



COMISIÓN EUROPEA

Fondos Estructurales y de Inversión Europeos

Orientaciones para los Estados miembros sobre la  
auditoría de las cuentas

Revisión de 2018

**CLÁUSULA DE EXENCIÓN DE RESPONSABILIDAD:** *El presente documento ha sido elaborado por los servicios de la Comisión. Sobre la base de la legislación de la UE aplicable, ofrece orientaciones técnicas a los profesionales y a los organismos que participan en la supervisión, el control y la implementación de los Fondos Estructurales y de Inversión Europeos [salvo el Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural (Feader)] relativas a la interpretación y la aplicación de la normativa de la UE en este ámbito. El objetivo del presente documento es aportar explicaciones e interpretaciones de los servicios de la Comisión sobre dichas normas a fin de facilitar la aplicación de los programas y fomentar las buenas prácticas. Esta nota orientativa debe entenderse sin perjuicio de la interpretación del Tribunal de Justicia y del Tribunal General o de las decisiones de la Comisión.*

## Índice

1.	CONTEXTO .....	5
1.1.	Referencias normativas .....	5
1.2.	Finalidad de las orientaciones .....	5
2.	AUDITORÍA DE LAS CUENTAS POR PARTE DE LA AA .....	6
3.	UTILIZACIÓN DE LOS RESULTADOS DE LAS AUDITORÍAS DE SISTEMAS PARA LA AUDITORÍA DE LAS CUENTAS .....	7
4.	UTILIZACIÓN DE LOS RESULTADOS DE LA AUDITORÍA DE OPERACIONES PARA LA AUDITORÍA DE LAS CUENTAS.....	9
5.	VERIFICACIONES ADICIONALES FINALES RELATIVAS AL PROYECTO DE CUENTAS CERTIFICADAS .....	11
6.	DICTAMEN DE AUDITORÍA SOBRE LAS CUENTAS .....	13
	ANEXO : PRUEBAS DE CONTROL A NIVEL DE LA AC .....	15

## LISTA DE ACRÓNIMOS Y ABREVIATURAS

AA	Autoridad de auditoría
IAC	Informe anual de control
Apéndice 1	Importes anotados en los sistemas contables de la autoridad de certificación
Apéndice 2	Importes retirados y recuperados durante el ejercicio contable
Apéndice 3	Importes pendientes de recuperación al final del ejercicio contable
Apéndice 4	Importes recuperados con arreglo al artículo 71 del RDC durante el ejercicio contable
Apéndice 5	Importes irrecuperables al final del ejercicio contable
Apéndice 6	Importes de las contribuciones de los programas abonados a instrumentos financieros en virtud del artículo 41 del RDC (cifras acumuladas desde el inicio del programa)
Apéndice 7	Anticipos pagados en el contexto de la ayuda estatal en virtud del artículo 131, apartado 5, del RDC (acumulados desde el inicio del programa)
Apéndice 8	Conciliación del gasto
AC	Autoridad de certificación
RDeIC	Reglamento Delegado (UE) n.º 480/2014 de la Comisión, de 3 de marzo de 2014, que complementa el Reglamento (UE) n.º 1303/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo <sup>1</sup>
RDC	Reglamento sobre disposiciones comunes [Reglamento (UE) n.º 1303/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de diciembre de 2013] <sup>2</sup> , modificado por el Reglamento (UE, Euratom) 2018/1046
REC	Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1011/2014 de la Comisión, de 22 de septiembre de 2014 <sup>3</sup>
FEMP	Fondo Europeo Marítimo y de Pesca
Fondos EIE	Los Fondos EIE son todos los Fondos Estructurales y de Inversión Europeos. Estas orientaciones son aplicables a todos excepto

<sup>1</sup> <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX32014R0480>

<sup>2</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A32013R1303>

<sup>3</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A32014R1011>

	al Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural (Feader)
CTE	Reglamento sobre la cooperación territorial europea [Reglamento (UE) n.º 1299/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de diciembre de 2013] <sup>4</sup>
RF	Reglamento (UE, Euratom) n.º 2018/1046 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de julio de 2018, sobre las normas financieras aplicables al presupuesto general de la Unión <sup>5</sup>
OI	Organismo intermedio
OAI	Organismo de auditoría independiente
AG	Autoridad de gestión
SGC	Sistema de gestión y control
IEJ	Iniciativa sobre Empleo Juvenil

---

<sup>4</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A32013R1299>

<sup>5</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018R1046&from=ES>

## 1. CONTEXTO

### 1.1. Referencias normativas

Reglamento	Artículos
Reglamento (UE) n.º 1303/2013 Reglamento sobre disposiciones comunes <i>(en lo sucesivo, RDC)</i>	Artículo 127, apartado 5, letra a): Dictamen de auditoría Artículo 137: Preparación, examen y aceptación de cuentas
Reglamento Delegado (UE) n.º 480/2014 de la Comisión <i>(en lo sucesivo, RDelC)</i>	Artículo 29: Auditoría de las cuentas
Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1011/2014 de la Comisión <i>(en lo sucesivo, REC)</i>	Artículo 7 y anexo VII: Modelo de cuentas
Reglamento (UE, Euratom) n.º 2018/1046 del Parlamento Europeo y del Consejo Reglamento Financiero <i>(en lo sucesivo, RF)</i>	Artículo 63: Gestión compartida con los Estados miembros

De conformidad con el artículo 127, apartado 5, letra a), del RDC y el artículo 63, apartado 7, del RF, la AA debe facilitar un dictamen que incluya, entre otros aspectos, declaraciones sobre si las cuentas ofrecen una imagen fiel, y sobre si el trabajo de auditoría pone en entredicho las afirmaciones hechas en la declaración de fiabilidad relativas a la presentación correcta de las cuentas, su exhaustividad y su exactitud.

### 1.2. Finalidad de las orientaciones

El objetivo de la presente nota es ofrecer orientaciones prácticas a los Estados miembros, en particular a las AA, sobre sus responsabilidades con respecto a la auditoría de las cuentas de conformidad con el artículo 137, apartado 1, del RDC y el artículo 29 del RDelC. Esta nota orientativa explica cómo pueden utilizar las autoridades de auditoría el trabajo de auditoría existente para reducir al mínimo posible sus esfuerzos adicionales en relación con la auditoría de las cuentas.

La nota orientativa describe el trabajo de auditoría que deben realizar las AA para apoyar su dictamen de auditoría relativo a la exhaustividad, la exactitud y la veracidad de las cuentas.

En aras de la simplificación, en lo sucesivo la palabra «apéndice» se referirá siempre a los apéndices del modelo de cuentas del anexo VII del REC, a menos que se especifique lo contrario.

## 2. AUDITORÍA DE LAS CUENTAS POR PARTE DE LA AA

La AA efectuará la auditoría de las cuentas mencionada en el artículo 137, apartado 1, del RDC con respecto a cada año contable y de conformidad con la estrategia de auditoría.

La auditoría de las cuentas, en combinación con otros procedimientos de auditoría, facilitará una garantía razonable sobre la exhaustividad, la exactitud y la veracidad de los importes declarados en las cuentas, con respecto a las cuales la AA debe aplicar un enfoque y una metodología de auditoría adecuados.

Este enfoque de auditoría debe tener en cuenta los resultados del trabajo de auditoría existente:

- auditorías de sistemas realizadas sobre la AC (y sus OI cuando proceda) y la AG (cuando proceda), en particular sobre los controles relacionados con las cuentas, tal como se explica en la sección 3;
- auditorías de operaciones, especialmente en relación con la pista de auditoría y la exactitud del gasto y las correcciones financieras correspondientes anotados en las cuentas para verificar la fiabilidad de los sistemas contables, tal como se explica en la sección 4;

Asimismo, una vez que haya recibido el proyecto de cuentas de la AC y en función del nivel de garantía obtenido de las auditorías de sistema y las auditorías de operaciones<sup>6</sup>, se espera que la AA lleve a cabo verificaciones adicionales finales sobre el proyecto de certificado de cuentas, tal como se explica en la sección 5.

La AA también debe comprobar que el proyecto de cuentas se ha preparado conforme a los modelos que figuran en el anexo VII del REC. En este contexto, la AA debe comprobar que (en los apéndices correspondientes) se divulguen con precisión y exactitud las correcciones financieras efectuadas como consecuencia de las auditorías de operaciones de las AA conforme al artículo 127, apartado 1, del RDC, que la AA está utilizando para el cálculo del índice de error total residual (IETR).<sup>7</sup>

Asimismo, para reflejar adecuadamente las correcciones financieras en las cuentas, deben tenerse en cuenta las siguientes auditorías y controles cuando sus conclusiones estén disponibles en la fecha del dictamen de auditoría:

- auditorías de sistema;
- auditorías de operaciones;
- auditorías realizadas por la Comisión;

---

<sup>6</sup> Si se ha realizado un número de pruebas suficiente durante las auditorías de sistemas y las auditorías de operaciones, la AA puede utilizar los resultados de estas auditorías sin realizar ningún tipo de verificación o limitándose únicamente a las verificaciones adicionales sobre el proyecto de cuentas certificadas.

<sup>7</sup> Véanse las *Orientaciones de la Comisión sobre el Informe de control anual y el Dictamen de auditoría* (EGESIF\_15\_0002), con sus actualizaciones, sección IV.4

- auditorías realizadas por el Tribunal de Cuentas Europeo y su seguimiento por parte de la Comisión;
- controles llevados a cabo por otras autoridades del programa (verificaciones administrativas, verificaciones sobre el terreno, controles realizados por las AC);
- otros resultados de auditoría y control a los que tengan acceso las AA<sup>8</sup>.

La AA debe establecer procedimientos eficaces para supervisar la aplicación de las recomendaciones y las medidas correctoras derivadas de las auditorías de las cuentas.

De conformidad con el artículo 139, apartado 2, del RDC, la Comisión basará su examen de las cuentas en el dictamen emitido por la AA, que, por lo tanto, ofrecerá en el capítulo correspondiente del IAC<sup>9</sup> información detallada sobre el trabajo de auditoría realizado y los resultados obtenidos a partir de sus auditorías de las cuentas.

### **3. UTILIZACIÓN DE LOS RESULTADOS DE LAS AUDITORÍAS DE SISTEMAS PARA LA AUDITORÍA DE LAS CUENTAS**

El artículo 29, apartado 4, del RDeIC establece que la auditoría del sistema incluirá la verificación de la fiabilidad del sistema contable de la AC y, por medio de una muestra, de la precisión del gasto, de los importes retirados y los importes recuperados registrados en el sistema contable de la AC.

Mediante la auditoría de sistemas de la AC, la AA obtiene una garantía razonable de que los procedimientos siguientes se están aplicando adecuadamente<sup>10</sup>: comunicar y controlar las irregularidades; dar cuenta de los importes que deben retirarse o recuperarse y deducirse de las solicitudes de pago durante el ejercicio contable; y hacer un seguimiento de las recuperaciones pendientes y los importes irrecuperables. La auditoría de sistemas debe comprender también la fiabilidad del sistema informático aplicado por la AC para gestionar su sistema contable, teniendo en cuenta las normas internacionalmente aceptadas en materia de TI<sup>11</sup>.

---

<sup>8</sup> Tales como controles realizados por autoridades superiores de auditoría nacionales, autoridades fiscales/financieras, etc.

<sup>9</sup> Véanse las *Orientaciones de la Comisión sobre el Informe de control anual y el Dictamen de auditoría* (EGESIF\_15\_0002), con sus actualizaciones, sección II.6

<sup>10</sup> Se supone que el diseño y el establecimiento de dichos procedimientos ya se han auditado durante la fase de designación.

<sup>11</sup> Además del marco de los objetivos de control para la información y tecnologías afines («COBIT», por sus siglas en inglés), las normas aceptadas internacionalmente para la seguridad de la información incluyen, entre otras, la norma ISO/IEC 27001 («Tecnología de la información. Técnicas de seguridad. Sistemas de gestión de la seguridad de la información. Requisitos») y la norma ISO/IEC 27002 («Tecnología de la información. Técnicas de seguridad. Código de buenas prácticas para la gestión de la seguridad de la información»), actualizada por última vez en 2013. La AA puede tener también en cuenta cualquier norma nacional conexa.

Las auditorías de sistemas pueden empezar ya a principios del ejercicio contable. Está previsto que se realice una exhaustiva auditoría de sistemas de la AC (y sus organismos intermedios, cuando proceda) a partir del primer año de aplicación del programa, después de la designación de la AG y la AC, o tan pronto como el gasto se haya registrado en el sistema y se haya presentado a la Comisión una solicitud de pago, a fin de elaborar el dictamen anual sobre las cuentas. Las conclusiones del trabajo de auditoría llevado a cabo por el OAI de conformidad con el artículo 124 del RDC pueden tomarse en consideración para decidir el alcance de la primera auditoría de sistemas de la AC. En cualquier caso, dado que el trabajo de auditoría del OAI comprende solamente el cumplimiento de los criterios de evaluación de la designación, la AA también debe auditar el funcionamiento eficaz de los sistemas de la AC.

En los años siguientes, la AA debe llevar a cabo un trabajo de auditoría de seguimiento en caso necesario (es decir, si se han realizado recomendaciones posteriores a las auditorías de sistema o la revisión de elementos específicos del funcionamiento de la AC). El seguimiento debe centrarse en particular en la aplicación de las recomendaciones formuladas en relación con los requisitos clave de la AC que se evaluaron como pertenecientes a las categorías 3 o 4. Sin embargo, debe considerarse un nuevo sistema completo de auditoría cuando la AC haya cambiado significativamente sus procedimientos o su personal. Pueden preverse nuevas auditorías de sistemas durante el período de programación a fin de confirmar que las anteriores conclusiones de auditoría siguen siendo válidas.

Cuando realice una auditoría de sistemas de la AC, la AA prestará especial atención a la evaluación del requisito clave 13, «Procedimientos apropiados para elaborar las cuentas anuales y certificar su exhaustividad, exactitud y veracidad»<sup>12</sup>. En la práctica, esto significa que la auditoría de sistemas relativa al sistema contable de la AC debe incluir al menos la verificación de si los procedimientos de la AC (incluidos los controles incorporados en el sistema informático) garantizan eficazmente que el importe total de los gastos subvencionables anotado en el sistema contable concuerda con los gastos (incluido el gasto público correspondiente) consignados en las solicitudes de pago intermedio presentadas a la Comisión para el ejercicio contable pertinente, una vez deducidas las correcciones financieras pertinentes y otros ajustes realizados por la AC con respecto a los gastos en cuestión.

El anexo de la presente nota orientativa ofrece un ejemplo de lista de las pruebas de control de los procedimientos de la AC que debe realizar la AA en relación con las cuentas<sup>13</sup>.

Algunas de estas pruebas también pueden realizarse en el momento de la verificación final del proyecto de cuentas certificadas y pueden combinarse con la labor anterior de auditoría realizada mediante las auditorías de operaciones para obtener suficiente grado de garantía evitando duplicaciones.

Además de las pruebas de control y la verificación de la existencia de procedimientos asociados, la AA también debe verificar en el contexto de las auditorías de sistemas la existencia y aplicación correcta de procedimientos que garanticen que:

---

<sup>12</sup> Véanse las *Orientaciones de la Comisión sobre una metodología común para la evaluación de los sistemas de gestión y control en los Estados miembros* (EGESIF\_14-0010, de 18.12.2014)

<sup>13</sup> La AA efectuará las pruebas de control durante la auditoría de sistemas sobre la base de la información anotada en los sistemas contables de la AC en el momento de la auditoría de sistemas.

- la AC presente el proyecto de cuentas a la AA con suficiente antelación para emitir el dictamen de auditoría; el gasto se ha excluido de las cuentas de acuerdo con el artículo 137, apartado 2, del RDC, cuando proceda, y
- todas las correcciones necesarias se reflejan correctamente en las cuentas correspondientes al ejercicio contable de que se trate, tal como se establece en el artículo 29, apartado 5, letra c), del RDeIC.

Se recomienda que la AA elabore una sección específica en la lista de control de la auditoría de sistemas o elabore una lista de control independiente para aplicarla a la AC que comprenda todos los elementos de las cuentas, descritos en el artículo 29, apartado 5, del RDeIC.

La AA puede englobar en una única auditoría de sistemas de la AC las cuentas de los diferentes fondos y programas operativos bajo su responsabilidad.

Cuando algunos de los elementos enumerados en el anexo de la presente nota orientativa solo se hayan podido tratar parcialmente durante la auditoría de sistemas debido a la falta de disponibilidad de datos en el sistema de contabilidad de la AC, la AA deberá tratarlos mediante las verificaciones adicionales finales que se explican en la sección 5<sup>14</sup>.

Si la auditoría de sistemas realizada a nivel de la AC pone de manifiesto graves deficiencias en el SGC (en particular, con respecto al requisito clave relacionado con la AC, a saber, el requisito clave 13), la AA deberá prever para el ejercicio contable en cuestión un dictamen de auditoría con reservas. Dicho dictamen con reservas comprendería no solo el funcionamiento del SGC, sino que podría dar lugar también a una reserva en el dictamen de auditoría sobre la parte que abarca las cuentas (tal como establece el artículo 29, apartado 5, del RDeIC).

#### **4. UTILIZACIÓN DE LOS RESULTADOS DE LA AUDITORÍA DE OPERACIONES PARA LA AUDITORÍA DE LAS CUENTAS**

Las auditorías de operaciones pueden empezar ya durante el ejercicio contable. Esto significa también que la muestra de operaciones que debe auditarse puede dividirse en dos o más partes en el transcurso del ejercicio contable, de conformidad con el progreso de la certificación del gasto en los pagos intermedios, como se explica en las orientaciones de muestreo<sup>15</sup>. Así, el esfuerzo de auditoría se puede distribuir más uniformemente durante todo el año. Esto permitirá a la AA finalizar su trabajo a tiempo para presentar su dictamen de auditoría anual de conformidad con el artículo 63, apartado 7, párrafo segundo, del RF y el artículo 127, apartado 5, letra a), del RDC.

---

<sup>14</sup> Sobre la base del proyecto de cuentas presentado por la AC, corresponde a la AA evaluar, utilizando su criterio profesional, si el ámbito y el nivel de las pruebas realizadas durante las auditorías de sistemas proporcionan pruebas suficientes para extraer conclusiones sólidas sobre las cuentas.

<sup>15</sup> *Orientaciones de la Comisión sobre métodos de muestreo para autoridades de auditoría* (EGESIF\_16-0014-00), con sus actualizaciones, sección «Muestreo realizado durante el año».

Con respecto a la muestra de operaciones seleccionada y a fin de obtener garantías para su dictamen de auditoría sobre las cuentas<sup>16</sup>, la AA debe comprobar durante la auditoría de las operaciones:

- la pista de auditoría para el gasto auditado (si el gasto declarado por el beneficiario a la AG / al OI menos cualquier gasto que pueda deducirse tras las verificaciones de gestión o cualquier otro control se corresponde con el importe del gasto consignado en la solicitud de pago a la Comisión);
- si el pago al beneficiario se corresponde con el gasto del proyecto, y si se pagó íntegramente y dentro del plazo normativo de 90 días (artículo 132 del RDC);
- si cualquier irregularidad detectada anteriormente en el gasto auditado se ha tratado correctamente y se han introducido las correcciones pertinentes en el sistema de contabilidad.

Asimismo, en el momento de verificar el proyecto de cuentas certificadas, en relación con las operaciones, la AA debe comprobar que:

- el importe total de los gastos subvencionables declarado correspondientes a la unidad de muestreo auditada de conformidad con el artículo 137, apartado 1, letra a), del RDC concuerda con el gasto correspondiente a dicha unidad de muestreo (y el correspondiente gasto público) incluido en las solicitudes de pago presentadas a la Comisión;
- o
- todos los importes irregulares detectados en las operaciones incluidas en la muestra se han excluido de las cuentas<sup>17</sup>.

Si procede, con respecto a las operaciones de la muestra auditada, la AA verificará que los importes de las contribuciones del programa (anticipos) pagadas a los instrumentos financieros y, en caso de ayuda estatal, pagados a los beneficiarios, están justificados con la información disponible a nivel de la AG y la AC. El objetivo de estas comprobaciones será también confirmar la subvencionabilidad de los anticipos declarados y la fiabilidad de la pista de auditoría del sistema contable.

Es aconsejable que la AA elabore una sección específica en las listas de control de la auditoría de operaciones o una lista de control independiente para confirmar el funcionamiento eficaz del sistema con respecto a los elementos de las cuentas, descritos en el artículo 29, apartado 5, del RDeIC.

---

<sup>16</sup> Esto se entiende sin perjuicio de la garantía requerida sobre la legalidad y la regularidad del gasto.

<sup>17</sup> Es decir, las correcciones financieras aplicadas a las irregularidades reveladas en los informes de auditoría final o, si en casos excepcionales no han concluido las auditorías de operaciones, los importes afectados que están siendo sujetos a una evaluación en curso y se deducen en virtud del artículo 137, apartado 2, del RDC.

## 5. VERIFICACIONES ADICIONALES FINALES RELATIVAS AL PROYECTO DE CUENTAS CERTIFICADAS

Una vez que reciba el proyecto de cuentas de la AC y dependiendo del nivel de garantía obtenido de las auditorías de sistema y las auditorías de operaciones<sup>18</sup>, se espera que la AA lleve a cabo verificaciones adicionales finales sobre este proyecto de cuentas certificadas.

El objeto de estas verificaciones será confirmar que todos los elementos exigidos por el artículo 137 del RDC se han incluido correctamente en las cuentas y están justificados por los registros contables subyacentes que mantienen las autoridades u organismos competentes y los beneficiarios.

En consecuencia, se espera que la AA realice una validación final de los datos registrados subyacentes (partidas de gasto certificadas, retiradas, recuperaciones, importes pendientes de recuperación e importes irrecuperables) a fin de verificar o confirmar los siguientes puntos:

1) El importe total de los gastos subvencionables declarado de conformidad con el artículo 137, apartado 1, letra a), del RDC concuerda con el gasto (y el correspondiente gasto público) incluidos en la solicitud de pago final presentada a la Comisión para el ejercicio contable pertinente. Si hay diferencias, la AA evaluará si las explicaciones facilitadas en las cuentas son adecuadas (véase el apéndice 8, sobre conciliación del gasto).

En este sentido, con respecto a las partidas de gasto certificadas, la AA habrá confirmado la exactitud de los importes incluidos en las solicitudes de pago intermedio presentadas durante el ejercicio contable mediante la muestra representativa de la auditoría de operaciones. Por consiguiente, en esta fase, las verificaciones adicionales pueden limitarse a la verificación de las correcciones y los ajustes realizados por la AC después de la presentación de la solicitud final de pago intermedio y reflejados en el apéndice 8.

2) El importe de los pagos correspondientes realizados a los beneficiarios en virtud del artículo 132, apartado 1, del RDC consignado en la columna C del apéndice 1 se corresponde con los registros contables subyacentes a escala de la AC/AG<sup>19</sup> (esta verificación puede realizarse por muestreo, y pueden utilizarse los resultados de la verificación realizada durante las auditorías de operaciones).

3) Los importes de las contribuciones del programa pagados a los instrumentos financieros (pagos anticipados) y los anticipos de la ayuda estatal pagados a los beneficiarios están justificados con la información disponible, en particular a escala de la AG<sup>20</sup>.

---

<sup>18</sup> Si se ha realizado un número de pruebas suficiente durante las auditorías de sistemas y las auditorías de operaciones, la AA puede utilizar los resultados de estas auditorías sin realizar ningún tipo de verificación o limitándose únicamente a las verificaciones adicionales sobre el proyecto de cuentas certificadas.

<sup>19</sup> Es decir, las partidas correspondientes del sistema contable y la documentación justificativa pertinente. Véanse también las *Orientaciones de la Comisión sobre la preparación, el examen y la aceptación de las cuentas* (EGESIF 15\_0018), con sus actualizaciones, sección 3.1.3.

<sup>20</sup> En el caso de los instrumentos financieros, la verificación también debe abarcar el cumplimiento de los importes máximos o límites indicados en el artículo 41 del RDC y en los acuerdos de financiación.

- 4) Se han excluido gastos de las cuentas de conformidad con el artículo 137, apartado 2, del RDC, en su caso, por estar sujetos a una evaluación en curso de su legalidad y regularidad.
- 5) Las correcciones requeridas como resultado de las verificaciones de la gestión, las auditorías o cualquier otro control se han reflejado correctamente en las cuentas correspondientes al ejercicio contable de que se trate (esto puede verificarse por muestreo).
- 6) Los importes retirados y recuperados durante el ejercicio contable, los importes que deben recuperarse antes de que finalice el ejercicio contable, los importes recuperados con arreglo al artículo 71 del RDC y los importes irrecuperables presentados en las cuentas corresponden todos ellos a los importes anotados en los sistemas contables de la AC y se basan en decisiones motivadas adoptadas por la AG o la AC responsable.

En este sentido, se recomienda a las AA que verifiquen por muestreo:

- a) la exactitud de las anotaciones registradas en las cuentas correspondientes a cada tipo de registro (importes retirados, recuperados, pendientes de recuperación e irrecuperables);
  - b) la coherencia de dichas anotaciones con la información revelada en el IAC y en el resumen anual.
- 7) La AC ha presentado en el apéndice 8 una conciliación del importe total de los gastos subvencionables anotados en el proyecto de cuentas con el importe total en los sistemas contables de la AC y los gastos (y el gasto público correspondiente) consignados en las solicitudes de pago presentadas a la Comisión para el ejercicio contable pertinente.

En este sentido, la AA debe evaluar la idoneidad de las explicaciones de la AC con respecto a los ajustes que figuran en el apéndice 8. La AA también debe verificar la coherencia de los ajustes pertinentes con la información que se incluye en el IAC y en el resumen anual con respecto a las correcciones financieras y los importes excluidos en virtud del artículo 137, apartado 2, del RDC que se deriven de verificaciones de gestión, auditorías y otros controles<sup>21</sup>.

El RDC no establece un plazo formal para que la AC presente el proyecto de cuentas a la AA. Sin embargo, se recomienda que las autoridades nacionales establezcan, desde el principio del período de programación, plazos internos para la transmisión del proyecto de cuentas a la AA. La AA debe disponer de suficiente tiempo para su revisión, de manera que pueda emitir un dictamen de auditoría bien fundamentado a más tardar el 15 de febrero del año N + 1.

---

<sup>21</sup> En este sentido, la AA también debe evaluar si la distinción entre las correcciones financieras aplicadas y los importes excluidos por estar sujetos a una evaluación en curso es correcta y se comunica adecuadamente en las cuentas o los registros de la AC (se ofrece orientación adicional a este respecto en las *Orientaciones de la Comisión sobre el Informe de control anual y el Dictamen de auditoría*, EGESIF 15\_0002, con sus actualizaciones, sección IV.3).

## 6. DICTAMEN DE AUDITORÍA SOBRE LAS CUENTAS

Si hay alguna diferencia entre los gastos declarados en la solicitud final de pago intermedio y el importe certificado en el proyecto de cuentas debido a las deducciones realizadas por la AC (véase la sección 3.4 de las *Directrices de la Comisión sobre importes retirados, recuperados, pendientes de recuperación e irrecuperables*<sup>22</sup>), la AA debe llevar a cabo procedimientos de auditoría adicionales para evaluar la adecuación de las explicaciones facilitadas por la AC: estos procedimientos deben estar diseñados para obtener pruebas fehacientes apropiadas y suficientes de que se han identificado y examinado hechos que acarrear deducciones, antes de la presentación del dictamen de auditoría y el informe de control mencionados en el artículo 127, apartado 5, párrafo primero, letras a) y b) del RDC.

La AA debe comprobar que los resultados de toda actividad de control o auditoría, según se definen en la sección 2, se reflejan adecuadamente en las cuentas, como por ejemplo:

- ✓ las correcciones financieras asociadas a irregularidades (a saber, las correcciones finales de las irregularidades reveladas en los informes finales de auditoría y en los informes de control posteriores al procedimiento contradictorio);
- ✓ las posibles correcciones extrapoladas para reducir el IETR al 2 % o menos cuando lo decida la AG (correcciones definitivas)<sup>23</sup>;
- ✓ los importes sujetos a una evaluación en curso mencionados en el artículo 137, apartado 2, del RDC (a saber, la deducción del gasto irregular potencial cuya verificación no ha concluido, por ejemplo, los importes que figuran en los proyectos de informe de control o de auditoría antes de la conclusión de un procedimiento contradictorio).

La verificación de la corrección eficaz de las irregularidades detectadas mediante el trabajo de auditoría (mediante la retirada o recuperación de una solicitud de pago intermedio durante el ejercicio contable o la deducción en las cuentas) resultará especialmente útil para que la AA calcule el índice de error total residual que debe facilitarse en el IAC.

Los resultados del trabajo de auditoría realizado por la AA sobre los proyectos de cuentas, una vez comunicados a la AC, permitirán a la primera ajustar más sus cuentas si fuera necesario, antes de su presentación a la Comisión. Se recomienda incluir todos los ajustes, incluso los que no se consideren esenciales y hayan sido detectados por la AA durante sus auditorías, para poder garantizar que la Comisión lleve a cabo a continuación el proceso de aceptación de las cuentas con rapidez.

A los efectos de su dictamen de auditoría sobre las cuentas, la AA analizará el impacto material de los ajustes que deben realizarse en las cuentas, tomando como umbral de

---

<sup>22</sup> EGESIF\_15\_0017, con sus actualizaciones.

<sup>23</sup> Los casos de IETR superior al 2 % en los que la AG no ha accedido a aplicar la corrección extrapolada asociada no deben afectar al dictamen de auditoría de la AA sobre las cuentas, pero repercuten sobre el dictamen de auditoría de la AA con respecto a la legalidad y a la regularidad del gasto.

importancia relativa el 2 % de los importes anotados en el apéndice pertinente del proyecto de cuentas que se le ha presentado.

- Si la AA está de acuerdo con los ajustes realizados por la AC en el proyecto de cuentas o las cuestiones restantes (ajustes no aplicados) no son esenciales, el dictamen de auditoría sobre las cuentas puede ser sin reservas, lo que significa que la AA tiene una garantía razonable de que las cuentas son exhaustivas, exactas y veraces. Cuando se hayan detectado elementos incorrectos o incompletos en las cuentas, pero la AA no los considere esenciales y permanezcan sin corregir en las cuentas, la información sobre dichos elementos debe publicarse en el IAC y en el dictamen de auditoría como una observación sobre cuestiones de importancia (por lo que respecta a las cuentas, el dictamen de auditoría puede seguir siendo sin reservas).
- En cualquier otro caso, es decir, en los casos en que se hayan identificado elementos incorrectos o incompletos que permanezcan sin corregir en un apéndice de las cuentas, se considerará apropiado emitir un dictamen con reservas sobre las cuentas.

Se recomienda que la AA documente apropiadamente todas las fases de la auditoría de las cuentas a fin de garantizar que se mantenga una pista de auditoría adecuada, teniendo en cuenta las disposiciones sobre disponibilidad de los documentos establecidas en el artículo 140 del RDC.

## ANEXO : PRUEBAS DE CONTROL A NIVEL DE LA AC

*Ejemplo de procedimientos de pruebas de control que debe realizar la AA sobre la base de la información anotada en los sistemas contables de la AC en el momento de la auditoría de sistemas o durante las verificaciones adicionales finales del proyecto de cuentas certificadas*

Las pruebas de control de los procedimientos de la AC pueden implicar al menos las fases siguientes, y ocuparse, por ejemplo, del eje prioritario principal del programa<sup>24</sup>:

- i. con respecto al **apéndice 1** de las cuentas:
  - verificar que contiene (columnas A y B) el mismo importe de gastos declarado en la solicitud final de pago intermedio (columnas B y C del anexo VI del REC, respectivamente);
  - comprobar si los gastos declarados en la solicitud final de pago intermedio para el ejercicio contable en cuestión corresponden a los gastos declarados en las solicitudes de pago intermedio para dicho ejercicio, más los posibles nuevos gastos y menos los importes retirados y recuperados durante ese ejercicio contable (como se muestra en el apéndice 2) y otros ajustes realizados por la AC<sup>25</sup>;
  - sobre la base de la información disponible a nivel de la AG:
    - verificar que los gastos declarados en las (dos o tres) solicitudes de pago intermedio con los mayores importes de gastos declarados corresponden a los gastos efectuados por los beneficiarios y pagados al ejecutar las operaciones;
    - con respecto a una muestra de transacciones (por ejemplo, treinta solicitudes de pago presentadas por los beneficiarios a la AG), verificar la pista de auditoría, es decir, si los gastos efectuados por los beneficiarios y pagados al ejecutar las operaciones se han incluido en las solicitudes de pago intermedio consideradas en las cuentas en cuestión; esta prueba puede combinarse con la labor de auditoría realizada mediante las auditorías de operaciones;
  - verificar, sobre la base de los registros contables subyacentes a escala de la AC/AG, que la columna C únicamente incluye los importes de los pagos

---

<sup>24</sup> El eje prioritario con gasto declarado por encima de un determinado umbral, que debe definir la AA basándose en su criterio profesional. En el caso de un programa multifondos, el eje prioritario seleccionado debe abarcar todos los fondos de que se trate.

<sup>25</sup> A saber, ajustes finales no asociados a correcciones financieras de irregularidades (véase la sección 8.1.4. de las *Orientaciones de la Comisión sobre importes retirados, recuperados, pendientes de recuperación e irrecuperables*).

realizados a los beneficiarios dentro del plazo que contempla el artículo 132, apartado 1, del RDC.

ii. con respecto a los **apéndices 2 y 4**:

- verificar que estos apéndices contienen (al menos) los importes retirados (solo en el apéndice 2) y recuperados durante el ejercicio contable y que hay una división adecuada por ejercicio contable, y que dichas retiradas y recuperaciones se basan en una decisión de corrección adoptada por el Estado miembro en el nivel apropiado (es decir, AG o AC);
- los importes corregidos a raíz de las auditorías de operaciones (mostrados al final del apéndice 2) se corresponden con las irregularidades detectadas por la AA (importes no incluidos en el apéndice 8);

iii. con respecto al **apéndice 3**:

- verificar que incluye importes pendientes de recuperación en relación con el gasto declarado en ejercicios contables anteriores al final de dicho ejercicio (véase también la sección 6 de las *Directrices sobre importes retirados, recuperados, pendientes de recuperación e irrecuperables*) y que dichos importes pendientes de recuperación se basan en una decisión de corrección adoptada por el Estado miembro en el nivel apropiado (es decir, AG o AC);

iv. verificar que el **apéndice 5** contiene únicamente importes irrecuperables por año asociados al gasto declarado en ejercicios contables anteriores al final de dicho ejercicio (véase también la sección 7 de las *Directrices sobre importes retirados, recuperados, pendientes de recuperación e irrecuperables*); estos importes deberían estar apoyados por una decisión motivada que justifique la imposibilidad de recuperar las cantidades irregulares en cuestión, adoptada por el Estado miembro en un nivel apropiado (en general, la AG); a este respecto, puede realizarse también un control de la coherencia adicional, cotejando el apéndice 5 con la fecha de los importes irrecuperables registrada en el sistema informático;

v. verificar la pista de auditoría comparando el **apéndice 6** con los importes de las contribuciones del programa pagados a los instrumentos financieros acumulados desde el inicio del programa, incluyendo cualquier deducción que sea pertinente; esta prueba de coherencia debe realizarse sobre la base de los datos facilitados por la AG y el OI pertinente (o disponibles en sus sistemas informáticos);

vi. verificar la pista de auditoría comparando el **apéndice 7** con los anticipos pagados en el contexto de la ayuda estatal (acumulados desde el inicio del programa), registrados en el sistema informático de la AG y el OI (y, cuando sea viable, otro sistema informático nacional que registre datos sobre la ayuda estatal), incluyendo cualquier deducción que sea pertinente;

vii. con respecto al **apéndice 8** de las cuentas:

- comprobar si los gastos mostrados en las columnas C y D están apoyados por los gastos declarados en la solicitud final de pago intermedio, menos cualquier corrección y otros ajustes aplicados por la AC después;

- evaluar las explicaciones incluidas en la columna G para cada prioridad con respecto a la información que figura en el IAC, en el resumen anual y en los registros de la AC por lo que se refiere a:
  - a) las correcciones financieras aplicadas con posterioridad al 31 de julio del ejercicio presupuestario anterior y reflejadas en las cuentas como seguimiento de los resultados de las auditorías de sistema y la auditoría de operaciones, así como las verificaciones de gestión adicionales y otros controles concluidos antes de la presentación de las cuentas;
  - b) los gastos excluidos en virtud del artículo 137, apartado 2, del RDC por estar sujetos a una evaluación en curso de su legalidad y regularidad;
  - c) otros ajustes aplicados por la AC (como correcciones de errores administrativos, etc.);
- verificar que los importes corregidos a raíz de las auditorías de operaciones realizadas por la AA (que figuran al final del apéndice 8) se corresponden con las irregularidades identificadas por la AA a excepción de los importes incluidos en el apéndice 2.