



COMISIÓN EUROPEA

Dirección General de Política Regional

Dirección General de Empleo, Asuntos Sociales e Igualdad de Oportunidades

NOTA ORIENTATIVA SOBRE EL TRATAMIENTO DE LOS ERRORES COMUNICADOS EN LOS INFORMES ANUALES DE CONTROL

(Anexo a las Directrices sobre informes anuales de control y dictámenes, de 18.2.2009,
ref. COCOF 09/0004/01- ES)

El presente texto es un documento de trabajo elaborado por los servicios de la Comisión. Sobre la base del Derecho aplicable de la Unión, facilita a los poderes públicos, los profesionales, los beneficiarios o beneficiarios potenciales, así como a los demás organismos que intervienen en el seguimiento, el control o la aplicación de la política de cohesión, información técnica sobre la interpretación y aplicación de la normativa de la Unión en dicho ámbito. El objetivo del documento de trabajo es aportar explicaciones e interpretaciones de los servicios de la Comisión sobre dichas normas, a fin de facilitar la ejecución de los programas operativos y fomentar las buenas prácticas. Sin embargo, la presente nota orientativa debe entenderse sin perjuicio de la interpretación del Tribunal de Justicia y del Tribunal de Primera Instancia o de la evolución de la práctica decisoria de la Comisión.

Índice

LISTA DE SIGLAS Y ACRÓNIMOS.....	4
GLOSARIO.....	5
1. INTRODUCCIÓN.....	7
2. EVALUACIÓN DE LOS ERRORES.....	8
2.1. Enfoque expuesto en anteriores notas orientativas de la Comisión	8
2.2. Errores sistémicos.....	9
2.3. Errores aleatorios.....	9
2.4. Errores anómalos	9
2.5. Errores relativos a procedimientos contradictorios no finalizados	10
2.6. Índice de error proyectado total.....	11
2.7. Índice de error proyectado total y evaluación de los sistemas de gestión y control	12
3. COMUNICACIÓN DE LOS ÍNDICES DE ERROR EN EL IAC MEDIANTE EL SFC 2007	13
4. DICTÁMENES DE AUDITORÍA INADECUADOS	14
5. MEDIDAS CORRECTORAS.....	14
5.1. Concepto de error corregido para determinar el dictamen de auditoría.....	14
5.2. Medidas correctoras como hechos posteriores.....	15
5.3. Opción 1: corrección financiera extrapolada.....	16
5.4. Opción 2: corrección de cada tipo de error	16
5.5. Compensación con un gasto «de seguridad».....	17
6. IMPLICACIONES PARA EL MUESTREO RESULTANTES DE UN ÍNDICE DE ERROR ELEVADO	17
7. ERROR MÁS PROBABLE Y LÍMITE SUPERIOR DE ERROR.....	18
8. CASOS PARTICULARES	20
8.1. Errores detectados por la AA en gastos que también han sido considerados irregulares por la autoridad de gestión, el organismo intermedio o la autoridad de certificación.....	20
8.1.1. Irregularidades ya detectadas y tratadas por el OI, la AG o la AC, pero no corregidas antes de que la AA seleccione la muestra	20
8.1.2. Irregularidades detectadas durante los controles por el OI o la AG e insuficientemente corregidas antes de que la AA seleccione la muestra.....	21

8.1.3. Irregularidades relativas a gastos «descertificados» tras la selección de la muestra por la AA.....	21
8.2. Compensación de errores de sobrestimación con errores de infraestimación para obtener el error global más probable	21
ANEXO 1 – ÍNDICE DE ERROR PROYECTADO TOTAL	22
ANEXO 2 - CUADRO DEL GASTO DECLARADO Y LAS AUDITORÍAS DE MUESTRAS.....	23

LISTA DE SIGLAS Y ACRÓNIMOS

AA: autoridad de auditoría

IAA: informe anual de actividad (de cada Dirección General de la Comisión)

IAC: informe anual de control

AC: autoridad de certificación

FC: Fondo de Cohesión

COCOF: Comité de Coordinación de los Fondos

DF: Declaración de Fiabilidad del Tribunal de Cuentas Europeo sobre la ejecución del presupuesto de la UE

FEDER: Fondo Europeo de Desarrollo Regional

FSE: Fondo Social Europeo

OI: organismo intermedio

NIA: norma internacional de auditoría

AG: autoridad de gestión

SGC: sistema de gestión y control

EM: Estado miembro

MUM: muestreo de unidad monetaria

GLOSARIO

Término	Definición
Error anómalo	Inexactitud que puede demostrarse que no es representativa de la población.
Procedimiento contradictorio	Procedimiento mediante el cual los (proyectos de) informes de auditoría se envían al auditado con una solicitud de respuesta escrita dentro de un determinado plazo.
Error	A efectos de la presente nota orientativa, un error es una sobrevaloración cuantificable de los gastos certificados declarados a la Comisión.
Gasto del año N	Gasto declarado a la Comisión, sobre cuya base se selecciona la muestra de operaciones.
Irregularidad	Tiene el mismo significado que error.
Error conocido	<p>Un error conocido es un error detectado fuera de la muestra auditada.</p> <p>En caso del muestreo de unidad monetaria (MUM), un error conocido es también el importe del error detectado en una muestra con un valor igual o superior al valor de su intervalo de selección.</p>
Inexactitudes	Tiene el mismo significado que error.
Población	Universo total de datos del que se selecciona la muestra a los efectos del artículo 62, apartado 1, letra b), del Reglamento (CE) nº 1830/2006, y del que el auditor desea extraer conclusiones.
Error aleatorio	Los errores que no son considerados sistémicos 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.

Término	Definición
Índice de error muestral	El error muestral corresponde al importe de las irregularidades detectadas por las auditorías de operaciones realizadas con arreglo al artículo 62, apartado 1, letra b), del Reglamento (CE) nº 1830/2006, dividido por el gasto auditado.
Error sistémico	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. Estos errores, por lo general, tienen una característica común, por ejemplo, el tipo de operación, la ubicación o el periodo de tiempo. En general están asociados con procedimientos de control ineficaces en (parte de) los sistemas de gestión y control.
Índice de error proyectado total	<p>El error proyectado total corresponde a la suma de los errores siguientes: errores aleatorios proyectados, errores sistémicos, errores conocidos y errores anómalos no corregidos.</p> <p>La AA debe comparar el índice de error proyectado total con el umbral de materialidad para extraer conclusiones sobre la población total cubierta por la muestra.</p>

1. INTRODUCCIÓN

El objetivo del presente documento es proporcionar orientaciones adicionales mediante la clarificación de las principales cuestiones planteadas por los Estados miembros (EM) en relación con los índices de error comunicados en el informe anual de control (IAC) y la incidencia de dichos índices de error en el dictamen de auditoría¹ emitido por la autoridad de auditoría (AA).

La presente nota orientativa es un documento conjunto elaborado por la Dirección General de Política Regional en colaboración con la Dirección General de Empleo, Asuntos Sociales e Igualdad de Oportunidades. Las AA responsables de presentar un IAC deben aplicar la nota orientativa a partir de finales de 2011 para programas cofinanciados por el FEDER, el Fondo de Cohesión o el FSE.

El proyecto de nota orientativa no impone tareas nuevas o adicionales a las autoridades nacionales. Los conceptos que se explican a continuación intentan clarificar las cuestiones que las AA plantearon en el marco de la evaluación de los informes anuales de control presentados a finales de 2010 y las que plantearon durante los debates de las versiones provisionales de la presente nota orientativa en las reuniones del «grupo de homólogos» de 17 y 18 de octubre de 2011, así como en la reunión del COCOF de 23 de noviembre de 2011. La única intención de la nota orientativa es aclarar el enfoque que la AA debe adoptar al analizar los resultados de las auditorías de sistemas y de las auditorías de operaciones.

La presente nota orientativa no pretende sustituir a las actuales directrices de la Comisión, en particular a las siguientes:

- las «Directrices sobre informes anuales de control y dictámenes», de 18.2.2009, ref. COCOF 09/0004/01-ES, en lo sucesivo «Directrices sobre IAC y dictámenes»;
- la «Nota orientativa sobre los métodos de muestreo dirigida a las autoridades responsables de las auditorías», de 15.9.2008, ref. COCOF 08/0021/01-ES, en lo sucesivo, «Nota orientativa sobre muestreo»;
- las «Orientaciones sobre una metodología común para la evaluación de los sistemas de gestión y control de los Estados miembros»², ref.

¹ El artículo 62, apartado 1, letra d), inciso ii), del Reglamento (CE) nº 1083/2006 exige que la autoridad de auditoría emita un dictamen sobre si el funcionamiento del sistema de gestión y control es eficaz y ofrece, por lo tanto, garantías razonables de que los estados de gastos presentados a la Comisión son correctos, así como garantías razonables de que las transacciones conexas son legales y regulares.

² Véase la nota COCOF 08/0019/00-ES, en la que se prevén cuatro categorías para la evaluación de los sistemas: categoría 1: Funciona bien; solo son necesarias mejoras menores (fiabilidad elevada); categoría 2: Funciona bien, pero son necesarias algunas mejoras (fiabilidad media); categoría 3: Funciona parcialmente; son necesarias mejoras sustanciales (fiabilidad media); categoría 4: Esencialmente no funciona (fiabilidad baja).

COCOF 08/0019/00-ES, en lo sucesivo, «Orientaciones para la evaluación de los SGC»;

- la «Nota orientativa dirigida a las autoridades de certificación respecto a la información sobre los importes retirados y recuperados, los importes que deben recuperarse y los importes que se consideran irrecuperables para el periodo de programación 2007-2013 y el resto del periodo de programación 2000-2006», de 27.3.2010, ref. COCOF 10/0002/00/EN, en lo sucesivo «Nota orientativa dirigida a las AC».

2. EVALUACIÓN DE LOS ERRORES

2.1. Enfoque expuesto en anteriores notas orientativas de la Comisión

Según lo establecido en la sección 5, último punto, de las Directrices sobre IAC y dictámenes y en la sección 6.8 de la Nota orientativa sobre muestreo, en los IAC debe figurar la evaluación de los errores detectados, además de la corrección de estos errores.

En la citada sección 6.8, la Comisión hace referencia también a la norma internacional de auditoría (NIA) n° 530³, según la cual el auditor debe tener en cuenta los resultados de la muestra, la naturaleza y causa de todos los errores detectados y su posible efecto en el objetivo de auditoría específico y en otras áreas de la auditoría.

Así, al menos desde 2008, las orientaciones facilitadas por la Comisión clarifican que se espera que las AA realicen un análisis cualitativo en profundidad de los errores detectados en las auditorías de operaciones y que este análisis se presente en el IAC.

Por tanto, en la sección del IAC relativa a las auditorías de operaciones, la AA debe explicar la naturaleza de los errores que inciden en el índice de error proyectado total, ya que los errores pueden deberse, entre otras cosas, a la contratación pública, los instrumentos de ingeniería financiera y los regímenes de ayudas.

Según lo establecido en la Nota orientativa sobre los IAC y los dictámenes de 2009⁴, el IAC debe indicar si alguno de los problemas detectados se considera de carácter sistémico y señalar las medidas adoptadas al respecto, incluida la cuantificación del gasto irregular y las correcciones financieras aplicables.

En cualquier caso, la presente nota orientativa no puede sustituir al juicio profesional de la AA al evaluar si un error es sistémico, aleatorio o anómalo. Esta evaluación ha de ser objeto necesariamente de un análisis caso por caso, que se establecerá en el IAC.

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

⁴ Véase la sección 4, último guión, de dicha nota orientativa.

2.2. 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 con procedimientos de control ineficaces en (parte de) los sistemas de gestión y control. 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 que puedan contener un error del mismo tipo que el detectado en la muestra, para poder así delimitar su incidencia total en la población⁵.

Con arreglo al artículo 98, apartado 4, del Reglamento (CE) nº 1083/2006, «en caso de que se produzca una irregularidad sistémica, el Estado miembro ampliará sus investigaciones a fin de cubrir todas las operaciones que puedan verse afectadas.» Por lo tanto, todos los agentes implicados en los SGC conocen bien el concepto de irregularidad sistémica y las medidas que el Estado miembro debe adoptar.

De forma similar a los errores sistémicos, un error encontrado en la muestra puede conducir al auditor a detectar uno o más errores fuera de la muestra, que pueden clasificarse como «errores conocidos». Por ejemplo, si se ha constatado que un contrato es ilegal con arreglo a las normas de contratación pública, es probable que parte de los gastos irregulares correspondientes se haya declarado en una solicitud de pago o que su factura se haya incluido en la muestra auditada y los demás gastos se hayan declarado en solicitudes de pago o facturas no incluidas en la muestra. El tratamiento de los errores conocidos es el mismo que el de los errores sistémicos.

2.3. Errores aleatorios

Los errores que no se consideran sistémicos 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 el cálculo de la proyección de errores (véase la sección 2.6 de la presente nota orientativa).

2.4. Errores anómalos

En los IAC presentados a finales de 2010, en numerosos casos la AA notificó «errores anómalos» que dieron como resultado un índice de error proyectado inferior al que debería haberse notificado.

Una muestra estadística es representativa de la población y, por consiguiente, los «errores anómalos» solo deben aceptarse en circunstancias muy excepcionales bien motivadas. El recurso frecuente a este concepto sin la debida justificación puede menoscabar la fiabilidad del dictamen de auditoría.

⁵ 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 debe determinar si este es el caso, en cooperación con la AG o el OI. Si embargo, como ya se ha indicado, cualquier error encontrado en la muestra debe incluirse en el cálculo del índice de error proyectado (excepto los errores anómalos debidamente justificados), por la sencilla razón de que la muestra es representativa de la población.

La AA está obligada a ofrecer en el IAC un elevado grado de certeza de que dicho error anómalo no es 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 n° 530.

La NIA n° 530 especifica además lo siguiente:

«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 la AA decide excluir un error anómalo del cálculo del error proyectado, el importe del error anómalo debe incluirse en el cálculo del índice de error proyectado total si no ha sido corregido, de conformidad con la sección 5.1 de la presente nota orientativa. Si el error anómalo se ha corregido, no se tiene en cuenta en el índice de error proyectado total. Este enfoque solo es aplicable a los errores anómalos dada su naturaleza excepcional, ya prevista en la citada norma de auditoría.

2.5. Errores relativos a procedimientos contradictorios no finalizados

Los errores considerados en el índice de error proyectado total 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 debidamente justificados en los que dicho procedimiento contradictorio no se haya realizado antes de la presentación del IAC, este hecho podría constituir una limitación del alcance y podría emitirse un dictamen cualificado sobre la base del criterio profesional de la AA. En este caso, la AA debe indicar en el dictamen de auditoría si dichas limitaciones tienen incidencia sobre los gastos declarados y, en caso afirmativo, ofrecer una cuantificación⁶.

En función de la fase del procedimiento contradictorio de una determinada auditoría, la AA puede optar entre: i) considerar los errores detectados en la auditoría en el cálculo de la proyección de errores (como se define en la sección 2.6 de la presente nota orientativa) o ii) cuantificar las irregularidades en la limitación del alcance del dictamen de auditoría, indicando si la irregularidad potencial podría afectar de forma significativa al índice de error total (es decir, si el error proyectado total, incluyendo esta irregularidad, daría como resultado un índice de error total superior al 2 %).

⁶ Véase la sección 7 de las Directrices sobre IAC y dictámenes.

En cualquier caso, lo siguiente sigue siendo válido: «El índice de error que se facilita en el informe anual de control se basará generalmente en los resultados finales de la auditoría (tras el procedimiento contradictorio) con relación a la muestra seleccionada para el periodo de referencia. No obstante, podría suceder que tras otro seguimiento adicional conforme a los procedimientos administrativos o de auditoría, se pueda llegar a la conclusión de que el error no puede ser finalmente considerado error. Por tanto, el índice de error que constaba en los informes anteriores tiene que actualizarse.»⁷.

2.6. Índice de error proyectado total

La AA también debe indicar en el IAC el índice de error proyectado total, que debe compararse con el umbral de materialidad para extraer conclusiones sobre la población, según se desprende del artículo 17, apartado 4, párrafo segundo, del Reglamento (CE) n° 1828/2006 de la Comisión.

Con arreglo al párrafo segundo de dicha disposición, «en los programas operativos en relación con los cuales el índice de error proyectado supere el nivel de materialidad, la autoridad de auditoría analizará su importancia y adoptará las medidas necesarias, incluida la formulación de recomendaciones adecuadas, que se comunicarán en el informe anual de control».

El índice de error proyectado total representa el efecto estimado de los errores en los sistemas de gestión y control, en porcentaje de la población, para el año N.

El índice de error proyectado total debe reflejar el análisis realizado por la AA en lo que respecta a los errores detectados en el contexto de las auditorías de operaciones efectuadas de conformidad con el artículo 62, apartado 1, letra b), del Reglamento (CE) n° 1083/2006.

El error proyectado total corresponde a la suma de los errores siguientes: errores aleatorios proyectados, errores sistémicos y errores anómalos no corregidos – véase el diagrama del anexo 1 de la presente nota orientativa.

Si se detectan errores sistémicos en la muestra auditada y su extensión en la población no auditada está delimitada con precisión, los errores sistémicos relativos a la población se añaden al error proyectado total. Si esa delimitación no se ha hecho antes de la presentación del IAC, los errores sistémicos deben ser tratados como aleatorios a efectos del cálculo del error aleatorio proyectado.

En cuanto a los errores aleatorios, el cálculo de la proyección de los errores varía en función del método de muestreo seleccionado y descrito en la estrategia de auditoría. Para la proyección de los errores, véanse las secciones 6.3 a 6.6 de la Nota orientativa sobre muestreo elaborada por la Comisión (ejemplos de métodos de muestreo y su aplicación). En términos generales:

- Si la AA utiliza el muestreo de unidad monetaria (MUM) como método de muestreo, el error aleatorio proyectado corresponde al error más probable (EMP).

⁷ Véase la nota a pie de página 9 de las Directrices sobre IAC y dictámenes.

- Asimismo, para la estimación de la diferencia, la AA debe calcular la precisión conseguida e indicar los límites superior e inferior así obtenidos.
- En el muestreo no estadístico, se exige una proyección del índice de error según el «enfoque formal» explicado en la sección 6.6 de la Nota orientativa sobre muestreo, si se aplica dicho enfoque. Si, en el muestreo no estadístico, el método utilizado no es dicho «enfoque formal», no se extrapola el índice de error, es decir, el índice de error proyectado es el índice de error de la muestra.

Todos los errores deben ser cuantificados por la AA e incluidos en el índice de error proyectado total, con la excepción prevista en la sección 2.4 de la presente nota orientativa. Sin esta cuantificación, el índice de error no puede considerarse fiable, ya que probablemente estará infravalorado. En esta circunstancia, el dictamen de auditoría debe ser cualificado.

En general, todos los errores detectados deben tenerse en cuenta en el cálculo del índice de error proyectado total. La sección 8 del presente documento hace referencia a casos particulares en los que puede no cumplirse.

2.7. Índice de error proyectado total y evaluación de los sistemas de gestión y control

Un índice de error proyectado total superior al nivel de materialidad del 2 % indica que el gasto declarado es sustancialmente irregular, es decir, que los sistemas de gestión y control (SGC) no han funcionado correctamente.

La sección 2 del anexo IV del Reglamento (CE) n° 1828/2006 exige que la AA combine los resultados de las auditorías de sistemas y de las auditorías de operaciones para obtener un elevado nivel de garantía sobre el funcionamiento efectivo del SGC.

En consonancia con las Orientaciones para la evaluación de los SGC⁸, la AA debe, a partir de las auditorías de sistemas realizadas (y tomando en consideración los controles compensatorios que puedan existir), formular una conclusión global por sistema, que contribuirá al dictamen de auditoría de la AA.

La sección 6 de las Directrices sobre IAC y dictámenes prevé algunos casos que debe considerar la AA al evaluar la garantía global resultante de las auditorías de sistemas y las auditorías de operaciones.

Si la AA considera que el SGC es de categoría 2 y el índice de error proyectado total es inferior al nivel de materialidad del 2 %, el dictamen de auditoría podrá emitirse sin reservas.

Sin embargo, un SGC clasificado en la categoría 1 o 2 con un índice de error proyectado total superior al 2 % indica que, pese a la evaluación relativamente

⁸ En dichas Orientaciones se distinguen cuatro categorías para la evaluación de los sistemas: categoría 1: Funciona bien; solo son necesarias mejoras menores (fiabilidad elevada); categoría 2: Funciona bien, pero son necesarias algunas mejoras (fiabilidad media); categoría 3: Funciona parcialmente; son necesarias mejoras sustanciales (fiabilidad media); categoría 4: Esencialmente no funciona (fiabilidad baja).

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 e importes recuperados pagados indebidamente. Por tanto, en este caso se considera adecuado un dictamen de auditoría con reservas.

Si la AA considera que el SGC es de categoría 3 o 4, se considera adecuado un dictamen de auditoría con reservas⁹, aunque el índice de error proyectado total sea inferior al 2 %. La AA debe utilizar su criterio profesional para evaluar si las auditorías de sistemas que condujeron a la clasificación del SGC en la categoría 3 se basan en conclusiones que pueden no haber sido detectadas por las auditorías de operaciones (por ejemplo, auditorías de sistemas que cubren SGC que se modificaron tras el año N, reduciendo así las garantías proporcionadas por las auditorías de las operaciones para los gastos de dicho año).

Si el SGC es de categoría 3 o 4 y el índice de error proyectado total supera el 2 %, el dictamen es con reservas o negativo. La diferencia entre dictamen con reservas o negativo depende de la gravedad de los errores y de la magnitud del error.

3. COMUNICACIÓN DE LOS ÍNDICES DE ERROR EN EL IAC MEDIANTE EL SFC 2007

La citada información debe presentarse en la sección del IAC relativa a las auditorías de muestras de operaciones.

Además, en el «Cuadro del gasto declarado y las auditorías de muestras», que debe adjuntarse al IAC (como figura en el cuadro 9 del anexo VIII del Reglamento (CE) nº 1828/2006) debe constar el índice de error detectado en la muestra y el índice de error proyectado total (definido en la sección 2.6); véase el anexo 2 del presente documento.

El IAC debe presentarse a la Comisión a través del sistema SFC2007. El módulo del sistema SFC2007 incluye el citado cuadro, que debe cumplimentar la AA. La información sobre el índice de error proyectado total debe figurar en una columna independiente, tras la columna titulada «Importe y porcentaje (índice de error) de gasto irregular en la muestra aleatoria». Se ha modificado el cuadro actual del sistema SFC2007 para la presentación del IAC correspondiente a 2011, a fin de resolver varias cuestiones técnicas planteadas en la última presentación de IAC.

Aunque metodológicamente es correcto notificar un índice de error relativo a los programas incluidos en un SGC común, puede que no se aplique siempre el mismo dictamen a todos los programas de dicho sistema.

El artículo 62, apartado 1, letra d), del Reglamento (CE) nº 1083/2006 del Consejo establece que «cuando se aplique un sistema común a varios programas operativos, la información a que se refiere el inciso i) podrá reagruparse en un informe único y el dictamen y la declaración contemplados en los incisos ii) y iii) podrán cubrir todos los programas operativos de que se trate».

⁹ La expresión «se considera adecuado» implica que es necesario el criterio profesional de la AA para extraer conclusiones adecuadas sobre su trabajo.

Sin embargo, si las auditorías de sistemas o el análisis de los errores detectados en la muestra común muestran deficiencias particulares para un único programa del SGC común, la AA puede plantearse emitir un dictamen de auditoría distinto para ese programa concreto. El sistema SFC2007 permite a la AA introducir distintos dictámenes para cada programa, aunque pertenezcan al mismo SGC.

4. DICTÁMENES DE AUDITORÍA INADECUADOS

Sobre la base de la experiencia adquirida con la presentación de los IAC de 2010, la Comisión considera los siguientes casos como dictámenes de auditoría inadecuados:

- dictámenes sin reservas, aunque no se hayan realizado auditorías de operaciones en relación con el gasto del año N;
- dictámenes sin reservas, aunque la AA no haya auditado todas las operaciones de la muestra;
- dictámenes sin reservas, aunque los índices de error proyectado total superen 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 antes de la comunicación del dictamen de auditoría;
- abstención de dictamen por no haber finalizado los procedimientos contradictorios de las auditorías de operaciones.

5. MEDIDAS CORRECTORAS

5.1. Concepto de error corregido para determinar el dictamen de auditoría

Todos los errores detectados en la muestra auditada por la AA tienen que ser notificados de conformidad con las disposiciones del artículo 28 del Reglamento (CE) nº 1828/2006, modificado por el Reglamento (CE) nº 846/2009, corregidos y comunicados con arreglo a la Nota orientativa sobre muestreo.

De conformidad con el artículo 70 del Reglamento (CE) nº 1083/2006 y el artículo 70 del Reglamento (CE) nº 1198/2006 del Consejo, los Estados miembros están obligados a corregir y recuperar los importes indebidamente abonados. Los Estados miembros tienen dos opciones:

- 1) retirar inmediatamente del programa los gastos en cuanto detecten la irregularidad, deduciéndolos de la siguiente declaración de gastos, con lo que liberan los fondos de la UE para dedicarlos a otras operaciones, o
- 2) dejar provisionalmente los gastos en el programa, a la espera del resultado de los procedimientos de recuperación de los importes abonados indebidamente de los beneficiarios, y deducir los gastos de la siguiente declaración de gastos una vez efectuada la recuperación.

Como se desprende de la mencionada disposición legal, se considera que un error se ha corregido a efectos de la presente nota orientativa cuando se ha deducido el importe irregular (a través de una retirada o recuperación) de una declaración de

gastos presentada a la Comisión o cuando el gasto en cuestión ha sido registrado como pendiente de recuperación en el sistema de contabilidad de la AC.

5.2. Medidas correctoras como hechos posteriores

A partir del análisis de los resultados de las auditorías de sistemas y de las auditorías de operaciones notificadas por la AA, el Estado miembro (autoridad de gestión o de certificación de conformidad con el SGC) debe adoptar las medidas correctoras de seguimiento pertinentes.

Si estas medidas se aplican antes de que el IAC se presente a la Comisión y la AA tiene suficientes pruebas de su implementación efectiva, deben indicarse en el IAC para demostrar que los errores detectados han sido objeto de un seguimiento adecuado por parte de las autoridades nacionales.

Tales medidas correctoras pueden considerarse hechos posteriores ocurridos después del período de auditoría y que la AA puede tener en cuenta a la hora de establecer el nivel de garantía y el dictamen de auditoría. Según las anteriores Directrices sobre IAC¹⁰, «los hechos posteriores pueden tener una importante repercusión sobre el funcionamiento de los sistemas de gestión y de control o sobre las cualificaciones (en casos de dictamen con reservas o desfavorables) y por tanto, no pueden ser obviados por la autoridad de auditoría». Estos hechos pueden corresponder a acciones positivas (por ejemplo, medidas correctoras aplicadas después del período de auditoría) o tener una incidencia negativa (por ejemplo, deficiencias en el sistema o errores detectados después del período de auditoría).

La AA puede emitir un dictamen sin reservas si, como resultado de las medidas correctoras adoptadas, el riesgo de deficiencias importantes en los sistemas de gestión y control ha disminuido a un nivel adecuado, es decir, si el importe en situación de riesgo de los gastos declarados en el año N, tras la aplicación de las medidas correctoras, no supera el 2 % de dicho gasto (excepto para un SGC clasificado inicialmente en la categoría 4, véase la sección 2.7).

En caso de que las medidas correctoras afecten a la corrección de gastos irregulares, la AA solo puede tener en cuenta estas correcciones para los fines mencionados en el párrafo anterior si los gastos conexos han sido correcciones con arreglo a la sección 5.1.

En este contexto, el concepto de retención provisional de gastos por la AC no es una medida correctora. Sin embargo, la AA podrá considerar que dicha retención provisional de gastos es un hecho posterior si se adopta esta medida antes de presentar el IAC a la Comisión y la AC se compromete explícitamente por escrito (por ejemplo, en una carta enviada a la Comisión) a declarar los gastos en cuestión únicamente tras haber obtenido una garantía razonable sobre su respectiva legalidad y regularidad y haber comunicado a la Comisión las medidas adoptadas para obtener dicha garantía, previo dictamen de la AA sobre la adecuación de dichas acciones.

¹⁰ Véase la sección 8 de las Directrices sobre IAC y dictámenes.

Si las medidas correctoras afectan a un plan de acción, la AA solo puede considerarlo para los fines citados si las acciones se han aplicado efectivamente y la AA dispone de pruebas claras de ello.

En cualquier caso, el índice de error proyectado total debe seguir siendo el mismo, es decir, no debe verse afectado por tales medidas correctoras y debe consignarse en el IAC.

5.3. Opción 1: corrección financiera extrapolada

El Estado miembro (la autoridad de gestión o la autoridad de certificación de acuerdo con el SGC), tras obtener el índice de error proyectado total (indicado en el IAC) puede tomar la decisión de eliminar los gastos irregulares declarados. Esto puede hacerse aplicando una corrección financiera extrapolada al total de los gastos no auditados del programa operativo para ese año N.

Este enfoque no es obligatorio, sino decisión del Estado miembro.

Después de corregir los errores de la muestra, la corrección extrapolada deberá aplicarse a toda la población no auditada: corrección financiera extrapolada = índice de error proyectado * gastos no auditados.

5.4. Opción 2: corrección de cada tipo de error

Todos los errores deben corregirse, incluso los errores conocidos y anómalos.

En cuanto a los errores sistémicos, la AA debe confirmar a los efectos del IAC que:

- Se ha determinado el importe total de los gastos declarados a la Comisión afectados por errores sistémicos y las autoridades responsables proceden a la corrección necesaria¹¹ en el plazo más breve posible. La delimitación del error sistémico en el gasto no auditado puede ser realizada por la autoridad de gestión (AG) bajo la supervisión de la AA. En la práctica, esto significa que la AA debe revisar la calidad de la labor de la AG y confirmar explícitamente por escrito a la Comisión que la labor se ha llevado a cabo con el nivel de rigor apropiado y que las conclusiones han sido consensuadas.
- Para mitigar el riesgo de errores significativos en las futuras declaraciones de gastos, las autoridades nacionales responsables deben comprometerse a aplicar un plan de medidas correctoras, con plazos estrictos, para remediar las deficiencias sistémicas. El plan de acción debe describirse con claridad y concisión en el IAC.

Los errores aleatorios pueden ser la única fuente de errores detectados en la muestra auditada o coexistir con errores sistémicos (identificados y tratados como se ha descrito anteriormente). Como se indica en el punto 2.3 de la presente nota orientativa, el concepto de error aleatorio presume la probabilidad de que estos errores estén también presentes en el gasto no auditado. Como resultado, la AA debe calcular los gastos en situación de riesgo aplicando el índice de error

¹¹ Véase el artículo 98, apartado 4, del Reglamento (CE) nº 1083/2006.

proyectado (relativo a los errores aleatorios detectados en la muestra de operaciones auditadas) al gasto no auditados tras deducir el gasto afectado por errores sistémicos. El importe en situación de riesgo en los gastos declarados en el año N debe figurar en el IAC y ser objeto de seguimiento adecuado por parte del Estado miembro.

5.5. Compensación con un gasto «de seguridad»

Puede ocurrir que, en el año N+1, el Estado miembro declare a la Comisión, en relación con una determinada operación, un gasto superior al presupuestado inicialmente en el año N, lo que corresponde a un gasto «de seguridad».

Por ejemplo, el gasto presupuestado para un proyecto es de 100 000 EUR y la cofinanciación pública es del 40 % del gasto, hasta un máximo de 40 000 EUR. En el proyecto se han declarado gastos por importe de 110 000 EUR y se ha recibido la subvención máxima de 40 000 EUR. La AA audita el proyecto de 110 000 EUR declarados y detecta unos gastos no subvencionables de 9 000 EUR. Como consecuencia de ello, las autoridades nacionales podrían no emitir una orden de recuperación al beneficiario, porque todavía hay suficientes gastos subvencionables para que tenga derecho a la subvención máxima de 40 000 EUR.

Otro ejemplo es el de un gasto de 100 000 EUR presupuestado para un proyecto en el que la cofinanciación pública es del 40 % del gasto hasta un máximo de 40 000 EUR. En el proyecto se han declarado gastos por importe de 110 000 EUR. La AA audita el proyecto de 110 000 EUR declarados y detecta unos gastos no subvencionables de 15 000 EUR. Como consecuencia de ello, las autoridades nacionales deben emitir una orden de recuperación de 5 000 EUR al beneficiario, porque el error sobrepasaba el gasto de partida (100 000 EUR). El beneficiario tiene derecho a una subvención máxima de 38 000 EUR ($95 * 40 \%$).

6. IMPLICACIONES PARA EL MUESTREO RESULTANTES DE UN ÍNDICE DE ERROR ELEVADO

Un elevado índice de error proyectado total puede indicar que las hipótesis utilizadas al planificar el muestreo no eran correctas; por ejemplo, si el índice de error previsto es demasiado bajo o el nivel de confianza obtenido de las pruebas de los controles resulta demasiado elevado.

La NIA nº 530 (véase el punto 5 de su apéndice 3) refleja este punto de vista en los siguientes términos:

«Cuanto mayor sea el importe de la incorrección que el auditor prevé encontrar en la población, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra con el fin de realizar una estimación razonable del importe real de la incorrección existente en la población. Los factores relevantes para la consideración por el auditor del importe esperado de la incorrección incluyen el grado de subjetividad en la determinación de los valores de los elementos, los resultados de los procedimientos de valoración del riesgo, los resultados de las pruebas de controles, los resultados de procedimientos de auditoría aplicados en periodos anteriores y los resultados de otros procedimientos sustantivos.».

El futuro muestreo debe tener en cuenta los parámetros más adecuados a partir de la experiencia adquirida.

- Además, si la AA selecciona las operaciones que se van a auditar mediante un MUM, aplicará normalmente un índice de error esperado bajo (por ejemplo, un 10 % del nivel de materialidad, o un 0,2 % si la materialidad se fija en el 2 %¹²). Sin embargo, si los resultados del muestreo muestran un índice de error proyectado superior al 2 %, la AA puede considerar la posibilidad de utilizar un método de muestreo diferente, como se refleja en la sección 6 de la Nota orientativa sobre muestreo elaborada por la Comisión y en el cuadro siguiente¹³.

Variabilidad de la población	Frecuencia de error esperada	Enfoque propuesto
Baja	Baja	Muestreo por variables – Muestreo de unidad monetaria
Alta	Baja	Muestreo de unidad monetaria
Baja	Alta	Muestreo por variables
Alta	Alta	Muestreo por conglomerados o estratificado (método de muestreo más adecuado)

7. ERROR MÁS PROBABLE Y LÍMITE SUPERIOR DE ERROR

Según lo establecido en la Nota orientativa sobre muestreo, también es preciso calcular e indicar en el IAC los límites de error inferior y superior, además del error muestral y el EMP.

La «Nota orientativa sobre los métodos de muestreo dirigida a las autoridades responsables de las auditorías»¹⁴, elaborada por la Comisión, establece lo siguiente en cuanto a la evaluación y la proyección de los errores resultantes de una muestra seleccionada a través de un MUM:

- «El límite superior de la inexactitud se calcula como la suma de las inexactitudes proyectadas, la precisión básica (...) y una tolerancia elemental para ampliar el intervalo de precisión.
- El auditor puede también calcular el tamaño de una muestra adicional necesaria sustituyendo en la fórmula del intervalo de muestra la inexactitud

¹² Como se indica en el anexo 4 del Reglamento (CE) n° 1828/2006, el nivel de tolerancia máximo es del 2 %. La AA puede optar por definir un porcentaje inferior.

¹³ Véase la sección 6 de dicha nota orientativa.

¹⁴ Véase la página 32 de la «Nota orientativa sobre los métodos de muestreo dirigida a las autoridades responsables de las auditorías» en lo que respecta a los tres primeros puntos y la página 40 en lo que respecta al último punto.

más probable de la evaluación de la muestra por la inexactitud esperada original y determinar el intervalo y el tamaño total de la muestra basándose en las nuevas expectativas. El número de ítems de la muestra adicional se puede determinar restando el tamaño de la nueva muestra menos el de la muestra original. El nuevo intervalo de muestreo se puede usar para la selección. Se debe seleccionar ítems que no estén ya incluidos en la muestra.

- Por ejemplo, si observamos una inexactitud única de 300 € (25 %), es decir, una inexactitud proyectada de 1 000 € con una TM de 5 000 € y un paso de MUM de 4 000 € a un nivel de confianza del 95 % (factor de confianza 3), tenemos un total de 13 750 € de límite superior de la inexactitud. Esta cifra es la suma de:
 - La inexactitud proyectada de 1 000 €
 - La precisión básica de 4 000 € x 3 = 12 000 € y
 - La tolerancia de $(4,75-3-1) \times 1\,000 = 750$ € (4,75 es el RF para 1 inexactitud al nivel de confianza del 95 %, 3 es el RF para 0 inexactitudes al 95 %).
- Este límite superior es mayor que la inexactitud tolerable; por lo tanto llegamos a la conclusión de que la inexactitud de la población está por encima del umbral de materialidad. También concluimos que tenemos una seguridad del 95 % de que la inexactitud de la población sea como máximo 13 750 €
- Cuando la autoridad de auditoría aplique un método estadístico, lo más probable es que estime la inexactitud de la población y la compare con la materialidad, con el fin de evaluar los resultados.».

Cuando se utiliza un MUM para seleccionar la muestra de las operaciones que se van a auditar, se considera que el error más probable (EMP) es el índice de error aleatorio proyectado. Este índice de error forma parte del índice de error proyectado total, que debe compararse con el nivel de materialidad del 2 %. Cuando todos los errores detectados en la muestra se consideran aleatorios, el índice de error proyectado total es el índice de error aleatorio proyectado.

En cualquier caso, también debe analizarse el límite superior de error (LSE) para cumplir los requisitos del MUM.

Las directrices de la Intosai¹⁵ «suponen una base común a la que pueden referirse (...) para cualquier fiscalización de actividades de la UE (...)»¹⁶. La Directriz n° 23¹⁷ establece que, si el «límite superior de error rebasa el error aceptable pero el error más probable es menor que el error aceptable», el auditor debe considerar:

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

¹⁶ Véase el punto 6 de la introducción técnica de las directrices de la Intosai.

¹⁷ Aplicable al «muestreo en auditorías financieras (incluyendo el examen de la legalidad y la regularidad)», con arreglo al punto 6.1 de la Directriz n° 23 de la Intosai.

- «pedir a la entidad fiscalizada que investigue los errores/excepciones encontrados y la posibilidad de que existan más errores/excepciones. Esto puede dar lugar a una serie de ajustes convenidos en los estados financieros;
- llevar a cabo más pruebas con objeto de reducir el riesgo del muestreo y así también el margen que hay que añadir a la evaluación de los resultados;
- emplear procedimientos de fiscalización alternativos para obtener una confirmación complementaria.»

La AA debe utilizar su criterio profesional para seleccionar una de las opciones indicadas anteriormente y lo indicará en el IAC.

8. CASOS PARTICULARES

8.1. Errores detectados por la AA en gastos que también han sido considerados irregulares por la autoridad de gestión, el organismo intermedio o la autoridad de certificación

8.1.1. *Irregularidades ya detectadas y tratadas por el OI, la AG 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 proyectado y comunicarse en el IAC.

Esto incluye las irregularidades detectadas por la AA (durante sus auditorías de operaciones) que ya han sido detectadas por otro organismo nacional, a saber, la autoridad de gestión (AG), el órgano intermedio (OI) o la autoridad de certificación (AC), antes de que la AA seleccione la muestra, pero que el Estado miembro no ha corregido antes de la presentación del IAC¹⁸.

Sin embargo, si existen pruebas documentales de que las autoridades nacionales pertinentes (AG, OI o AC) **han detectado la irregularidad y estaban tomando las medidas necesarias** antes de que la AA seleccionara la muestra y de que el importe irregular había sido corregido antes de la presentación del IAC, esta irregularidad puede excluirse al proyectar los errores muestrales a la población.

En cualquier caso, el tratamiento de la irregularidad en cuestión debe comunicarse y explicarse en la sección del IAC relativa a las auditorías de operaciones.

Como principio general, la AG debe garantizar que sus verificaciones de gestión (comprobaciones administrativas o controles sobre el terreno) se han llevado a cabo de forma que las irregularidades se hayan evitado, detectado y corregido antes de que se declare el gasto a la Comisión.

¹⁸ Como se ha indicado, esta corrección puede hacerse restando los gastos irregulares (a través de una retirada o recuperación) de una declaración de gastos presentada a la Comisión o registrando el gasto en cuestión como pendiente de recuperación en el sistema de contabilidad de la autoridad de certificación.

8.1.2. *Irregularidades detectadas durante los controles por el OI o la AG e insuficientemente corregidas antes de que la AA seleccione la muestra*

Si, en una auditoría, la AA constata que la irregularidad ya ha sido detectada en un control por otro organismo, pero el índice de corrección aplicado ha sido inferior al que la AA considera que el OI o la AG debería haber aplicado, la diferencia entre el importe resultante de la corrección al índice determinado por la AA y el importe realmente corregido (a nivel de la declaración a la Comisión antes de que la AA seleccione la muestra) se tendrá en cuenta para calcular el índice de error total / la proyección del error.

8.1.3. *Irregularidades relativas a gastos «descertificados» tras la selección de la muestra por la AA*

Después de seleccionar la muestra de operaciones, la AA puede detectar gastos irregulares en las operaciones que se van a auditar que el Estado miembro ha «descertificado». En términos de las medidas prácticas que la AA debe adoptar para las auditorías *in situ*, existen dos opciones:

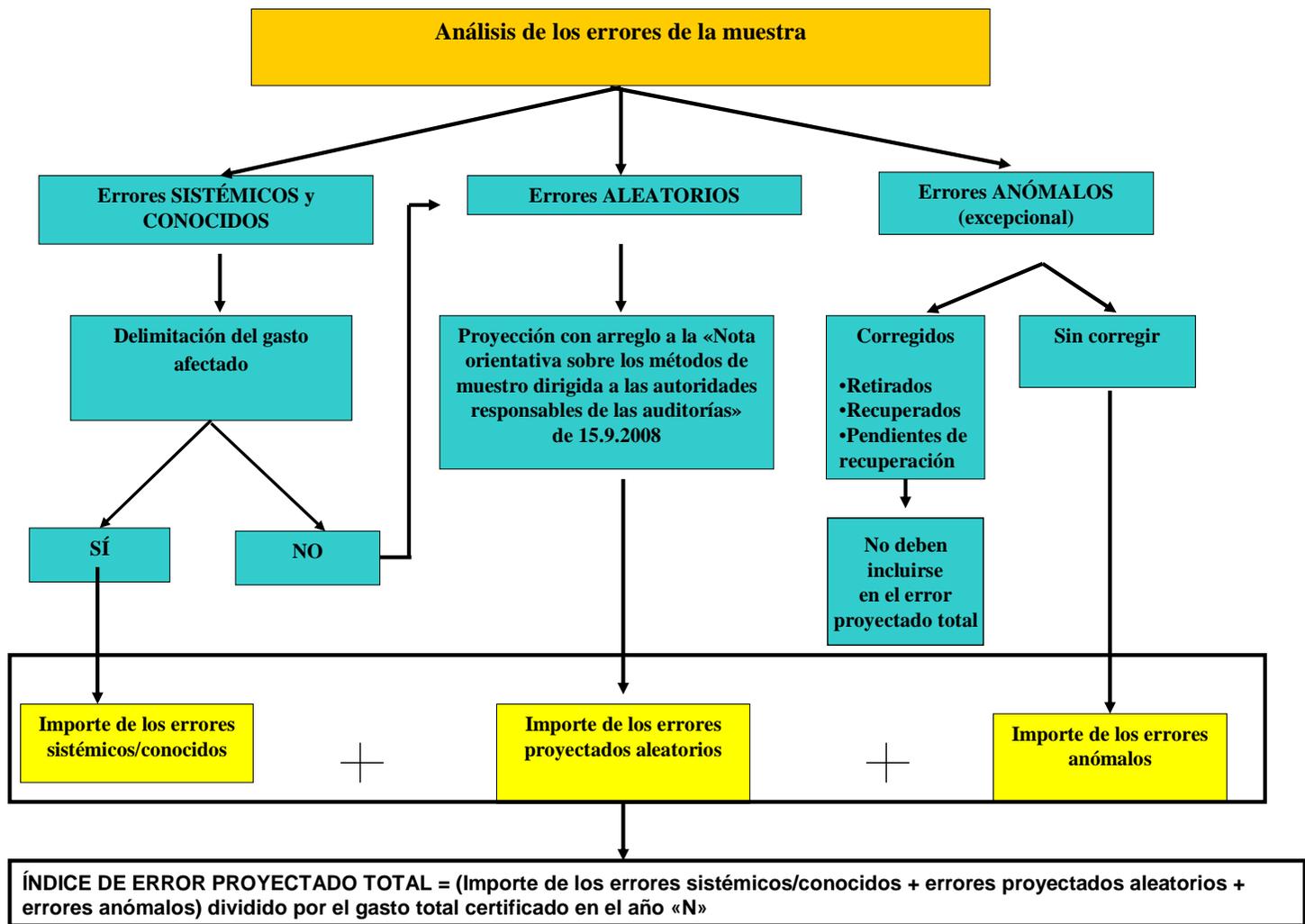
- 1) Si el gasto irregular «descertificado» afecta a todos los gastos de una determinada operación incluidos en la muestra seleccionada por la AA, este organismo no está obligado a auditar dicha operación *in situ*. La muestra no debe modificarse, es decir, la operación en cuestión no debe ser sustituida por otra operación.
- 2) Si el gasto irregular «descertificado» afecta solo a parte de los gastos de una determinada operación incluida en la muestra seleccionada por la AA, este organismo debe auditar la operación *in situ* para detectar si la parte no «descertificada» carece de errores.

En ambos casos, los gastos irregulares deben tenerse en cuenta en el índice de error.

8.2. Compensación de errores de sobrestimación con errores de infraestimación para obtener el error global más probable

Los errores de infraestimación no deben tenerse en cuenta en el cálculo del índice de error muestral (y, por consiguiente, en el cálculo del índice de error proyectado) a efectos del IAC.

ANEXO 1 – ÍNDICE DE ERROR PROYECTADO TOTAL



ANEXO 2 - CUADRO DEL GASTO DECLARADO Y LAS AUDITORÍAS DE MUESTRAS

Fondo	Referencia (N° de CCI)	Programa	Gasto declarado en el año de referencia	Gasto auditado en el año de referencia para la muestra aleatoria		Importe y porcentaje (índice de error) del gasto irregular en la muestra aleatoria ¹⁹		Índice de error proyectado total ²⁰	Otros gastos auditados ²¹	Importe del gasto irregular en otra muestra del gasto	Gasto total declarado acumulado	Gasto total auditado acumulado ²² como porcentaje del gasto total declarado acumulado
				Importe ²³	% ²⁴	Importe	%					

¹⁹ Cuando la muestra aleatoria incluya más de un Fondo o programa, se facilitará información sobre el importe y porcentaje (índice de error) de gasto irregular en relación con toda la muestra, y no podrá facilitarse a nivel de programa/Fondo.

²⁰ En caso de muestreo no estadístico para poblaciones pequeñas, el índice de error de la muestra. El concepto de índice de error proyectado total se explica en la sección 2 de la presente nota orientativa.

²¹ Gasto procedente de la muestra complementaria y gasto de la muestra aleatoria no perteneciente al año de referencia (importe).

²² Incluye el gasto auditado para la muestra aleatoria y los demás gastos auditados.

²³ Importe del gasto auditado.

²⁴ Porcentaje del gasto auditado en relación con el gasto declarado a la Comisión en el año de referencia.