



COMISIÓN EUROPEA

Fondos Estructurales y de Inversión Europeos

Orientaciones para los Estados miembros
sobre el informe de control anual y el dictamen de
auditoría que deben comunicar las autoridades de
auditoría

y

sobre el tratamiento de los errores detectados por las
autoridades de auditoría a efectos de establecer y
notificar índices de error residual total fiables

(Período de programación 2014-2020)

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 aplicable de la UE, proporciona orientaciones técnicas a los profesionales y a los organismos que participan en la supervisión, el control y la ejecución 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 ejecución de los programas y fomentar las buenas prácticas. Estas orientaciones deben entenderse sin perjuicio de la interpretación del Tribunal de Justicia y del Tribunal General o de las decisiones de la Comisión.*

ÍNDICE

Índice	2
Lista de acrónimos y abreviaturas.....	5
Glosario	6
I. Contexto	8
1. Referencias normativas	8
2. Finalidad de las orientaciones	8
3. Temporización del trabajo de auditoría.....	9
II. Orientaciones sobre el ICA	10
1. Introducción	10
2. Cambios significativos en los sistemas de gestión y control	11
3. Cambios en la estrategia de auditoría	12
4. Auditorías de sistemas	12
5. Auditorías de operaciones.....	16
6. Auditorías de las cuentas	24
7. Coordinación entre los organismos de auditoría y el trabajo de supervisión de la autoridad de auditoría	26
8. Otros datos	27
9. Nivel global de garantía	29
III. Orientación sobre el dictamen de auditoría que la AA ha de emitir anualmente para cada programa	30
1. Dictamen de auditoría	30
2. Tipos de dictámenes de auditoría	35
3. Programas multifondo, sistemas comunes y dictámenes de auditoría diferentes por programa	40
4. Dictámenes de auditoría inadecuados	40
IV. Tratamiento de los errores detectados por las autoridades de auditoría a efectos de establecer y notificar índices de error residual total fiables en los informes de control anuales.....	41
1. Evaluación de los errores	41

1.1	Visión general de los tipos de errores	41
1.2	Errores aleatorios.....	42
1.3	Errores sistémicos	42
1.4	Errores anómalos.....	43
1.5	Errores conocidos.....	44
2.	Índice de error total (IET)	45
2.1	Cálculo del IET	45
2.2	Casos particulares.....	46
2.2.1	Errores ya detectados por la AG, el OI o la AC en gastos objeto de auditorías de operaciones	46
2.2.1.1	Irregularidades ya detectadas y tratadas por la AG, el OI o la AC, pero no corregidas antes de que la AA seleccione la muestra.....	46
2.2.1.2	Irregularidades detectadas pero insuficientemente corregidas antes de que la AA seleccionase la muestra.....	46
2.2.1.3	Irregularidades relativas a gastos corregidos tras la selección de la muestra por la AA	47
2.2.2	Importes irregulares inferiores a 250 EUR.....	47
2.2.3	Gasto «de seguridad» a nivel de proyecto.....	47
2.2.4	Compensación de errores de sobrestimación con errores de infraestimación	48
2.2.5	¿Cómo se han de reflejar los fraudes y presuntos fraudes en el índice de error?	48
2.2.5.1	Fraude.....	48
2.2.5.2	Presunto fraude.....	48
2.2.6	¿Se deben incluir las quiebras e insolvencias en el índice de error?.	49
2.2.7	¿Qué enfoque debería seguir la AA si se extraviara o dañara por motivos de fuerza mayor la documentación justificativa de las operaciones muestreadas? (p. ej., por catástrofes naturales)	50
3.	Medidas correctoras	51
3.1	Concepto de error corregido para determinar el IETR y el dictamen de auditoría	51

3.2	Corrección de errores sistémicos.....	53
3.3	Corrección de errores cuando se aplica submuestreo.....	53
4.	Índice de error total residual (IETR)	54
5.	Cálculo del IET/IETR e importes objeto de evaluación en curso de la legalidad y regularidad del gasto subyacente (artículo 137, apartado 2, del RDC)	59
Anexo 1 – Sección 10.1 «Resultados de las auditorías de sistemas» del modelo de ICA		63
Anexo 2 – Sección 10.2 «Resultados de las auditorías de operaciones» del modelo de ICA		64
Anexo 3 – Diagrama de flujo del índice de error total y el índice de error total residual		66
Anexo 4 – Ejemplo de cálculo del IETR.....		67
Anexo 5 – Tipología de las constataciones de proyectos.....		67

LISTA DE ACRÓNIMOS Y ABREVIATURAS

AA	Autoridad de auditoría
ICA	Informe de control anual
Organismo de auditoría	Organismo que lleva a cabo auditorías bajo la responsabilidad de la AA, de acuerdo con lo previsto en el artículo 127, apartado 2, del RDC
AC	Autoridad de certificación
CCI	Código común de identificación (número de referencia de cada programa, asignado por la Comisión)
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 ¹
REC	Reglamento de Ejecución (UE) 2015/207 de la Comisión, de 20 de enero de 2015 ² , modificado por el Reglamento (UE) 2018/277
RDC	Reglamento sobre disposiciones comunes [Reglamento (UE) n.º 1303/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de diciembre de 2013 ³], modificado por el Reglamento (UE, Euratom) 2018/1046
TCE	Tribunal de Cuentas Europeo
BEI	Banco Europeo de Inversiones
Fondos EIE	Fondos Estructurales y de Inversión Europeos. Estas orientaciones son aplicables a todos ellos excepto al Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural (Feader)
CTE	Cooperación territorial europea [con arreglo al Reglamento (UE) n.º 1299/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de diciembre de 2013]
IF	Instrumentos financieros
OI	Organismo intermedio
AG	Autoridad de gestión
SGC	Sistema de gestión y de control
IET	Índice de error total
IETR	Índice de error total residual

¹ http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2014.138.01.0005.01.SPA

² <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?qid=1426689332441&uri=CELEX:32015R0207>

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

GLOSARIO

Término	Definición
Error anómalo	Error del que puede demostrarse que no es representativo de la población.
Paquete anual de fiabilidad	El «paquete anual de fiabilidad» que deben presentar anualmente las autoridades de los Estados miembros el 15 de febrero a más tardar (o el 1 de marzo en casos excepcionales autorizados por la Comisión) incluye los siguientes elementos: las cuentas elaboradas por la autoridad de certificación, la declaración de fiabilidad y el resumen anual de los informes de auditoría finales y de los controles realizados, elaborados por la autoridad de gestión, el dictamen de auditoría y el informe de control anuales emitidos por la autoridad de auditoría.
Procedimiento contradictorio	Procedimiento mediante el cual los (proyectos de) informes de auditoría se envían al auditado con una solicitud de respuesta escrita/observaciones sobre los hechos descritos en el informe dentro de un determinado plazo a efectos de aclarar o corroborar tales hechos.
Error	A efectos de las presentes orientaciones, un error o una inexactitud es una sobrestimación cuantificable de los gastos declarados a la Comisión por causa de una irregularidad.
Gasto correspondiente al ejercicio contable N	Gasto declarado a la Comisión, sobre cuya base se selecciona la muestra de operaciones.
Irregularidad	Término definido en el artículo 2, apartado 36, del RDC y referido en el presente documento también como «error» o «inexactitud».
Error conocido	Un error conocido es un error detectado fuera de la muestra auditada.
Inexactitudes	Tiene el mismo significado que error.
Población	La serie de datos positivos en la población de gasto declarado a la Comisión en el ejercicio contable (a través de solicitudes de pago intermedio) de la que se selecciona la muestra [a efectos del artículo 127, apartado 1, del

Término	Definición
	Reglamento (UE) n.º 1303/2013] y del que el auditor extrae sus conclusiones (dictamen de auditoría).
Error aleatorio	Los errores que no se consideran sistémicos, conocidos o anómalos se clasifican como errores aleatorios. Este concepto presupone la probabilidad de que los errores encontrados en la muestra auditada estén también presentes en la población no auditada.
Índice de error total residual (IETR)	El índice de error total residual (IETR) corresponde al índice de error total (IET) menos las correcciones financieras que se hayan aplicado antes de presentar las cuentas el Estado miembro en relación con los errores detectados por la AA, incluidos los errores aleatorios proyectados y los errores sistémicos y conocidos. Por lo general, estas correcciones se aplican una vez determinado el IET. Sin embargo, las correcciones financieras aplicadas por el Estado miembro después de que la AA seleccione la muestra y antes de que haya establecido el IET también se pueden deducir del IETR, siempre que tales correcciones pretendan reducir los riesgos identificados por la AA.
Error sistémico	Los errores sistémicos son errores encontrados en la muestra auditada que tienen un impacto en la población no auditada y se producen en circunstancias bien definidas y similares. Por lo general, estos errores tienen una característica común, por ejemplo, el tipo de operación, la ubicación o el período. En general están asociados a procedimientos de control ineficaces en (parte de) los sistemas de gestión y control.
Índice de error total (IET)	El índice de error total corresponde a la suma de los errores siguientes: los errores aleatorios proyectados (incluidos los errores detectados en los estratos exhaustivos), los errores sistémicos delimitados y los errores anómalos

Término	Definición
	<p>sin corregir. La AA ha de comparar el índice de error total con el umbral de materialidad y combinar esta evaluación con los resultados de las auditorías de sistemas para extraer conclusiones sobre el correcto funcionamiento del SGC.</p>

I. CONTEXTO

1. Referencias normativas

Reglamento	Artículos
<p>Reglamento (UE) n.º 1303/2013, modificado por el Reglamento (UE, Euratom) 2018/1046 Reglamento sobre disposiciones comunes (<i>en lo sucesivo, «RDC»</i>)</p>	<p>Artículo 127, apartado 5 - Funciones de la autoridad de auditoría</p>
<p>Reglamento (UE) 2015/207, modificado por el Reglamento (UE) 2018/277 Reglamento de Ejecución de la Comisión (<i>en lo sucesivo, «REC»</i>)</p>	<p>Artículo 7, apartados 2 y 3, y anexos VIII y IX (modelos de dictamen de auditoría y de informe de control anual)</p>
<p>Reglamento (UE, Euratom) 2018/1046 Reglamento Financiero</p>	<p>Artículo 63 - Gestión compartida con los Estados miembros</p>

2. Finalidad de las orientaciones

El objetivo del presente documento es aportar orientaciones acerca de los ICA y los dictámenes que los Estados miembros han de presentar a la Comisión, de acuerdo con lo establecido en el artículo 127, apartado 5, del RDC. Estas orientaciones son aplicables a los Fondos EIE, excepto al Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural (Feader) y siguen la

estructura de los modelos del ICA y el dictamen de auditoría definidos en los anexos VIII y IX del REC.

Junto con la declaración de fiabilidad, el resumen anual (ambos bajo la responsabilidad de la AG) y las cuentas (bajo la responsabilidad de la AC), el ICA y el dictamen de auditoría de la AA son un elemento importante que proporciona a la Comisión garantías razonables del correcto funcionamiento del SGC de los Fondos EIE en los Estados miembros, la legalidad y la regularidad del gasto declarado y la exactitud, la exhaustividad y la veracidad de las cuentas.

De conformidad con el artículo 317 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, la Comisión asume la plena responsabilidad de la ejecución presupuestaria en los ámbitos del presupuesto de la Unión que se gestionan mediante disposiciones de gestión compartida, y los Estados miembros cooperan con la Comisión y son los responsables de la administración y el control cotidianos de la ejecución de los programas.

El proceso de garantía subyacente a la gestión compartida con los Estados miembros se basa en el principio de auditoría única (véase el artículo 148 del RDC). La Comisión aspira a basarse, en la medida de lo posible, en el dictamen de auditoría formulado por la AA, siempre que la Comisión haya obtenido garantías suficientes de la calidad del trabajo de auditoría realizado por la AA. Por tanto, la Comisión examina cuidadosamente el ICA y el dictamen de auditoría presentados por la AA a fin de completar su propio dictamen sobre el SGC de cada programa.

Como se establece en el último párrafo del artículo 127, apartado 5, del RDC, cuando se aplique un mismo SGC a varios programas, la AA podrá elaborar un único ICA que agrupe dichos programas. En la sección 2 de las *Orientaciones para los Estados miembros sobre la estrategia de auditoría* de la Comisión (ref. EGESIF_14-0011) se incluyen otras consideraciones sobre un SGC común.

En caso de programa multifondo, la AA presenta un ICA que identifica los fondos de que se trate. Los programas multifondo son los que están cofinanciados por el FEDER y el FSE, así como, cuando corresponda, por el Fondo de Cohesión.

3. Temporización del trabajo de auditoría

El artículo 63, apartado 5, del Reglamento Financiero dispone que las cuentas sobre los gastos incurridos durante el período de referencia y el resumen anual de los informes de auditoría finales y de los controles realizados se han de facilitar a la Comisión a más tardar el 15 de febrero del ejercicio presupuestario siguiente. La Comisión podrá ampliar el plazo del 15 de febrero al 1 de marzo con carácter excepcional, previa comunicación al Estado miembro de que se trate.

En el ICA que se ha de presentar el 15.2.N+2 a más tardar, la AA informa de las auditorías de los sistemas, las auditorías de las operaciones y las auditorías de las cuentas relativas a los gastos incluidos en las solicitudes de pago presentadas a la Comisión para el ejercicio

contable del 1.7.N al 30.6.N+1 (para el cual el plazo para presentar la última solicitud de pago intermedio correspondiente al ejercicio contable es el 31.7.N+1).

Sobre la base de su estrategia de auditoría, la AA debe llevar a cabo todo el trabajo de auditoría necesario para elaborar un dictamen de auditoría válido de cada ejercicio contable. Las orientaciones de la Comisión sobre la estrategia de auditoría mencionadas incluyen, en su sección V, unos plazos indicativos para el trabajo de auditoría.

Dado que en el RDC no se prevé de manera explícita ningún período de auditoría, la AA ha de convenir previamente con la AG y la AC el calendario de preparación de las cuentas relacionadas con el proceso de auditoría, teniendo en consideración la necesidad de garantizar la presentación en plazo oportuno de un ICA y un dictamen de auditoría de calidad, conforme al artículo 127, apartado 5, del RDC. Por otra parte, la AG debe facilitar a la AA un proyecto de la declaración de fiabilidad y el resumen anual de los informes de auditoría finales y de los controles llevados a cabo, incluido un análisis de la naturaleza y el contenido de los errores y las deficiencias detectados en los sistemas, junto con detalles de las correspondientes medidas correctoras adoptadas o previstas. Los Estados miembros deben fijar los plazos internos de transmisión de los documentos entre las autoridades a efectos de sus respectivas responsabilidades.

El primer ICA y el primer dictamen de auditoría se han de presentar antes del 15 de febrero de 2016 y se basarán en el gasto incluido en una solicitud de pago presentada a la Comisión entre la fecha de inicio de la subvencionabilidad y el 31 de julio de 2015. El último ejercicio contable estará comprendido entre el 1 de julio de 2023 y el 30 de junio de 2024, y el trabajo de auditoría correspondiente se comunicará en el último ICA, previsto para el 15 de febrero de 2025.

II. ORIENTACIONES SOBRE EL ICA

El texto incluido en los recuadros de cada una de las secciones siguientes es un extracto de la sección pertinente del modelo de ICA (anexo IX del REC).

1. Introducción

- | |
|--|
| <p>1.1 Identificación de la autoridad de auditoría responsable y de otros organismos que hayan participado en la elaboración del informe.</p> <p>1.2 Período de referencia (es decir, el ejercicio contable)⁴.</p> <p>1.3 Período de auditoría (durante el cual tuvo lugar el trabajo de auditoría).</p> <p>1.4 Identificación del programa o programas operativos que abarca el informe y de sus autoridades de gestión y certificación. [Cuando el informe de control anual se refiera a más de</p> |
|--|

⁴ Conforme a la definición del artículo 2, apartado 29, del RDC.

un programa o fondo, se desglosará la información por programas y por fondos, señalando en cada sección la información que es específica del programa y/o del fondo, excepto para la sección 10.2, en cuyo caso esta información se presentará en el marco de la sección 5.]

1.5 Descripción de las medidas adoptadas para preparar el informe y elaborar el dictamen de auditoría.

El período durante el cual tuvo lugar el trabajo de auditoría se mencionará en la **sección 1.3**. En particular, deben indicarse claramente los casos de auditorías de sistemas realizadas entre el final del ejercicio contable de referencia y la fecha de la firma del ICA que repercutan en el dictamen de auditoría. Debe mencionarse la versión de la estrategia de auditoría aplicable. Se mencionará en la sección 3 cualquier cambio en la estrategia relativo al período contable cubierto por el ICA.

La **sección 1.5** abarcará la fase preparatoria, la documentación analizada, la coordinación con otros organismos (si procede), el trabajo de auditoría realizado según lo descrito en las secciones 4, 5 y 6 y la redacción definitiva del dictamen de auditoría. Esta sección es de especial importancia en aquellos casos en los que la AA se basa en el trabajo de otros organismos de auditoría.

Por último, esta sección también cubrirá la descripción de las comprobaciones de la coherencia de la declaración de fiabilidad realizadas por la AA a efectos del dictamen de auditoría (incluidas las comprobaciones de la coherencia de la declaración de fiabilidad con las conclusiones de la totalidad de auditorías y controles). Para más detalles, véanse las *Orientaciones para los Estados miembros sobre la elaboración de la declaración de fiabilidad y el resumen anual* de la Comisión (EGESIF_15_0008, en su versión actualizada).

2. Cambios significativos en los sistemas de gestión y control

2.1 Información detallada sobre cualquier cambio significativo en los sistemas de gestión y control relativo a las responsabilidades de las autoridades de gestión y certificación, en particular sobre la delegación de funciones a nuevos organismos intermedios, y confirmación de que cumplen los artículos 72 y 73 del Reglamento (UE) n.º 1303/2013 tomando como base el trabajo de auditoría llevado a cabo por la autoridad de auditoría con arreglo al artículo 127 de dicho Reglamento.

2.2 Información sobre el seguimiento de los organismos designados de conformidad con el artículo 124, apartados 5 y 6, del Reglamento (UE) n.º 1303/2013.

2.3 Deberán indicarse las fechas a partir de las cuales se aplican esos cambios, las fechas de notificación de los cambios a la autoridad de auditoría y la repercusión de los cambios en el trabajo de auditoría.

Por «cambios significativos» se entienden los cambios que podrían influir en el correcto funcionamiento del SGC y en el nivel de garantía que ofrecen en cuanto a la gestión de los

Fondos EIE. Se espera que la AA confirme la conformidad de los cambios del SGC con los artículos 72, 73 y 74 del RDC, sobre la base del trabajo de auditoría realizado.

Cuando sea de aplicación el artículo 124, apartados 5 y 6, del RDC y el Estado miembro haya encomendado a la AA que confirme la ejecución del plan corrector correspondiente durante el período probatorio⁵, esta notificará en el ICA el trabajo realizado a este respecto. Si antes de la presentación del ICA el plan aún no se ha ejecutado, la AA notificará en el ICA el calendario que se haya decidido para el plan, así como en qué situación se encuentra y la repercusión de esta situación en el dictamen de auditoría de la AA. En caso de que la AA no tuviera este mandato del Estado miembro, esta deberá comunicar la información que obra en su poder (facilitada por el organismo al que el Estado miembro encomendó confirmar la aplicación del plan corrector), su evaluación y el impacto en el dictamen de la AA.

3. Cambios en la estrategia de auditoría

3.1 Información detallada sobre cualquier cambio en la estrategia de auditoría y explicación de las razones del mismo. En particular, indíquese cualquier cambio en el método de muestreo utilizado para las operaciones de auditoría (véase la sección 5 más adelante).

3.2 Diferenciación entre los cambios efectuados o propuestos en una fase avanzada que no afectan al trabajo realizado durante el período de referencia, y los cambios efectuados durante el período de referencia que afectan al trabajo y los resultados de la auditoría. Solo se incluirán los cambios con respecto a la versión anterior de la estrategia de auditoría.

4. Auditorías de sistemas

4.1 Información detallada sobre los organismos (incluida la autoridad de auditoría) que han llevado a cabo auditorías sobre el adecuado funcionamiento del sistema de gestión y control del programa [tal como se prevé en el artículo 127, apartado 1, del Reglamento (UE) n.º 1303/2013], en lo sucesivo, «auditorías de sistemas».

Los organismos mencionados en la sección 4.1 se refieren a la AA o a cualquier organismo de auditoría que realice auditorías según lo previsto en el artículo 127, apartado 2, del RDC, cuando proceda. Si se ha subcontratado una parte de la auditoría de sistemas, se especificarán los detalles del contrato⁶ y las tareas encargadas a los contratistas. En el caso de los programas multifondo, se indicará si la AA lleva a cabo el trabajo de auditoría de todos los fondos. Si no fuera así, se mencionarán los organismos responsables de cada fondo.

⁵ Como se establece en las disposiciones mencionadas, cuando los resultados de las auditorías y los controles indiquen que la autoridad designada (AG o AC) ha dejado de cumplir los criterios de designación, el Estado miembro fijará, al nivel que corresponda y en función de la gravedad del problema, un período probatorio durante el cual se tomarán las medidas necesarias para poner remedio a la situación.

⁶ Como el nombre del contratista, el alcance y los objetivos de contrato, la definición de las tareas, etc.

4.2 Descripción del fundamento para las auditorías realizadas, incluida una referencia a la estrategia de auditoría aplicable, en particular al método de evaluación de riesgos y a los resultados que han conducido a establecer el plan de auditoría para las auditorías de sistemas. En caso de que la evaluación de riesgos haya sido actualizada, dicha actualización se describirá en la sección 3 anterior relativa a los cambios en la estrategia de auditoría.

En el calendario indicativo de las tareas de auditoría que se incluye en la estrategia de auditoría figura una lista completa de los organismos y las funciones que quedarán cubiertos por las auditorías de sistemas.

El ICA deberá incluir información sobre el estado de aplicación de la estrategia de auditoría por lo que respecta a las auditorías de sistemas realizadas hasta la presentación del paquete anual de fiabilidad (inclusive después del fin del ejercicio contable). Asimismo, se invita a la AA a que describa en esta sección el tipo y la intensidad de los procedimientos de verificación de los controles realizados para las auditorías de sistemas notificadas (o a que mencione las secciones pertinentes de los informes de las auditorías de sistemas cuando se facilite esta información). En caso de que la estrategia de auditoría no se hubiera aplicado (plenamente), la AA deberá explicar por qué motivo, estimar el impacto sobre el dictamen de auditoría e indicar el tiempo necesario para la finalización de las auditorías de sistemas programadas, que se notificará en el próximo ICA o en otro informe. En cualquier caso, **se espera que la AA lleve a cabo todo el trabajo de auditoría necesario para elaborar un dictamen de auditoría válido de cada ejercicio contable.**

Cuando se trate de programas multifondo, la información anterior se facilitará para cada uno de los fondos. Se indicará claramente que en todos los fondos coincide la misma información, en caso de que así sea.

4.3 En relación con el cuadro recogido en la sección 10.1, descripción de las principales constataciones y conclusiones extraídas de las auditorías de sistemas, incluidas las auditorías que tienen por objeto ámbitos temáticos específicos, tal como se define en la sección 3.2 del anexo VII del Reglamento (UE) 2015/207.

4.4. Indicación de si alguno de los problemas detectados se considera de carácter sistémico y de las medidas adoptadas al respecto, incluida la cuantificación del gasto irregular y las correcciones financieras aplicables, de conformidad con el artículo 27, apartado 5, del Reglamento (UE) n.º 480/2014.

En la **sección 4.3**, los principales resultados de las auditorías de sistemas se deben separar claramente por programa y por fondo. Los organismos afectados por los resultados se indicarán claramente.

El cuadro de la sección 10.1 del anexo IX del REC se rellenará y se adjuntará al ICA. Este cuadro indica la evaluación relativa a cada requisito clave para cada organismo auditado por la AA, que resulta también de las auditorías realizadas durante los ejercicios contables anteriores del mismo período de programación. En las *Orientaciones sobre una metodología común para la evaluación de los sistemas de gestión y control en los Estados miembros* de la

Comisión (EGESIF_14-0010, de 18 de diciembre de 2014) se facilita más información sobre la evaluación de estos requisitos clave.

El cuadro recogido en la sección 10.1 se genera en el sistema SFC 2014 con información de todos los informes presentados en el mismo.

También se incluirán en la sección 4.3 las auditorías de carácter horizontal⁷ enfocadas a ámbitos temáticos específicos (como se prevé en la estrategia de auditoría y se lleva a cabo para el ejercicio contable), a saber:

- la calidad de la selección de los proyectos o de las verificaciones de la gestión, también por lo que respecta a la observancia de las normas en materia de contratación pública, ayudas estatales, requisitos medioambientales e igualdad de oportunidades;
- la creación y ejecución de instrumentos financieros, tal como se prevé en el título IV del RDC;
- la calidad de las verificaciones de la gestión en relación con la aplicación de instrumentos financieros;
- el funcionamiento y la seguridad de los sistemas informáticos establecidos de conformidad con el artículo 72, letra d), el artículo 125, apartado 2, letra d), y el artículo 126, letra d), del RDC, así como la conexión de estos con el sistema informático «SFC 2014», mencionado en el artículo 74, apartado 4, del RDC;
- la fiabilidad de los datos notificados en relación con los indicadores e hitos, así como la idoneidad de los sistemas subyacentes de gestión y control de datos relativos a los indicadores de productividad, financieros y de resultados sobre el nivel de prioridad de la inversión y, por tanto, el avance del PO en la consecución de sus objetivos, facilitados por la AG de conformidad con el artículo 125, apartado 2, letra a), del RDC;
- la aplicación de medidas antifraude eficaces y proporcionadas, teniendo en cuenta los riesgos detectados.

Cuando no se hayan realizado auditorías de sistemas en relación con el ejercicio contable, se presentará una justificación adecuada o se facilitará información al respecto acorde con la estrategia de auditoría. En circunstancias normales, se espera que los informes de las auditorías de sistemas se envíen a la Comisión inmediatamente después de finalizar el informe final de auditoría a lo largo del año para disponer de información oportuna. No obstante, en los casos excepcionales en los que se hayan llevado a cabo o se hayan finalizado auditorías de sistemas en relación con el ejercicio contable que aún no se hayan presentado a la Comisión, se presentarán a más tardar al mismo tiempo que el ICA. Si en el momento del ICA aún no se hubieran finalizado las auditorías de sistemas, se incluirá en el ICA una indicación de las conclusiones preliminares, así como una estimación de su impacto en la evaluación global.

⁷ Las auditorías de carácter horizontal pueden abarcar más de un fondo o programa.

En la **sección 4.4**, la AA deberá incluir información acerca del estado de ejecución de los planes de acción posteriores a sus auditorías de sistemas realizadas para el ejercicio contable al que se refiere el ICA. Se especificará el impacto financiero, así como la situación en la que se encuentran las correcciones en ese momento. Se indicará la solicitud de pago presentada a la Comisión en la que se hayan deducido las correcciones.

En caso de que no se hayan identificado errores sistémicos, se espera que la AA lo confirme en el ICA.

Cuando se trate de programas multifondo, la información anterior se facilitará para cada uno de los fondos. Se indicará claramente que en todos los fondos coincide la misma información, en caso de que así sea.

4.5 Información sobre el seguimiento dado a las recomendaciones resultantes de las auditorías de sistemas de ejercicios contables anteriores.

En caso de correcciones financieras resultantes de auditorías de sistemas de ejercicios contables anteriores, se deberá indicar la solicitud de pago presentada a la Comisión en la que se hayan deducido las correcciones.

4.6 Descripción (si procede) de deficiencias específicas relacionadas con la gestión de instrumentos financieros u otros tipos de gastos cubiertos por normas específicas (como por ejemplo ayudas estatales, proyectos que generan ingresos u opciones de costes simplificadas), detectadas con ocasión de las auditorías de sistemas y de las medidas adoptadas por la autoridad de gestión para poner remedio a esas insuficiencias.

En esta sección se espera que la AA describa el trabajo realizado de manera específica en relación con los instrumentos financieros y las deficiencias e irregularidades detectadas, así como las medidas correctoras adoptadas al respecto. Asimismo, la AA deberá describir la garantía respecto de los IF ejecutados por el BEI u otras instituciones financieras internacionales facilitada por dichas instituciones a través de los informes de control y el informe anual de auditoría tal como se establece en el artículo 40, apartado 1, párrafo tercero, del RDC, así como por el propio trabajo de auditoría de la AA realizado con arreglo al artículo 40, apartado 2, del RDC.

La información comunicada en el ICA deberá presentar los resultados de la verificación del cumplimiento de las condiciones contempladas en el artículo 41, apartado 1, del RDC. En los programas multifondo se deberá mencionar el fondo que respalda el instrumento financiero.

4.7 Nivel de garantía obtenido con las auditorías de sistemas (bajo/medio/alto) y justificación.

Este concepto hace referencia al grado de garantía que se puede atribuir al SGC, en cuanto a su capacidad para garantizar la legalidad y la regularidad del gasto. La evaluación de la AA se basará en los resultados de cualquier auditoría de sistemas correspondiente al ejercicio contable, incluidos, en su caso, los resultados de las auditorías de sistemas realizadas durante ejercicios contables anteriores o auditorías de sistemas concluidas después del fin del ejercicio

contable hasta la presentación del paquete anual de fiabilidad. Si las cualificaciones se deben a los problemas detectados durante una auditoría de sistemas realizada después del fin del ejercicio contable pero antes de presentar las cuentas, el dictamen de auditoría deberá indicarlo claramente.

Los sistemas evaluados en la categoría 1 ofrecen un alto nivel de garantía de la legalidad y la regularidad del gasto; los evaluados en la categoría 2 ofrecen un nivel medio; los evaluados en la categoría 3 ofrecen un nivel medio o bajo, dependiendo de las repercusiones de las deficiencias detectadas, y los evaluados en la categoría 4 ofrecen un nivel bajo de garantía de la legalidad y la regularidad del gasto.

Cuando se trate de programas multifondo y la garantía obtenida en relación con los distintos SGC difiera entre unos fondos y otros, la AA deberá presentar claramente las cualificaciones aplicables a cada fondo y explicar la diferencia.

5. Auditorías de operaciones

5.1 Indicación de los organismos (incluida la autoridad de auditoría) que realizaron las auditorías de operaciones [tal como se prevé en el artículo 127, apartado 1, del Reglamento (UE) n.º 1303/2013 y el artículo 27 del Reglamento (UE) n.º 480/2014].

Se espera que en esta sección la AA explique las medidas adoptadas para supervisar el trabajo de los organismos que han efectuado en su nombre las auditorías de operaciones (por delegación o subcontratación), en consonancia con el marco reglamentario de la UE, la estrategia de auditoría y las normas de auditoría internacionalmente aceptadas⁸. La AA confirmará que el trabajo realizado por estos organismos es fiable a los efectos del ICA y permite a la AA elaborar un dictamen de auditoría válido.

Cuando se trate de programas multifondo, la información anterior se facilitará para cada uno de los fondos, si procede.

Si se ha subcontratado una parte de las auditorías de operaciones, se especificarán los detalles del contrato⁹ y las tareas encargadas a los contratistas.

Cuando se trate de programas de CTE, la AA describirá cómo ha garantizado la aplicación del reglamento establecido por el grupo de auditores.

⁸ El principio básico de todas las normas (p. ej. la directriz n.º 25 de las Directrices de aplicación europea de las Normas de Auditoría de la INTOSAI) es que se espera que el auditor principal lleve a cabo los procedimientos de auditoría **para garantizar que la calidad del trabajo de los demás auditores sea aceptable y adecuada**. Cabe plantearse la posibilidad de que se repitan algunos de los trabajos de auditoría realizados por esos auditores, aunque sin carácter obligatorio. La decisión de que dichos trabajos se repitan se basará en el criterio y el escepticismo profesionales de la AA.

⁹ Como el nombre del contratista, su dirección, el alcance y los objetivos de contrato, la definición de las tareas, etc.

5.2 Descripción del método de muestreo aplicado e información sobre si dicho método es acorde con la estrategia de auditoría.

En la **sección 5.2**, la AA describirá el método de muestreo utilizado, de conformidad con el artículo 127, apartado 7, del RDC y el artículo 28 del RDelC. Las desviaciones respecto del método de muestreo establecido en la estrategia de auditoría se indicarán y explicarán en esta sección.

5.3 Indicación de los parámetros utilizados para el muestreo estadístico y explicación de los cálculos subyacentes y el criterio profesional aplicado. Los parámetros de muestreo incluyen los siguientes elementos: nivel de materialidad, nivel de confianza, unidad de muestreo, índice de error previsto, intervalo de muestreo, valor de la población, tamaño de la población, tamaño de la muestra e información sobre estratificación (si procede). Los cálculos subyacentes para la selección de la muestra y el índice de error total [tal como se define en el artículo 28, apartado 14, del Reglamento (UE) n.º 480/2014] se darán a conocer en la sección 10.3 siguiente, en un formato que permita la comprensión de los pasos elementales efectuados, de conformidad con el método concreto de muestreo utilizado.

En la **sección 5.3**, la AA indicará y justificará los **parámetros utilizados para el muestreo**, como el error esperado, el nivel de materialidad, la unidad de muestreo (es decir, operación, proyecto dentro de una operación o solicitud de pago presentada por un beneficiario) y, cuando proceda, el nivel de confianza aplicado de conformidad con el artículo 28, apartado 11, del RDelC¹⁰ y el intervalo de muestreo, en su caso. El ICA indicará también el tamaño de la población, el tamaño de la muestra y el número de unidades de muestreo realmente auditadas en el ejercicio contable, cuando proceda. Cuando se trate de períodos de muestreo múltiples, se indicarán los datos correspondientes a cada período.

En el caso de los Estados miembros que no hayan adoptado el euro como moneda, teniendo en cuenta que el gasto de los beneficiarios sujetos a auditoría normalmente se ha contraído en la moneda nacional, se recomienda que el muestreo y los índices de error asociados se basen en la moneda nacional.¹¹ Este enfoque pretende garantizar que las fluctuaciones de los tipos de cambio no afecten al cálculo del índice de error.

En esta sección, también se espera que la AA describa su enfoque respecto de la estratificación (si es de aplicación en virtud del artículo 28, apartado 10, del RDelC), cubriendo las subpoblaciones con características similares, tales como operaciones que consistan en contribuciones financieras de un programa a instrumentos financieros, partidas de gran valor o fondos (en el caso de programas multifondo).

¹⁰ El artículo 28, apartado 11, del RDelC establece que, en el caso de un sistema cuya evaluación resulte en un nivel alto de fiabilidad, el nivel de confianza utilizado en el muestreo de operaciones no debe ser inferior al 60 %, y, en el caso de un sistema cuya evaluación resulte en un nivel bajo de fiabilidad, el nivel de confianza utilizado en el muestreo de operaciones no debe ser inferior al 90 %.

¹¹ En caso de que se produzcan conversiones, son de aplicación las disposiciones del artículo 133 del RDC.

Durante el período 2007-2013 era posible utilizar una única muestra para varios programas a los que se aplicase un SGC común. Esto sigue siendo válido para el período 2014-2020.

Por lo que respecta a los programas incluidos en un SGC común, la Comisión recomienda, en particular cuando para algunos de dichos programas se prevean resultados diferentes (es decir, un índice de error superior al 2 % o deficiencias en el sistema para una parte de los programas incluidos en el SGC común), que la AA planifique su trabajo a fin de obtener una garantía razonable para el subgrupo específico de programas. Para ello, puede asegurarse una muestra representativa a nivel del estrato que cubre el gasto declarado para dicho subgrupo de programas. Cuando se utilice un muestreo estadístico para seleccionar la muestra aleatoria para el SGC común, se aplicará la regla general de por lo menos treinta unidades de muestreo para dicho estrato, garantizando así que se extraigan conclusiones para el estrato. En el caso de muestreo no estadístico, se aplicarán las opciones presentadas en la nota orientativa sobre los métodos de muestreo.

De igual forma, por lo que respecta a los programas multifondo, en caso de que el índice de error supere el 2 % o de que existan deficiencias en el sistema, redundará en interés del Estado miembro aplicar a cada fondo correcciones financieras específicas, y no medidas correctoras que afecten a todo el programa. Así pues, la Comisión recomienda que la AA obtenga una garantía razonable para cada fondo, lo que implica que la muestra seleccionada para un programa multifondo aporte pruebas de auditoría suficientes para cada fondo. Para ello, la AA podría aplicar la estratificación por fondo, como se prevé en el artículo 28, apartado 10, del RDelC, velando por que el tamaño de cada estrato sea suficiente para extraer una conclusión por estrato, es decir, se aplicará la regla general de treinta unidades de muestreo por fondo. Esto reviste especial importancia cuando se esperan diferentes resultados para los fondos en el marco de un programa multifondo.

Mediante las plantillas que se facilitan en las orientaciones de la Comisión relativas al muestreo, la AA incluirá en el anexo 10.3 del ICA las tablas de cálculo, a ser posible en formato Excel¹², pertinentes para que se entienda el método de muestreo aplicado. Si la AA ha aplicado un método de muestreo que no está previsto en dichas plantillas, en su lugar se facilitará la hoja de cálculo pertinente. Se deberá facilitar la pista de auditoría para la selección de la muestra.

En la sección 5.3, la AA explicará asimismo cómo ha aplicado en la práctica, en su caso, los requisitos del control proporcional de los programas operativos, de conformidad con el artículo 148, apartado 1, del RDC y el artículo 28, apartado 8, del RDelC.

En particular, la AA indicará qué enfoque respecto de la selección de la muestra se utilizó a la luz de las restricciones establecidas en el artículo 148, apartado 1, del RDC:

- a) exclusión de unidades de muestreo; o

¹² En su caso, y a petición de los auditores de la Comisión, los registros informáticos de los programas ACL, IDEA o similares.

b) sustitución de unidades de muestreo.

Por otro lado, la AA deberá presentar el cálculo del error proyectado y la precisión para toda la población, en consonancia con las aclaraciones facilitadas en las *Orientaciones sobre métodos de muestreo para las autoridades de auditoría* (sección relativa al impacto del artículo 148, apartado 1, sobre la metodología de muestreo).

Cuando la AA haya utilizado el enfoque permitido en virtud del artículo 28, apartado 9, del RDelC, deberá indicar en la sección 5.3 del ICA **la metodología aplicada para el submuestreo** a nivel de unidad de muestreo y confirmar que los errores detectados en la submuestra auditada, de haberlos, se extrapolaron al nivel de la unidad de muestreo (operación, proyecto o solicitud de pago en función de la unidad de muestreo utilizada) antes de la extrapolación de los resultados de la muestra a toda la población. En este caso, y a los efectos de la columna del cuadro 10.2 titulada «*Gastos relativos al ejercicio contable auditados para la muestra aleatoria*», la AA únicamente tendrá en cuenta los gastos realmente auditados, y no los gastos declarados para la unidad de muestreo (p. ej., operación, solicitud de pago) a los que se les haya aplicado el submuestreo. Los datos de esta columna solamente se revelan a efectos informativos y son independientes del cálculo del índice de error extrapolado a nivel de la unidad de muestreo, que se aplicará a todo el gasto declarado para la unidad de muestreo.

En esta sección, la AA deberá proporcionar asimismo la lista de las unidades de muestreo seleccionadas, indicando la siguiente información para cada unidad de muestreo en la muestra seleccionada:

- a) gasto declarado en el período de muestreo;
- b) error detectado;
- c) estrato asociado, en su caso;
- d) indicación de si la unidad de muestreo es un anticipo a un instrumento financiero.

Esta lista puede añadirse (como hoja independiente) en el archivo de la hoja de cálculo que contiene los cálculos subyacentes a la selección de la muestra aleatoria y el IET y el IETR (es decir, la sección 10.3).

Asimismo, cuando en la muestra se hayan seleccionado unidades de muestreo de IF, también deberá incluirse la siguiente información en el ICA, a ser posible en el archivo de la hoja de cálculo con los detalles del cálculo del IETR:

- a) importes de IF en la población de la auditoría por período de muestreo (incluidos en el valor A del cálculo del IETR¹³);
- b) confirmación de si todas las unidades de muestreo de IF en la población se incluyeron en la muestra. En caso contrario, la AA deberá indicar el importe del gasto relativo a unidades de muestreo de IF fuera de la muestra por período de muestreo;

¹³ Véase el cuadro 2 para el cálculo del IETR en la sección IV.4 de las presentes orientaciones.

- c) importe de IF relativo a una evaluación en curso u otros importes negativos deducidos de la población (incluidos en el valor F del cálculo del IETR);
- d) correcciones financieras relativas a IF que la AA incluyó en el valor H del cálculo del IETR.

La finalidad de solicitar esta información es permitir a la Comisión valorar el IET/IETR y evaluar el riesgo excluyendo los anticipos de IF, de haberlos¹⁴.

5.4 Conciliación entre el gasto total declarado en euros a la Comisión en relación con el ejercicio contable y la población de la que se extrajo la muestra aleatoria (columna A del cuadro de la sección 10.2 que figura a continuación). Las partidas de conciliación comprenden las unidades de muestreo negativas en las que se hayan efectuado correcciones financieras para el ejercicio contable.

5.5 Cuando existan unidades de muestreo negativas, la confirmación de que han sido tratadas como una población independiente, de conformidad con el artículo 28, apartado 7, del Reglamento Delegado (UE) n.º 480/2014 de la Comisión. Análisis de los principales resultados de las auditorías de estas unidades, en concreto, centrándose en verificar si las decisiones de aplicación de correcciones financieras (tomadas por el Estado miembro o por la Comisión) se han registrado en las cuentas como retiradas o recuperaciones.

5.6 En caso de que se utilice un método de muestreo no estadístico, indíquense las razones de ello habida cuenta del artículo 127, apartado 1, del Reglamento (UE) n.º 1303/2013, el porcentaje de operaciones/gastos cubiertos por las auditorías y las medidas adoptadas para garantizar el carácter aleatorio de la muestra (y, por tanto, su representatividad) y un tamaño suficiente de la muestra que permita a la autoridad de auditoría elaborar un dictamen de auditoría válido. El índice de error proyectado se calculará también en caso de muestreo no estadístico.

La AA revelará en la **sección 5.4** el valor de la **población** que constituye la muestra y una conciliación de esta cantidad con el importe del gasto declarado por la AC a la Comisión para el ejercicio contable¹⁵.

La población utilizada para efectuar el muestreo incluye el gasto declarado a la Comisión para las operaciones de un programa o grupo de programas del ejercicio contable. Todas las operaciones cuyos gastos declarados se hayan incluido en la solicitud de pago presentada a la Comisión durante el ejercicio objeto de la muestra deberán formar parte de la población muestreada, excepto cuando sea de aplicación el artículo 148, apartado 1, del RDC (véase asimismo la sección IV.5 a continuación).

¹⁴ Véase la recomendación del TCE n.º 2.a y el apartado 6.35 de su Informe anual de 2016. La Comisión aclaró al TCE y a las AA en diversas reuniones de grupos técnicos a lo largo de 2017 que no requiere de la AA un dictamen de auditoría independiente sobre el gasto declarado por IF ni cálculos del IET independientes/alternativos sin los IF.

¹⁵ Véanse las orientaciones sobre los métodos de muestreo para obtener más información al respecto.

En la **sección 5.5**, la AA confirmará que las **unidades de muestreo negativas** se han tratado como una población independiente, conforme al artículo 28, apartado 7, del RDelC. En las *Orientaciones sobre métodos de muestreo para las autoridades de auditoría* se explica en mayor detalle cómo tratar las unidades de muestreo negativas.

En caso de que la AA detecte problemas en la población negativa (p. ej., correcciones insuficientes), deberá analizar la gravedad y el alcance de dichos errores y reflejar los resultados de esta evaluación en su opinión sobre el SGC.

En caso de que se utilice un **método de muestreo no estadístico**¹⁶, la AA describirá en la **sección 5.6** el razonamiento aplicado para seleccionar la muestra, haciendo referencia a su criterio profesional, los requisitos normativos y las normas de auditoría internacionalmente aceptadas. En particular, la AA explicará cómo se garantizó la aleatoriedad en la selección de las unidades de muestreo y por qué considera que la muestra es suficiente para elaborar un dictamen de auditoría válido.

5.7 Análisis de los principales resultados de las auditorías de operaciones, con una descripción del número de partidas de muestra auditadas, el importe y el tipo de error respectivo de cada operación, la naturaleza de los errores encontrados, el índice de error de los estratos y las deficiencias o irregularidades principales correspondientes, el límite superior del índice de error (cuando proceda), las causas profundas, las medidas correctoras propuestas (incluidas las dirigidas a evitar estos errores en posteriores solicitudes de pago) y el impacto en el dictamen de auditoría. Cuando proceda, proporcione más explicaciones acerca de los datos presentados en las secciones 10.2 y 10.3, en particular en relación con el índice de error total.

5.8 Explicaciones relativas a las correcciones financieras efectuadas para el ejercicio contable por la autoridad de certificación o de gestión antes de la presentación de las cuentas a la Comisión como resultado de las auditorías de operaciones, incluidas las correcciones a tanto alzado o extrapoladas, tal como se detallan en la sección 10.2.

5.9 Comparación del índice de error total y el índice de error total residual (tal como se muestra en la sección 10.2) con el nivel de materialidad establecido, a fin de determinar si la población contiene inexactitudes importantes o no y el impacto en el dictamen de auditoría.

5.10 Información sobre los resultados de la auditoría de la muestra complementaria [tal como se establece en el artículo 28, apartado 12, del Reglamento (UE) n.º 480/2014], en su caso.

5.11 Información detallada sobre si alguno de los problemas detectados se considera de carácter sistémico y de las medidas adoptadas al respecto, incluida la cuantificación del gasto irregular y de las correcciones financieras aplicables.

¹⁶ El requisito normativo mínimo del 5 % de las operaciones y el 10 % del gasto corresponde al «caso más favorable» de alta fiabilidad del sistema. A este respecto, en las orientaciones sobre la estrategia de auditoría (véase la sección 4.3), ref. EGESIF_14-0011, y las orientaciones sobre el muestreo se facilitan más detalles.

5.12 Información sobre el seguimiento de las auditorías de operaciones realizadas en ejercicios anteriores, en particular sobre deficiencias de naturaleza sistémica.

5.13 Conclusiones extraídas de los resultados globales de las auditorías de operaciones con relación a la eficacia del sistema de gestión y control.

La AA llevará a cabo todo el trabajo de auditoría necesario para elaborar un dictamen de auditoría válido de cada ejercicio contable. Ello incluye las auditorías de todas las operaciones seleccionadas por muestreo aleatorio. Si la AA no puede auditar una operación determinada, se facilitará en el ICA una justificación detallada y se indicarán las medidas adoptadas por la AA para mitigar la situación y su impacto en el dictamen de auditoría, incluido, cuando proceda, el impacto de cualquier limitación del alcance.

Los errores considerados en el IET deben guardar relación con constataciones que figuren en un informe de auditoría definitivo, es decir, una vez finalizado el procedimiento contradictorio con el organismo auditado.

En casos en los que dicho procedimiento contradictorio no se haya completado antes de la presentación del ICA, deberá informarse claramente de este hecho y si el impacto es material podrá emitirse una opinión con reparos sobre la base del criterio profesional de la AA. Por lo que respecta al cálculo del IET, deberán incluirse los errores preliminares (habitualmente los errores potenciales máximos indicados en los proyectos de informe de auditoría)¹⁷.

En la **sección 5.7**, la AA deberá incluir el análisis cualitativo de las constataciones extraídas. Deberán indicarse el número y los tipos de constataciones, su importancia y sus causas profundas (importante en los casos en que el mismo tipo de error se produce en varias ocasiones, indicio de una posible deficiencia del sistema), según las estimaciones de la AA.

Por lo que respecta a la tipología de las constataciones relativas a los proyectos, la información deberá presentarse en forma de datos estructurados en el sistema SFC 2014 (véase asimismo el cuadro recogido en el anexo 5, acordado por la Comisión y las AA para el período de programación 2014-2020).

En lo que se refiere a la información facilitada conforme a **sección 5.8**, cabe destacar que si una muestra única para un programa multifondo o para un grupo de programas cubiertos por un SGC común se traduce en el cálculo de un índice de error importante, el IET resultante y las medidas correctoras se aplican a todos esos programas o fondos, aun cuando las irregularidades detectadas se refieran solo o más específicamente a un programa o un fondo. No obstante, compete al Estados miembro examinar cómo aplicar las correcciones oportunas para que el IETR global del grupo de todos los programas o fondos afectados se reduzca a un 2 % como máximo.

¹⁷ En la sección IV.5 se incluye más información sobre el impacto de las auditorías de operaciones incompletas en el cálculo del IET y el IETR.

En la **sección 5.9**, la AA expondrá el IET, calculado según lo dispuesto en el artículo 28, apartado 14, del RDeIC:

*«Conforme a los resultados de las auditorías de las operaciones a los efectos del dictamen de auditoría y el informe de control que contempla el artículo 127, apartado 5, [letra a),] del Reglamento (UE) n.º 1303/2013, la autoridad auditora calculará una tasa de error total, que equivaldrá a la suma de los errores aleatorios proyectados y, si procede, los errores sistémicos y los errores anómalos sin corregir, dividida entre la población».*¹⁸

La evaluación del IET y su impacto en el elemento relativo al SGC del dictamen de auditoría se presenta en el cuadro 1 de la sección III.1.

Asimismo, la AA deberá calcular y comunicar el IETR (es decir, el error restante en la población de gasto incluida en las cuentas certificadas) después de la aplicación de las correcciones financieras pertinentes derivadas de las auditorías de la AA. A continuación deberá compararse el IETR con el umbral de materialidad del 2 %.

En caso de que el IETR supere el 2 %, el dictamen de auditoría deberá ser con reservas o desfavorable, al menos por lo que respecta a la legalidad y regularidad del gasto, aunque muy probablemente también respecto del buen funcionamiento del SGC (véase la orientación adicional facilitada en la sección III.1). Se espera que los Estados miembros apliquen, antes de presentar el paquete anual de fiabilidad, correcciones financieras adicionales (en particular extrapoladas) para reducir el riesgo material residual (es decir, el IETR) hasta el 2 % como máximo; esta es la condición para permitir un dictamen sin reservas sobre la legalidad y regularidad del gasto certificado en las cuentas de un programa.

Además de la información sobre el IET y el IETR presentada en la sección 5 del ICA, el cuadro recogido en la sección 10.2 del informe también debe indicar el IET y el IETR (véase el anexo 2 del presente documento). El módulo del sistema SFC 2014 incluye el citado cuadro, que debe cumplimentarse directamente.

Los cálculos subyacentes correspondientes al IET y al IETR deberán facilitarse en la sección 10.3 del ICA. En la sección IV se incluyen explicaciones adicionales sobre el tratamiento de los errores y más orientaciones sobre el cálculo del IET y el IETR.

Como se deriva del artículo 28, apartado 11, del RDeIC, si procede la AA explicará en la **sección 5.11** del ICA si, además de los errores aleatorios, se han encontrado errores sistémicos o anómalos.

¹⁸ Cuando el gasto declarado incluya unidades de muestreo negativas, estas se tratarán como una población independiente. En este caso, el IET se calculará en relación con la población de las unidades de muestreo positivas.

A la luz de las disposiciones del Reglamento Financiero y el RDC¹⁹ aplicables a las cuentas anuales durante el período 2014-2020, **los índices de error revisados correspondientes a ejercicios anteriores ya no resultan pertinentes y no es necesario indicarlos en el ICA.** En consecuencia, todas las correcciones financieras aplicadas con respecto al gasto en la población muestreada, certificadas en las cuentas y notificadas en el paquete anual de fiabilidad se consideran definitivas.

6. Auditorías de las cuentas

- 6.1 Indicación de las autoridades/organismos que han llevado a cabo auditorías de las cuentas.
- 6.2 Descripción del enfoque de auditoría utilizado para verificar los elementos de las cuentas definidos en el artículo 137 del Reglamento (UE) n.º 1303/2013. Deberá incluirse una referencia al trabajo de auditoría realizado en el contexto de las auditorías de sistemas (que se describe en la sección 4) y las auditorías de operaciones (que se describe en la sección 5) con relevancia para la garantía necesaria en relación con las cuentas.
- 6.3 Indicación de las conclusiones extraídas de los resultados de las auditorías en relación con la integridad, la exactitud y la veracidad de las cuentas, incluida una indicación de las correcciones financieras efectuadas y reflejadas en las cuentas como consecuencia de los resultados de las auditorías de sistema o de operaciones.
- 6.4 Indicación de si los problemas detectados se consideraron de naturaleza sistémica y de las medidas adoptadas.

La AA describirá en la **sección 6.2** el trabajo de auditoría llevado a cabo para auditar las cuentas, en el marco del artículo 137 del RDC y el artículo 29 del RDeIC, y para respaldar el dictamen de auditoría en cuanto a la integridad, exactitud y veracidad de las cuentas, teniendo en cuenta las *Orientaciones sobre la auditoría de cuentas* de la Comisión (EGESIF_15_0016-00), en su versión actualizada.

Asimismo, la AA explicará el calendario y los mecanismos de trabajo acordados con la AC y la AG necesarios para que la AA pueda llevar a cabo su trabajo de auditoría de las cuentas a su debido tiempo²⁰.

¹⁹ En particular, el artículo 63, apartados 5 y 6, del Reglamento Financiero y el artículo 137, apartado 1, del RDC.

²⁰ Teniendo en cuenta el apartado A39 de la NIA 700, el dictamen de la AA se refiere a las cuentas que son responsabilidad de la AC. Así pues, la AA no puede concluir que se hayan obtenido pruebas de auditoría suficientes y apropiadas hasta que se hayan elaborado las cuentas y la gestión haya asumido la correspondiente responsabilidad. Esto significa que la AA no puede elaborar su dictamen sobre las cuentas hasta que la AC las haya presentado a la AG y la AA, y la AG haya presentado su declaración de fiabilidad a la AA. No obstante, la AA debe comenzar su trabajo de auditoría de las cuentas antes de que la AC las finalice y de que la AG presente su declaración de fiabilidad, para asegurarse de que tendrá tiempo de elaborar el dictamen antes del 15 de febrero

En la **sección 6.3**, la AA explicará cómo extraído conclusiones sobre la integridad, la exactitud y la veracidad de las cuentas a partir de las diversas fuentes de garantía siguientes:

- sus auditorías de sistemas (en particular, las de la AC, como se establece en el artículo 29, apartado 4, del RDelC);
- sus auditorías de operaciones²¹;
- los informes finales de auditoría remitidos por la Comisión y el Tribunal de Cuentas;
- su evaluación de la declaración de fiabilidad y el resumen anual;
- el carácter y la magnitud de las pruebas realizadas sobre los proyectos de cuentas presentados por la AC a la AA y cualquier otro procedimiento de auditoría adicional llevado a cabo para conciliar y verificar los datos de las cuentas.

Con respecto a esto último, la AA deberá describir las verificaciones adicionales finales que haya llevado a cabo respecto del proyecto de cuentas certificadas antes del plazo normativo del 15 de febrero, tal como se establece en las orientaciones sobre las auditorías de cuentas referidas anteriormente. En concreto, la AA deberá:

1) confirmar expresamente en el ICA que ha comprobado la conciliación realizada por la AC en relación con la información presentada en los apéndices 2 y 8 de las cuentas y su coherencia con la información facilitada por la AG en el resumen anual (en particular, el importe indicado en los cuadros de las secciones A, B y C del resumen anual); y

2) comunicar y explicar, en su caso, las discrepancias detectadas entre estos dos documentos.

La AA deberá describir el trabajo realizado en este sentido, incluida la evaluación de la AA de la idoneidad de las explicaciones de la AC respecto de los ajustes indicados en dichos apéndices y la verificación de la coherencia con la información comunicada en el ICA y en el resumen anual. La verificación deberá centrarse en especial en las correcciones financieras realizadas y reflejadas en las cuentas como seguimiento a los resultados de las auditorías de sistemas, las auditorías de operaciones y las verificaciones de gestión adicionales realizadas tras la presentación de la solicitud final de pago intermedio a la Comisión y antes de presentar las cuentas. **Debe prestarse especial atención y deben comunicarse los importes objeto de una evaluación en curso, tal como se contempla en el artículo 137, apartado 2, del RDC.**

del año N+2. Para garantizar un proceso sin complicaciones, la AC, la AM y la AA deberán acordar un calendario y unos mecanismos de trabajo.

²¹ Las auditorías de operaciones permitirán verificar la exactitud de los importes y la exhaustividad del gasto correspondiente incluido en las solicitudes de pago (y por consiguiente en las cuentas, si se considera totalmente legal y regular). También permitirá conciliar de manera descendente la pista de auditoría del sistema de contabilidad de la autoridad de certificación hasta el nivel del beneficiario y la operación, vía cualquier OI, cuestión que en las auditorías actuales ya está cubierta.

7. Coordinación entre los organismos de auditoría y el trabajo de supervisión de la autoridad de auditoría

7.1 Descripción del procedimiento de coordinación entre la autoridad de auditoría y cualquier organismo de auditoría que realice las auditorías, tal como se prevé en el artículo 127, apartado 2, del Reglamento (UE) n.º 1303/2013, cuando proceda.

7.2 Descripción del procedimiento de supervisión y control de calidad aplicado por la autoridad de auditoría a estos organismos de auditoría.

En la sección 7.1, el procedimiento cubrirá la coordinación en relación con la planificación de la auditoría y la coordinación y la verificación de los resultados de la auditoría con vistas a extraer conclusiones definitivas y establecer el dictamen de auditoría.

La sección 7.2 cubrirá la descripción del procedimiento de supervisión aplicado por la AA a otros organismos de auditoría (si procede). La descripción incluirá una visión general de la supervisión realizada del ejercicio contable, teniendo en cuenta las orientaciones o normas de auditoría internacionalmente aceptadas.

A este respecto, la AA tomará en consideración la orientación n.º 25 de las Directrices de aplicación europea de las Normas de Auditoría de la INTOSAI²², relativa al concepto de la utilización del trabajo de otros auditores y expertos por las Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa. Esta orientación se refiere de manera explícita a los requisitos que se han de cumplir dependiendo del grado de confianza que puede merecer el trabajo realizado por otros auditores en cada fase de la auditoría, ya sea con fines de planificación, formando parte de las pruebas de auditoría, o al final de las pruebas. La magnitud de los procedimientos que ha de llevar a cabo el auditor principal para obtener pruebas de auditoría suficientes y apropiadas de que el trabajo realizado por el otro auditor es adecuado a los fines del auditor principal, en el contexto de la asignación concreta, depende de las fases de la auditoría en las que se pueda utilizar el trabajo de otros auditores. La revisión de la AA habrá de ser más detallada, especialmente cuando el trabajo se utilice como prueba de auditoría.

Más información en la ISSAI 1600 relativa a las auditorías de grupo²³, la ISSAI 1610²⁴ (que incluye la NIA 610) sobre la utilización del trabajo de los auditores internos, y la ISSAI 1620²⁵ sobre la utilización del trabajo de un experto.

²² https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINES/GUIDELINES_ES.PDF

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

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

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

8. Otros datos

8.1 Cuando proceda, información sobre casos de fraude notificados y sospechas de fraude que se han detectado en el contexto de las auditorías realizadas por la autoridad de auditoría (incluidos los casos comunicados por otros organismos nacionales o de la UE y relacionados con operaciones auditadas por la autoridad de auditoría), junto con las medidas tomadas.

En la sección 8.1 del ICA, la AA indicará las medidas adoptadas en relación con los casos de presunto fraude detectados durante el trabajo de auditoría realizado hasta la presentación del ICA.

Se comunicarán a los servicios de lucha contra el fraude nacionales y de la UE específicos todos los casos de presunto fraude relativos al ejercicio contable y detectados por la AA, y en el caso de los programas multifondo se indicará el fondo afectado.

El ICA indicará si los casos de presunto fraude detectados por la AA²⁶ han sido comunicados a la OLAF. Los casos de presunto fraude deberán ser comunicados a la OLAF por la autoridad designada por el Estado miembro de conformidad con lo establecido en el artículo 122, apartado 2, del RDC y los actos delegados y de ejecución previstos en esta disposición²⁷.

Si las normas nacionales sobre investigaciones en curso lo permiten, la AA deberá reunir información sobre el carácter del fraude, evaluar si se trata de una cuestión sistémica y, en caso de que lo sea, determinar qué medidas de mitigación se han recomendado o adoptado.

Si procede, se recogerán en el ICA el estado de aplicación de las correcciones financieras relativas al fraude o presunto fraude y la información acerca de la solicitud de pago intermedio presentada a la Comisión en la que se hayan incluido las correcciones.

Se puede obtener más información y orientaciones sobre las medidas que han de adoptar las autoridades nacionales (incluidas las AA) para prevenir, detectar y corregir los casos de fraude en <http://ec.europa.eu/sfc/en/2014/anti-fraud>. Siguiendo la NIA 240, «*los auditores podrán proceder en circunstancias que indiquen que se ha cometido fraude. En esos casos, deberán informar sin demora a la autoridad pertinente para que adopte medidas. [...] El auditor puede llegar a la conclusión de que el fraude puede afectar potencialmente al sistema en su conjunto o solo a una parte, o puede llegar a la conclusión de que hay uno o varios casos potenciales de fraude aislados. En todos los casos, deberá reaccionar con rapidez e*

²⁶ Los auditores instruyen procedimientos administrativos, no penales. Por tanto, el alcance de sus facultades y su autoridad es bastante limitado cuando se trata de detectar las circunstancias particulares de una actividad presuntamente fraudulenta. Además, los objetivos fundamentales de los procedimientos penales y de una auditoría son diferentes. Una auditoría de operaciones es de carácter administrativo y tiene por objeto evaluar la legalidad y la regularidad de la ejecución de un proyecto, mientras que el objetivo de un procedimiento penal es detectar e investigar operaciones para aportar pruebas de la intención de defraudar.

²⁷ EU2015/1970-DA, EU2016/568-DA, EU2015/1974-IA

informar a las autoridades pertinentes, teniendo en cuenta todas las circunstancias que rodean al caso. El auditor, basándose en las pruebas descubiertas, deberá analizar la situación con rigor y exhaustividad, estructurar las pruebas en que se basa y decidir a quién informar de ello. En primer lugar, lo más probable es que las personas adecuadas a las que informar sean los responsables del gobierno de la entidad auditada, si no hay motivos para pensar que están implicadas en el asunto. [...] De lo contrario, el auditor deberá notificar el asunto directamente a las autoridades judiciales, sin perjuicio de la legislación nacional relativa a la confidencialidad de la información obtenida durante una auditoría. Los auditores también deben informar a las autoridades nacionales responsables que deben notificar a la Comisión (OLAF) las irregularidades y los casos de presunto fraude en consonancia con las normas sectoriales aplicables a la notificación de irregularidades»²⁸.

8.2 Cuando proceda, posteriores eventos acaecidos tras la presentación de las cuentas a la autoridad de auditoría y antes de la transmisión del informe de control anual contemplado en el artículo 127, apartado 5, letra b), del Reglamento (UE) n.º 1303/2013 a la Comisión, y tenidos en cuenta por la autoridad de auditoría al determinar el nivel de garantía y elaborar su dictamen.

El concepto de «evento posterior» procede de la norma internacional de auditoría 560, con las adaptaciones necesarias para la gestión compartida en virtud de la política de cohesión. Como se establece en esa norma, uno de los objetivos del auditor es «*obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría y que requieran un ajuste de los estados financieros, o su revelación en estos, se han reflejado adecuadamente en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable*». En el contexto de la gestión compartida, los «estados financieros» se entenderán como las cuentas elaboradas por la AC y bajo su responsabilidad. La «fecha de los estados financieros» es la del día en el que la AC presenta las cuentas a la AA para sus verificaciones finales.

La hipótesis es que la AA recibirá las cuentas de la AC antes de que esta las presente a la Comisión, con el fin de que pueda extraer conclusiones sobre su exhaustividad, su exactitud y su veracidad. Desde la recepción de las cuentas hasta la elaboración del informe de auditoría, la AA puede tener conocimiento de sucesos que afecten a los importes registrados en las cuentas, y en particular al gasto declarado como legal y regular.

A este fin, la AA «*aplicará procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que se han identificado todos los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros [las cuentas] y la del informe de auditoría [el ICA] que requieran un ajuste de los estados financieros [las cuentas], o su revelación en estos*». En la NIA 560 se establece también que no se espera que la AA «*aplique procedimientos de auditoría adicionales con respecto a cuestiones sobre las que los procedimientos de auditoría aplicados previamente han proporcionado conclusiones satisfactorias*».

²⁸ Guía práctica *El papel de los auditores de los Estados miembros en la prevención y detección del fraude* (<https://ec.europa.eu/sfc/sites/sfc2014/files/Handbook%20the%20role%20of%20Member%20states%27auditors%20ES.doc>)

Algunos eventos posteriores pueden tener una importante repercusión en el funcionamiento de los SGC o en las cualificaciones (en caso de dictamen con reservas o desfavorable) y por tanto, no pueden ser obviados por la AA. Estos hechos pueden corresponder a acciones positivas (p. ej., medidas correctoras aplicadas después de que la AC haya elaborado las cuentas y antes de que las haya presentado a la Comisión), o tener un impacto negativo (p. ej., deficiencias en el sistema o errores detectados en ese período).

Cuando proceda, deberá tenerse en cuenta otros trabajos de auditoría nacionales o de la UE realizados respecto del ejercicio contable.

En el caso de los programas multifondo, se indicará el fondo correspondiente de cada uno de los eventos posteriores comunicados.

Por otro lado, se invita a la AA a resumir en la sección 8 el trabajo de auditoría realizado y los resultados en cuanto a la fiabilidad de los datos de rendimiento, sobre la base de las auditorías de sistemas del RC 6 (en particular el aspecto de la fiabilidad de los datos de rendimiento), cualquier auditoría temática específica sobre la fiabilidad de los datos de rendimiento y las auditorías de operaciones.

9. Nivel global de garantía

9.1 Indicación del nivel global de garantía sobre el buen funcionamiento del sistema de gestión y control, y explicación de cómo se consiguió este nivel a partir de la combinación de los resultados de las auditorías de sistemas (tal como se refleja en la sección 10.1) y las auditorías de operaciones (tal como se refleja en la sección 10.2). Cuando proceda, la autoridad de auditoría tendrá en cuenta asimismo los resultados de otros trabajos de auditoría nacionales o de la Unión realizados en relación con el ejercicio contable.

9.2 Evaluación de cualesquiera acciones de mitigación aplicadas, como correcciones financieras y valoración de la necesidad de medidas correctoras adicionales tanto desde el punto de vista del sistema como desde el financiero.

A los efectos de la garantía global que la AA ha de indicar en la **sección 9.1**:

- la garantía relativa a las cuentas se basa en los resultados de las auditorías de las cuentas (y otras fuentes de información pertinentes descritas en la sección 6.3) y las conclusiones al respecto deben indicarse en la sección 6.3²⁹;
- la garantía de la legalidad y regularidad del gasto se basa en el IET resultante de las auditorías de operaciones teniendo en cuenta la aplicación de las correcciones necesarias antes de presentar las cuentas (es decir, el IETR; véase la sección 5);

²⁹ Con respecto al elemento del dictamen de auditoría relativo a las cuentas, existe información adicional en las *Orientaciones sobre la auditoría de cuentas* de la Comisión (EGESIF 15_0016_02), en su versión actualizada.

- la garantía del correcto funcionamiento del SGC se basa en los resultados combinados de las auditorías de sistemas (evaluación del sistema; véase la sección 4) y de las auditorías de operaciones (IET; véase la sección 5).

En caso de programas multifondo, se espera que la AA confirme que las conclusiones extraídas son aplicables a todos los fondos o, en caso de diferencias, explique cómo se llega a una conclusión para cada fondo, basándose en su análisis de los resultados del trabajo de auditoría llevado a cabo.

El nivel global de garantía se refleja en el dictamen de auditoría (véase la sección III), al que la AA puede hacer referencia en esta sección.

Por lo que respecta a la **sección 9.2**, se recomienda a la AA que describa las medidas correctoras adoptadas por el Estado miembro sobre la base de los resultados de las auditorías de sistemas y de las auditorías de operaciones notificados por la AA.

En términos generales, un IET por encima del nivel de materialidad confirma la existencia de deficiencias en el sistema de gestión y control (sobre todo a nivel del RC 4, verificaciones de la gestión, pero posiblemente también con otros requisitos clave). En este caso, y en particular cuando el SGC se clasifique en las categorías 3 o 4, para mitigar el riesgo de que también se produzcan errores materiales en futuras solicitudes de pago, la AA debe recomendar a las autoridades responsables que apliquen las medidas correctoras necesarias articuladas en torno a un plan de acción que habrán de aplicar dentro de unos plazos claros antes del próximo paquete anual de fiabilidad y que resuelvan las deficiencias en el sistema detectadas. Si ya se cuenta con un plan corrector, este deberá describirse de manera clara y concisa en el ICA (y en la declaración de fiabilidad de la AG). De lo contrario, deberán indicarse al menos los principales ámbitos de las medidas correctoras recomendadas (los detalles adicionales sobre el plan corrector y su aplicación deberán facilitarse en el próximo ICA a menos que la Comisión los solicite con anterioridad).

III. ORIENTACIÓN SOBRE EL DICTAMEN DE AUDITORÍA QUE LA AA HA DE EMITIR ANUALMENTE PARA CADA PROGRAMA

1. Dictamen de auditoría

El dictamen de auditoría que las AA han de emitir anualmente para cada programa, con arreglo al artículo 127, apartado 5, del RDC, se basa en las conclusiones extraídas a partir de las pruebas de auditoría obtenidas. El REC recoge en el anexo VIII el modelo de dictamen de auditoría que ha de emplearse y que abarca los tres elementos de la garantía (cuentas, legalidad y regularidad del gasto registrado en las cuentas anuales del programa y funcionamiento del SGC). Se contemplan tres tipos de dictámenes:

- Dictamen sin reservas
- Dictamen con reservas (con impacto limitado o significativo)
- Dictamen desfavorable

La AA notifica su dictamen de auditoría por programa en el ICA y en forma de datos estructurados en el SFC 2014, indicando los posibles distintos niveles de garantía para cada uno de los tres elementos citados anteriormente.

Si se emite un dictamen sin reservas, este hecho se aplica a los tres elementos del dictamen de auditoría sin excepciones.

En el caso de los otros tipos de dictamen, es decir, dictamen con reservas o desfavorable, la AA deberá indicar en el dictamen de auditoría cuál de los tres elementos o combinación de ellos (cuentas, legalidad y regularidad, SGC) se ve afectado.

Haciendo uso de la experiencia acumulada, el siguiente cuadro indica, para las situaciones que se han notificado con mayor frecuencia, el vínculo entre el dictamen de auditoría (relativo al correcto funcionamiento del SGC y la legalidad y regularidad del gasto) y las conclusiones extraídas de las auditorías de sistemas y las auditorías de operaciones. **Este cuadro tiene carácter exclusivamente ilustrativo y es necesario que la AA recurra a su criterio profesional, especialmente en situaciones que no estén contempladas o en caso de factores atenuantes específicos identificados por la AA a partir de las pruebas de auditoría.** Las medidas correctoras aplicadas que se indican en el cuadro pueden referirse a correcciones financieras (destinadas a reducir el IETR al 2 % como máximo) o a mejoras en el sistema o los procedimientos para resolver las deficiencias en el SGC y evitar que las mismas irregularidades se repitan en el futuro, o a una combinación de ambas.

Cuadro 1: tipos de dictámenes de auditoría que se esperan respecto de los elementos de garantía relativos al SGC, la legalidad y regularidad y las cuentas³⁰ tomando en consideración todos los resultados de auditoría disponibles, con indicación de las medidas correctoras necesarias.

Tipo de dictamen de auditoría	Elemento del dictamen de auditoría y garantía global				Medidas correctoras necesarias (a la luz de las conclusiones de la AA en el ICA) (correcciones financieras o mejoras en el sistema/los procedimientos, o ambas)
	Funcionamiento del SGC (resultados de las auditorías de sistemas confirmados o modificados por los resultados de las auditorías de operaciones; IET o mejoras para resolver las deficiencias en el SGC)		Legalidad y regularidad del gasto certificado en las cuentas	Cuentas	
	Resultados de las auditorías de sistemas	IET (Resultados de las auditorías de operaciones)	IETR (IET mitigado por las correcciones financieras aplicadas antes de la presentación de las cuentas a la Comisión)		
1 - Sin reservas	Sistema en la categoría 1 o 2	e IET $\leq 2\%$	e IETR $\leq 2\%$	y ajustes que se han de realizar en las cuentas $\leq 2\%$	Correcciones de los errores individuales en la muestra
2 - Con reservas (cualificación con impacto limitado)	Sistema en la categoría 2	y/o 2% $< \text{IET} < 5\%$	N.A. ³¹	N.A. ⁴⁴	Correcciones de los errores individuales en la muestra Mejoras para resolver posibles deficiencias en el SGC
3 - Con reservas (cualificación con impacto)	Sistema en la categoría 3	y/o 5% $\leq \text{IET} \leq 10\%$	y/o IETR $\leq 2\%$	y/o ajustes que se han de realizar en las cuentas $> 2\%$	Correcciones financieras extrapoladas para reducir el IETR a un 2% como máximo teniendo en cuenta las correcciones ya aplicadas como resultado de las

³⁰ Por lo que respecta a la garantía de las cuentas, existe más información en las *Orientaciones sobre la auditoría de cuentas* (EGESIF_15_0016), en su versión actualizada.

³¹ Cuando se trata del elemento de garantía relativo a la legalidad/regularidad y a las cuentas, el dictamen de auditoría es con reservas/desfavorable (nivel material de error residual) o no. Cualquier ajuste o error residual por encima de la materialidad para el gasto certificado en las cuentas anuales se considera un problema inherente significativo.

Tipo de dictamen de auditoría	Elemento del dictamen de auditoría y garantía global				
	Funcionamiento del SGC (resultados de las auditorías de sistemas confirmados o modificados por los resultados de las auditorías de operaciones; IET o mejoras para resolver las deficiencias en el SGC)		Legalidad y regularidad del gasto certificado en las cuentas	Cuentas	Medidas correctoras necesarias (a la luz de las conclusiones de la AA en el ICA) (correcciones financieras o mejoras en el sistema/los procedimientos, o ambas)
	Resultados de las auditorías de sistemas	IET (Resultados de las auditorías de operaciones)	IETR (IET mitigado por las correcciones financieras aplicadas antes de la presentación de las cuentas a la Comisión)		
significativo)					auditorías de la AA (incluidas las correcciones de errores individuales en la muestra)
4 - Desfavorable	Sistema en la categoría 4	y/o IET > 10 %	y/o IETR ≤ 2 %	y/o ajustes que se han de realizar en las cuentas > 2 %	+ plan corrector para resolver posibles deficiencias en el SGC + aplicación de los ajustes que se han de realizar en las cuentas

El cuadro 1 ofrece orientación para evaluar el nivel de garantía para los tres elementos del dictamen de auditoría en el caso de situaciones obvias. Por ejemplo, si la AA estima que el SGC se encuentra en la categoría 1 o 2 y tanto el IET como el IETR se corresponden con un nivel de materialidad igual o inferior al 2 %, el dictamen de auditoría sobre el SGC y la legalidad y regularidad puede ser sin reservas (a menos que la AA considere que las mejoras y las acciones correctoras necesarias para un SGC evaluado en la categoría 2 merezcan una cualificación).

No obstante, a la hora de formular su dictamen de auditoría la AA ha de tener en cuenta los distintos niveles de garantía y los resultados de auditoría obtenidos para cada elemento del dictamen de auditoría. En caso de que se hayan aplicado medidas correctoras a nivel del sistema o de la legalidad y regularidad en el momento de elaborar su dictamen de auditoría, es posible que la AA revise su evaluación inicial a partir de los resultados de auditoría disponibles y las pruebas obtenidas. Pueden darse varios casos:

- Si el SGC está clasificado en la categoría 1 o 2, o el IET supera el 2 %, es señal de que, a pesar de la evaluación positiva resultante de las auditorías de sistemas realizadas por la AA, en la práctica el SGC no es suficientemente eficaz para prevenir, detectar y corregir irregularidades. Por consiguiente, un dictamen de auditoría con reservas se considera por lo general apropiado para el SGC (posiblemente con un impacto solamente limitado, si el IET se encuentra entre el 2 y el 5 %; no obstante, si el IETR es superior al 2 % se considera que la cualificación tiene un impacto significativo para la legalidad y regularidad).
- No obstante, en el caso anterior, si el Estado miembro ha aplicado las medidas correctoras oportunas (es decir, correcciones financieras, individuales o extrapoladas, para reducir el IETR a un 2 % como máximo) antes de finalizar el ICA, la AA puede emitir un dictamen con reservas con impacto limitado únicamente por las mejoras necesarias en el SGC, mientras que el aspecto relativo a la legalidad y regularidad no merece una cualificación (IETR reducido a un 2 % como máximo).
- Opcionalmente, si además de las correcciones financieras requeridas se consideran necesarias y se aplican acciones correctoras que conlleven mejoras para resolver deficiencias en el SGC (en función de la naturaleza y el tipo de errores que causen un IET superior al 2 % y de la gravedad del IET), puede emitirse un dictamen sin reservas (es decir, tanto para el SGC como para la legalidad y regularidad).
- Debe indicarse un dictamen con reservas con impacto significativo cuando el SGC se haya evaluado en la categoría 3 o el IET sea superior al 5 %. No obstante, la cualificación puede limitarse al SGC cuando se haya reducido el IETR a un 2 % como máximo mediante las correcciones financieras (individuales o extrapoladas) oportunas antes de presentar el paquete anual de fiabilidad a la Comisión. Si, además, la AA dispone de pruebas suficientes de la aplicación efectiva de las medidas correctoras relativas a las deficiencias en el sistema e incluso puede comprobar su aplicación

efectiva antes de finalizar el ICA, podrá optar por emitir un dictamen global sin reservas. De lo contrario, si no se aplicaron las medidas correctoras correspondientes a las deficiencias en el sistema, se espera que el dictamen de auditoría siga siendo con reservas debido a la cualificación relativa al SGC, incluso aunque el IETR se haya reducido a un 2 % como máximo, ya que el SGC continúa generando gasto que contiene un riesgo de error superior al 5 %.

- Si la AA constata errores materiales en las cuentas, el dictamen será con reservas, incluso aunque el SGC se encuentre en la categoría 1 o 2 y tanto el IET como el IETR se encuentren en un nivel de materialidad del 2 % o por debajo de este. En este caso, la cualificación se refiere únicamente a la precisión, exhaustividad o exactitud de las cuentas.

2. Tipos de dictámenes de auditoría

Dictamen sin reservas:

En mi opinión, y a partir del trabajo de auditoría realizado:

- las cuentas presentan una imagen veraz, tal como se establece en el artículo 29, apartado 5, del Reglamento (UE) n.º 480/2014;
- el gasto anotado en las cuentas cuyo reembolso se ha solicitado a la Comisión es legal y regular;
- los sistemas de gestión y control establecidos funcionan adecuadamente.

El trabajo de auditoría realizado no pone en entredicho las afirmaciones efectuadas en la declaración de fiabilidad.

[La autoridad de auditoría también puede incluir observaciones sobre cuestiones de importancia que no afecten a su dictamen, tal como establecen las normas de auditoría internacionalmente aceptadas. En casos excepcionales se puede prever una abstención de opinión de los auditores.]

Dictamen con reservas:

En mi opinión, y a partir del trabajo de auditoría realizado:

- las cuentas presentan una imagen veraz, tal como se establece en el artículo 29, apartado 5, del Reglamento (UE) n.º 480/2014;
- el gasto anotado en las cuentas cuyo reembolso se ha solicitado a la Comisión es legal y regular;

- el sistema de gestión y control establecido funciona adecuadamente,

salvo en los siguientes aspectos [táchese lo que no proceda]:

en relación con cuestiones materiales relacionadas con las cuentas: ...

y/o [táchese lo que no proceda]

en relación con cuestiones materiales relacionadas con la legalidad y la regularidad de los gastos anotados en las cuentas cuyo reembolso se ha solicitado a la Comisión: ...

y/o [táchese lo que no proceda] en relación con cuestiones materiales relacionadas con el funcionamiento del sistema de gestión y control:

Por tanto, considero que el impacto de la cualificación o las cualificaciones es [limitado]/[significativo]. [táchese lo que no proceda]

Dicho impacto asciende a [importe en EUR y en %] del gasto total declarado. La contribución de la Unión afectada es, por consiguiente, de ... [importe en EUR].

El trabajo de auditoría realizado no pone / pone [táchese lo que no proceda] en entredicho las afirmaciones efectuadas en la declaración de fiabilidad.

[En los casos en que el trabajo de auditoría realizado ponga en entredicho las afirmaciones efectuadas en la declaración de fiabilidad, la autoridad de auditoría presentará en este apartado los aspectos que llevaron a esta conclusión.]

[La autoridad de auditoría también puede incluir observaciones sobre cuestiones de importancia que no afecten a su dictamen, tal como establecen las normas de auditoría internacionalmente aceptadas. En casos excepcionales se puede prever una abstención de opinión de los auditores.]

La AA deberá:

- detallar y explicar las cualificaciones;
- estimar su impacto: limitado o significativo;
- cuantificar el impacto en relación con el gasto declarado y en términos absolutos.

En general, la cuantificación del impacto se corresponde con el IETR (como %) multiplicado por el gasto certificado en las cuentas (en forma de importe), salvo si la cualificación se refiere exclusivamente a las cuentas. En este caso, la cuantificación del impacto es el importe total identificado como erróneo en las cuentas por la AA.

Por otro lado, cuando la cualificación se refiere exclusivamente al SGC (o a una parte de este), se recomienda que la AA indique los importes incluidos en las cuentas y asociados al SGC (o a esta parte del mismo) y estime los importes afectados por la cualificación³².

Como se indica en el cuadro incluido en la sección III.1, la estimación del impacto como «limitado» de una cualificación relativa al SGC se considera apropiada cuando se refiere a irregularidades (aún por corregir en las cuentas) que suponen más del 2 % del gasto total certificado en las cuentas pero no llegan al 5 %. Si estas irregularidades son iguales o superiores al 5 % del gasto total certificado en las cuentas, la cualificación correspondiente deberá estimarse como «significativo». Este mismo razonamiento se aplica cuando la AA no puede cuantificar con precisión el importe exacto de las irregularidades y utiliza un tanto alzado. Este puede ser el caso de las deficiencias en el sistema.

Por lo que respecta a la cualificación relativa a la legalidad y regularidad, el impacto se considera significativo siempre que el IETR sea superior al 2 %. De igual forma, se considera que cualquier cualificación referente a las cuentas tiene un impacto significativo.

Como ya se ha explicado en esta sección, la AA deberá indicar claramente si las cualificaciones se refieren a las cuentas, a la legalidad y regularidad del gasto o al sistema de gestión y control.

En el caso de programas multifondo y cuando la situación sea diferente según el fondo, la AA deberá indicar si las cualificaciones se aplican a todos los fondos y de qué forma.

Dictamen desfavorable:

En mi opinión, y a partir del trabajo de auditoría realizado:

- las cuentas presentan / no presentan [táchese lo que no proceda] una imagen veraz, tal como se establece en el artículo 29, apartado 5, del Reglamento (UE) n.º 480/2014;
- el gasto anotado en las cuentas cuyo reembolso se ha solicitado a la Comisión es/no es [táchese lo que no proceda] legal y regular;
- el sistema de gestión y control implantado funciona / no funciona [táchese lo que no proceda] correctamente.

El presente dictamen desfavorable se fundamenta en los aspectos siguientes [táchese lo que no proceda]:

en relación con cuestiones materiales relacionadas con las cuentas:

y/o [táchese lo que no proceda]

³² Puede hacerse, por ejemplo, sobre la base del IET, a tanto alzado, etc.

en relación con cuestiones materiales relacionadas con la legalidad y la regularidad de los gastos anotados en las cuentas cuyo reembolso se ha solicitado a la Comisión: ...

y/o [táchese lo que no proceda]

en relación con cuestiones materiales relacionadas con el funcionamiento del sistema de gestión y control: ...

El trabajo de auditoría realizado pone en entredicho las afirmaciones efectuadas en la declaración de fiabilidad por lo que respecta a los siguientes aspectos:...

[La autoridad de auditoría también puede incluir observaciones sobre cuestiones de importancia que no afecten a su dictamen, tal como establecen las normas de auditoría internacionalmente aceptadas. En casos excepcionales se puede prever una abstención de opinión de los auditores.]

Las aclaraciones anteriores respecto de la cuantificación del impacto de las cualificaciones también se aplican a los dictámenes desfavorables.

Asimismo, y en casos concretos de dictamen es con reservas o desfavorable, se espera que la AA indique las medidas correctoras previstas o adoptadas por las diferentes autoridades implicadas. La AA llevará un seguimiento de si tales medidas se han aplicado realmente e informará de la aplicación en el ejercicio siguiente, en los puntos 4.5 y 5.12 del ICA.

Mientras se elaboran los dictámenes de auditoría y se establecen los niveles de garantía, se deberá aplicar un criterio profesional apropiado, a fin de decidir si la gravedad de las conclusiones justifica un dictamen con reservas o desfavorable.

Limitación del alcance

Deberá emitirse una limitación del alcance cuando, sobre la base de factores externos³³, la AA no pueda llevar a cabo todo el trabajo de auditoría necesario que se programó y que le habría permitido emitir un dictamen de auditoría válido y razonado para cualquiera de sus tres componentes.

Cuando se considere necesaria una **limitación del alcance**, la AA deberá estimar el impacto (si lo hubiese) en el gasto certificado en las cuentas³⁴. En caso de que se considere que el impacto es importante, no se podrá emitir un dictamen sin reservas. En esta situación, la AA deberá emitir un dictamen con reservas o, en casos excepcionales, considerar una abstención de opinión.

³³ Por ejemplo, que un auditado se niegue a facilitar acceso a documentación.

³⁴ La estimación puede basarse en los importes de las cuentas para los cuales no se pudo realizar el trabajo de auditoría necesario.

Abstención de opinión

En casos excepcionales, la AA podrá abstenerse de opinar. Esta posibilidad se limita a las situaciones en que la AA no pueda auditar las cuentas (véase a continuación el caso de las cuentas a cero), el gasto declarado o el funcionamiento del sistema de gestión y control a causa de factores externos ajenos a la responsabilidad de la AA. En tales casos, la AA explicará por qué no ha podido formular un dictamen de auditoría.

La abstención de opinión se podría redactar como sigue:

Dada la importancia de la cuestión descrita en el párrafo anterior, no he podido obtener pruebas de auditoría suficientes y apropiadas para aportar una base para un dictamen de auditoría. Por consiguiente, no expreso opinión a causa de la limitación del alcance sobre los elementos siguientes:

– *las cuentas;*

y/o [táchese lo que no proceda]

– *sobre la legalidad y regularidad del gasto cuyo reembolso ha sido solicitado a la Comisión.*

y/o [táchese lo que no proceda]

– *el funcionamiento del sistema de gestión y control.*

Abstención de opinión en caso de que no se declare gasto a la Comisión durante el ejercicio contable

En caso de que no se haya declarado ningún gasto a la Comisión correspondiente al ejercicio contable y la AC no notifique ningún importe de contribuciones de programas abonadas a instrumentos financieros en virtud del artículo 41, apartado 1, del RDC o anticipos de ayudas estatales con arreglo al artículo 131, apartado 4, del RDC en las cuentas, se considera apropiada una **abstención de opinión** (que abarque los tres elementos del dictamen).

Esto es de aplicación aunque la AA pueda haber realizado ya algunas auditorías de sistemas. Los resultados de estas auditorías deberán notificarse en la sección 4 del ICA. No obstante, puesto que no se ha certificado ningún importe en las cuentas, se considera apropiada una abstención de opinión (por causa de las cuentas y la legalidad y regularidad).

Este planteamiento no es aplicable en los casos de gastos limitados declarados a la Comisión respecto del ejercicio contable. En estos casos, la AA deberá emitir un dictamen de auditoría a partir del trabajo de auditoría que haya realizado.

3. Programas multifondo, sistemas comunes y dictámenes de auditoría diferentes por programa

En el caso de un programa multifondo, el dictamen de auditoría se aplica a todos los fondos cubiertos por el programa.

En el caso de varios programas agrupados y cubiertos por un SGC común, el RDC permite que la AA notifique un IET basado en una sola muestra que abarque dichos programas y un ICA para los programas agrupados. No obstante, deben emitirse dictámenes de auditoría individuales para cada programa, de conformidad con el artículo 127, apartado 5, del RDC³⁵. En consecuencia, el tipo de dictamen de auditoría puede ser distinto de un programa a otro a pesar de la agrupación de programas. De hecho, si las auditorías de sistemas o el análisis de los errores detectados en la muestra aleatoria dentro de un SGC común muestran deficiencias concretas para un único programa (o algunos programas) incluido en dicho sistema común, la AA podría ponderar diferenciar su dictamen de auditoría para este programa o programas concretos³⁶. Para ello, el SFC 2014 permite que la AA introduzca distintos dictámenes de auditoría para cada programa dentro de un SGC común. Se espera que la AA explique en el ICA las pruebas de auditoría y las constataciones que respaldan la diferenciación de dictámenes de auditoría dentro del SGC común.

4. Dictámenes de auditoría inadecuados

Entre otros, la Comisión considera que los siguientes casos de dictámenes de auditoría son inadecuados:

- dictamen sin reservas, aunque no se hayan declarado gastos a la Comisión correspondientes al ejercicio contable de referencia (véase asimismo la abstención de opinión);
- dictamen sin reservas, aunque no se hayan realizado auditorías de operaciones en relación con el gasto del ejercicio contable de referencia;
- dictamen sin reservas, aunque la AA no haya auditado una parte significativa de las operaciones de la muestra (impacto material en el IET);

³⁵ El artículo 127, apartado 5, del Reglamento (UE) n.º 1303/2013 menciona que «[l]a autoridad de auditoría elaborará: a) un dictamen de auditoría [...]; b) un informe de control [...]. Cuando se aplique un mismo sistema de gestión y control a varios programas operativos, la información exigida en el párrafo primero, letra b), podrá agruparse en un solo informe».

³⁶ Siempre y cuando la AA disponga de pruebas de auditoría suficientes para formular dictámenes de auditoría diferenciados para los programas en la muestra única de un SGC común; véase asimismo la sección 5.3 en relación con la muestra.

- dictamen sin reservas, aunque el índice de error total supere el nivel de materialidad y/o se hayan detectado deficiencias significativas en las auditorías de sistemas, sin que las autoridades nacionales hayan adoptado a tiempo medidas correctoras adecuadas (véase la sección II.5) antes de la comunicación del dictamen de auditoría;
- limitación del alcance cuando la AA estima que la muestra de auditorías de operaciones no es representativa y esta no ha ampliado su muestra/extraído una muestra complementaria;
- abstención de opinión por no haber finalizado los procedimientos contradictorios de las auditorías de operaciones / otras auditorías.

IV. TRATAMIENTO DE LOS ERRORES DETECTADOS POR LAS AUTORIDADES DE AUDITORÍA A EFECTOS DE ESTABLECER Y NOTIFICAR ÍNDICES DE ERROR RESIDUAL TOTAL FIABLES EN LOS INFORMES DE CONTROL ANUALES

La presente sección pretende ofrecer orientación a las autoridades de los Estados miembros, a saber, las AA, en relación con el tratamiento y la evaluación de los errores detectados en el contexto de las auditorías realizadas por las AA, en particular las auditorías de operaciones. Asimismo, ofrece aclaraciones sobre el cálculo del índice de error total, el índice de error total residual, las medidas correctoras asociadas y su impacto en el dictamen de auditoría de la AA presentado en virtud del artículo 127, apartado 5, letra a), del RDC.

Por otro lado, también ofrece información que complementa las siguientes notas de orientación de la Comisión:

- *Orientaciones sobre métodos de muestreo para las autoridades responsables de las auditorías* (EGESIF_16-0014-01 de 20 de enero de 2017 y sus modificaciones posteriores), en adelante, «orientaciones sobre los métodos de muestreo»;
- *Orientaciones sobre la auditoría de cuentas* (EGESIF 15_0016), en su versión actualizada
- *Directrices para los Estados miembros sobre importes retirados, recuperados, pendientes de recuperación e irrecuperables* (EGESIF 15_0017), en su versión actualizada.

1. Evaluación de los errores

1.1 Visión general de los tipos de errores

Como requieren las normas internacionales de auditoría, a saber, la NIA 530, el ICA debe presentar la evaluación de los errores detectados en el contexto de las auditorías de operaciones de la AA, además de las medidas correctoras (véase la sección IV.3). Los errores detectados en estas auditorías pueden ser aleatorios, sistémicos, conocidos o, en

circunstancias excepcionales, anómalos. Estos conceptos se explican en las secciones que figuran a continuación.

Una vez concluida la evaluación de los errores, la AA calculará el IET (índice de error total) y el IETR (índice de error total residual teniendo en cuenta las correcciones aplicadas), tal como se explica en las secciones IV.2 y IV.4. La AA debe esforzarse por planificar su trabajo de manera que la evaluación se realice adecuadamente y el Estado miembro pueda adoptar las medidas correctoras a tiempo antes de la presentación del paquete anual de fiabilidad y estas se reflejen oportunamente en las cuentas del programa. En el ICA se deberá explicar el criterio profesional aplicado por la AA para la evaluación de los errores.

1.2 Errores aleatorios

Los errores que la AA no considera sistémicos o anómalos se clasifican como errores aleatorios. Este concepto presupone la probabilidad de que los errores encontrados en la muestra auditada estén también presentes en la población no auditada, dado que la muestra es representativa. Así pues, estos errores se incluirán en la proyección de errores (véase la sección IV.2).

El cálculo de la proyección de los errores aleatorios varía en función del método de muestreo seleccionado, tal como se describe en las Orientaciones sobre los métodos de muestreo para las autoridades de auditoría.

1.3 Errores sistémicos

Los errores sistémicos son errores detectados en la muestra auditada que tienen incidencia en la población no auditada y se producen en circunstancias similares y bien definidas. En general están asociados a procedimientos de control ineficaces en (parte de) los SGC. De hecho, la identificación de un error sistémico potencial implica la realización de las tareas complementarias necesarias para la identificación de su alcance total y posterior cuantificación. Esto significa que deben identificarse todas las situaciones en la población que puedan contener un error del mismo tipo que el detectado en la muestra, para poder así delimitar su incidencia total en la población³⁷. Con arreglo al artículo 143, apartado 1, del Reglamento (UE) n.º 1303/2013, «[e]n caso de irregularidad sistémica, el Estado miembro deberá ampliar su investigación para abarcar todas las operaciones que puedan estar afectadas».

³⁷ Por ejemplo, puede haberse detectado un determinado error en una operación cofinanciada por un eje prioritario en relación con la ingeniería financiera. Puede ser que este error se produzca en otras operaciones del mismo eje prioritario. La AA, en colaboración con la AG, ha de determinar si este es el caso.

Las Orientaciones sobre los métodos de muestreo para las autoridades de auditoría ofrece aclaraciones en materia de proyecciones cuando se detectan errores tanto aleatorios como sistémicos.

Por lo que respecta a los errores sistémicos, existen dos escenarios posibles para calcular el IET:

- a) el Estado miembro delimitó el error sistémico en todas las operaciones afectadas potencialmente, lo que le permite determinar el impacto exacto en la población. El error sistémico detectado en la muestra no se extrapola sino que se añade como importe absoluto al importe del error para el cálculo del IET;
- b) En la etapa de notificación a la Comisión, el Estado miembro solo pudo delimitar parcialmente el alcance del error sistémico en la totalidad de la población (no se dispone de información sobre el impacto exacto del error sistémico). El error sistémico detectado en la muestra se trata como aleatorio (y por tanto contribuye a la extrapolación) a efectos del cálculo del IET.

En relación con el gasto declarado en el ejercicio contable de referencia, es preciso tener en cuenta todas las correcciones financieras aplicadas correspondientes a los errores sistémicos corregidos (completa o parcialmente) y cualquier importe asociado detraído de las cuentas por ser objeto de una evaluación en curso (es decir, gastos potencialmente afectados por el error sistémico detraídos para una verificación ulterior a fin de delimitar el error sistémico) a efectos del cálculo del IETR (véase la sección IV.4)³⁸.

1.4 Errores anómalos

El error del que puede demostrarse que no es representativo de la población se denomina «error anómalo». Una muestra estadística es representativa de la población y, por consiguiente, los «errores anómalos» solo deben comunicarse en circunstancias extremadamente raras y bien motivadas. El recurso frecuente a este concepto sin la debida justificación puede menoscabar la fiabilidad del cálculo del IET y el dictamen de auditoría de la AA.

La AA está obligada a ofrecer en el ICA un elevado grado de certeza de que dicho error anómalo no es, efectivamente, representativo de la población y a explicar los procedimientos adicionales de auditoría realizados para pronunciarse sobre la existencia de un error anómalo, como exige la NIA 530, que especifica además:

³⁸ En casos excepcionales de errores sistémicos que no se han delimitado completamente, es posible excluir tales errores del cálculo del IETR (en el valor D) a condición de que 1) el error sistémico se produjese únicamente en una parte limitada del gasto y 2) la totalidad del gasto potencialmente afectado por este error se detraiga de las cuentas para ser evaluado y delimitar completamente el error sistémico.

«A.19. Cuando se haya determinado que una incorrección es una anomalía, puede ser excluida de la extrapolación de las incorrecciones al conjunto de la población. No obstante, sigue siendo necesario considerar el efecto de dicha incorrección, en caso de no haber sido corregida, junto con la extrapolación de las incorrecciones no anómalas.

A.22. En el caso de pruebas de detalle, la suma de la incorrección extrapolada y, en su caso, la incorrección anómala, es la mejor estimación del auditor de la incorrección existente en la población. Cuando la suma de la incorrección extrapolada y, en su caso, la incorrección anómala, supera la incorrección tolerable, la muestra no proporciona una base razonable para alcanzar conclusiones sobre la población que ha sido comprobada. (...)»

Esto significa que, si no se ha corregido, el importe del error anómalo debe añadirse al cálculo del IET, tal como se recoge en la sección IV.2.

Si el error anómalo se ha corregido antes de que el ICA correspondiente se presente a la Comisión [en una solicitud de pago o en las cuentas (o sus proyectos)], no cuenta para el IET y la corrección correspondiente no debe tenerse en cuenta para calcular el IETR. Este enfoque solo es aplicable a los errores anómalos dada su naturaleza excepcional, como se prevé en la citada norma de auditoría.

Puede producirse un caso particular cuando la AA detecta irregularidades distintas en la misma operación y una de ellas se considera un error anómalo. En este caso, el error aleatorio se deberá proyectar a la población. El error anómalo de esa misma operación se incluirá en el IET, salvo que se corrija antes de que se presente el ICA. Puesto que el error aleatorio representa otros posibles errores de la población, se debe extrapolar al resto de los gastos de la población a fin de que la estimación del IET sea correcta.

1.5 Errores conocidos

Un tipo de error particular que no debe confundirse con los errores sistémicos se da cuando un error constatado en una operación/solicitud de pago en la muestra hace que el auditor detecte uno o varios errores fuera de esa muestra en la misma operación. Esta clase de errores pueden clasificarse como «errores conocidos»³⁹. El enfoque que se recomienda seguir para tratar los errores conocidos es el siguiente:

³⁹ Por ejemplo, si se constata que un contrato es ilegal en virtud de las normas de contratación pública, es probable que parte del gasto irregular asociado haya sido declarado para esa operación en una solicitud de pago o factura incluida en la muestra auditada. El resto de gasto para dicha operación puede haberse declarado en solicitudes de pago o facturas no incluidas en la muestra, dentro de la población auditada o en la población del año anterior.

el error aleatorio dentro de la muestra (es decir, el error que llevó a la detección del error conocido fuera de la muestra) ha de extrapolarse como cualquier otro error aleatorio. El importe del error conocido fuera de la muestra no se añade al IET. Esta recomendación se explica porque, a diferencia de los errores sistémicos delimitados, la delimitación del error conocido habitualmente se lleva a cabo a nivel de la operación en que se detectó el error. Este proceso no ofrece una confirmación de si sigue habiendo otras operaciones afectadas por este tipo de error en la población. Con todo, el error conocido también debe ser corregido.

De igual forma, los errores conocidos relativos a ejercicios contables previos también deberán corregirse. No obstante, no se incluyen en el cálculo del IET y el IETR del ejercicio contable objeto de notificación.

2. Índice de error total (IET)

2.1 Cálculo del IET

En términos generales, todos los errores detectados en el contexto de la muestra aleatoria utilizada para las auditorías de operaciones han de tenerse en cuenta para calcular el IET⁴⁰. Por consiguiente, el cálculo del IET deberá reflejar el análisis realizado por la AA en relación con los distintos tipos de errores⁴¹ detectados en el contexto de las auditorías de operaciones realizadas en virtud del artículo 127, apartado 1, del RDC.

Por consiguiente, el error total corresponde a la suma de los componentes pertinentes del error, a saber: los errores aleatorios proyectados, los errores aleatorios detectados en el estrato exhaustivo, en su caso, los errores sistémicos delimitados y los errores anómalos sin corregir.

El importe del error total obtenido siguiendo esta fórmula se divide a continuación por el importe del gasto en la población de muestreo del ejercicio contable de referencia para obtener el IET; véase asimismo el diagrama de flujo en el anexo 3.

El IET representa la mejor estimación del error en la población⁴² para ese ejercicio contable. El IET, que ha de presentarse en el ICA, deberá ser el índice de error antes de que el Estado

⁴⁰ La sobrestimación de gasto no relacionado con irregularidades (p. ej., errores administrativos cometidos al copiar o escribir información manualmente) no se considera un error a efectos del cálculo del IET.

⁴¹ Tal como se describe en la sección IV.1.

⁴² En el caso infrecuente de que la suma de los errores individuales en la muestra y los errores conocidos resultantes del trabajo de auditoría de la AA (y correspondientes al gasto del ejercicio contable) sea superior a la proyección de los errores de la muestra, la AA deberá considerar la suma de estos errores una estimación del error en la población mejor que el error proyectado. En esta situación, deberán indicarse en el ICA ambos errores.

miembro haya aplicado ninguna medida correctora como resultado de las auditorías de la AA.⁴³

2.2 Casos particulares

2.2.1 Errores ya detectados por la AG, el OI o la AC en gastos objeto de auditorías de operaciones

2.2.1.1 Irregularidades ya detectadas y tratadas por la AG, el OI o la AC, pero no corregidas antes de que la AA seleccione la muestra

Como se ha indicado previamente, en general todas las irregularidades detectadas deben tenerse en cuenta al calcular el índice de error total y comunicarse en el ICA. Esto incluye las irregularidades detectadas por la AA (durante sus auditorías de operaciones) que ya han sido detectadas (en particular por la AG, el OI o la AC) antes de que la AA seleccione la muestra, pero que el Estado miembro aún no ha corregido.

Estas irregularidades pueden excluirse de la proyección y el cálculo del IET si existen pruebas documentales de que:

- las autoridades nacionales han detectado la irregularidad y estaban tomando las medidas necesarias (p. ej., iniciar el procedimiento de recuperación) antes de que la AA seleccionara la muestra; y
- el importe irregular se ha corregido bien en una solicitud de pago durante el ejercicio contable o en las cuentas (o sus proyectos) que han de presentarse a la Comisión.

En cualquier caso, el tratamiento de la irregularidad de que se trate se deberá notificar y explicar expresamente y con claridad en la sección 5 del ICA relativa a las auditorías de operaciones.

2.2.1.2 Irregularidades detectadas pero insuficientemente corregidas antes de que la AA seleccionase la muestra

Durante sus auditorías, la AA puede descubrir que en un control anterior se detectó una irregularidad (en particular por la AG/OI o AC), pero que el índice de corrección aplicado fue inferior al que la AA considera que debería haberse aplicado. En esta situación, para calcular el IET se ha de tener en cuenta la diferencia entre el importe resultante de la corrección con el índice determinado por la AA y el importe realmente corregido (a nivel de la solicitud de pago a la Comisión antes de que la AA seleccionase la muestra).

⁴³ Excepto algunos casos de errores detectados por la AG u otro organismo antes de que la AA seleccione la muestra, tal como se precisa en la sección IV.2.2.

2.2.1.3 *Irregularidades relativas a gastos corregidos tras la selección de la muestra por la AA*

En el transcurso de sus auditorías de operaciones, la AA puede identificar gastos irregulares que hayan sido corregidos (retirados o recuperados) por el Estado miembro después de la selección de la muestra de operaciones. Por lo que respecta a las disposiciones prácticas que debe adoptar la AA para las auditorías *in situ*, se contemplan dos situaciones diferentes:

- (1) si el gasto irregular corregido afecta a todos los gastos de una determinada operación incluidos en la muestra seleccionada por la AA, esta no estará obligada a auditar dicha operación *in situ*. La muestra no debe modificarse, es decir, la operación en cuestión no debe ser sustituida por otra operación;
- (2) si el gasto irregular corregido afecta únicamente a una parte de los gastos de una determinada operación (en consecuencia, parcialmente «descertificado») incluidos en la muestra seleccionada por la AA, esta deberá auditar la operación para determinar si la parte que se mantuvo en la solicitud de pago a la Comisión carece de errores.

En ambos casos, el gasto irregular debe tenerse en cuenta en el IET, salvo por las situaciones mencionadas en la sección IV.2.2.1.1.

2.2.2 *Importes irregulares inferiores a 250 EUR*

Los importes irregulares inferiores a 250 EUR⁴⁴ no han de ser reembolsados al presupuesto de la Unión (por consiguiente, no es preciso deducirlos de los importes certificados). No obstante, deben incluirse en el cálculo del IET, estimando el error en toda la población y en el funcionamiento del sistema de gestión y control.

2.2.3 *Gasto «de seguridad» a nivel de proyecto*

A efectos de las auditorías de operaciones con arreglo al artículo 127, apartado 1, del RDC y especificado ulteriormente en el artículo 28, apartado 3, del Reglamento (UE) n.º 480/2014, únicamente el gasto declarado en las solicitudes de pago a la Comisión constituye la población para estas auditorías. Por consiguiente, se espera que las autoridades de auditoría estimen el error exclusivamente en relación con dicho gasto.

⁴⁴ Se ofrecen más detalles sobre el cálculo del umbral de 250 EUR en la sección 10 de las *Directrices para los Estados miembros sobre importes retirados, recuperados, pendientes de recuperación e irrecuperables* de la Comisión (EGESIF 15_0017), en su versión actualizada.

En consecuencia, la compensación con el gasto de seguridad a nivel de proyecto descrita en la orientación para el período 2007-2013⁴⁵ ya no es aplicable. Se aconseja a las AA que hayan recurrido a la práctica recogida en la sección 5.5 de la orientación 2007-2013 que ajusten su práctica en consecuencia, a más tardar en los paquetes anuales de fiabilidad que deben presentarse en febrero de 2020 correspondientes a las auditorías de operaciones para el ejercicio contable 2018/2019. La AA deberá consultar a la Comisión el tratamiento de cualquier caso específico en este sentido.

2.2.4 Compensación de errores de sobrestimación con errores de infraestimación

Teniendo en cuenta que el concepto de error se refiere a sobrestimaciones indebidas en el gasto declarado, las infraestimaciones no se deben deducir de las sobrestimaciones en el cálculo del IET.

2.2.5 ¿Cómo se han de reflejar los fraudes y presuntos fraudes en el índice de error?

2.2.5.1 Fraude

El gasto dentro de la muestra auditada cuya situación fraudulenta haya sido constatada mediante una decisión/actuación formal de un órgano judicial nacional competente o identificada en un documento/informe oficial con conclusiones de una autoridad nacional o de la UE competente⁴⁶ tras una investigación se considera un error que debe incluirse en el IET.

2.2.5.2 Presunto fraude

Cuando la AA disponga de pruebas relativas a un presunto fraude que afecte al gasto objeto de la muestra, el gasto en cuestión podrá contabilizarse como error (aleatorio, sistémico o anómalo) e incluirse en el IET, en función de las pruebas disponibles y el criterio profesional de la AA.

En cualquier caso, la AA deberá llevar a cabo su trabajo de auditoría respecto del gasto en cuestión para determinar si hay alguna irregularidad, sin perjuicio del resultado de posibles investigaciones antifraude. Los errores asociados a las irregularidades detectadas se incluirán en el IET (a menos que ya estén comprendidos en un error debido a un presunto fraude).

En caso de que haya algún gasto que se haya incluido en la muestra aleatoria pero que la AA no pueda auditar debido a la falta de pista de auditoría por haber retenido las autoridades competentes pertinentes la documentación justificativa a la luz de un presunto fraude, la AA

⁴⁵ Véase las *Orientaciones sobre el tratamiento de los errores presentados en los informes anuales de control* de la Comisión (COCOF_11-0041-01-EN), sección 5.5.

⁴⁶ El fraude puede ser constatado por organismos de investigación administrativa y penal nacionales y de la UE especializados en la lucha contra la corrupción o el fraude [p. ej., la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF) o los servicios de coordinación antifraude (AFCOS) presentes en cada Estado miembros].

podrá sustituir la operación/solicitud de pago de la muestra por otra, aplicando una selección aleatoria al resto de la población y utilizando el mismo método de muestreo, si es posible hacerlo a tiempo para la presentación del ICA.

Si la AA no ha sustituido la operación/solicitud de pago en cuestión de la muestra y tampoco es posible cuantificar la irregularidad a partir de la información disponible, la AA deberá comunicar en el ICA los casos detectados por esta situación excepcional y su posible impacto en el cálculo del IET⁴⁷ y el dictamen de la AA.

2.2.6 ¿Se deben incluir las quiebras e insolvencias en el índice de error?

Cuando la AA haya incluido en su muestra una operación que esté sujeta a un proceso de quiebra o insolvencia, de manera que no se puedan cumplir los objetivos de la operación u otras condiciones de subvención (p. ej., ayuda estatal vinculada a la creación de empleo en la empresa beneficiaria), pero no existan indicaciones particulares de negligencia por parte de la AG al seleccionar la operación para cofinanciación, ¿se debe incluir en el IET el gasto declarado para esa operación?

Para responder a esta pregunta es importante señalar la disposición contenida en el artículo 71, apartado 4, del RDC: *«Los apartados 1, 2 y 3 del presente artículo no se aplicarán a las contribuciones recibidas o efectuadas por instrumentos financieros [...] ni a las operaciones en que se produzca el cese de una actividad productiva por quiebra no fraudulenta».*

A la vista de esta disposición, la Comisión considera que, en caso de cese de la actividad productiva debido a una quiebra no fraudulenta, el Estado miembro quedará exento de investigar la irregularidad de que se trate y de realizar las correcciones financieras adecuadas. Por consiguiente, el Estado miembro y la Comisión no tendrán que adoptar medidas para recuperar los importes indebidamente pagados.

El corolario de este razonamiento es que cuando sea de aplicación el artículo 71, apartado 4, del RDC, el IET no tendrá en cuenta los errores relativos a casos de bancarrota.

Obviamente, la existencia de insolvencia/quiebra no es óbice para que la AA vele por que el gasto para la operación en cuestión sea legal y regular por lo que respecta al resto de disposiciones aplicables.

Hay dos situaciones en las que los casos de insolvencia o quiebra constituirán un error que se haya de tener en cuenta en el IET:

⁴⁷ El impacto puede expresarse mediante un incremento del IET si se considerara un error del 100 % para el gasto afectado y se incluyera en el cálculo del IET.

- 1) cuando esté relacionado con un fraude constatado por las autoridades judiciales nacionales competentes o identificado por las autoridades nacionales o de la UE competentes, en cuyo caso la corrección será la totalidad del gasto afectado;
- 2) cuando esté relacionado con la falta de un procedimiento de selección adecuado por la AG (es decir, si se incumple el artículo 125, apartado 3, del RDC), en cuyo caso el error se podrá cuantificar en el 5 %, el 10 %, el 25 % o el 100 % del gasto declarado por la operación de que se trate, sobre la base del criterio profesional de la AA teniendo en cuenta las disposiciones del artículo 31 del Reglamento (UE) n.º 480/2014⁴⁸.

Si es aplicable uno de los dos casos anteriores, la AA deberá tener en cuenta asimismo en qué momento se produjo la quiebra, en el sentido siguiente⁴⁹:

- 1) si la insolvencia se produjo antes de que la AA extrajera la muestra y la AG ha respondido sin demora revocando el convenio de subvención e iniciando un procedimiento de recuperación⁵⁰, se trata de una situación similar a la tratada en la sección IV.2.2.1.1. En este caso, la irregularidad puede excluirse al proyectar a la población los errores aleatorios;
- 2) si la insolvencia se produjo después de que la AA extrajera la muestra (por tanto, la AG solo ha adoptado las medidas necesarias después de la extracción de la muestra), la irregularidad se considerará un error aleatorio y se incluirá en la proyección de errores aleatorios (a menos que pueda justificarse un error anómalo).

2.2.7 ¿Qué enfoque debería seguir la AA si se extraviara o dañara por motivos de fuerza mayor la documentación justificativa de las operaciones muestreadas? (p. ej., por catástrofes naturales)

En caso de que la documentación justificativa en posesión de los beneficiarios se pierda o dañe por motivos de fuerza mayor (pérdida de una pista de auditoría suficiente, por ejemplo por catástrofes naturales), la AA deberá solicitar a las autoridades nacionales de que se trate que reconstruyan la pista de auditoría utilizando la documentación conservada en formato electrónico y otras fuentes (p. ej., contratistas, proveedores, bancos). No obstante, la pista de auditoría se ha de reconstituir dentro de unos límites razonables (incluidos tiempo y esfuerzos administrativos), pues tal tarea podría suponer una carga indebida o injustificable para la

⁴⁸ Una cuantificación del 100 % estaría justificada si la AG no hubiera comprobado si la situación financiera del beneficiario era satisfactoria (es decir, no conduciría a la quiebra) y esta fuera una condición que se había de comprobar antes de seleccionar la operación.

⁴⁹ Como se desprende de la sección IV.2.2.1.

⁵⁰ La actuación de la AG también podría depender de las normas y procedimientos nacionales relativos a los procesos de insolvencia y quiebra. La AA deberá aplicar el criterio profesional al analizar la temporización de la reacción de la AG a la situación concreta de quiebra o bancarrota en cuestión.

entidad auditada teniendo en cuenta los hechos y las circunstancias. Para llegar a esta conclusión se habrá de aplicar el criterio profesional.

También puede suceder que, aunque la pista de auditoría esté incompleta, la documentación que falte no sea crucial para determinar si el gasto es subvencionable permitiendo a la AA extraer conclusiones en cuanto a la operación. En ese caso, la AA deberá indicar esta información en el ICA.

Para las operaciones en las que la pista de auditoría realmente no se pueda reconstituir (al menos, parcialmente) por motivos de fuerza mayor (debidos, por ejemplo, a catástrofes naturales) o cuyos costes de reconstitución superen el beneficio de asegurar la pista de auditoría, la AG deberá obtener confirmación (por ejemplo, mediante una carta del beneficiario o del OI) de que ese ha sido el caso y todos los intentos de recuperar la documentación han sido vanos. Esta información deberá ser aceptable para las autoridades nacionales de auditoría. Con dicha confirmación, la AG podría concluir que es imposible cumplir el artículo 140 del RDC (disponibilidad de los documentos) para las operaciones en cuestión, debido a un hecho de fuerza mayor.

La AG deberá tener una lista de todas las operaciones afectadas, que se excluirán de la población de la que se extraerá la muestra de la AA, si el hecho de fuerza mayor se ha producido con anterioridad. Si la AA ya ha seleccionado dichas operaciones para la auditoría *in situ* y no hay procedimientos alternativos viables para verificar la subvencionabilidad del gasto, cabe la posibilidad de sustitución por otras operaciones.

Para el cálculo del índice de error proyectado en tales casos, la AA puede utilizar por analogía las fórmulas propuestas por la Comisión de cara a la proporcionalidad en materia de control. Estas fórmulas, presentadas en las Orientaciones sobre los métodos de muestreo para a las autoridades de auditoría, se han concebido para calcular el índice de error para toda la población del gasto declarado a la Comisión, mientras que parte de esta población se excluyó a consecuencia de la proporcionalidad en materia de control del artículo 148 (o se produjo la sustitución de unidades de muestreo)⁵¹.

3. Medidas correctoras

3.1 Concepto de error corregido para determinar el IETR y el dictamen de auditoría

Para la Comisión, la corrección de cada tipo de error es la opción preferida. De hecho, el análisis y la corrección de cada tipo de error es la práctica que más se ajusta a la evaluación de los errores requerida por las normas internacionales de auditoría, principalmente la NIA 530.

⁵¹ Estas fórmulas también podrían utilizarse para el cálculo del índice de error cuando la exclusión o sustitución de unidades de muestreo se produjese por otro motivo.

En consecuencia, la AA ha de esforzarse por planificar su trabajo de forma que el Estado miembro pueda aplicar esta opción a tiempo antes de presentar el ICA.

Todos los errores deben corregirse, incluidos los errores aleatorios, sistémicos, conocidos y anómalos.

Si después de tener en cuenta todas las correcciones pertinentes ya aplicadas el IETR sigue estando por encima del nivel de materialidad del 2 %, es señal de que sigue habiendo un nivel material de error en el gasto del programa. En tales casos, se espera que las autoridades del Estado miembro⁵² apliquen correcciones financieras adicionales (por extrapolación) para garantizar un IETR igual o inferior al 2 %⁵³ y permitir que la AA emita un dictamen de auditoría sin reservas sobre la legalidad y regularidad del gasto que ha de certificarse en las cuentas del programa. Por otro lado, cualquier deficiencia identificada en el sistema deberá mitigarse apropiadamente para garantizar que se evita la repetición de errores similares en futuras declaraciones de gasto.

En caso de que el Estado miembro decida no aplicar la corrección extrapolada en las cuentas, la AA deberá reflejarlo en su dictamen de auditoría (un dictamen con reservas sobre la legalidad y regularidad se consideraría apropiado).⁵⁴

A efectos del IETR y del dictamen de auditoría, un error se considera corregido en los casos siguientes:

1) cuando el importe irregular se ha retirado de una declaración de pago intermedio presentada a la Comisión dentro del ejercicio contable de referencia (las correcciones correspondientes deben notificarse en el apéndice 2 de las cuentas del programa);

o

2) cuando el importe irregular se ha deducido de las cuentas del programa (o proyecto de cuentas) antes de concluir el ICA (las correcciones correspondientes deben notificarse en el apéndice 8 de las cuentas del programa).

Los importes deducidos de las cuentas en virtud del artículo 137, apartado 2, del RDC (es decir, importes objeto de evaluación en curso) no se consideran correcciones financieras a efectos del cálculo del IETR (tal como se explica en la sección IV.5). Sin embargo, la AA

⁵² La AG o la AC de acuerdo con el SGC.

⁵³ El anexo 4 contiene ejemplos de cálculos de correcciones financieras extrapoladas para reducir el riesgo residual al nivel de materialidad (ejemplos B y C.2).

⁵⁴ Como seguimiento al dictamen con reservas, la Comisión evaluará detenidamente estos casos y, en su caso, adoptará las medidas correctoras necesarias, inclusive la puesta en marcha del procedimiento de corrección financiera, con la posibilidad de una corrección financiera neta siempre que se cumplan las condiciones contempladas en el artículo 145, apartado 7, del RDC.

puede tener en cuenta dichos importes para su dictamen de auditoría al evaluar las medidas correctoras adoptadas por la AG/AC para resolver los errores detectados⁵⁵.

Se facilita orientación adicional sobre la consideración de las correcciones para el dictamen de auditoría en las secciones II.9 y III.1 y en la presente sección, así como en la sección 6 de las Orientaciones sobre la auditoría de cuentas.

La AA verifica las correcciones efectivas realizadas por la AG/AC y anotadas en las cuentas del programa a través de la evaluación final del proyecto de cuentas.

3.2 Corrección de errores sistémicos

Cuando la AA haya detectado errores sistémicos, y a efectos del ICA, la AA deberá notificar:

- 1) si se ha determinado el importe total de los gastos declarados a la Comisión afectados por errores sistémicos y las autoridades responsables han aplicado la corrección financiera necesaria. La delimitación del error sistémico en el gasto no auditado puede ser realizada por la AG bajo la supervisión de la AA. En la práctica, esta supervisión implica que la AA debe revisar la calidad de la labor de la AG y confirmar explícitamente por escrito en el ICA que la labor se ha llevado a cabo con el nivel de rigor apropiado y que las conclusiones son apropiadas;
- 2) en caso de que el error sistémico todavía no se haya delimitado totalmente antes de presentar el paquete anual de fiabilidad, si el Estado miembro ha corregido por lo menos el correspondiente gasto irregular ya constatado. El gasto restante en la parte no auditada de la población y potencialmente afectada por este error sistémico puede deducirse de las cuentas en virtud del artículo 137, apartado 2, del RDC por la necesidad de realizar verificaciones adicionales;
- 3) si las autoridades nacionales responsables abordaron adecuadamente cualquier deficiencia en el sistema para mitigar el riesgo de que se produzcan errores materiales en futuras solicitudes de pago.

3.3 Corrección de errores cuando se aplica submuestreo

En los casos en que la AA haya aplicado submuestreo durante sus auditorías de operaciones y se hayan detectado irregularidades en el gasto de una submuestra, las autoridades del Estado miembro deberán corregir por lo menos las irregularidades concretas detectadas por la AA a partir de la submuestra auditada. Por otro lado, las autoridades del Estado miembro (AG/AC) podrán aplicar correcciones adicionales para reducir el riesgo de gastos no subvencionables en

⁵⁵ Por ejemplo, casos en los que la AA haya detectado problemas sistémicos y la AG/AC haya decidido deducir gastos potencialmente afectados de la cuenta para evaluarlos en mayor detalle para cuantificarlos.

las cuentas (expresado mediante el IETR). En este sentido, se contemplan en particular las siguientes opciones:

- 1) las autoridades del Estado miembro aplican correcciones financieras correspondientes al error extrapolado de la submuestra a nivel de la unidad de muestreo;
- 2) las autoridades del Estado miembro determinan y corrigen el importe exacto del error en la unidad de muestreo, sobre la base de verificaciones adicionales del gasto restante en la unidad de muestreo. En caso de que no se haya concluido la verificación en el momento de la presentación de las cuentas, el gasto afectado puede deducirse de las cuentas a la luz de la evaluación en curso de su legalidad y regularidad (de conformidad con el artículo 137, apartado 2, del RDC) para reducir más aún el riesgo de que haya gastos no subvencionables en las cuentas.

En consecuencia, el importe de la corrección aplicada a nivel de la unidad de muestreo (operación, proyecto o solicitud de pago) a raíz de la auditoría de la AA puede diferir del importe del error extrapolado a nivel de la unidad de muestreo, que se utiliza para extrapolar a toda la población.

4. Índice de error total residual (IETR)

Asimismo, la AA deberá calcular y comunicar en el ICA el IETR, es decir, el error que persiste en la población después de aplicar las correcciones financieras pertinentes. A continuación deberá compararse el IETR con el umbral de materialidad para llegar a una conclusión sobre si el gasto certificado en las cuentas contiene inexactitudes importantes o no.

El IETR se corresponde con el IET (aplicado a la población sin importes objeto de evaluación en curso ni otros importes negativos) menos las correcciones financieras que el Estado miembro haya aplicado antes de la presentación de las cuentas respecto de los errores detectados por la AA (u otras correcciones aplicadas por el Estado miembro si la finalidad de dichas correcciones es reducir los riesgos constatados por las auditorías de la AA). En el cuadro que figura a continuación se contempla un ejemplo de cálculo del IETR.

Cuadro 2: ejemplo de modelo para el cálculo del IETR con todos los importes objeto de evaluación en curso fuera de la muestra y con errores materiales y correcciones individuales que lo aproximan al nivel de materialidad⁵⁶

A	Población de la auditoría (es decir, población de muestreo positiva ⁵⁷)	1000
---	---	------

⁵⁶ En el anexo 4 se incluyen ejemplos adicionales que ilustran el cálculo del riesgo residual y el impacto de las distintas unidades de muestreo negativas en su cálculo.

⁵⁷ Véase las Orientaciones sobre muestreo.

B	Gasto auditado	100
C	Errores detectados en la muestra	2
D	Índice de error total (IET) después de la extrapolación	2,20 %
E ₁	Importes en virtud del artículo 137, apartado 2 (evaluaciones en curso)	50
E ₂	Otros importes negativos que se deducen del gasto declarado originalmente en el ejercicio contable de referencia	0
F=A-E	Población sin evaluaciones en curso (1 000-50) y sin otros importes negativos que se deducen del gasto declarado originalmente en el ejercicio contable de referencia ⁵⁸	950
G=D*F	Importe en situación de riesgo (2,2 % * 950)	20,9
H	Correcciones financieras relativas a errores detectados por la AA o aplicadas por la AG/AC si la finalidad de las mismas es reducir los riesgos constatados por las auditorías de la AA ⁵⁹	2
I=F-H	Importe certificable en las cuentas (950 - 2)	948
J=G-H	Importe residual en situación de riesgo (20,9 - 2)	18,9
K=J/I	Índice de error total residual (IETR)	1,99 % (≤2,0 %)

El ejemplo contemplado en el cuadro 2 se basa en la hipótesis más sencilla, en la que la AA no ha detectado ni delimitado errores sistémicos o errores conocidos fuera de la muestra en el contexto de sus auditorías de operaciones (es decir, el IET está compuesto exclusivamente por errores aleatorios proyectados y la corrección de errores concretos basta para reducir el IETR por debajo de la materialidad)⁶⁰.

Los valores del cuadro anterior han de determinarse de la siguiente manera:

Valor A: Población de muestreo positiva de la que la AA selecciona su muestra para las auditorías de operaciones.

⁵⁸ En aras de la simplificación, en el ejemplo se supone que no hay importes de esta clase. Las correcciones incluidas en el valor H y las que ya se hayan deducido de la población positiva en el momento de establecer la población de la auditoría en el valor A (véase la nota orientativa sobre muestreo, sección 4.6) no deben formar parte de estos importes.

⁵⁹ Correcciones extrapoladas o correcciones relativas a errores sistémicos.

⁶⁰ En los casos en que el IET incluye errores sistémicos, la información pertinente se encuentra en la sección IV.3.2.

Valor B: Gasto auditado dentro de la muestra (en caso de submuestreo, solo debe considerarse el gasto auditado efectivamente).

Valor C: Todos los errores detectados por la AA en la muestra.

Valor D: Índice de error total (error total extrapolado a toda la población de la auditoría).

Valor E: La suma de los valores E_1 y E_2 .

Valor E_1 : Importes deducidos de las cuentas como consecuencia de la evaluación en curso de la legalidad y regularidad del gasto subyacente.

Valor E_2 : Otros importes negativos que se deducen del gasto declarado originalmente en el ejercicio contable de referencia (a menos que ya se hayan deducido de la población de valores positivos en el momento de determinar la población de la auditoría A). Estos importes negativos pueden incluir:

- Correcciones financieras relativas a irregularidades que no sean las incluidas en el valor H, por ejemplo:
 - correcciones a partir de verificaciones de la gestión realizadas respecto de gastos declarados previamente en la solicitud de pago para el ejercicio contable de referencia; o
 - correcciones financieras relativas a casos concretos de irregularidades ya detectados y abordados antes de que la AA seleccionase la muestra si se han deducido del importe declarado a la Comisión.
- Deducciones no vinculadas a irregularidades, como por ejemplo, correcciones de errores administrativos (p. ej., anulaciones de entradas de las cuentas que no corresponden a correcciones financieras), transferencia de operaciones de un programa a otro (o dentro del programa) o decisiones administrativas de cancelar un proyecto.

En este sentido, ha de tenerse en cuenta que los importes negativos de retiradas de gastos de ejercicios contables anteriores no se pueden incluir en el cálculo del riesgo residual.

Valor F: Población de la auditoría (valor A) sin importes objeto de evaluación en curso (valor E_1) y otros importes negativos que se deducen del gasto declarado originalmente en el ejercicio contable de referencia (valor E_2).

Valor G: Importe en situación de riesgo sin tener en cuenta cualquier corrección financiera derivada de las auditorías de la AA.

Valor H: Las correcciones financieras aplicadas a consecuencia de las auditorías de la AA que reducen el importe en situación de riesgo en la población. Dichas correcciones podrán consistir en:

- Correcciones financieras aplicadas como consecuencia de las auditorías de operaciones de la AA.

Habitualmente estas correcciones se aplican después de determinar el IET (p. ej., la corrección relativa a errores aleatorios individuales y errores sistémicos). No obstante, también se pueden incluir en el valor H las correcciones financieras aplicadas por el Estado miembro después de que la AA seleccionase su muestra, siempre que la finalidad de estas correcciones sea reducir los riesgos constatados por las auditorías de operaciones de la AA. Un ejemplo típico sería la realización de correcciones sobre la base de la labor de la AG a la hora de determinar el alcance de las irregularidades sistémicas detectadas por la AA en sus auditorías de operaciones.

Todas las correcciones incluidas en el cálculo del IETR en el valor H como resultado de las auditorías de operaciones han de notificarse en la columna F del cuadro recogido en la sección 10.2 del ICA (Resultados de las auditorías de operaciones):

Cuadro 3

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

Las correspondientes correcciones consideradas en la columna F deben corresponderse con los importes comunicados en la última fila de los apéndices 2 y 8 de las cuentas.

- Las correcciones financieras aplicadas en relación con errores conocidos fuera de la muestra auditada;
- Correcciones financieras aplicadas por errores detectados por la AA durante las auditorías de sistemas (incluidas auditorías temáticas);

Los errores detectados durante las auditorías de sistemas (pruebas de control) no se añaden al índice de error total (IET), sino que se deben corregir y exponer en la sección 4 del ICA y pueden tenerse en cuenta para el cálculo del IETR en el valor H.

En cualquier caso, además del criterio profesional aplicado a la hora de considerar las correcciones financieras que se han de incluir en el cálculo en el valor H, la AA deberá tener garantías razonables de que las correcciones financieras son efectivamente correcciones financieras derivadas de las auditorías de la AA y no gastos objeto de una evaluación en curso y otras deducciones mencionadas en el valor E.

Los importes negativos relativos a retiradas de gasto de ejercicios contables previos no se pueden incluir en los valores E y H.

Valor I: El importe que se va a certificar en las cuentas, sin perjuicio de posibles correcciones adicionales para reducir el IETR al 2 % como máximo, en su caso.

Valores J y K: Estos valores ofrecen información sobre el riesgo residual en el gasto certificado en las cuentas (en importe absoluto y en porcentaje, es decir, el IETR).

5. Cálculo del IET/IETR e importes objeto de evaluación en curso de la legalidad y regularidad del gasto subyacente (artículo 137, apartado 2, del RDC)

El concepto de importes cuya legalidad y regularidad es objeto de evaluación en curso se introduce en el artículo 137, apartado 2, del Reglamento n.º 1303/2013. El artículo 137, apartado 2, dispone lo siguiente:

«2. Cuando un Estado miembro excluya de sus cuentas unos gastos incluidos anteriormente en una solicitud de pago intermedio para el ejercicio contable, por estar sujetos a una evaluación en curso de su legalidad y regularidad, el total o una parte de dichos gastos que hayan sido a continuación declarados legales y regulares podrán incluirse en una solicitud de pago intermedio relativa a los ejercicios contables siguientes».

Deberán seguirse los siguientes principios generales cuando se aborden importes cuya legalidad y regularidad sea objeto de una evaluación en curso con vistas al cálculo del IET/IETR:

- Han de efectuarse todas las auditorías de operaciones y tenerse en cuenta los resultados para el cálculo del IET, que deberá proyectarse tal como se explica en la nota orientativa sobre muestreo.
- La extrapolación de errores de la muestra de la AA no depende de la clasificación de algunos importes como objeto de evaluación en curso, incluso en los casos en que aún no se haya concluido el procedimiento contradictorio de las auditorías de operaciones realizadas por la AA.
- El IETR solo refleja el riesgo residual dentro del gasto certificado en las cuentas. Por consiguiente, para el cálculo del IETR han de retirarse de la población los importes objeto de evaluación en curso (en aplicación del artículo 137, apartado 2).
- Si el Estado miembro decide excluir de las cuentas del programa una parte del gasto de la población a causa de la evaluación en curso de la legalidad y regularidad de dicho gasto, este importe excluido y objeto de una evaluación en curso no deberá incluir ningún importe de correcciones financieras aplicadas a raíz de que la AA detectase un error⁶¹.

⁶¹ Ejemplo: En una operación de 5 000 EUR, la AA detectó un error de 1 000 EUR, tras lo cual la AC decidió retirar el importe de 1 000 EUR de las cuentas. Al mismo tiempo, la AG decidió excluir de las cuentas todas las operaciones de un eje prioritario por un importe total de gasto declarado de 200 000 EUR (incluida la operación en cuestión de 5 000 EUR) para evaluar el riesgo relativo a las condiciones de las ayudas estatales. En este caso, el importe que se va a retirar temporalmente a causa de una evaluación en curso debería ascender a 199 000 EUR (200 000 EUR - 1 000 EUR de corrección en la operación individual con un error detectado).

En el anexo 4 se facilitan ejemplos de modelos para el cálculo del IETR con importes objeto de evaluación en curso.

Además, por lo que respecta a la determinación de los importes objeto de evaluación en curso (E_1) y el tratamiento de los errores de las auditorías de operaciones realizadas por la AA y al cálculo del IET y el IETR, la AA deberá aplicar el siguiente enfoque en relación con los resultados de las auditorías de operaciones:

a) Importes de errores comunicados en el informe final de auditoría de la AA (auditorías de operaciones concluidas):

- Todos los importes irregulares detectados durante las auditorías de operaciones deberán incluirse en el cálculo del IET, salvo los errores conocidos y los errores anómalos corregidos (valor C en el cuadro 2, sección IV.4)
- Todas las correcciones financieras correspondientes aplicadas, es decir, tanto individuales como extrapoladas, deducidas de las cuentas contribuyen al cálculo del IETR (y se tienen en cuenta en el valor H en el cuadro 2). Estas correcciones se consideran definitivas y, por tanto, no se pueden tratar como objeto de evaluación en curso y no deben incluirse en el valor E del cuadro 2.
- Si no se aplican las correcciones financieras correspondientes, es decir, no se deducen de las cuentas (p. ej., porque la AG/AC está en desacuerdo con la constatación de la auditoría o la recomendación de corrección), la AA no las tiene en cuenta en el cálculo del IETR. La AA deberá comunicar este hecho en el ICA y tenerlo en cuenta en su dictamen de auditoría.

b) Importes preliminares de los errores (auditorías de operaciones inconclusas):

Estas situaciones solo deberían darse excepcionalmente⁶², ya que una AA diligente ha de planificar sus auditorías de operaciones de tal forma que pueda concluir el trabajo de auditoría a tiempo para finalizar el ICA y para emitir un dictamen de auditoría bien fundamentado en el paquete anual de fiabilidad.

- Todos los importes de errores correspondientes al error preliminar máximo detectado en la operación y comunicado en los proyectos de informe de auditoría de la AA⁶³ deben incluirse en el cálculo del IET (valor C en el cuadro 2).
- Por lo que respecta al cálculo del IETR, dichos importes de errores potenciales se tratarán como importes objeto de evaluación en curso (es decir, deducidos de las cuentas en base al artículo 137, apartado 2, del RDC e incluidos en el valor E₁ del cuadro 2), a menos que las autoridades del Estado miembro decidan deducir estos importes como correcciones financieras definitivas (incluidos entonces en el valor H del cuadro 2).

⁶² Situación excepcional que podría poner en cuestión el correcto funcionamiento del RC 16 de la AA, un requisito clave fundamental para que el SGC funcione con eficacia [véase el artículo 30 del Reglamento (UE) n.º 480/2014].

⁶³ En los casos en que aún no se haya publicado el proyecto de informe de auditoría, deberá considerarse un importe del nivel máximo de error potencial estimado a partir del trabajo ya realizado por la AA. Si la AA aún no ha realizado ningún trabajo respecto del gasto en cuestión, se considerará un error preliminar del 100 %.

- Como ya se mencionó en la sección II.5, las correcciones financieras extrapoladas aplicadas para reducir el IETR a un 2 % como máximo se consideran definitivas. Esto también se aplica a los casos en que el IET/IETR se calculó incluyendo importes preliminares de errores a causa de auditorías inconclusas/procedimiento contradictorio respecto de la operación. Por consiguiente, las correcciones financieras extrapoladas resultantes no se pueden revisar más adelante, aun cuando el gasto auditado de la operación correspondiente posteriormente se considere subvencionable en el informe final de auditoría de la AA⁶⁴.

⁶⁴ Habida cuenta del cálculo anual del riesgo residual, es importante garantizar que las auditorías de operaciones se planifican y organizan de forma que la AA pueda disponer de un IET a tiempo para las cuentas.

ANEXO 1 – SECCIÓN 10.1 «RESULTADOS DE LAS AUDITORÍAS DE SISTEMAS» DEL MODELO DE ICA

Entidad auditada	Fondo (PO multifondos)	Título de la auditoría	Fecha del informe final de auditoría	Programa operativo: [CCI y Nombre del PO]													Evaluación global (categoría 1, 2, 3, 4) [tal como se define en el cuadro 2- anexo IV del Reglamento (UE) n.º 480/2014]	Observaciones
				Requisitos clave (si son aplicables) [tal como se define en el cuadro 1- anexo IV del Reglamento (UE) n.º 480/2014]														
				RC 1	RC 2	RC 3	RC 4	RC 5	RC 6	RC 7	RC 8	RC 9	RC 10	RC 11	RC 12	RC 13		
AG																		
OI(s)																		
AC																		

Nota: Las partes que se encuentran en gris en el cuadro anterior hacen referencia a requisitos clave que no son aplicables a la entidad auditada.

ANEXO 2 – SECCIÓN 10.2 «RESULTADOS DE LAS AUDITORÍAS DE OPERACIONES» DEL MODELO DE ICA

Fondo	Número CCI del programa	Título del programa	A		B		C		D	E	F	G	H	I
			Importe en euros correspondiente a la población de la que se extrajo la muestra ⁶⁵	Gastos relativos al ejercicio contable auditados para la muestra aleatoria	Importe ⁷⁰	% ⁷¹	% de operaciones cubierto	Cobertura de la muestra aleatoria no estadística ⁶⁶						

⁶⁵La columna A hará referencia a la población de la que se extrajo la muestra aleatoria, es decir, el importe total del gasto subvencionable anotado en el sistema contable de la autoridad de certificación que haya sido incluido en las solicitudes de pago presentadas a la Comisión (tal como se establece en el artículo 137, apartado 1, letra a), del Reglamento (UE) n.º 1303/2013), menos las unidades de muestreo negativas, si existen. Por ejemplo, si se ha declarado subvencionable un gasto de 23 millones EUR que incluye 3 millones EUR de unidades de muestreo negativas, el importe que se ha de consignar en la columna A es 26 millones EUR, pues es el que corresponde a la población de importes positivos. Cuando proceda, deberán presentarse explicaciones en la sección 5.4.

⁶⁶Esta columna hace referencia a los umbrales mínimos de cobertura establecidos en el último párrafo del artículo 127, apartado 1, del Reglamento (UE) n.º 1303/2013 en caso de que se utilice un método de muestreo no estadístico. El requisito del 10 % del gasto declarado para un método de muestreo no estadístico (artículo 127, apartado 1, del RDC) se refiere al gasto en la muestra, independientemente de que se utilice un submuestreo. Esto significa que la muestra corresponderá a un mínimo del 10 % del gasto declarado, pero que, cuando se utilice un submuestreo, el gasto efectivamente auditado podrá ser, de hecho, menor.

⁶⁷El índice de error total es la suma de los errores aleatorios proyectados y, en su caso, los errores sistemáticos y los errores anómalos sin corregir, dividida por la población, tal como se establece en el artículo 28, apartado 14, del RDeIC. Cuando el gasto declarado incluya unidades de muestreo negativas, estas se tratarán como una población independiente. En este caso, el IET se calculará en relación con la población de las unidades de muestreo positivas. El índice de error total se calcula antes de que se aplique cualquier corrección financiera en relación con la muestra auditada o la población de la que se extrajo la muestra aleatoria. En los casos en que la muestra aleatoria cubra más de un fondo o programa, el índice de error total (calculado) presentado en la columna E hace referencia a toda la población. Cuando se utilice la estratificación, deberá proporcionarse más información por estrato en la sección 5.7.

⁶⁸Véanse más explicaciones sobre el IETR en la sección 5 de las presentes orientaciones.

⁶⁹Cuando proceda, la columna H hará referencia a los gastos auditados en el contexto de una muestra complementaria.

⁷⁰Importe del gasto auditado (en caso de que se aplique un submuestreo de conformidad con el artículo 28, apartado 9, del Reglamento (UE) n.º 480/2014, solamente se incluirá en esta columna el importe de las partidas de gasto efectivamente auditadas con arreglo al artículo 27 de ese mismo Reglamento).

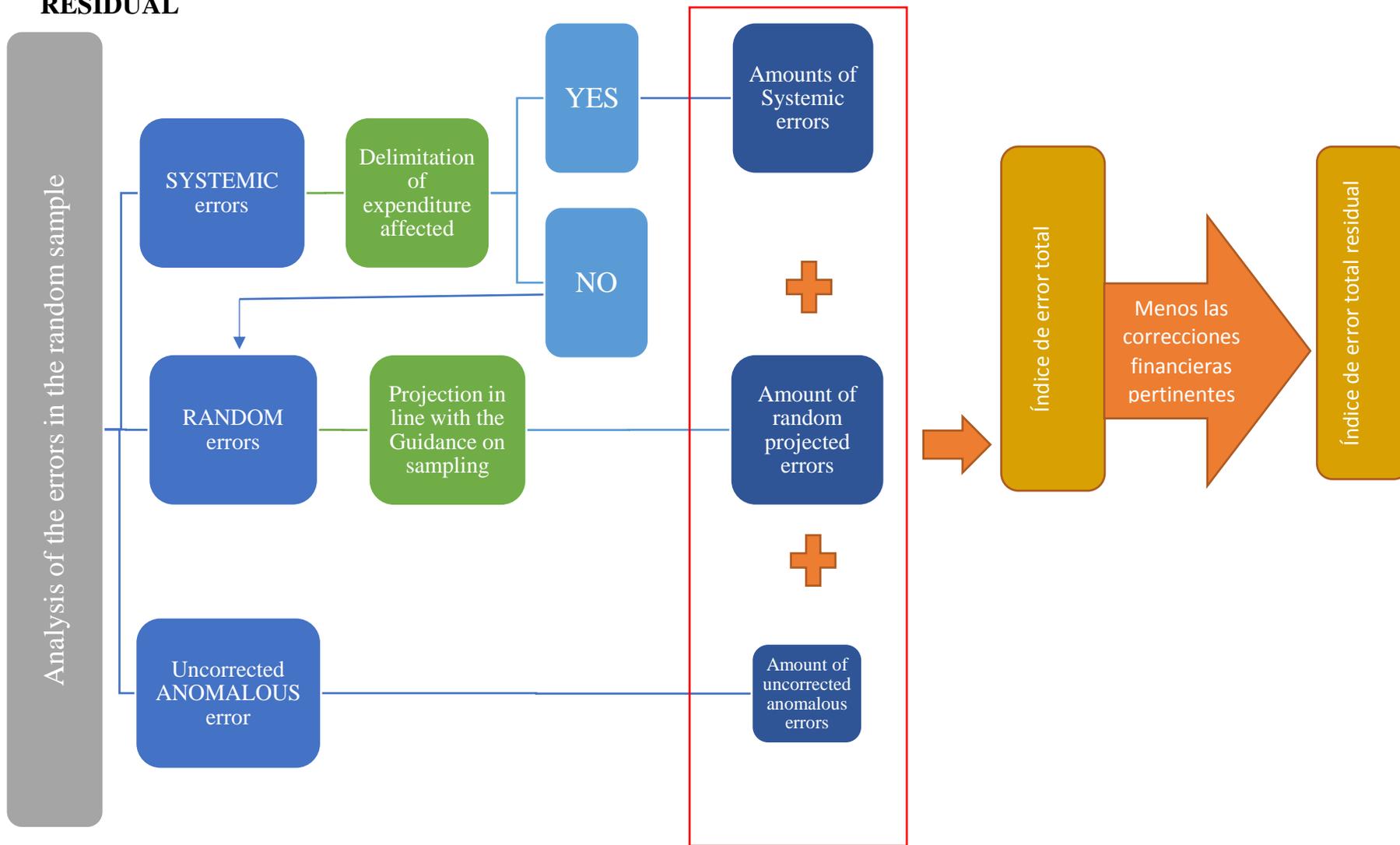
⁷¹Porcentaje del gasto auditado en relación con la población.

EGESIF_15-0002-04
17/12/2018

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

ANEXO 3 – DIAGRAMA DE FLUJO DEL ÍNDICE DE ERROR TOTAL Y EL ÍNDICE DE ERROR TOTAL RESIDUAL

RESIDUAL



ANEXO 4 – EJEMPLO DE CÁLCULO DEL IETR

ANEXO 5 – TIPOLOGÍA DE LAS CONSTATAIONES DE PROYECTOS