



COMISIÓN EUROPEA

Fondos Estructurales y de Inversión Europeos

Orientaciones para los Estados miembros
sobre el Informe de control anual y el Dictamen de
auditoría

(Período de programación 2014-2020)

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

Lista de acrónimos y abreviaturas	3
I. Antecedentes	4
1. Referencias normativas	4
2. Finalidad de las orientaciones	4
3. Temporización del trabajo de auditoría.....	5
II. Orientaciones sobre el ICA.....	6
1. Introducción	6
2. Cambios significativos en los sistemas de gestión y control	6
3. Cambios en la estrategia de auditoría.....	7
4. Auditorías de sistemas	7
5. Auditorías de operaciones	11
6. Auditorías de las cuentas	17
7. Coordinación entre los organismos de auditoría y el trabajo de supervisión de la autoridad de auditoría	19
8. Otros datos	21
9. Nivel global de garantía	23
III. Orientaciones sobre el dictamen de auditoría.....	25
Anexo I - Sección 10.1: «Resultados de las auditorías de sistemas» del modelo de ICA.....	29
Anexo 2 - Sección 10.2: «Resultados de las auditorías de operaciones» del modelo de ICA.....	30
Anexo 3 - ICA y dictámenes de auditoría que se han de presentar a más tardar el 15 de febrero de 2016.....	31

LISTA DE ACRÓNIMOS Y ABREVIATURAS

AA	Autoridad de auditoría
AC	Autoridad de certificación
AG	Autoridad de gestión
CCI	Código común de identificación (número de referencia de cada programa, asignado por la Comisión)
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]
Fondos EIE	Fondos Estructurales y de Inversión Europeos. Estas orientaciones son aplicables a todos ellos excepto al Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural (Feader)
ICA	Informe de control anual
IET	Índice de error total
IETR	Índice de error total residual
OI	Organismo intermedio
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
RDC	Reglamento sobre disposiciones comunes [Reglamento (UE) n.º 1303/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de diciembre de 2013] ¹
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 ²
REC	Reglamento de Ejecución (UE) n.º 2015/207 de la Comisión, de 20 de enero de 2015 ³
SGC	Sistema de gestión y control

¹ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:32013R1303>

² http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2014.138.01.0005.01.ENG

³ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?qid=1426689332441&uri=CELEX:32015R0207>

I. ANTECEDENTES

1. Referencias normativas

Reglamento	Artículos
Reglamento (UE) n.º 1303/2013 Reglamento sobre disposiciones comunes (<i>en lo sucesivo, RDC</i>)	Artículo 127, apartado 5 - Funciones de la autoridad de auditoría
Reglamento (UE) n.º 2015/207 Reglamento de Ejecución de la Comisión (<i>en lo sucesivo, REC</i>)	Artículo 7, apartados 2 y 3, y anexos VIII y IX (modelos de dictamen de auditoría y de informe de control anual)

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 responsabilidad global de la ejecución presupuestaria en los ámbitos del presupuesto de la Comunidad 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 concepto de auditoría única (véase el artículo 148 del RDC). La Comisión pretende basarse, en la medida de lo posible, en el dictamen de auditoría expresado 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 presentados por la AA a fin de completar su propio dictamen del 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 esos 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 afectados. 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 59, apartado 5, del Reglamento Financiero [Reglamento (UE, Euratom) n.º 966/2012⁴] 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, de comunicárselo el Estado miembro de que se trate.

En el ICA que se ha de presentar el 15/02/N+2, 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 01/07/N al 30/06/N+1 (plazo de la última solicitud de pago del ejercicio contable 31/07/N+1).

Sobre la base de su estrategia de auditoría, la AA deberá 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 más arriba incluyen, en su sección V, unos plazos indicativos del 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 puntual de un dictamen de auditoría de calidad, conforme al artículo 125, apartado 5, del RDC. Por otra parte, la AG deberá 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 deficiencias detectados en los sistemas, junto con datos sobre las medidas correctoras adoptadas o previstas. Los Estados miembros deberán 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 deberán 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.

⁴ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?qid=1416480945454&uri=CELEX:32012R0966>

II. ORIENTACIONES SOBRE EL ICA

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

1. Introducción

- 1.1 Identificación de la autoridad de auditoría responsable y de otros organismos que hayan participado en la elaboración del informe.
- 1.2 Período de referencia (es decir, ejercicio contable)⁵.
- 1.3 Período de auditoría (durante el cual tuvo lugar la auditoría).
- 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 un programa o Fondo, se desglosará la información por programas y por Fondos, determinando 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.

Se mencionará el período durante el cual tuvo lugar la auditoría. Se hará referencia a 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 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 las 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* (EGESIF_15_0008), que se ultimarán en breve.

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.

⁵ Conforme a la definición del artículo 2, apartado 29, del RDC.

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 en la gestión de los Fondos EIE. Se espera que la AA confirme que los SGC modificados siguen cumpliendo los artículos 72, 73 y 74 del RDC, sobre la base del trabajo de auditoría realizado relativo a los cambios del SGC.

En caso de que no se haya llevado a cabo ningún trabajo de auditoría en relación con estos cambios, al establecer sus conclusiones y presentar su dictamen, la AA estimará su repercusión en el establecimiento y el funcionamiento del SGC.

Cuando sea de aplicación el artículo 124, apartados 5 y 6, del RDC y el Estado miembro haya pedido a la AA que confirme la ejecución del plan corrector correspondiente durante el período probatorio⁶, esta notificará en el ICA el trabajo realizado a este respecto. Si antes de la presentación del ICA el plan no se ha ejecutado, la AA notificará en el ICA el calendario que se haya decidido para el plan, así como la situación del momento y la repercusión de la situación en el dictamen de auditoría 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).

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, ya sea a la AA, ya sea a cualquier organismo de auditoría que realice auditorías según lo previsto en el artículo 127, apartado 2,

⁶ 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.

del RDC, cuando proceda. Si se ha subcontratado una parte de la auditoría de sistemas, se especificarán los detalles de contrato⁷ 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 es así, se mencionarán los organismos responsables de cada Fondo.

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 ejecución de la estrategia de auditoría en relación con las auditorías de sistemas. En caso de que la estrategia de auditoría no se haya ejecutado (plenamente), la AA explicará el porqué e indicará el calendario de realización de las auditorías de sistemas previstas, que se comunicará en el siguiente ICA u otro informe. En cualquier caso, la AA deberá llevar 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 (o 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 en la sección 10.1, descripción de los principales resultados y conclusiones extraídos de las auditorías de sistemas, lo que incluye las auditorías que tienen por objeto ámbitos temáticos específicos, tal como se define en la sección 3.2 del anexo VII del presente Reglamento.

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 de 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*

⁷ Como el nombre del contratista, el alcance y los objetivos de contrato, la definición de las tareas, etc.

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.

También se incluirán en esta sección las auditorías de carácter horizontal⁸ enfocadas a ámbitos temáticos específicos (como se prevé en la estrategia de auditoría y se lleva a cabo para el ejercicio contable), como:

- la calidad 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 calidad de las verificaciones de la selección y la gestión de los proyectos en relación con la aplicación de instrumentos de ingeniería financiera,
- 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 presentación de informes sobre retiradas y recuperaciones de fondos,
- la aplicación de medidas antifraude eficaces y proporcionadas, teniendo en cuenta los riesgos detectados;

Cuando no se hayan realizado auditorías de sistemas para el ejercicio contable, se presentará una justificación adecuada o se facilitará información al respecto acorde con la estrategia de auditoría. En los casos excepcionales en los que se hayan llevado a cabo o se hayan finalizado auditorías de sistemas para el ejercicio contable que aún no se han presentado a la Comisión, se presentarán a más tardar al mismo tiempo que el ICA. Si en el momento del ICA aún no se han 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.

En la sección 4.4, la AA deberá incluir información acerca del estado de ejecución de cualquier plan de acción posterior a sus auditorías de sistemas realizadas para el ejercicio contable al que se refiere el ICA. Se señalará 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.

⁸ Las auditorías de carácter horizontal pueden abarcar más de un Fondo o programa.

En caso de que no se hayan identificado problemas sistémicos⁹, ello también se recogerá en el ICA.

Cuando se trate de programas multifondo, la información anterior se facilitará para cada uno de los Fondos (o 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 (por ejemplo, ayudas estatales, proyectos que generen 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. La AA deberá asimismo describir la garantía que se proporciona en los informes de control periódicos presentados de conformidad con el artículo 40, apartado 2, del RDC. Cuando las auditorías se hayan llevado a cabo al nivel de los destinatarios finales, de conformidad con el artículo 40, apartado 3, del RDC, la AA deberá describir las razones de tal enfoque y las principales conclusiones extraídas de esas auditorías.

En los programas multifondo se deberá mencionar el Fondo en el que se basa el instrumento financiero.

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

Este concepto hace referencia al grado de garantía que se puede atribuir al SGC, en cuanto a su capacidad de garantizar la legalidad y la regularidad del gasto. La evaluación realizada por la AA se basa en los resultados de todas las auditorías de sistemas relacionadas con el ejercicio contable y, si procede, los ejercicios contables anteriores, y en las correspondientes conclusiones. 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

⁹ Los errores sistémicos son errores que tienen incidencia en la población no auditada y se producen en circunstancias similares y bien definidas. Por lo general, estos errores tienen una característica común, por ejemplo, el tipo de operación, la ubicación o el período de tiempo. A menudo van asociados a procedimientos de control ineficaces en (parte de) los sistemas de gestión y control. Para más detalles, véanse las *Orientaciones sobre el tratamiento de errores presentados en los informes anuales de control* de la Comisión.

repercusiones de las deficiencias detectadas, y los evaluados en la categoría 4 ofrecen un nivel bajo.

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 línea con el marco normativo de la UE, la estrategia de auditoría y las normas de auditoría internacionalmente aceptadas¹⁰. La AA confirmará que el trabajo realizado por estos organismos es fiable a los fines 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 se ha subcontratado una parte de la auditoría de operaciones, se especificarán los detalles de contrato¹¹ y las tareas encargadas a los contratistas.

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

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

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 lo siguiente: 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

¹⁰ 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, sin carácter obligatorio. La decisión de que dichos trabajos se repitan se basará en el criterio y el escepticismo profesionales de la AA.

¹¹ Como el nombre y la dirección del contratista, el alcance y los objetivos de contrato, la definición de las tareas, etc.

14, del Reglamento (UE) n.º 480/2014] se darán a conocer en la sección 10.3, en un formato que permita la comprensión de los pasos elementales efectuados, de conformidad con el método concreto de muestreo utilizado.

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). 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 separada, 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 previsto se calculará también en caso de muestreo no estadístico.

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 RDeIC. Las desviaciones respecto de la metodología de muestreo establecida en la estrategia de auditoría se indicarán y explicarán en esta sección.

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 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 RDeIC¹² y el intervalo de muestreo, en su caso. El ICA indicará el tamaño de la población, el tamaño de la muestra y el número de unidades de muestreo realmente auditadas en el ejercicio contable, cuando proceda¹³.

En la sección 5.3, está previsto que la AA describa su enfoque de la estratificación (si es de aplicación de conformidad con el artículo 28, apartado 10, del RDeIC), que deberá cubrir subpoblaciones con características similares, tales como operaciones que consistan en

¹² El artículo 28, apartado 11, del RDeIC, establece que en el caso de un sistema cuya evaluación resulte en un nivel alto de fiabilidad, el nivel de confianza utilizado en las operaciones de muestreo 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 las operaciones de muestreo no debe ser inferior al 90 %.

¹³ Cuando se trate de períodos de muestreo múltiples, se indicarán los datos de cada muestra.

contribuciones financieras de un programa a instrumentos financieros, partidas de gran valor o Fondos (en caso de programas multifondo).

En el período 2007-2013 se pudo utilizar una sola muestra para varios programas cubiertos por el mismo SGC. Ello sigue siendo válido para el período 2014-2020, con la adición de los programas multifondo. En estos casos, el mismo dictamen de auditoría y las mismas medidas correctoras se aplican a todos los programas o Fondos, aunque las deficiencias afecten solamente a un programa o a un Fondo. Esto se puede evitar cuando se disponga de pruebas de auditoría suficientes para extraer una conclusión para cada programa o Fondo.

En caso de que el índice de error supere el 2 % o de que existan deficiencias en un programa multifondo, resulta de interés para el 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 aporte una garantía razonable para cada Fondo. Ello implica que la muestra seleccionada para cada programa multifondo aporte pruebas de auditoría suficientes para cada Fondo, es decir, se aplicará la regla general de treinta unidades de muestreo¹⁴ por Fondo. A tal fin, la AA podría aplicar la estratificación por Fondo, como se prevé en el artículo 28, apartado 10, del RDeIC, asegurándose de que el tamaño de cada estrato sea suficiente para extraer una conclusión por estrato. Esto presenta especial importancia cuando se esperan diferentes resultados para los Fondos en el marco de un programa multifondo.

En el anexo 10.3 del ICA, la AA incluirá las tablas de cálculo (y, si procede y previa petición de los auditores de la Comisión, los registros informáticos de ACL, IDEA u otros programas similares) pertinentes para que se entienda el método de muestreo aplicado, utilizando las plantillas que se facilitan en las orientaciones de la Comisión relativas al muestreo¹⁵. Si la AA ha aplicado un método de muestreo que no esté previsto en dichas plantillas, 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 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 RDeIC.

Si la AA ha seguido el enfoque propuesto en el artículo previsto en el artículo 28, apartado 9, del RDeIC, en la sección 5.3 del ICA se indicará la metodología de submuestreo aplicada. En este caso, y a los fines 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

¹⁴ Esta regla general se refleja asimismo en el artículo 28, apartado 9, del RDeIC, en el contexto del submuestreo.

¹⁵ Versión actualizada de las *Orientaciones sobre métodos de muestreo para las autoridades de auditoría* (COCOF_08-0021-03_EN, de 04/04/2013), que se ultimaré en breve.

error extrapolado a nivel de la unidad de muestreo, que se aplicará al gasto declarado para la unidad de muestreo.

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 certificado por la AC a la Comisión para el ejercicio contable. Las partidas de conciliación comprenderán las unidades de muestreo negativas en las que se hayan efectuado correcciones financieras¹⁶.

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 del muestreo deberán formar parte de la población muestreada, excepto cuando sea de aplicación el artículo 148, apartado 1, del RDC.

En la sección 5.5, la AA confirmará que el importe de las **unidades de muestreo negativas** se ajusta al importe de las correcciones financieras registradas en el sistema de contabilidad de la AC y se asegurará de que esas unidades se han tratado como una población independiente, conforme al artículo 28, apartado 7, del RDeIC. En las orientaciones se incluyen explicaciones más detalladas del tratamiento de las unidades de muestreo negativas.

En caso de que se utilice un método de **muestreo no estadístico**¹⁷, 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 por qué considera que la muestra es representativa de la población de la que se ha seleccionado y permite a la AA 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, y resultantes de las auditorías de operaciones, incluidas las correcciones a tanto alzado o extrapoladas, tal como se detalla en la sección 10.2.

¹⁶ Véase la sección 5.5, párrafos tercero y cuarto, de las orientaciones sobre el muestreo.

¹⁷ 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 EGESIF_14-0011, y las orientaciones sobre el muestreo se facilitan más detalles.

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.

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 de los sistemas 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.

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 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 sin reservas sobre la base del criterio profesional de la AA. En el dictamen de auditoría, la cuantificación de la cualificación se podría calcular a partir del mayor importe de error que la AA considere razonable teniendo en cuenta la información de que disponía cuando expresó su dictamen de auditoría,

En la sección 5.7, la AA deberá incluir el análisis cualitativo de los errores encontrados que se haya realizado. Se indicará el número de errores, así como sus tipos, su magnitud y sus causas, según la estimación de la AA.

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, del Reglamento (UE) n.º 1303/2013, la autoridad auditadora 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

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 continuación, el IET se compara con el umbral de materialidad, es decir, el máximo del 2 % del gasto incluido en la población¹⁹. Si se han adoptado medidas correctoras antes de que se ultime el ICA, la AA calculará también el IETR, es decir, el IET menos las correcciones financieras aplicadas a resultados de la auditoría de operaciones del AA. A continuación, el IETR se comparará con el umbral de materialidad.

El IETR corresponde al IET menos las correcciones financieras que pueda haber aplicado el Estado miembro en relación con los errores detectados por la AA en sus auditorías de operaciones, incluidos los errores aleatorios proyectados o las irregularidades sistémicas. 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 extraiga la muestra y antes de que haya establecido el IET también se pueden deducir del IETR, si tales correcciones pretenden reducir los riesgos identificados por el IET. Un ejemplo típico sería que las correcciones se realizasen a partir del trabajo efectuado por la AG al determinar la magnitud de las irregularidades sistémicas detectadas por la AA en sus auditorías de operaciones. En cualquier caso, además del criterio profesional aplicado por la AA al considerar las correcciones financieras que se han de tener en cuenta en el cálculo del IETR, la AA deberá tener una garantía razonable de que las correcciones financieras que se han de tomar en consideración en el IETR son realmente correcciones de gastos irregulares, y no, por ejemplo, de errores materiales, anulaciones de entradas de las cuentas que no corresponden a correcciones financieras, ingresos procedentes de proyectos generadores de ingresos, transferencias de operaciones de un programa a otro (o dentro de un programa) o decisiones administrativas de cancelar un proyecto sin relación con irregularidades detectadas en él. Por último, las correcciones relativas a irregularidades individuales²⁰ no incluidas como tales en el IET (p. ej., los casos particulares de errores anómalos corregidos antes de la presentación del ICA, irregularidades ya detectadas y para las que ya han tomado medidas el OI, la AG y la AC pero que no se han corregido antes de que la AA extrajese la muestra²¹) no se deberán deducir en el IER, pues se podrían subestimar.

Cuando una corrección financiera extrapolada se aplica sobre la base del índice de error aleatorio (donde el índice de error total está formado únicamente por errores aleatorios), el índice de error proyectado se aplica a la totalidad de la población. A continuación, el importe resultante se minorará con los errores detectados en la muestra (que se corregirán por separado²²), lo que corresponderá al importe de la corrección extrapolada requerida. Se supone el escenario más sencillo, en el que la AA no ha detectado errores sistémicos en el contexto de sus auditorías de operaciones²³.

¹⁹ El umbral de materialidad del 2 % se refiere al gasto declarado para el ejercicio contable, como se define en el artículo 28, apartado 11, del Reglamento (UE) n.º 480/2014.

²⁰ Una irregularidad individual es un error aislado que se comete independientemente de otros errores en la población o deficiencias de los sistemas.

²¹ En las condiciones explicadas en la sección 7.1.1 de la *Nota orientativa sobre el tratamiento de los errores*.

²² Los errores de la muestra solo se corrigen una vez.

²³ A efectos de calcular la corrección financiera, las correcciones efectuadas en relación con los errores sistémicos se deducirán de la corrección financiera extrapolada.

Si en las auditorías de operaciones de la AA se detectan errores sistémicos delimitados para la totalidad de la población (véase la sección 2.2), al extrapolar a la población los errores aleatorios detectados en la muestra, la

Con arreglo a las premisas mencionadas, la Comisión considerará que una corrección financiera extrapolada es apropiada cuando se calcule dentro de los límites del intervalo entre A y B:

A: Corrección financiera extrapolada = Error aleatorio proyectado²⁴ - Errores de la muestra

B: Corrección financiera extrapolada = Error aleatorio proyectado - (Población*2 %) - Errores de la muestra

Ejemplo:

Índice proyectado de errores aleatorios: 4 %

Población: 1 000 millones EUR

Errores en la muestra (ya corregidos): 3 millones EUR

La corrección deberá ser entre 37 y 17 millones EUR:

- 37 millones EUR = (4 % * 1000) - 3
- 17 millones EUR = (4 % * 1000) - (2 % * 1000) - 3 [=> corrección a un nivel inferior a la materialidad]

Los errores detectados en las auditorías de sistemas (pruebas de control) no se añaden al error total, sino que se deben corregir y exponer en la sección 4 del ICA.

Como se deriva del artículo 28, apartado 11, del RDelC, 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. Un error sistémico corresponde a una irregularidad sistémica definida con arreglo al artículo 2, apartado 38, del RDC. Un error anómalo es un error de carácter excepcional del que se puede demostrar que no es representativo de la población.

Se están preparando unas orientaciones aparte sobre el tratamiento de los errores basadas en las orientaciones sobre el tratamiento de los errores del período de programación 2007-2013.

Dada la existencia de las cuentas anuales del período 2014-2020, los índices de error revisados correspondientes a los años anteriores ya no son pertinentes y no es necesario incluirlos en el ICA.

6. Auditorías de las cuentas

6.1 Indicación de las autoridades/organismos que han llevado a cabo auditorías de cuentas.

AA deberá deducir de la población el importe del error sistémico, siempre que este valor forme parte de la fórmula de proyección, como se detalla en el apéndice 1 de las orientaciones sobre el muestreo.

²⁴ El error aleatorio proyectado se calcula mediante las fórmulas aplicables requeridas por el método de muestreo utilizadas para seleccionar la muestra aleatoria, como se explica en las orientaciones sobre el muestreo. En el muestreo de la unidad monetaria y el muestreo aleatorio simple (examen de la ratio), las fórmulas tienen en cuenta el valor contable de la población; en el muestreo aleatorio simple (estimación de la media por unidad) y la estimación de la diferencia, la fórmula tiene en cuenta el número de operaciones de la población.

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. Se incluirá 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 identificados se consideraron de naturaleza sistémica y de las medidas adoptadas.

La AA explicará 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 teniendo en cuenta las *Orientaciones sobre la auditoría de cuentas* de la Comisión (EGESIF_15_0016-00), que se están ultimando.

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 tiempo²⁵.

En la sección 6.3, la AA explicará cómo ha garantizado la exhaustividad, la exactitud y la veracidad de las cuentas a partir de:

- sus auditorías de sistemas (en particular, las de la AC, como se establece en el artículo 29, apartado 4, del RDeIC);
- sus auditorías de operaciones²⁶;
- 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;

²⁵ 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 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.

²⁶ 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.

- el carácter y la magnitud de las pruebas realizadas sobre las cuentas presentadas por la Autoridad de certificación a la AA.

En relación con el último punto, la AA describirá sus verificaciones finales adicionales del proyecto de cuentas certificadas antes del plazo normativo del 15 de febrero, como se prevé en las orientaciones sobre las auditorías de cuentas. En particular, el ICA describirá el trabajo realizado en relación con la conciliación de la AC del apéndice 8 de las cuentas, incluida la evaluación realizada por la AA de la idoneidad de las explicaciones facilitadas por la AC sobre los ajustes recogidos en dicho apéndice y su coherencia con la información contenida en el ICA y en el resumen anual respecto de las correcciones financieras efectuadas y reflejadas en las cuentas como seguimiento de los resultados de la auditoría de los sistemas y la auditoría de las operaciones y las verificaciones de la gestión llevadas a cabo antes de la presentación de las cuentas.

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 INTOSAI²⁷, 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.

²⁷ <http://eca.europa.eu/portal/pls/portal/docs/1/133817.PDF>

Más información en la ISSAI 1600 relativa a las auditorías de grupo²⁸, la ISSAI 1610²⁹ (que incluye la NIA 610) sobre la utilización del trabajo de los auditores internos, y la ISSAI 1620³⁰ sobre la utilización del trabajo de un experto.

²⁸ <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/issai-1600-special-considerations-audits-of-group-financial-statements-including-the-work-o.html>

²⁹ http://www.issai.org/media/13128/issai_1610_e_.pdf

³⁰ http://www.issai.org/media/13188/issai_1620_e_.pdf

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 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 AA³¹ 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 disposición³².

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 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>. Como resulta de 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 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*

³¹ 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.

³² Próxima adopción.

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.»

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 la AA *«aplique procedimientos de auditoría adicionales con respecto a cuestiones sobre las que los procedimientos de auditoría aplicados previamente han proporcionado conclusiones satisfactorias»*.

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).

En el contexto del marco normativo 2014-2020, los «eventos posteriores» descritos más arriba no son las medidas correctoras que el Estado miembro (AG o AC) necesita adoptar a resultas de las deficiencias e irregularidades detectadas por la AA o la UE. Se parte de que las medidas correctoras las adopta el Estado miembro y quedan adecuadamente reflejadas en las cuentas antes de su aprobación por la AC. Cuando este no es el caso, se considera apropiado un dictamen con reservas de la AA que tenga en cuenta la materialidad de las medidas correctoras en juego.

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

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 10.2) y las auditorías de operaciones (tal como se refleja en la sección 10.3). Cuando proceda, la autoridad de auditoría tendrá en cuenta asimismo los resultados de otros trabajos de auditoría nacionales o de la UE 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 tanto desde el punto de vista del sistema como desde el financiero.

A los fines del dictamen de auditoría que ha de elaborar la AA, la garantía sobre la legalidad y la regularidad del gasto y el adecuado funcionamiento del SGC se basa en los resultados combinados de las auditorías de sistemas (sección 4) y las auditorías de operaciones (sección 5). La fiabilidad de las cuentas se consigue con los resultados de estas auditorías y las conclusiones correspondientes se han de incluir en la sección 6.3.

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 de las auditorías de sistemas y las auditorías de operaciones.

El cuadro siguiente, basado en la experiencia, indica la relación que existe, en las situaciones más comunes, entre el dictamen de auditoría (sobre el adecuado funcionamiento del SGC y la legalidad y la regularidad del gasto) y las conclusiones obtenidas de las auditorías de sistemas y las auditorías de operaciones. Este cuadro es meramente indicativo y solo requiere que el AA aplique su criterio profesional, en particular en las situaciones que no se prevén a continuación. Las medidas correctoras pueden afectar a las correcciones financieras (dirigidas a un IETR inferior o igual al 2 %) o a las mejoras para superar deficiencias del SGC (no cubiertas por las correcciones financieras), o bien a una combinación de ambas.

Dictamen de auditoría sobre la legalidad y la regularidad del gasto y el adecuado funcionamiento del SGC	Evaluación realizada por la AA		
	del funcionamiento del SGC (resultados de las auditorías de sistemas)	del IET (resultados de las auditorías de operaciones)	de la aplicación³³ por el Estado miembro de las medidas correctoras requeridas
1-Sin reservas	categoría 1 o 2	$e \text{ IET} \leq 2 \%$	Correcciones (es decir, errores en la muestra) aplicadas.
2-Con reservas (las cualificaciones tienen un impacto limitado)	categoría 2	y/o $2 \% < \text{IET} \leq 5 \%$	Excepto si se han aplicado medidas correctoras (incluidas correcciones financieras extrapoladas para obtener un IETR inferior o igual al 2 %) (dictamen sin reservas posible).
3-Con reservas (las cualificaciones tienen un impacto significativo)	categoría 3	y/o $5 \% < \text{IET} \leq 10 \%$	Medidas correctoras no aplicadas plenamente (incluso si se han aplicado correcciones financieras extrapoladas para obtener un IETR inferior o igual al 2 % pero siguen existiendo deficiencias del sistema).
4-Desfavorable	categoría 4	y/o $\text{IET} > 10 \%$	Medidas correctoras no aplicadas plenamente (incluso si se han aplicado correcciones financieras extrapoladas para obtener un IETR inferior o igual al 2 % pero siguen existiendo deficiencias del sistema).

Si la AA considera que el SGC es de categoría 2 y el IET es inferior o igual al nivel de materialidad del 2 %, el dictamen de auditoría podrá emitirse sin reservas.

Un SGC clasificado en la categoría 1 o 2 con un IET superior al 2 % indica que, pese a la evaluación relativamente 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, se considera adecuado un dictamen de auditoría con reservas³⁴. Sin embargo, si el índice de error total

³³ Véase la sección 5 de estas orientaciones.

residual (IETR) es inferior o igual al 2% y el Estado miembro ha aplicado medidas correctoras antes de que se finalice el ICA, la AA puede emitir un dictamen sin reservas.

Se presentará un dictamen con reservas cuando el SGC sea de categoría 3 y el IET sea superior al 2 %, excepto si el IER es inferior o igual al 2 % y las medidas correctoras (incluidas las relativas a las deficiencias de los sistemas) se han aplicado antes de que se finalice el ICA, caso en el que la AA podrá presentar un dictamen sin reservas.

Respecto de la estimación del impacto de una cualificación como «limitado» o «significativo», véase la sección III.

Un IET superior al 5 % o un SGC de categoría 3 o 4 darán lugar a un dictamen con reservas.

Un IET superior al 10% o un SGC de categoría 4 darán lugar a un dictamen desfavorable.

También conviene hacer referencia a los eventos posteriores y a cualquier otra información presentada en la sección 9.2 que la AA haya tenido en cuenta para la formulación del nivel global de garantía y el dictamen de auditoría. Se describirá el impacto de estos eventos posteriores y la formulación adicional sobre el nivel global de garantía y el dictamen de auditoría.

Si procede, se tendrán en cuenta otros trabajos de auditoría nacionales o de la UE llevados a cabo para el ejercicio contable.

III. ORIENTACIONES SOBRE EL DICTAMEN DE AUDITORÍA

El dictamen de auditoría se basa en las conclusiones extraídas de las pruebas de auditoría obtenidas. El REC incluye, en su anexo VIII, un modelo de dictamen de auditoría que prevé tres tipos de dictámenes:

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 408/2014;
- 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:

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.

La estimación del impacto de una cualificación como «limitado» se considera apropiada cuando se refiere a irregularidades (aún no corregidas en las cuentas) correspondientes a

gastos superiores al 2 %, pero inferiores o iguales al 5 % del gasto total certificado en esas cuentas. Si tales irregularidades superan el 5 % del gasto total certificado en esas cuentas, la cualificación correspondiente se estimará como «significativa». El mismo razonamiento se aplica cuando la AA no puede cuantificar de forma precisa el importe exacto de las irregularidades y se utiliza un tipo fijo. Este puede ser el caso de las deficiencias del sistema.

La cuantificación del impacto se puede basar ya sea en el IET (o el IETR, si el Estado miembro ha aplicado medidas correctoras antes de que se finalice el ICA) establecido para el ejercicio contable, ya sea en un tipo fijo, teniendo en cuenta toda la información de que dispone la AA.

La AA deberá expresar con total claridad si las cualificaciones se refieren a las cuentas, la legalidad y la regularidad del gasto o los sistemas de gestión y control.

En caso de programas multifondo y cuando la situación difiera según el Fondo, la AA indicará si las cualificaciones se aplican a cada Fondo y cómo.

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 establecido funciona / no funciona [táchese lo que no proceda] adecuadamente.

El presente dictamen desfavorable se fundamenta en los aspectos siguientes:

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:...

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.]

Si en el dictamen de auditoría se detecta una limitación del alcance, se estimará el impacto (en caso de que lo haya) de la limitación en el gasto declarado. Cuando el impacto se haya estimado como material, no se podrá emitir un dictamen sin reservas.

En particular, si el 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 5.18 del ICA.

Mientras se conocen 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.

Abstención de opinión

En casos excepcionales, la AA podrá abstenerse de opinar. Ello sucederá únicamente cuando la AA no pueda auditar las cuentas, el gasto declarado o el funcionamiento del sistema de gestión y control por causas externas ajenas a sus responsabilidades. En tales casos, la AA explicará por qué no ha podido formular un dictamen de auditoría. El caso particular de los dictámenes de auditoría que se han de presentar antes del 15 de febrero de 2016 se recoge en el anexo 3 de las presentes orientaciones.

La abstención de opinión se podría redactar como sigue:

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

- las cuentas;

y/o [táchese lo que no proceda]

- la legalidad y la regularidad de los gastos cuyo reembolso se ha solicitado a la Comisión:

y/o [táchese lo que no proceda]

- el funcionamiento del sistema de gestión y control.

ANEXO I - SECCIÓN 10.1: «RESULTADOS DE LAS AUDITORÍAS DE SISTEMAS» DEL MODELO DE ICA

Entidad auditada	Fondo (PO multifondo)	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]	Comentarios	
				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																		
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
			Importe en euros correspondiente a la población de la que se extrajo la muestra ³⁵	Importe ³⁹	% ⁴⁰	Gastos relativos al ejercicio contable auditados para la muestra aleatoria	Importe del gasto irregular en la muestra aleatoria	Índice de error total (IET) ³⁶	Correcciones efectuadas como resultado del índice de error total	Índice de error total residual (IETR) ³⁷	Otros gastos auditados ³⁸	Importe del gasto irregular en otros gastos auditados

³⁵ La 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.

³⁶ El índice de error total es la suma de los errores aleatorios proyectados y, en su caso, los errores sistémicos y los errores anómalos no corregidos, dividida por la población, como se establece en el artículo 28, apartado 14, del RDelC. 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 TER 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 cubre más de un Fondo o programa, el índice de error total (calculado) presentado en la columna D hace referencia a toda la población. Cuando se utilice la estratificación, deberá proporcionarse más información por estrato en la sección 5.7.

³⁷ Para más explicaciones sobre el IETR, véase la sección 5 de las presentes orientaciones.

³⁸ Cuando proceda, la columna G hará referencia a los gastos auditados en el contexto de una muestra complementaria.

³⁹ Importe 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].

⁴⁰ Porcentaje de gasto auditado en relación con la población.

ANEXO 3 - ICA Y DICTÁMENES DE AUDITORÍA QUE SE HAN DE PRESENTAR A MÁS TARDAR EL 15 DE FEBRERO DE 2016

El objetivo de este anexo es proporcionar unas orientaciones específicas para la elaboración del primer ICA y el primer dictamen de auditoría del período 2014-2020, en caso de que durante el primer ejercicio contable (enero de 2014-junio de 2015) no se hayan de declarar gastos a la Comisión o de que estos sean limitados.

ICA

La AA incluirá en el ICA el trabajo de auditoría realizado en relación con el primer ejercicio contable y los resultados correspondientes. En caso de desviación respecto de la Estrategia de Auditoría, esta se explicará en la «*Sección 3: Cambios en la estrategia de auditoría*».

Dictamen de auditoría

- Sobre la legalidad y la regularidad del gasto:

En caso de que no se haya declarado a la Comisión ningún gasto para el primer ejercicio contable, la AA podrá presentar una abstención de opinión sobre la legalidad y la regularidad del gasto.

En caso de que se haya declarado a la Comisión un gasto limitado para el primer ejercicio contable, la AA llevará a cabo auditorías de operaciones y a continuación emitirá un dictamen sobre la legalidad y la regularidad de ese gasto.

- Sobre el SGC:

Las auditorías de sistemas pueden comenzar antes de que se presenten a la Comisión las solicitudes de pago. El dictamen de auditoría no se puede basar solamente en los resultados del trabajo de auditoría de designación. El dictamen del Organismo de Auditoría Independiente en el contexto de la designación de las Autoridades de Gestión/Certificación se refiere a la organización del SGC, mientras que el dictamen de auditoría que se ha de elaborar desde el primer ejercicio contable en adelante y se ha de presentar con el ICA se basa en la evaluación realizada por la AA sobre el funcionamiento de esos sistemas.

Si no se han llevado a cabo auditorías de sistemas (durante la ejecución del programa y tras el trabajo de auditoría de designación), o los que se han llevado a cabo son limitados (p. ej., trabajo de auditoría basado únicamente en ensayos de recorrido sobre una muestra de transacciones incluidas en las solicitudes de pago presentadas por la AG a la AC), la AA puede presentar una abstención de opinión sobre el funcionamiento apropiado del SGC. La

AA justificará el hecho de haber realizado un trabajo de auditoría limitado o no haber realizado ningún trabajo de auditoría en relación con el estado de ejecución del programa⁴¹.

- Sobre las cuentas

Aunque no se haya declarado a la Comisión ningún gasto en relación con el primer ejercicio contable o la AC no haya anotado en las cuentas contribuciones de los programas a los instrumentos financieros en virtud del artículo 131, apartado 4, del RDC o anticipos de ayudas estatales en virtud del artículo 131, apartado 4, del RDC, la AA podrá efectuar pruebas limitadas del funcionamiento de los sistemas en relación con las cuentas, si bien en este caso se considera apropiada una abstención de opinión.

⁴¹ Los elementos que se han de tomar en consideración incluyen: el avance en la ejecución de las operaciones, el gasto declarado por los beneficiarios, los importes abonados a los beneficiarios, el número y el valor de los contratos firmados, etc.