições podem ser incluídas, por exemplo, numa decisão governamental que faça referência às autoridades envolvidas na execução de um programa, às autoridades que irão levar a cabo as funções impostas pelos regulamentos, ou aos protocolos escritos celebrados entre as autoridades, procedimentos de trabalho, etc.

⁹ Consultar também: Normas Internacionais para a Prática Profissional da Auditoria Interna (IPPF) n.º 1100, a Prática Profissional n.º 1110-1 e o Guia Prático do IPPF sobre «Independência e Objetividade».

Estado-Membro, supervisionam ou procedem à externalização do trabalho de auditoria. Sempre que o trabalho de auditoria for externalizado, o contratante deve estar obrigado pelo contrato a informar imediatamente a AA em caso de possíveis conflitos de interesses, de modo a que a AA, assistida por um grupo de auditores, possa tomar as medidas adequadas. A AA deve também ser independente em termos funcionais do secretariado conjunto (que cabe à autoridade de gestão constituir nos termos do artigo 23.º, n.º 2, da CTE) e do(s) responsável(is) pelo controlo, tal como previsto no artigo 23.º, n.º 4, da CTE.

A AA deve indicar na estratégia de auditoria de que forma é assegurada a referida independência funcional, descrevendo as relações entre a AA e as autoridades de gestão e de certificação, assim como os organismos intermediários, sempre que necessário. Esta indicação deve fazer referência ao organograma relevante e à apresentação de relatórios efetuada entre a AA e estes organismos e, sempre que necessário, à autoridade ou organismo público para a qual as autoridades de gestão e de certificação também enviam os seus relatórios.

No contexto da estratégia de auditoria, o termo «independência organizacional» diz respeito a uma situação em que a AA não pode fazer parte da mesma autoridade ou organismo público (por exemplo, um ministério) que as autoridades de gestão e de certificação. Nos termos do artigo 123.º, n.º 5, do RDC, a AA pode fazer parte da mesma autoridade pública¹⁰ que as autoridades de gestão e de certificação quando o montante total dos fundos de apoio a um programa for inferior ou igual a 250 milhões de EUR (para o FEAMP este limite é de 100 milhões de EUR). Sempre que o limite for excedido, a AA pode fazer parte da mesma autoridade pública que as autoridades de gestão e de certificação, desde que uma das seguintes condições seja cumprida:

a) De acordo com as disposições aplicáveis no anterior período de programação, a Comissão informou o Estado-Membro, antes da data de adoção do programa em causa, da sua conclusão de que poderá basear-se essencialmente no seu parecer de auditoria,¹¹

b) A Comissão ficou convencida, com base na experiência do período de programação anterior, de que a organização institucional e a responsabilidade da AA fornecem garantias adequadas da sua independência funcional e confiança¹².

¹⁰ Nos termos do artigo 123.º, n.º 5, do RDC, o conceito de «autoridade ou organismo público» significa que a AA e a autoridade de gestão dispõem de linhas de responsabilidade política distintas. Ao nível nacional e como regra geral, «autoridade ou organismo público» diz respeito a um ministério. Ao nível regional, deve ser aplicada uma abordagem semelhante, ou seja, «autoridade ou organismo público» diz respeito a um ministério regional ou equivalente.

¹¹ Esta condição sugere que a Comissão terá formalmente enviado uma carta ao Estado-Membro, informando-o de que os seus serviços de auditoria se podem basear essencialmente no parecer do AA para os programas devidamente identificados, em conformidade com o artigo 73.º, n.º 3, do Regulamento (CE) n.º 1083/2006.

¹² Relativamente à questão da fiabilidade da AA, esta condição é preenchida se os resultados de auditoria da Comissão, obtidos até ao momento, lhe tiverem permitido avaliar os requisitos fundamentais da AA para o período de 2007-2013 na categoria 1 ou 2, em conformidade com a metodologia comum para a avaliação do SGC. Como é evidente, sob a condição de que se aplique o mesmo sistema nos programas de 2007-2013 e 2014-2020 (a AA continua a fazer parte da mesma autoridade ou organismo público).

2. Avaliação dos riscos

Esta secção deve incluir as seguintes informações:

- *Explicação da metodologia adotada para avaliar os riscos.*
- *Referência aos procedimentos internos para atualizar a avaliação dos riscos.*

Ao definir o método global de avaliação dos riscos com vista a definir as prioridades do trabalho de auditoria do sistema sobre as medidas, os organismos e os requisitos essenciais, a AA deve ter em conta os fatores de risco relevantes, definir uma grelha de quantificação do risco, de baixo a elevado,¹³ e aplicá-los a todas as prioridades e organismos relacionados com o(s) programa(s) abrangidos pela estratégia. Apresentam-se de seguida alguns exemplos de fatores de risco que podem ser considerados: montante, competência de gestão, qualidade dos controlos internos, grau de mudança da estabilidade no ambiente de controlo, momento do último compromisso de auditoria, complexidade da estrutura organizacional, tipo de operações, tipo de beneficiários, risco de fraude, etc.

De acordo com as boas práticas, os resultados da avaliação dos riscos da AA são registados num quadro, no qual se classificam por nível de risco os programas e os principais organismos envolvidos no SGC. Na secção III do presente documento, é fornecido um exemplo não exaustivo dum quadro desses. Esse quadro teria de ser adaptado e complementado pela AA com os fatores de risco que considera relevantes para os programas em causa. Para pequenos sistemas (por exemplo, quando todos os organismos e os principais requisitos essenciais podem ser auditados no primeiro exercício), a avaliação dos riscos pode ser menos elaborada. São igualmente aceitáveis outros métodos de avaliação dos riscos.

Com base nos resultados da avaliação dos riscos, a AA poderá atribuir prioridade às auditorias do sistema de programas e organismos para os quais o risco de deteção é mais elevado durante o período da auditoria. Esta priorização deverá abranger igualmente as áreas temáticas específicas, descritas na secção 3.2. O calendário e o âmbito das auditorias também podem ser influenciados pela taxa de execução do programa, por exemplo o atraso (previsto) no envio à Comissão da declaração de despesas relativas a uma medida ou a um organismo significaria que nem todos os requisitos essenciais serão «passíveis de auditoria» na mesma altura.

3. Metodologia

3.1 Perspetiva geral

Esta secção deve incluir as seguintes informações:

Referência aos manuais ou procedimentos de auditoria que descrevam as principais fases de auditoria, incluindo a classificação e o tratamento dos erros detetados.

Referência às normas de auditoria internacionalmente aceites que a autoridade de auditoria terá em conta no seu trabalho de auditoria, como estabelecido no artigo 127.º, n.º 3, do regulamento (UE) n.º 1303/2013.

¹³ Assegurando uma ponderação equilibrada de notação de risco.

Indicação dos procedimentos aplicáveis à elaboração do relatório de controlo e do parecer de auditoria, a apresentar à Comissão em conformidade com o artigo 127.º, n.º 5, do Regulamento (UE) n.º 1303/2013.

Para um programa CTE, referência a mecanismos específicos de auditoria e explicação do modo como a autoridade de auditoria tenciona garantir o processo de coordenação e supervisão juntamente com os auditores dos outros Estados-Membros abrangidos por este programa, e descrição das regras internas adotadas nos termos do artigo 25.º, n.º 2, do regulamento (UE) n.º 1299/2013.

O manual de auditoria da AA deve fornecer uma descrição dos procedimentos de trabalho para as diferentes fases duma auditoria, ou seja, planeamento da auditoria, avaliação dos riscos, execução dos compromissos, registo e documentação, supervisão, comunicação, processo de garantia de qualidade e avaliação externa, utilização do trabalho de outros auditores, utilização de técnicas de auditoria assistidas por computador, métodos de amostragem utilizados, etc.

O manual de auditoria deve conter uma referência a limiares de materialidade e a outros fatores quantitativos e qualitativos a ter em conta na avaliação da materialidade das conclusões da auditoria relativas a auditorias ao sistema, auditorias às operações e auditorias às contas.

O manual de auditoria deve também incluir uma descrição das diferentes fases de prestação de informação (tais como projetos de relatório de auditoria, procedimento contraditório com a entidade auditada e relatórios finais de auditoria), prazos de notificação, processos de acompanhamento. Além disso, o manual de auditoria deve incluir uma breve explicação sobre o processo de comunicação da AA junto do organismo de coordenação que pode ser designado pelo Estado-Membro, nos termos dos artigos 123.º, n.º 8, e 128.º, n.º 2, do RDC.

O manual de auditoria pode ser constituído por um conjunto de diferentes procedimentos e notas, reorganizado numa pasta eletrónica ou num documento conhecido e acessível por todo o pessoal da AA e dos organismos de auditoria.

3.2 Auditorias ao funcionamento do SGC (auditorias ao sistema)

Esta secção deve incluir as seguintes informações:

Indicação das entidades a auditar e os principais requisitos aplicáveis no contexto das auditorias ao sistema. Quando aplicável, referência ao organismo de auditoria de que depende a autoridade de auditoria para realizar estas auditorias.

Indicação de quaisquer auditorias aos sistemas relacionadas com áreas temáticas específicas, nomeadamente:

— qualidade das verificações administrativas e no local previstas no artigo 125.º, n.º 5, do Regulamento (UE) n.º 1303/2013, incluindo o cumprimento das regras em matéria de contratos públicos, das regras relativas aos auxílios estatais, dos requisitos ambientais, das disposições aplicáveis à igualdade de oportunidades;

— qualidade da seleção dos projetos e das verificações administrativas e no local (previstas no artigo 125.º, n.º 5, do Regulamento (UE) n.º 1303/2013), relacionadas com a utilização 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 Regulamento (UE) N.º 1303/2013; conexão desses sistemas ao sistema informático SFC2014, como previsto no artigo 74.º, n.º 4, do Regulamento (UE) n.º 1303/2013;

— fiabilidade dos dados relativos aos indicadores, aos objetivos intermédios e aos progressos alcançados pelo programa operacional na realização dos seus objetivos, fornecidos pela autoridade de gestão nos termos do artigo 125.º, n.º 2, alínea a), do Regulamento (UE) n.º 1303/2013;

— notificação de retiradas e recuperações;

— aplicação de medidas antifraude eficazes e proporcionadas, com base numa avaliação dos riscos de fraude em conformidade com o artigo 125.º, n.º 4, alínea c), do Regulamento (UE) n.º 1303/2013.

Uma lista completa dos organismos e das funções que serão abrangidos pelas auditorias ao sistema pode ser fornecida no calendário indicativo das operações de auditoria previstas no âmbito da presente secção de estratégia de auditoria, em conformidade com a avaliação dos riscos explicitada na secção 2. Espera-se que a AA realize uma auditoria a todas as autoridades e funções incluídas no SGC de um determinado programa (incluindo os OI, selecionados com base na avaliação dos riscos da AA), pelo menos uma vez durante a fase de programação. As auditorias ao sistema devem realizar-se a partir do primeiro ano de aplicação do programa, após a nomeação da AG e da AC. O âmbito das primeiras auditorias ao sistema deve ter em conta o trabalho realizado pela AA durante a fase de nomeação, centrando-se nas entidades, programas e domínios em que o risco é maior.

Para os programas da CTE, a especificação dos organismos a auditar durante a fase de programação deve abranger todos os organismos que têm responsabilidades pelos programas da CTE em todos os Estados-Membros com responsabilidades num programa específico, incluindo os inspetores nos termos do artigo 23.º, n.º 4, da CTE.

As auditorias ao sistema devem ser efetuadas numa base regular e oportuna ao longo de todo o ano e tendo em conta a expressão do parecer de auditoria anual, abrangendo principalmente os requisitos essenciais estabelecidos no anexo IV do RD e tendo em conta as *Orientações para a Comissão e os Estados-Membros sobre uma metodologia comum para a avaliação de sistemas de gestão e controlo nos Estados-Membros* da Comissão (EGESIF_14-0010 de 18/12/2014) e a execução dos procedimentos mencionados na descrição do SGC. A AA deve ter listas de controlo e programas de trabalho adaptados para as suas auditorias ao sistema, garantindo que todos os requisitos e procedimentos essenciais são abrangidos regularmente quer por meio de auditorias completas quer de auditorias de acompanhamento, a fim de permitir à AA chegar a conclusões sobre o funcionamento do SGC a partir do primeiro RAC. No que diz respeito à frequência e ao âmbito das auditorias ao sistema, a AA deve decidir com base na sua avaliação dos riscos, tendo em conta a norma ISA 330 sobre as respostas do auditor aos riscos avaliados¹⁴. Em qualquer caso, as auditorias ao sistema devem realizar-se em tempo útil, a fim de contribuir para a adequada planificação e seleção das auditorias às operações nos termos do artigo 27.º do RD e para a emissão de pareceres anuais de auditoria.

As auditorias ao sistema orientadas para domínios temáticos específicos correspondem a auditorias que abrangem um ou dois requisitos fundamentais (por exemplo, os acima mencionados e constantes do modelo RAC ao abrigo da secção 3.2) para um conjunto de

¹⁴ <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a019-2010-iaasb-handbook-isa-330.pdf>

entidades e programas, com o objetivo de avaliar um risco horizontal relativamente a esta população sobre questões específicas abrangidas pelos referidos requisitos.

Na prática, dependendo da situação e do SGC e com base na avaliação dos riscos realizada, a AA pode optar por efetuar auditorias ao sistema por programa ou SGC que abranjam, pelo menos, todos os requisitos essenciais durante os primeiros anos de aplicação do programa (com as subsequentes auditorias anuais de acompanhamento). Estas auditorias podem ser complementadas com auditorias temáticas onde e quando se considerem necessárias para cobrir os restantes requisitos essenciais, bem como os requisitos específicos em que o risco é considerado sistémico.

Se, durante a execução do programa ou programas, o SGC estiver sujeito a alterações substanciais (por exemplo, alteração de procedimentos que afete os requisitos essenciais e fundamentais), a AA deverá realizar uma nova auditoria a esse SGC, que abranja os aspetos novos, e atualizar a avaliação dos riscos em conformidade.

As auditorias realizadas no período de 2007-2013 podem ser utilizadas como ponto de referência para a AA, em especial na avaliação dos riscos, aquando da planificação de auditorias aos sistemas para o período de 2014-2020, quando os SGC forem semelhantes. No entanto, em 2014-2020, continuam a ter que se realizar as auditorias ao sistema que visam avaliar se o SGC está a funcionar corretamente durante esse período.

No local, o auditor deve ter por objetivo a obtenção de provas suficientes e fiáveis de que o SGC em causa funciona eficazmente e tal como descrito, a fim de concluir se os sistemas são adequados para garantir a legalidade e regularidade das despesas dos FEEI, bem como a exatidão e exaustividade das informações financeiras e outras, incluindo as apresentadas nas contas da AC. O teste de controlos pode incluir testes de procedimento executados pelas autoridades em causa aos arquivos pertinentes, entrevistas com funcionários relevantes e análise de uma amostra de operações. No seu conjunto, devem ser realizados testes suficientes para permitir chegar a conclusões sólidas sobre o bom funcionamento dos sistemas em análise. O teor real de cada auditoria deve ser ajustado pelo auditor, por forma a ter em consideração as condições de controlo no âmbito da fase de preparação para a auditoria.

A amostra de operações a selecionar para os testes de controlos durante as auditorias ao sistema pode ter em consideração a secção específica sobre «técnica de amostragem aplicável às auditorias dos sistemas» incluída nas orientações da Comissão em matéria de amostragem. No que se refere às auditorias ao sistema, a amostragem por atributos é normalmente utilizada para verificar diversos atributos da população em causa. Em qualquer caso, o método escolhido de seleção da amostra para as auditorias ao sistema é da competência profissional da AA.

Durante as auditorias ao sistema, a AA deve testar os diferentes controlos internos fundamentais que tiverem sido definidos. Na determinação do número de elementos para os testes de controlos, devem considerar-se determinados fatores globais, tendo em conta as normas de auditoria internacionalmente aceites (por exemplo, as normas ISA 330 sobre as respostas do auditor aos riscos avaliados, ISSAI 4100¹⁵ sobre os fatores a selecionar aquando da definição de materialidade, ISSAI 1320 sobre a «Materialidade no planeamento e

¹⁵ http://www.Issai.org/media/13196/issai_4100_e_.pdf

realização de uma auditoria»¹⁶ e ISSAI 1450 sobre «Avaliação de incorreções identificadas durante a auditoria»¹⁷.

Ao planejar uma auditoria ao sistema, a AA deve definir previamente o limite acima do qual se considerará uma deficiência como sendo material. Assim, no âmbito dessa auditoria e tendo testado os controles relacionados com um dado requisito-chave (por exemplo, procedimentos adequados para a seleção de operações) numa amostra de dez acordos de subvenção (para uma população de, digamos, 50 subvenções), a AA pode considerar que o controle desse requisito-chave está materialmente incompleto (ou seja, classificado em «funciona parcialmente, mas são necessárias melhorias substanciais») se quatro em dez (ou seja, 40 %) acordos de subvenção selecionados mostrarem que os controles existentes não foram aplicados ou foram ineficientes na detecção e correção de despesas irregulares. O quadro seguinte apresenta os limiares indicativos que podem ser utilizados pela AA na definição dos seus limiares de materialidade para efeitos de planeamento e de comunicação de irregularidades. Podem ser considerados limiares diferentes em função do tipo de controles em causa, por exemplo. Em qualquer caso, a avaliação da materialidade nas auditorias ao sistema deve ter igualmente em consideração fatores qualitativos, para além da simples abordagem quantitativa aqui sugerida.

Funciona bem. Apenas são necessárias pequenas melhorias	Funciona, mas são necessárias algumas melhorias	Funciona parcialmente, mas são necessárias melhorias substanciais	Essencialmente não funciona
inferior a 10 % de exceções	inferior a 25 % de exceções	inferior a 40 % de exceções	superior a 40 % de exceções

Quando a auditoria ao sistema conclui que a margem de desvio detetada é superior ao limiar de materialidade definido pela AA para essa auditoria, tal significa que o SGC não satisfaz o critério definido para um nível de garantia elevado. Por conseguinte, o SGC terá que ser classificado como tendo um nível de garantia médio ou baixo, com implicações na determinação da dimensão da amostra das auditorias às operações.

No que respeita às auditorias ao sistema sobre a fiabilidade da comunicação de dados relativos à execução do programa, a AA deve avaliar se são aplicados controles eficientes sobre a recolha, a síntese e a comunicação dos dados que lhe dizem respeito, e se os dados compilados e comunicados estão em consonância com os dados fonte.

Em matéria de auditorias ao funcionamento dos sistemas informáticos, as normas relacionadas com as tecnologias da informação não estão tão bem desenvolvidas ou universalmente aceites como em algumas outras áreas de auditoria. A falta de normas do sistema de informação geralmente aceites levou muitas organizações a desenvolver as suas próprias normas. No entanto, têm sido envidados esforços no sentido de criar normas uniformes para as atividades de tratamento e de auditoria. Além da estrutura COBIT (Control Objectives for Information

¹⁶ http://www.issai.org/media/13028/issai_1320_e_.pdf

¹⁷ http://www.issai.org/media/13064/issai_1450_e_.pdf

and related Technology)¹⁸, as normas internacionalmente aceites para a segurança da informação incluem, entre outras, a norma ISO/IEC 27001 («Tecnologias de informação — Técnicas de segurança — Sistemas de gestão de segurança da informação — Requisitos») e a norma ISO/IEC 27002 («Tecnologias de informação — Técnicas de segurança — Código de boas práticas para os controlos de segurança da informação»), emitida pela última vez em 2013¹⁹. A AA pode ainda ter em consideração as normas nacionais na matéria²⁰.

3.3 Auditorias às operações

Esta secção deve incluir as seguintes informações:

Descrição do (ou referência a documentação interna indicando o) método de amostragem a utilizar em conformidade com o artigo 127.º, n.º 1, do Regulamento (UE) n.º 1303/2013 e o artigo 28.º do Regulamento (UE) n.º 480/2014 e outros procedimentos específicos adotados para as auditorias às operações, nomeadamente os relacionados com a classificação e o tratamento dos erros detetados, incluindo suspeitas de fraude.

A metodologia de amostragem (método de amostragem, unidade de amostragem e os parâmetros para calcular a dimensão da amostra) é definida pela AA com base em critérios profissionais e tendo em consideração os requisitos regulamentares e fatores como as características da população e a expectativa no que respeita ao nível e variabilidade dos erros. Nas orientações da Comissão sobre amostragem, apresentam-se diferentes métodos de amostragem e as respetivas vantagens, bem como considerações sobre a sua aplicação²¹. A necessidade de rever a metodologia de amostragem deve ser avaliada com regularidade e, nomeadamente, antes de cada exercício de amostragem.

Nos termos do artigo 28.º, n.º 11 do RD, o grau de confiança para a amostragem é determinado de acordo com o grau de fiabilidade obtido a partir das auditorias dos sistemas.

O ciclo completo do modelo de garantia é ilustrado pelo esquema apresentado na secção IV das presentes orientações.

Se, para a amostragem, se agruparem vários programas pertencentes a um sistema comum, aplica-se um nível de confiança único. É possível utilizar um projeto de amostragem estratificada por programa, para melhorar a precisão, ou permitir uma amostra de menor dimensão. No entanto, as conclusões da auditoria são normalmente possíveis para todo o grupo de programas e não para os programas individuais, a menos que a estratificação tenha sido concebida e aplicada para obter elementos de prova suficientes para ser também concluída por estratificação em separado.

¹⁸ Podem ser consultadas informações sobre os COBIT em <http://www.isaca.org/Knowledge-Center/COBIT/Pages/Overview.aspx>

¹⁹ Para mais informações, consultar <http://www.iso27001security.com/index.html> ou o sítio Web da norma ISO (<http://www.iso.org/iso/home/standards/management-standards/iso27001.htm>).

²⁰ Tal como os «IT-Grundschutz Catalogues» («Catálogos de Proteção Básica de TI») do Instituto Federal para a Segurança da Informação na Alemanha (BSI).

²¹ COCOF_08-0021-03, atualmente em análise.

Espera-se que na estratégia de auditoria a AA descreva a sua abordagem relativamente a estratificação, aplicável ao abrigo do artigo 28.º, n.º 10, do RD, abrangendo subpopulações com características similares, tais como as operações de contribuições financeiras de um programa operacional destinadas a instrumentos financeiros ou outros elementos de elevado valor (no caso de programas multifundos).

Os requisitos de controlo proporcional dos programas encontram-se definidos nos termos do artigo 148.º, n.º 1, do RDC. No que respeita à aplicação prática da presente disposição, o artigo 28.º, n.º 8, do RD estabelece que a AA pode excluir da população a incluir na amostra as operações às quais se aplicam as condições para o controlo proporcional previsto no artigo 148.º, n.º 1, do RDC. Se a operação em causa já tiver sido selecionada na amostra, a autoridade de auditoria deve substituí-la utilizando uma seleção aleatória adequada. A forma mais fácil de aplicar esta substituição é selecionar operações adicionais, no mesmo número das que hajam sido excluídas da amostra, utilizando exatamente a mesma metodologia de seleção (quer seleção aleatória quer de probabilidade proporcional à seleção de despesas). Aquando da seleção das novas operações para a amostra, devem excluir-se da população as que já se encontram incluídas na amostra e as que são abrangidas pelo presente artigo. A extrapolação pode ser executada da forma habitual, sem esquecer a atualização da despesa total da população com as despesas relativas às operações abrangidas pelo artigo.

O artigo 28.º, n.º 14, do RD estabelece a definição da 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.*»

Um erro sistémico corresponde a uma irregularidade sistémica, nos termos do artigo 2.º, n.º 38, do RDC. Um erro anómalo consiste num erro que não é, comprovadamente, representativo da população analisada. Um erro aleatório²² é um erro que não é sistémico ou anómalo.

O procedimento em vigor para a classificação de erros deve incluir os seguintes elementos relativamente a cada auditoria de operações: (i) deve ser elaborado e anexado ao ficheiro de auditoria um relatório ou conclusão com a documentação de planeamento e com outros documentos justificativos dos resultados; (ii) esse relatório ou conclusão deve incluir uma descrição completa dos resultados, abrangendo todos os elementos (condições ou situação real, critérios ou normas, efeitos e — em especial — as causas dos erros), bem como a classificação de cada erro.

A taxa de erro resultante das auditorias às operações deverá ser divulgada no RAC sem a dedução das atualizações. Contudo, a AA deverá calcular ainda a taxa de erro residual e considerar todas as medidas corretivas tomadas relativamente às irregularidades encontradas durante a elaboração do parecer de auditoria (consultar as *Guidance on ACR and Audit Opinion* («Orientações da Comissão sobre o RAC e o Parecer de Auditoria»), EGESIF 15_0002/2015, secções II.5 e II.9).

²² Este conceito pressupõe que os erros aleatórios detetados na amostra auditada podem estar igualmente presentes na população não auditada.

A abordagem que a AA utilizar relativamente à amostragem não estatística deve estar em conformidade com o disposto no artigo 127.º, n.º 1, do RDC. Nos termos do artigo 28.º, n.º 3, do RD, a amostra aleatória elaborada pela AA para as suas auditorias às operações deve permitir à AA extrapolar os resultados para a população a partir da qual a amostra foi criada, mesmo nos casos em que é utilizado o método de amostragem não estatística. A dimensão da amostra necessária é definida pela AA com base em critérios profissionais e tendo em conta o nível de garantia oferecido pelas auditorias ao sistema. O requisito de 5 % das operações e 10 % das despesas, previsto no artigo 127, n.º 1, do RDC, corresponde, segundo a Comissão, ao «melhor cenário possível» do nível elevado ou médio de garantia do sistema (ou seja, a categoria 1 ou 2, dado que o legislador estabeleceu estes requisitos como um mínimo). Em conformidade com o anexo 3 da norma ISA 530, quanto maior for o nível da avaliação dos riscos de distorções materiais levada a cabo pelo auditor, maior terá de ser o tamanho da amostra. Neste contexto, a Comissão recorda em seguida a declaração que efetuou relativamente ao artigo 127.º do RDC sobre a amostragem não estatística²³:

«A Comissão nota que em caso de amostragem não estatística, o artigo 127.º, n.º 1, dispõe que há que assegurar uma amostragem de pelo menos 5 % das operações relativamente às quais foram declaradas despesas à Comissão durante um exercício contabilístico e de 10 % das despesas declaradas à Comissão durante um exercício contabilístico. A Comissão refere ainda que as orientações emitidas em matéria de métodos de amostragem para as autoridades de auditoria para o período de programação de 2007-2013 indicam que a dimensão da amostra, em caso de amostragem não estatística, regra geral, não deve ser inferior a 10 % da população de operações. A Comissão considera que a possibilidade de redução da dimensão da amostra das operações para 5 % apresenta um risco de que a amostra não seja suficientemente representativa e tenha, por conseguinte, o efeito de reduzir a fiabilidade da auditoria.»

3.4 Auditorias às contas

Esta secção deve incluir as seguintes informações:

Descrição da abordagem de auditoria adotada para a auditoria às contas.

A AA deve apresentar uma breve descrição sobre a abordagem de auditoria que utiliza na fiscalização das contas, para chegar à elaboração de um parecer de auditoria relativo a cada exercício contabilístico.

Na presente secção, a AA deve explicar de que forma pretende garantir a integridade, precisão e veracidade das contas com base:

- nas suas auditorias ao sistema (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 operações²⁴;

²³ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2013:375:0002:0004:PT:PDF>

²⁴ As auditorias realizadas às operações possibilitam a verificação da precisão dos montantes e da integridade 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

- nos relatórios de auditoria final 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 às contas, enviadas pela autoridade de certificação à AA.

Relativamente ao último ponto, a AA deve descrever de que forma pretende realizar as suas verificações finais sobre o projeto de contas certificadas, antes do prazo regulamentar de 15 de fevereiro, tal como previsto nas *Guidance on Audits of Accounts* («Orientações sobre Auditorias de Contas») (EGESIF_15_0016). Nomeadamente, a AA deverá descrever o trabalho planeado a respeito da reconciliação da autoridade de certificação no apêndice 8 das contas, incluindo a avaliação da AA sobre a adequação das explicações apresentadas pela autoridade de certificação para os ajustamentos divulgados nesse apêndice, e a sua coerência com a informação divulgada no RAC e na síntese anual, relativa às correções financeiras efetuadas e refletidas nas contas, na sequência dos resultados das auditorias ao sistema e às operações, e das verificações de gestão levadas a cabo antes do envio das contas.

3.5 Verificação da declaração relativa à gestão

Esta secção deve incluir as seguintes informações:

Referência aos procedimentos internos que determinam o trabalho envolvido na verificação das asserções constantes da declaração de gestão, para efeitos do parecer de auditoria.

Uma vez que a AA deve apresentar anualmente uma declaração sobre se o trabalho de auditoria realizado coloca em dúvida as asserções efetuadas na declaração de gestão, deve considerar-se a criação de um procedimento que garanta que a AA recebe a declaração relativa à gestão em tempo útil, e que esta declaração inclui as conclusões obtidas a partir de todas as auditorias e controlos levados a cabo pela AA ou por ela supervisionados.

4. Trabalhos de auditoria previstos

Esta secção deve incluir as seguintes informações:

— *Descrição e justificação das prioridades e dos objetivos específicos da auditoria, respeitantes ao exercício contabilístico em curso e aos dois exercícios contabilísticos subsequentes, e explicação da relação entre os resultados da avaliação dos riscos e os trabalhos de auditoria previstos.*

— *Um calendário indicativo das missões de auditoria relativas ao exercício contabilístico em curso e aos dois exercícios contabilísticos subsequentes, para as auditorias aos sistemas (incluindo auditorias dirigidas a áreas temáticas específicas), do seguinte modo: (...)*

quaisquer organismos intermediários. Este processo já se encontra abrangido pelas auditorias atualmente realizadas.

Autoridades/Organismos ou áreas temáticas específicas a auditar	CCI	Designação do PO	Organismo responsável pela auditoria	Resultados da avaliação dos riscos	20xx Objetivos e âmbito da auditoria	20xx Objetivos e âmbito da auditoria	20xx Objetivos e âmbito da auditoria

Deve ser incluída uma descrição dos critérios utilizados para determinar as prioridades da auditoria e a justificação. Os resultados do exercício de avaliação dos riscos devem constituir a base principal para a definição de prioridades no âmbito do trabalho de auditoria planeado.

É aconselhável que a AA elabore um plano geral para todo o período de programação que abranja o SGC na sua totalidade, com vista a obter uma garantia razoável quanto à sua eficácia, além do planeamento «evolutivo» pormenorizado e obrigatório que estabelece as prioridades para o exercício contabilístico atual e para os dois exercícios contabilísticos posteriores. O anexo V apresenta os calendários indicativos para o trabalho da AA relativamente a um exercício contabilístico.

5. Recursos

Esta secção deve incluir as seguintes informações:

— *Organograma da autoridade de auditoria e informação sobre a sua relação com qualquer organismo de auditoria que realize auditorias, como previsto no artigo 127.º, n.º 2, do Regulamento (UE) n.º 1303/2013, quando apropriado.*

— *Indicação dos recursos previstos a afetar respeitantes ao exercício contabilístico em curso e aos dois exercícios contabilísticos subsequentes.*

A estratégia de auditoria deve indicar os recursos humanos, em termos de dias de auditoria, disponíveis (ou a mobilizar) de modo a cumprir os seus objetivos para os próximos anos²⁵, incluindo os recursos de outros organismos de auditoria e de atividades de auditoria externalizadas. É aconselhável que os dias de auditoria disponíveis sejam indicados separadamente ao nível da AA, dos outros organismos de auditoria e das atividades externalizadas. Deve ser incluída uma indicação dos dias de auditoria disponíveis por tipo de auditoria (auditoria ao sistema, auditoria às contas e auditoria às operações).

É essencial fornecer os recursos adequados desde o início do período de programação. A utilização da assistência técnica poderá ser considerada como uma possibilidade para satisfazer as necessidades. É aconselhável dispor de um planeamento a longo prazo, de modo a que os futuros requisitos de recrutamento, formação e desenvolvimento profissional contínuo possam ser planeados adequadamente. A utilização de competências especializadas que possam ser exigidas deve ser identificada e planeada, ou seja, quando estiver prevista externalização.

²⁵ Preferencialmente, esta indicação deve basear-se numa análise da carga de trabalho, tendo em consideração a sobreposição dos dois períodos de programação (2007-2013 e 2014-2020).

Se a AA e os organismos de auditoria forem os mesmos que os do período de programação de 2007-2013, é importante que os recursos adequados sejam igualmente planeados com respeito ao período em curso. Deste modo, a AA deve confirmar se os recursos indicados se encontram disponíveis, para além dos recursos atribuídos ao restante trabalho de auditoria para o atual período de programação, tendo em consideração que a carga de trabalho para o encerramento dos programas de 2007-2013 irá afetar principalmente os dois últimos anos da primeira estratégia para o período de 2014-2020, isto é, 2015 e 2016.

As «Linhas diretrizes europeias relativas à aplicação das normas de auditoria da INTOSAI» n.º 11 e as normas IIA fornecem orientações no que respeita aos recursos de auditoria.

III. EXEMPLO DE UM MODELO DO QUADRO DE AVALIAÇÃO DOS RISCOS (A SER ADAPTADO PELA AA)

CCI do programa	Organismo	Fatores de risco inerentes ²⁶							Pontuação total para o risco inerente (máximo: 100 %)	Fatores de risco de controlo ²⁷					Pontuação total para o risco de controlo (máximo: 100 %) ²⁸	Pontuação de risco total (risco de controlo inerente*)
		Montante orçamental	Complexidade da estrutura organizacional ²⁹	Complexidade das regras e procedimentos	Grande variedade de intervenções complexas ³⁰	Beneficiários de risco ³¹	Pessoal insuficiente e/ou Falta de competências em domínios essenciais ³²	...		Nível de alteração de 2007-2013 ³³	Qualidade dos controlos internos (requisitos fundamentais das Orientações para a avaliação de SGC nos Estados-Membros) ³⁴					
											p. ex. M.1	M.8		
2014xy	AG															
	OI 1															

²⁶ Para cada fator, avaliar os riscos utilizando uma escala que garanta que a pontuação total máxima para o risco inerente é de 100 %. Com quatro fatores de risco, a escala pode ser: Elevado: 25 %; Médio: 12,5 %; Reduzido: 6,25 %. Com mais fatores de risco, esta escala teria de ser alterada em conformidade. Alguns dos fatores podem não ser aplicáveis a um determinado organismo; neste caso, a escala deve também ser ajustada, a fim de assegurar que para esse organismo a pontuação de risco inerente total pode atingir 100 %.

²⁷ Para cada fator, avaliar os riscos utilizando uma escala que garanta que a pontuação total máxima para o risco de controlo é de 100 %. Com dois fatores de risco, a escala seria de: Elevado: 50 %, Médio: 25 %, Reduzido: 12,5 %. Com mais de fatores de risco, estas escalas teriam de ser alteradas em conformidade.

²⁸ A pontuação total para o risco de controlo resulta da soma da pontuação atribuída a cada um dos fatores de risco de controlo. Nos exemplos a seguir indicados, a pontuação máxima para o «nível de alteração desde 2007-2013» é de 50 % e a pontuação máxima para a «qualidade dos controlos internos (...)» é também de 50 %, perfazendo assim um total máximo de 100 %. Obviamente, terá de ser adaptada ao número dos fatores de risco de controlo que a AA decidir ter em consideração na avaliação dos riscos.

²⁹ A complexidade pode ser um resultado do número de intervenientes/organismos intermediários envolvidos e/ou da sua relação uns com os outros (por exemplo, uma autoridade de gestão pequena que é responsável pela supervisão de organismos intermediários experientes que detêm o poder efetivo de gestão do programa).

³⁰ A complexidade das operações pode estar relacionada com instrumentos financeiros, a adjudicação de contratos públicos, auxílios estatais, ou com outros domínios nos quais está envolvido um nível elevado de avaliação e estimativa. A situação específica aplicável a cada programa deve ser explicada em pormenor numa ficha em separado, com referências cruzadas à tabela de avaliação dos riscos.

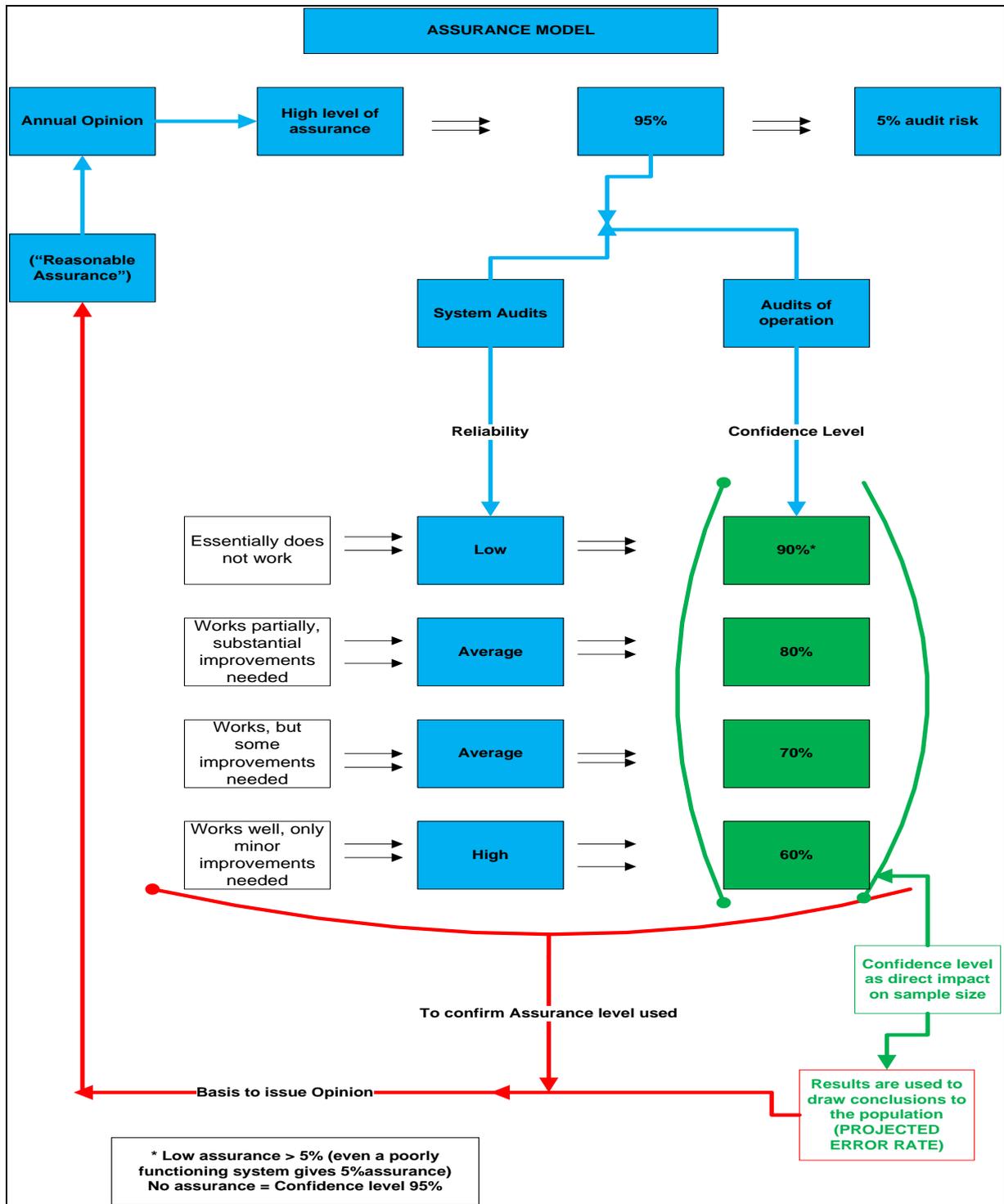
³¹ Beneficiários sem experiência no que respeita às normas dos fundos e/ou beneficiários com taxas de erro elevadas em auditorias anteriores.

³² A situação específica no que respeita aos recursos humanos atribuídos à autoridade do programa deve ser explicada em pormenor numa ficha em separado, com referências cruzadas à tabela de avaliação dos riscos.

³³ Por exemplo: Sem alterações = 12,5 %; Algumas alterações = 25 %; Alterações significativas ou sistema totalmente novo = 50 %

³⁴ Avaliação com base nos resultados de auditoria do período 2007-2013 ou no processo de avaliação do cumprimento dos critérios de designação. Por exemplo: categoria 1: 5 %, categoria 2: 20 %, categoria 3: 35 %, categoria 4: 50 %.

IV. MODELO DE GARANTIA



V. PRAZOS INDICATIVOS DO TRABALHO DE AUDITORIA

