



COMISSÃO EUROPEIA

DG Política Regional

DG Emprego, Assuntos Sociais e Igualdade de Oportunidades

## **ORIENTAÇÕES PARA O TRATAMENTO DOS ERROS REFERIDOS NOS RELATÓRIOS ANUAIS DE CONTROLO**

(anexo às Orientações sobre RAC e Pareceres, de 18/02/2009, ref. COCOF 09/0004/01-EN)

*O presente texto é um documento de trabalho preparado pelos serviços da Comissão. Com base no direito comunitário aplicável, faculta orientação técnica à atenção de administrações públicas, profissionais, beneficiários ou potenciais beneficiários, e de outras entidades envolvidas na monitorização, no controlo ou na aplicação da política de coesão sobre o modo de interpretar e aplicar as regras comunitárias neste domínio. O objetivo do presente documento de trabalho é apresentar as explicações e interpretações dos serviços da Comissão para as ditas regras, a fim de facilitar a execução dos programas operacionais e incentivar as boas práticas. Todavia, estas orientações não prejudicam a interpretação do Tribunal de Justiça e do Tribunal de Primeira Instância nem a evolução do processo de decisão da Comissão.*

## Índice

LISTA DE ACRÓNIMOS.....	4
GLOSSÁRIO.....	5
1. INTRODUÇÃO.....	7
2. AVALIAÇÃO DOS ERROS.....	8
2.1. Abordagem prevista nas anteriores orientações da Comissão.....	8
2.2. Erros sistémicos.....	8
2.3. Erros aleatórios.....	9
2.4. Erro anómalo.....	9
2.5. Erros relativos a procedimento contraditório não concluído.....	10
2.6. Taxa de erro total projetada.....	11
2.7. Total da taxa de erro projetada e avaliação dos sistemas de gestão e controlo.....	12
3. DIVULGAÇÃO DAS MARGENS DE ERRO NO RAC VIA SFC 2007.....	13
4. INADEQUAÇÃO DOS PARECERES DE AUDITORIA.....	13
5. MEDIDAS CORRETIVAS.....	14
5.1. Conceito de erro corrigido para determinar o parecer de auditoria.....	14
5.2. Medidas corretivas subsequentes.....	14
5.3. Opção 1: correção financeira extrapolada.....	15
5.4. Opção 2: Correção de cada tipo de erro.....	16
5.5. Compensação por despesas excedentes (“expenditure buffer”).....	16
6. IMPLICAÇÕES PARA A AMOSTRAGEM RESULTANTES DA ELEVADA TAXA DE ERRO.....	17
7. ERRO MAIS PROVÁVEL E LIMITE SUPERIOR DE ERRO.....	18
8. CASOS PARTICULARES.....	20
8.1. Erros detetados pela AA nas despesas igualmente consideradas irregulares por Autoridades de Gestão, Organismos Intermédios ou Autoridades de Certificação.....	20
8.1.1. Irregularidades já detetadas e objeto de medidas por parte dos OI/AG/AC, mas ainda não corrigidas antes de a amostra ser obtida pela AA.....	20
8.1.2. Irregularidades detetadas durante controlos pelo OI ou pela AG e insuficientemente corrigidas antes de a amostra ser obtida pela AA.....	20

8.1.3. Irregularidades relativas a despesas às quais foi retirada a certificação após obtenção da amostra pela AA .....	21
8.2. Dedução da sobreavaliação e da subavaliação dos erros para determinação geral do erro mais provável.....	21
ANEXO 1 – TOTAL DA TAXA DE ERRO PROJECTADA.....	22
ANEXO 2 - QUADRO PARA DECLARAÇÃO DE DESPESAS E AUDITORIAS DE AMOSTRAS.....	23

**LISTA DE ACRÓNIMOS**

AA - Autoridade de Auditoria

RAA – Relatório Anual de Atividade (de cada Direção-Geral da Comissão)

RAC – Relatório Anual de Controlo

AC - Autoridade de Certificação

FC - Fundo de Coesão

COCOF – Comité de Coordenação dos Fundos

DAS - Declaração de fiabilidade do Tribunal de Contas Europeu sobre a execução do orçamento da UE

FEDER - Fundo Europeu de Desenvolvimento Regional

FSE - Fundo social europeu

OI – Organismo Intermédio

ISA - Norma internacional de auditoria

AG - Autoridade de Gestão

SGC - Sistema de Gestão e Controlo

EM - Estado Membro

MUS – Amostragem por unidades monetárias

## GLOSSÁRIO

<b>Termo</b>	<b>Definição</b>
Erro anómalo	Distorção que não é, comprovadamente, representativa da população analisada.
Procedimento contraditório	Procedimento pelo qual os relatórios de auditoria (projeto) são enviados à entidade auditada com um pedido de resposta escrita num determinado prazo.
Erro	Para efeitos do presente documento, um erro é a sobredeclaração quantificável de despesas certificadas declaradas à Comissão.
Despesas do exercício N	Despesas declaradas à Comissão, com base nas quais a amostra de operações é selecionada.
Irregularidade	Igual a erro.
Erro conhecido	Um erro conhecido é um erro detetado no exterior da amostra auditada.  No caso da MUS, o erro conhecido significa também o montante do erro detetado numa amostra com um valor igual ou superior ao valor do intervalo de seleção
Distorção	Igual a erro.
População	O conjunto de dados de que a amostra é retirada (para efeitos de aplicação do artigo 62.º, n.º 1, alínea b), do Regulamento (CE) n.º 1830/2006) e sobre o qual o auditor pretende retirar conclusões.
Erro aleatório	São classificados aleatórios os erros que não são considerados sistémicos. Este conceito pressupõe que os erros aleatórios detetados na amostra auditada podem estar igualmente presentes na população não auditada.
Taxa de erro da amostra	O erro da amostra corresponde ao montante das irregularidades detetadas por auditorias das operações (realizadas ao abrigo do

Termo	Definição
	artigo 62.º, n.º 1, alínea b), do Regulamento (CE) n.º 1083/2006) dividido pela despesa auditada.
Erro sistémico	Os erros sistémicos são os erros detetados na amostra auditada que têm um impacto na população não auditada e ocorrem em circunstâncias bem definidas e semelhantes. Esses 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 (parcial) dos sistemas de gestão e controlo.
Taxa de erro total projetada	<p>A taxa de erro total projetada corresponde à soma dos seguintes erros: erros aleatórios projetados, erros sistémicos, erros conhecidos e erros anómalos não corrigidos.</p> <p>A AA deve comparar a taxa de erro total projetada com o limiar de materialidade, a fim de obter conclusões relativas ao total da população abrangida pela amostra.</p>

## 1. INTRODUÇÃO

O presente documento visa proporcionar orientações adicionais mediante a clarificação das principais questões levantadas pelos Estados-Membros (EM) no que se refere às margens de erro detetadas no Relatório Anual de Controlo (RAC) e ao impacto dessas margens de erro no parecer de auditoria<sup>1</sup> da autoridade de auditoria (AA).

As orientações são objeto de um documento conjunto elaborado pela DG Política Regional, em cooperação com a DG Emprego, Assuntos Sociais e Igualdade de Oportunidades. Como tal, as orientações devem ser aplicadas pela AA responsável pela elaboração do RAC, a partir do final de 2011, no âmbito dos programas cofinanciados pelo FEDER, FC ou FSE.

O projeto de orientações não acarreta quaisquer tarefas novas ou adicionais para as autoridades nacionais. Os conceitos que a seguir se explicam pretendem clarificar as questões suscitadas pelas AA no contexto da avaliação dos RAC apresentados no final de 2010 e ainda suscitadas durante as discussões das presentes orientações na reunião do grupo de homólogos, de 17 e 18 de Outubro de 2011, e na reunião do COCOF de 23 de novembro de 2011. O único objetivo da orientação é esclarecer a abordagem que as AA deverão adotar para a análise dos resultados das auditorias das operações e das auditorias de sistemas.

O presente guia não substitui as atuais orientações da Comissão, nomeadamente o seguinte:

- Orientações sobre RAC e pareceres de 18/02/2009, ref. COCOF 09/0004/01- EN, a seguir «orientações sobre RAC e pareceres»;
- Nota de Orientação relativa aos Métodos de Amostragem para Autoridades de Auditoria, de 15/09/2008, ref. COCOF 08/0021/01- EN, a seguir «orientação sobre amostragem»;
- Orientações da Comissão sobre uma metodologia comum para a avaliação de sistemas de gestão e controlo no Estado-Membro<sup>2</sup>, ref. COCOF 08/0019/00-PT, a seguir «orientações sobre avaliação dos SGC»;

---

<sup>1</sup> O artigo 62.º, n.º 1, alínea d), subalínea ii), do Regulamento (CE) n.º 1083/2006 estabelece que a autoridade de auditoria deve emitir um parecer sobre se o sistema de gestão e controlo funciona de forma eficaz, de modo a dar garantias razoáveis de que as declarações de despesas apresentadas à Comissão são corretas e, conseqüentemente, de que as transações subjacentes respeitam a legalidade e a regularidade.

<sup>2</sup> Ver nota COCOF 08/0019/00-EN, que prevê quatro categorias para a avaliação dos sistemas: Categoria 1: funciona bem; apenas necessárias melhorias de menor importância (elevada fiabilidade), categoria 2: funciona, mas são necessárias algumas melhorias (fiabilidade média), categoria 3: funciona parcialmente, mas são necessárias melhorias substanciais (fiabilidade média), categoria 4: no essencial não funciona (baixa fiabilidade).

- O documento de orientação para as autoridades de certificação sobre as declarações dos montantes retirados, recuperados e a recuperar, e dos montantes considerados irrecuperáveis, aplicável ao período de programação de 2007-2012 e ao restante período de 2000-06, de 27.3.2010, ref. COCOF n.º 10/0002/00/EN, a seguir «orientações para as AC».

## **2. AVALIAÇÃO DOS ERROS**

### **2.1. Abordagem prevista nas anteriores orientações da Comissão**

Tal como estabelecido no último ponto da secção 5 relativa a orientações sobre RAC e pareceres, e na secção 6.8 da nota de orientação sobre amostragem, o RAC não só deve corrigir os erros detetados como os deve avaliar.

Na referida secção 6.8, a Comissão remete igualmente para a norma internacional de auditoria (ISA) n.º 530<sup>3</sup>, de acordo com a qual o auditor deve considerar os resultados da amostra, a natureza e as causas de eventuais erros identificados, e os seus efeitos eventuais sobre o objetivo específico da auditoria e outras áreas da mesma.

Por conseguinte, pelo menos até 2008, as orientações fornecidas pela Comissão consideravam claramente que seria da responsabilidade da AA proceder a uma análise aprofundada dos erros detetados nas auditorias das operações bem como à sua apresentação no RAC.

Como tal, na secção do RAC relacionada com as auditorias das operações, a AA deve explicar a natureza dos erros que tenham impacto na taxa de erro total projetada, dado que os erros podem surgir, nomeadamente, de contratos públicos, instrumentos de engenharia financeira e regimes de auxílios.

Tal como estabelecido nas orientações sobre RAC e pareceres de 2009<sup>4</sup>, o RAC deve indicar se alguns dos problemas (irregularidades) identificados foram considerados de natureza sistémica e quais as medidas tomadas, incluindo uma quantificação das despesas irregulares e das correções financeiras correlacionadas.

De todo o modo, este guia não pode substituir a apreciação profissional da AA sobre a qualidade sistémica, aleatória ou anómala dos erros. A apreciação é necessariamente uma análise casuística que deve ser indicada no RAC.

### **2.2. Erros sistémicos**

Os erros sistémicos são os erros detetados na amostra auditada que têm um impacto na população não auditada e ocorrem em circunstâncias bem definidas e semelhantes. Estão, em geral, associados a procedimentos de controlo ineficazes no âmbito (parcial) dos sistemas de gestão e controlo. Com efeito, a identificação de um erro sistémico potencial implica a realização do trabalho complementar

---

<sup>3</sup> <http://web.ifac.org/download/a027-2010-iaasb-handbook-isa-530.pdf>

<sup>4</sup> Ver secção 4, último ponto do referido documento de orientação.



necessário para definir a sua extensão total e proceder à subsequente quantificação. Tal significa que todas as situações suscetíveis de conter um erro do mesmo tipo que o detetado na amostra devem ser identificadas, permitindo, assim, a delimitação do seu efeito total na população<sup>5</sup>.

Nos termos do artigo 98.º, n.º 4, do Regulamento (CE) n.º 1083/2006, «*Em caso de irregularidades sistémicas, o Estado-Membro deve alargar o alcance dos seus inquéritos de forma a cobrir todas as operações suscetíveis de serem afetadas*». Por conseguinte, o conceito de irregularidade sistémica e as medidas que o Estado-Membro deve adotar são bem conhecidos de todas as partes dos SGC.

Do mesmo modo que os erros sistémicos, pode acontecer que um erro detetado na amostra conduza o auditor a detetar um ou mais erros fora dela que podem ser classificados como «erros conhecidos». Por exemplo, se um contrato é considerado ilegal no âmbito das regras em matéria de contratos públicos, é provável que parte das respetivas despesas irregulares tenha sido declarada num pedido de pagamento ou numa fatura incluídos na amostra auditada e que as restantes despesas tenham sido declaradas em pedidos de pagamento ou em faturas não incluídas nessa amostra. O tratamento dos erros conhecidos e dos erros sistémicos é o mesmo.

### **2.3. Erros aleatórios**

São classificados aleatórios os erros que não são considerados sistémicos. Este conceito pressupõe que os 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 ponto 2.6 das presentes orientações.

### **2.4. Erro anómalo**

Nos RAC apresentados até ao final de 2010, a AA comunicou muitos casos de «erros anómalos», o que resultou em taxas de projeção de erros inferiores às que deveriam ter sido comunicadas.

A amostra estatística é representativa da população e, por conseguinte, os erros anómalos só devem ser aceites em circunstâncias muito excecionais e bem fundamentadas. O recurso frequente a este conceito sem a devida justificação pode comprometer a fiabilidade do parecer de auditoria.

A AA é obrigada a apresentar um RAC com elevado grau de certeza de que tal erro anómalo não é 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 pelas regras internacionais (ISA n.º 530).

Esta mesma regra ISA n.º 530 especifica ainda que:

---

<sup>5</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 acontecer que este erro ocorra em outras operações do mesmo eixo prioritário. A AA tem de determinar se tal é o caso, em colaboração com a AG/o OI. Mas, tal como já referido, qualquer erro detetado na amostra deve ser incluído no cálculo da margem de erro projetada (exceto os erros anómalos devidamente justificados), pela simples razão de que a amostra é representativa da população.

*«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 a 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, quando a AA decidir excluir um erro anómalo do cálculo do erro projetado, o montante do erro anómalo deve ser acrescentado ao cálculo da taxa de erro total projetada se não tiver havido correção, em conformidade com o ponto 5.1 do presente documento. Se o erro anómalo tiver sido corrigido não será tido em conta para o total da taxa de erro projetada. Esta abordagem é aplicável apenas a erros anómalos, dado o seu carácter excecional, já previsto na supramencionada norma de auditoria.

## **2.5. Erros relativos a procedimento contraditório não concluído**

Os erros considerados na taxa de erro total projetada devem dizer respeito a conclusões divulgadas num relatório de auditoria final, ou seja, depois do procedimento contraditório com a entidade auditada ter sido concluído.

Nos casos devidamente justificados em que tal procedimento contraditório não tenha sido concluído antes da apresentação do RAC, este facto poderá constituir uma limitação de cobertura, podendo ser emitido um parecer com reservas com base na apreciação profissional da AA. Nesse caso, a AA deverá indicar no parecer de auditoria se tais limitações têm impacto nas despesas declaradas e, se assim for, fornecer uma quantificação<sup>6</sup>.

Em função da fase do procedimento contraditório de uma dada auditoria, a AA poderá: i) ter em conta os erros detetados nessa auditoria para o cálculo da projeção (ponto 2.6 do presente documento) ou ii) quantificar as irregularidades num âmbito limitado para efeitos do parecer de auditoria, indicando se essa irregularidade potencial afeta a taxa total de erro de forma significativa (isto é, se o erro total projetado, incluindo essa irregularidade, resultar numa taxa total de erro superior a 2%).

*Em qualquer caso, a taxa de erro a fornecer no relatório anual de controlo será normalmente baseada nos resultados de auditoria finais (depois de concluído o procedimento contraditório) para a amostra selecionada do período de referência. No entanto, pode acontecer que, na sequência de um novo acompanhamento em conformidade com os procedimentos administrativos/de auditoria, se chegue à conclusão de que um erro não devia ter sido considerado erro. Como consequência, a taxa de erro indicada nos relatórios anteriores pode ter de ser atualizada<sup>7</sup>.*

---

<sup>6</sup> Ver ponto 7 das orientações sobre RAC e pareceres.

<sup>7</sup> Ver ponto 9 das orientações sobre RAC e pareceres.

## 2.6. Taxa de erro total projetada

O RAC da AA deve também divulgar o total projetado da taxa de erro, que a AA deve comparar com o limiar de materialidade, a fim de chegar a conclusões sobre a população, como resulta do segundo parágrafo do artigo 17.º, n.º 4, do Regulamento (CE) n.º 1828/2006.

No segundo parágrafo prevê-se que *«No que respeita aos programas operacionais relativamente aos quais a taxa de erro prevista for superior ao nível de materialidade, a autoridade de auditoria analisará o seu significado e tomará as medidas necessárias, designadamente através da formulação das recomendações pertinentes, a comunicar no relatório anual de controlo»*.

O total da taxa de erro projetada representa o efeito estimado dos erros nos sistemas de gestão e controlo, em percentagem da população, para o exercício N.

O erro total projetado deve refletir a análise efetuada pela AA, tendo em conta os erros detetados no contexto das auditorias das operações realizadas ao abrigo do artigo 62.º, n.º 1, alínea b), do Regulamento (CE) n.º 1083/2006.

**A taxa de erro total prevista corresponde à soma dos seguintes erros: erros aleatórios previstos, erros sistémicos e erros anómalos não corrigidos** – ver fluxograma em anexo 1 ao presente documento.

Se os erros sistémicos forem identificados na amostra auditada e a sua extensão na população não auditada for delimitada com precisão, os erros sistémicos relativos à população são adicionados ao erro total projetado. Se essa delimitação não for realizada antes da apresentação do RAC, os erros sistémicos devem ser tratados por amostragem aleatória, para efeitos de cálculo do erro aleatório projetado.

Quanto aos erros aleatórios, a sua previsão varia consoante o método de amostragem selecionado e descrito na estratégia de auditoria. Sobre esta matéria, ver as secções 6.3 a 6.6 das orientações da Comissão sobre métodos de amostragem, exemplos de métodos de amostragem e sua aplicação. Em termos gerais:

- Se a AA utilizar a MUS (amostragem por unidade monetária) como método de amostragem, o erro aleatório projetado corresponderá ao erro mais provável.
- Do mesmo modo, para a estimativa da diferença, a AA deve calcular a precisão alcançada e indicar os limites dos níveis inferior e superior assim obtidos.
- Quanto à amostragem não estatística, a projeção da taxa de erro tem de ser realizada segundo a «abordagem formal» explicada na secção 6.6 das orientações sobre os métodos de amostragem, sempre que tal abordagem for aplicada. Se, para a amostragem não estatística, não for utilizado o método de abordagem formal mencionado, não há extrapolação da taxa de erro, ou seja, a taxa de erro projetada é a taxa de erro da amostra.

Todos os erros devem ser quantificados pela AA e incluídos na taxa de erro total projetada, com a exceção prevista no ponto 2.4 do presente documento. Sem esta quantificação, a taxa de erro não pode ser considerada fiável, uma vez que se encontra provavelmente subestimada. Nestas circunstâncias, a auditoria deve emitir um parecer com reservas.

Em geral, todos os erros encontrados devem ser tidos em conta para o cálculo do total da taxa de erro projetada. A secção 8 do presente documento refere casos específicos que podem ser exceção a esta regra.

## **2.7. Total da taxa de erro projetada e avaliação dos sistemas de gestão e controlo**

Se o total da taxa de erro projetada for superior ao nível de materialidade de 2%, tal é indicativo de que a despesa declarada é irregular em grande medida, ou seja, o sistema de gestão e controlo não funcionou corretamente.

A secção 2 do anexo IV do Regulamento (CE) n.º 1828/2006 requer que a AA combine os resultados das auditorias dos sistemas e das operações, a fim de obter um nível elevado de garantia sobre o funcionamento eficaz do sistema de gestão e controlo.

Em conformidade com as diretrizes sobre a avaliação do sistema de gestão e controlo<sup>8</sup>, a AA deve, com base nas auditorias de sistemas realizadas (e tendo em consideração qualquer controlo retificativo que possa existir), formular uma conclusão global por sistema, que contribuirá para o parecer sobre a auditoria da AA.

A secção 6 das orientações sobre RAC e pareceres já fornece alguns exemplos que devem ser considerados pela AA para apreciar a garantia global que pode ser conferida pelas auditorias dos sistemas e das operações.

Se a AA considera que o sistema de gestão e controlo se enquadra na categoria 2 e o total projetado da taxa de erro é inferior ao nível de materialidade de 2%, o parecer de auditoria pode ser emitido sem reservas.

No entanto, se o sistema de gestão e controlo for classificado na categoria 1 ou 2 e o total da taxa de erro projetada for superior a 2%, tal indica que, apesar das auditorias dos sistemas realizadas pela AA serem avaliadas de modo relativamente positivo, o sistema de gestão e controlo não é garantia suficiente para que se possa evitar, detetar e corrigir com eficácia irregularidades e recuperar montantes pagos indevidamente. Por esta razão, o presente caso merece um parecer de auditoria com reservas.

Se a AA classifica o sistema de gestão na categoria 3 ou 4, é considerado adequado<sup>9</sup> um parecer de auditoria com reservas, mesmo se o total projetado da taxa de erro for inferior a 2%. A AA deve utilizar o seu juízo profissional para avaliar se as auditorias de sistemas que levaram à classificação do sistema de gestão e controlo na categoria 3 se baseiam em resultados que não poderiam ter sido detetados por

---

<sup>8</sup> As orientações fornecidas no presente ponto referem-se a quatro categorias para a avaliação dos sistemas: Categoria 1: funciona bem; apenas necessárias melhorias de menor importância (elevada fiabilidade), categoria 2: funciona, mas são necessárias algumas melhorias (fiabilidade média), categoria 3: funciona parcialmente, mas são necessárias melhorias substanciais (fiabilidade média), categoria 4: no essencial não funciona (baixa fiabilidade).

<sup>9</sup> A expressão «considerado adequado» implica que o juízo profissional da AA é necessário para retirar conclusões adequadas sobre o seu trabalho.

auditorias das operações (por exemplo, auditorias de sistemas que abrangem sistemas de gestão e controlo que tenham sido modificados após o exercício N, reduzindo, deste modo, a garantia representada pelas auditorias de operações relativas às despesas desse mesmo exercício).

Se o sistema de gestão e controlo for de categoria 3 ou 4 e o montante total da taxa de erro projetada for superior a 2%, será emitido um parecer com reservas ou negativo. A diferença entre estes dois pareceres depende da gravidade e da magnitude dos erros.

### **3. DIVULGAÇÃO DAS MARGENS DE ERRO NO RAC VIA SFC 2007**

A referida informação deve ser apresentada no ponto do RAC relativo às auditorias sobre amostras de operações.

Além disso, o quadro de despesas declaradas e de amostras auditadas anexo ao RAC (previsto no quadro 9 do anexo VIII do Regulamento (CE) n.º 1828/2006) deve divulgar a taxa de erro encontrada na amostra e o montante total da taxa de erro projetada (definida em 2.6) – ver anexo 2 do presente documento.

O RAC deve ser apresentado à Comissão via SFC2007. O formulário do SFC2007 inclui o quadro acima referido, que terá de ser preenchido pela AA. A informação sobre o total da taxa de erro projetada deve ser inserida numa coluna em separado, após a coluna intitulada «montante e percentagem (taxa de erro) das despesas irregulares na amostra aleatória». O quadro incluído no SFC2007 foi alterado com vista à apresentação dos RAC de 2011, para resolver questões técnicas que a apresentação anterior tinha levantado.

Embora seja metodologicamente correto relatar uma taxa de erro para os programas incluídos no sistema de gestão e controlo comum, nem sempre acontece que o parecer seja o mesmo para todos os programas desse sistema.

O artigo 62.º, n.º 1, alínea d), do Regulamento (CE) n.º 1083/2006 do Conselho dispõe que *«Sempre que se aplique um sistema comum a vários programas operacionais, as informações referidas na subalínea i) podem ser agrupadas num único relatório, e o parecer e a declaração emitidos a título das subalíneas ii) e iii) podem abranger todos os programas operacionais em causa»*.

No entanto, se as auditorias dos sistemas ou a análise dos erros detetados na amostra comum indicarem deficiências especiais para um único programa no âmbito do sistema de gestão e controlo comum, a AA pode considerar a possibilidade de apresentar um parecer de auditoria diferenciado para este programa específico. Enquanto tal, o SFC2007 permite que a AA insira vários pareceres para cada programa, ainda que pertençam ao mesmo sistema de gestão e controlo.

### **4. INADEQUAÇÃO DOS PARECERES DE AUDITORIA**

Com base na experiência adquirida com a apresentação dos RAC de 2010, a Comissão considera inadequados os seguintes pareceres de auditoria:

- parecer sem reservas, embora não tenham sido realizadas auditorias de operações às despesas do exercício N;
- parecer sem reservas, embora a AA não tenha realizado auditorias a todas as operações da amostra;
- parecer sem reservas, embora o total da taxa de erro projetada fosse superior ao nível de materialidade e/ou tivessem sido detetadas insuficiências significativas nas auditorias de sistemas, sem que as autoridades nacionais tivessem tomado as necessárias medidas corretivas oportunamente, antes da divulgação do parecer de auditoria;
- escusa de emitir parecer por não estarem concluídos os procedimentos contraditórios relativos às auditorias das operações.

## **5. MEDIDAS CORRETIVAS**

### **5.1. Conceito de erro corrigido para determinar o parecer de auditoria**

Todos os erros detetados na amostra auditada realizada pela AA têm de ser notificados em conformidade com as disposições do artigo 28.º do Regulamento (CE) n.º 1828/2006, com a redação que lhe foi dada pelo Regulamento (CE) n.º 846/2009, corrigidos e comunicados de acordo com as orientações em matéria de amostragem.

Nos termos do artigo 70.º do Regulamento (CE) n.º 1083/2006 e do artigo 70.º do Regulamento (CE) n.º 1198/2006, os Estados-Membros são obrigados a corrigir e recuperar os montantes pagos indevidamente. Os Estados-Membros dispõem de duas opções:

- 1) retirar a despesa irregular do programa logo que seja detetada a irregularidade, deduzindo-a da declaração de despesas seguinte e, assim, devolvendo o financiamento da UE para autorização de outras operações ou
- 2) manter as despesas no programa até conhecer o resultado do processo até recuperar dos beneficiários a ajuda indevidamente paga e deduzir as despesas da próxima declaração de despesas só quando tal recuperação se concretizar.

Como dispõem os referidos artigos, consideram-se corrigidos os erros, para efeito das presentes orientações, quando o montante irregular for deduzido (por retirada ou recuperação) de uma declaração de despesas apresentada à Comissão ou quando a despesa em causa for registada como recuperação pendente, no sistema contabilístico da autoridade de certificação.

### **5.2. Medidas corretivas subsequentes**

Com base na análise dos resultados das auditorias dos sistemas e das auditorias das operações comunicados pela AA, o Estado-Membro (autoridade de gestão ou de certificação, em conformidade com o sistema de gestão e de controlo) tem de tomar as necessárias medidas de correção e de acompanhamento.

Se estas medidas são aplicadas antes de o RAC ser apresentado à Comissão e a AA tem elementos de prova suficientes sobre a sua efetiva aplicação, estas deverão ser reportadas no RAC para demonstrar que os erros detetados foram devidamente corrigidos pelas autoridades nacionais.

Estas medidas corretivas podem ser consideradas como eventos subsequentes, verificados após o período de auditoria e que a AA pode ter em conta ao determinar o nível de garantia e ao emitir o parecer de auditoria. Em coerência com a anterior orientação sobre os RAC,<sup>10</sup> *«alguns eventos subsequentes poderão ter um impacto importante sobre o funcionamento dos sistemas de gestão e de controlo e/ou sobre as fundamentações (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 o período de auditoria) ou ter um impacto negativo (por exemplo, deficiências no sistema ou erros detetados após o período de auditoria).

A AA pode emitir um parecer sem reservas se as medidas de correção tomadas tiverem tido o efeito de reduzir o risco de deficiências significativas no sistema de gestão e controlo para um nível adequado, ou seja, se o montante em risco nas despesas declaradas no exercício N, após execução das medidas corretivas, não for superior a 2% dessas despesas (com exceção de um sistema de gestão e de controlo inicialmente classificado na categoria 4, ver secção 2.7).

Se as medidas corretivas forem aplicadas a despesas irregulares, a AA só pode considerar essas correções para os fins mencionados no parágrafo anterior se as despesas correspondentes tiverem sido corrigidas em conformidade com a secção 5.1.

O conceito de retenção provisória de despesas pela autoridade de certificação não faz parte das medidas de correção supramencionadas. No entanto, a AA pode considerar a retenção provisória de despesas como um evento subsequente se a medida for tomada antes da apresentação do RAC à Comissão e se a AC assumir um compromisso explícito por escrito (por exemplo, num ofício à Comissão) segundo o qual apenas fará a declaração das despesas em causa após a obtenção de uma garantia razoável sobre a respetiva legalidade e regularidade e depois de informar a Comissão das medidas tomadas para obter tal garantia e do parecer da AA sobre a adequação dessas medidas.

Se as medidas corretivas dizem respeito a um plano de ação, tal só pode ser considerado pela AA para os fins acima mencionados se as medidas tiverem sido efetivamente aplicadas e a AA tiver disso provas claras.

**Em qualquer caso, o total da taxa de erro prevista deve permanecer o mesmo, ou seja, não ser afetado por tais medidas corretivas e ser referido no RAC.**

### **5.3. Opção 1: correção financeira extrapolada**

Depois de obter o total da taxa de erro projetada, tal como referida no RAC, o Estado-Membro (a autoridade de gestão ou a autoridade de certificação, nos termos

---

<sup>10</sup> Ver ponto 8 das orientações sobre RAC e pareceres.

do sistema de gestão e controlo) pode decidir eliminar as despesas irregulares declaradas. Tal pode ser feito pela aplicação de uma correção financeira extrapolada para o total de despesas não auditadas do programa operacional para esse exercício N.

Esta decisão cabe ao Estado-Membro e não é obrigatória.

Após a correção dos erros na amostra, a correção extrapolada deve ser aplicada à totalidade da população não auditada: correção financeira extrapolada = taxa de erro projetada \* despesas não auditadas.

#### **5.4. Opção 2: Correção de cada tipo de erro**

Todos os erros deverão ser corrigidos, incluindo os erros conhecidos e os erros anómalos.

Quanto a erros sistémicos, a AA deve confirmar para efeitos do RAC que:

- O montante total das despesas declaradas à Comissão afetadas por tais erros sistémicos é determinado e as autoridades responsáveis procedem à correção necessária<sup>11</sup> o mais rapidamente possível. A delimitação do erro sistémico nas despesas não auditadas pode ser realizada pela AG sob a supervisão da AA. Na prática, tal significa que a AA teria de analisar a qualidade do trabalho da AG e de confirmar, por escrito e de modo explícito, à Comissão que o trabalho foi realizado em conformidade com a norma adequada e que as conclusões foram acordadas.
- A fim de reduzir o risco de erros materiais nas futuras declarações de despesas, as autoridades nacionais responsáveis devem comprometer-se a aplicar um plano de retificação com prazos rigorosos que resolva as deficiências sistémicas. Este plano deve ser descrito de forma clara e concisa no RAC.

Os erros aleatórios pode ser a única fonte de erros identificada na amostra auditada ou existir concomitantemente aos erros sistémicos (identificados e tratados como acima descrito). Como referido na secção 2.3 do presente documento, o conceito de erro aleatório pressupõe a probabilidade de que estes erros estejam igualmente presentes nas despesas não auditadas. Consequentemente, a AA deve calcular as despesas em risco através da aplicação da taxa de erro projetada (relacionada com os erros aleatórios detetados na amostra de operações auditadas) às despesas não sujeitas a auditoria, depois da dedução das despesas afetadas pelos erros sistémicos. O montante em risco nas despesas declaradas no exercício N deve ser divulgado no RAC e ser objeto de acompanhamento pelo Estado-Membro.

#### **5.5. Compensação por despesas excedentes (“expenditure buffer”)**

Pode acontecer que no exercício N+1 o Estado-Membro declare à Comissão, em relação a uma dada operação, uma despesa superior à que foi inicialmente inscrita no orçamento do exercício N. Tal corresponde a um “expenditure buffer”.

---

<sup>11</sup> Artigo 98.º, n.º 4, do Regulamento (CE) n.º 1083/2006.



Por exemplo, um projeto está orçamentado em 100 kEUR e o cofinanciamento público é de 40% das despesas, até um máximo de 40 kEUR. O projeto declara despesas no valor de 110 kEUR e recebe a subvenção máxima de 40 kEUR. A AA audita os 110 kEUR declarados pelo projeto e identifica despesas não elegíveis de 9 kEUR. Em consequência, as autoridades nacionais não podem emitir uma ordem de cobrança para o beneficiário porque a despesa elegível ainda é suficiente para ter direito à subvenção máxima de 40 kEUR.

Por exemplo, um projeto está orçamentado em 100 kEUR e o cofinanciamento público é de 40% das despesas, até um máximo de 40 kEUR. O projeto declara despesas no valor de 110 kEUR. A AA audita os 110 kEUR declarados pelo projeto e identifica despesas não elegíveis de 15 kEUR. Em consequência, as autoridades nacionais podem emitir uma ordem de cobrança ao beneficiário no valor de 5kEUR porque o erro excede o limiar estabelecido (100 kEUR). O beneficiário tem direito a uma subvenção máxima de 38kEUR (95\*40%).

## 6. IMPLICAÇÕES PARA A AMOSTRAGEM RESULTANTES DA ELEVADA TAXA DE ERRO

Um total elevado da taxa de erro projetada pode ser uma indicação de que os pressupostos utilizados no planeamento da amostragem não eram corretos, ou seja, por exemplo, a taxa de erro previsível é demasiado baixa ou o nível de confiança obtido com testes de controlo é demasiado elevado.

A norma ISA n.º 530 (ver ponto 5 do apêndice 3) reflete este ponto de vista, nos seguintes termos:

*«Quanto maior a quantia de distorção que o auditor espera encontrar na população, maior necessita ser a dimensão da amostra a fim de fazer uma estimativa razoável da quantia real de distorção na população. Entre os fatores relevantes à consideração pelo auditor da quantia de distorção esperada, inclui-se a extensão até à qual os valores de item sejam determinados subjetivamente, os resultados dos procedimentos de avaliação do risco, os resultados de testes de controlo, os resultados de procedimentos de auditoria aplicados em períodos anteriores e os resultados de outros procedimentos substantivos».*

As futuras amostragens devem ter em conta parâmetros mais adequados a partir da experiência obtida.

- Além disso, se a AA utiliza o método de amostragem por unidades monetárias para a seleção das operações a auditar, seria de esperar que utilizasse uma baixa taxa de erro projetada (por exemplo, 10% do nível de materialidade ou seja, 0,2%, se a materialidade for de 2%<sup>12</sup>). No entanto, se os resultados da respetiva amostragem indicam uma taxa de erro projetada superior a 2%, a AA pode considerar a utilização de um método de amostragem diferente, como se refere no

---

<sup>12</sup> Tal como indicado no anexo 4 do Regulamento (CE) n.º 1828/2006, o nível máximo de materialidade é de 2%. A AA poderá optar por definir uma percentagem inferior.

quadro seguinte, retomado da secção 6 do guia da Comissão sobre os métodos de amostragem<sup>13</sup>.

Nível de variabilidade da população	Nível de frequência de erro prevista	Abordagem sugerida
Reduzido	Reduzido	Amostragem de variáveis – amostragem por unidade monetária
Elevado	Reduzido	Amostragem por unidade monetária
Reduzido	Elevado	Amostragem de variáveis
Elevado	Elevado	Agregação ou estratificação (bem como métodos de amostragem adequados)

## 7. ERRO MAIS PROVÁVEL E LIMITE SUPERIOR DE ERRO

Tal como estabelecido nas orientações sobre os métodos de amostragem, os limites inferior e superior de erro devem também ser calculados e divulgados no RAC, bem como o erro de amostragem e o erro mais provável.

A nota de orientação da Comissão sobre métodos de amostragem para as Autoridades de Auditoria refere<sup>14</sup> o seguinte quanto à avaliação e à projecção de erros resultantes de uma amostra selecionada pelo método de amostragem por unidade monetária:

- *«O limite superior de distorção deve ser calculado como a soma das distorções projetadas, da precisão de base (...) e de uma tolerância incremental para alargar o intervalo de confiança.»*
- *O auditor pode também calcular a dimensão da amostra adicional necessária, substituindo a distorção mais provável da avaliação da amostra pela distorção original esperada na fórmula do intervalo da amostra e determinar o intervalo e a dimensão total da amostra com base nas novas previsões. O número adicional de amostras pode ser determinado subtraindo a nova dimensão da amostra à dimensão da amostra original. O novo intervalo de amostragem pode ser utilizado para a seleção. Os elementos selecionados não devem estar já incluídos na amostra.»*
- *Por exemplo, se for observada uma única distorção de 300 € (25%), ou seja, uma distorção projetada de 1 000 €, com uma distorção tolerada de 5 000 €, e um intervalo de amostragem por unidade monetária de 4 000 € a um nível*

<sup>13</sup> Ver secção 6 do referido guia.

<sup>14</sup> Ver página 32 da nota de orientação sobre os métodos de amostragem para as autoridades de auditoria, no caso dos três primeiros pontos; página 40 para o último ponto.

de confiança de 95% (categoria 3 de confiança), obtemos um limite superior de distorção de 13 750 €. Este valor é igual à soma de:

- a distorção projetada de 1 000 €,
  - a precisão de base de  $4\ 000\ € \times 3 = 12\ 000\ €$  e
  - a tolerância de  $(4,75-3-1) \times 1\ 000 = 750\ €$  (4,75 é o fator de fiabilidade (FF) para 1 distorção ao nível de confiança de 95%, 3 é o FF para 0 distorções a 95%).
- Este limite máximo superior é superior à distorção tolerável; por conseguinte, podemos concluir que a distorção da população é superior ao limiar de materialidade. Podemos igualmente concluir que há 95% de confiança de que a distorção da população seja, no máximo, de 13 750 €.
- Ao aplicar um método estatístico, a autoridade de auditoria procede a uma estimativa da distorção mais provável na população e compara-a à materialidade, a fim de avaliar os resultados».

Quando o método de amostragem por unidade monetária é utilizado para selecionar a amostra das operações a auditar, considera-se que o erro mais provável é a taxa de erro aleatório projetada. Esta taxa de erro é parte do total da taxa de erro projetada, a comparar com o nível de materialidade de 2%. Quando todos os erros detetados na amostra são considerados aleatórios, o total da taxa de erro projetada é a taxa de erro aleatória projetada.

Em qualquer caso, a análise do limite superior de erro (UEL) ainda tem de ser feita, de forma a respeitar os requisitos da amostragem por unidades monetárias.

As orientações da INTOSAI<sup>15</sup> representam uma base comum que pode ser utilizada como ponto de referência (...) para todas as auditorias das atividades da UE (...) <sup>16</sup>. A orientação n.º 23<sup>17</sup> refere que quando «o limite superior de erro excede o erro tolerável mas o erro mais provável é inferior ao erro tolerável», o auditor deve considerar:

- «pedir que a entidade auditada investigue os erros/as exceções detetadas e o potencial para novos erros/exceções. Tal pode conduzir a adaptações acordadas nas demonstrações financeiras;
- realizar ensaios complementares com vista a reduzir o risco de amostragem e, por conseguinte, o subsídio que tem de se basear na avaliação dos resultados;

---

<sup>15</sup> Ver <http://eca.europa.eu/portal/pls/portal/docs/1/133817.PDF>

<sup>16</sup> Ver ponto 6 da introdução técnica das orientações INTOSAI.

<sup>17</sup> Aplicável a amostragem no âmbito de auditorias financeiras (incluindo as análises da legalidade e da regularidade), nos termos do ponto 6.1 da orientação n.º 23 INTOSAI.

- *utilizar procedimentos de auditoria alternativos de modo a obter uma garantia adicional.»*

A AA deve utilizar o seu escrutínio profissional para selecionar uma das opções acima indicadas e referi-la no RAC em conformidade.

## 8. CASOS PARTICULARES

### 8.1. Erros detetados pela AA nas despesas igualmente consideradas irregulares por Autoridades de Gestão, Organismos Intermédios ou Autoridades de Certificação

#### 8.1.1. *Irregularidades já detetadas e objeto de medidas por parte dos OI/AG/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 taxa de erro projetada e comunicadas no RAC.

Tal inclui as irregularidades detetadas pela AA (durante as suas auditorias às operações) e já detetadas por outro organismo nacional (por exemplo, a autoridade de gestão (AG), o organismo intermédio (OI) ou a autoridade de certificação (AC)), antes de a amostra ser obtida pela AA, mas não retificadas pelo Estado-Membro antes da apresentação do RAC<sup>18</sup>.

No entanto, se houver provas documentais de que as autoridades nacionais competentes (AG, OI ou AC) **detetaram a irregularidade e tomaram já as medidas necessárias** antes de a amostra da AA ser obtida e de que o montante irregular foi corrigido antes da apresentação do RAC, tais irregularidades podem ser excluídas da projeção, para a população, dos erros da amostra.

De qualquer modo, o tratamento da irregularidade em causa deve ser comunicado e explicado na secção do RAC sobre as auditorias às operações.

Como princípio geral, a autoridade de gestão deve assegurar que as suas verificações à gestão (verificações administrativas ou controlos no local) são efetuadas de forma a evitar, detetar e corrigir as irregularidades, antes de a despesa ser declarada à Comissão.

#### 8.1.2. *Irregularidades detetadas durante controlos pelo OI ou pela AG e insuficientemente corrigidas antes de a amostra ser obtida pela AA*

Se, durante uma auditoria, a AA identificar uma irregularidade que tenha sido anteriormente detetada durante um controlo por um organismo terceiro e à qual tenha sido aplicada uma correção inferior à taxa de correção que a AA considera que o OI/a AG deveria ter aplicado, a diferença do montante resultante da correção à taxa determinada pela AA e o montante efetivamente corrigido (ao nível da

---

<sup>18</sup> Tal como acima referido, esta correção pode ser feita deduzindo as despesas irregulares (através de retirada ou recuperação) de uma declaração de despesas apresentada à Comissão ou registando a despesa em causa como recuperação pendente, no sistema contabilístico da autoridade de certificação.

declaração feita à Comissão antes de a amostra ser obtida pela AA) deve ser tida em conta para o cálculo do total da taxa de erro/do erro projetado.

*8.1.3. Irregularidades relativas a despesas às quais foi retirada a certificação após obtenção da amostra pela AA*

Após a seleção da amostra de operações, a AA pode identificar despesas irregulares nas operações a auditar às quais tenha sido retirada a certificação pelo Estado-Membro. Em termos de modalidades práticas a adotar pela AA relativamente às auditorias no local, estão previstas duas opções:

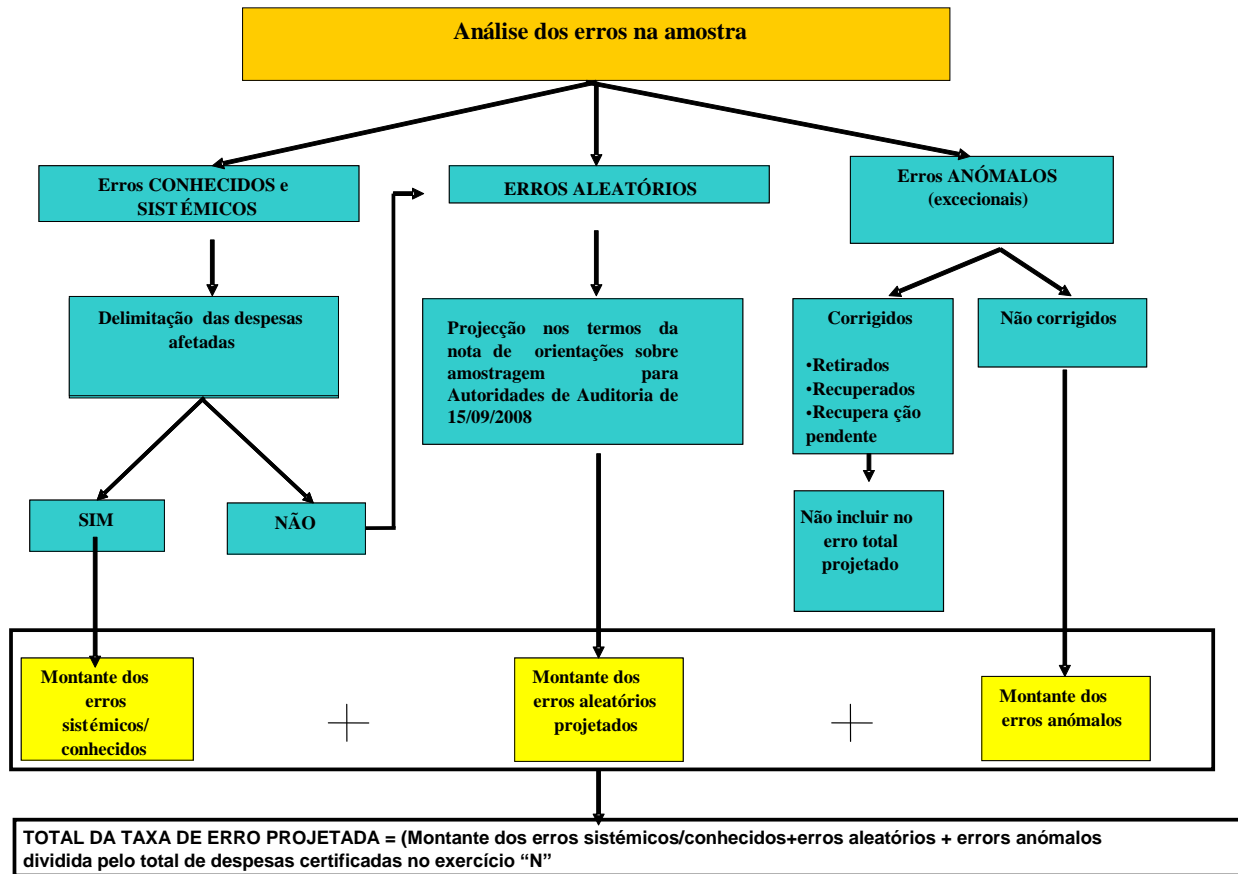
- (1) Se a retirada de certificação às despesas irregulares disser respeito a todas as despesas de uma determinada operação incluída na amostra selecionada pela AA, esta autoridade não é obrigada a realizar uma auditoria no local a essa operação. A amostra não deve ser alterada, ou seja, a operação em causa não deverá ser substituída por outra operação.
- (2) Se a retirada de certificação às despesas irregulares não abarcar a totalidade das despesas de uma determinada operação incluída na amostra selecionada pela AA, esta autoridade é obrigada a realizar uma auditoria no local a essa operação para detetar se a parte à qual não foi retirada a certificação está isenta de erros.

Em ambos os casos, as despesas irregulares devem ser tidas em conta na taxa de erro.

**8.2. Dedução de erros relativos a despesa declarada indevidamente por erros relativos a despesa elegível que não foi paga ao beneficiário (quando devia ter sido), para determinação do erro mais provável**

Os erros relativos a despesa elegível que não foi paga ao beneficiário (quando devia ter sido) não devem ser tidos em consideração no cálculo da taxa de erro da amostra (e, por conseguinte, no cálculo da taxa de erro projetada) para fins do RAC.

**ANEXO 1 – TOTAL DA TAXA DE ERRO PROJECTADA**



**ANEXO 2 - QUADRO PARA DECLARAÇÃO DE DESPESAS E AUDITORIAS DE AMOSTRAS**

Fundo	Referência (n.º CCI)	Programa	Despesas declaradas no exercício de referência	Despesas, no exercício de referência, auditadas para a amostra aleatória		Montante e percentagem (taxa de erro) das despesas irregulares na amostra aleatória <sup>19</sup>		Taxa de erro total projetada <sup>20</sup>	Outras despesas auditadas <sup>21</sup>	Montante das despesas irregulares noutra amostra de despesas	Total das despesas declaradas cumulativam ente	Total das despesas controladas cumulativamente <sup>22</sup> em percentagem do total das despesas declaradas cumulativamente
				Montante <sup>23</sup>	% <sup>24</sup>	Montante	%					

<sup>19</sup> Sempre que a amostra abranger mais de um fundo ou programa, a informação sobre o montante e a percentagem (margem de erro) da despesa irregular é apresentada para toda a amostra e não pode ser apresentada ao nível do programa ou do fundo.

<sup>20</sup> No caso de amostragem não estatística para populações de pequena dimensão, margem de erro da amostra. O conceito de total da taxa de erro projetada é apresentado na secção 2.6 do presente documento.

<sup>21</sup> Despesas da amostra complementar e despesa da amostra aleatória ausentem do exercício de referência (montante)

<sup>22</sup> Inclui a despesa auditada relativamente à amostra aleatória e a restante despesa auditada.

<sup>23</sup> Montante da despesa auditada.

<sup>24</sup> Percentagem da despesa auditada em relação à despesa declarada à Comissão no exercício de referência.