



COMISIÓN EUROPEA

Fondos Estructurales y de Inversión Europeos

Nota orientativa actualizada para los Estados miembros sobre el tratamiento de los errores comunicados en los informes anuales de control

(Período de programación 2007-2013)

(Anexo a las Directrices sobre IAC y dictámenes:
COCOF 09/0004/01-ES de 18.2.2009 y EFFC/0037/2009-ES de
23.2.2009)

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.....	4
GLOSARIO.....	5
1. INTRODUCCIÓN.....	7
2. EVALUACIÓN DE LOS ERRORES.....	8
2.1. Visión de conjunto de los tipos de error.....	8
2.2. Errores sistémicos.....	8
2.3. Errores aleatorios.....	9
2.4. Errores anómalos.....	9
2.5. Índice de error proyectado total.....	10
3. SISTEMAS COMUNES Y DIFERENTES DICTÁMENES DE AUDITORÍA POR PROGRAMA.....	11
4. DICTÁMENES DE AUDITORÍA INADECUADOS.....	12
5. MEDIDAS CORRECTORAS.....	12
5.1. Concepto de error corregido para determinar el dictamen de auditoría.....	12
5.2. Medidas correctoras como hechos posteriores.....	14
5.3. Corrección de cada tipo de error.....	15
5.4. Corrección financiera extrapolada.....	15
6. IEPT Y GARANTÍA DE FUNCIONAMIENTO EFECTIVO DEL SGC.....	17
7. CASOS PARTICULARES.....	20
7.1. Errores detectados por la AA en gastos que también han sido considerados irregulares por la AG, el OI o la AC.....	20
7.1.1. 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
7.1.2. Irregularidades detectadas durante los controles por el OI o la AG e insuficientemente corregidas antes de que la AA seleccione la muestra.....	20
7.1.3. Irregularidades relativas a gastos revocados tras la selección de la muestra por la AA.....	21
7.2. Compensación con un gasto «de seguridad» a nivel del proyecto.....	21
7.3. Compensación de errores de sobrestimación con errores de infraestimación.....	22
7.4. ¿Cómo se han de notificar los fraudes y presuntos fraudes en el IAC y cómo se han de reflejar en el índice de error?.....	22
7.5. ¿Se deben incluir las quiebras e insolvencias en el índice de error?.....	23
7.6. ¿Qué enfoque debería seguir la AA si se extraviara o dañara por motivos de fuerza mayor la documentación justificativa de las operaciones muestreadas? (p. ej. por catástrofes naturales).....	25
ANEXO 1: ÍNDICE DE ERROR PROYECTADO TOTAL.....	26

ANEXO 2: CUADRO DEL GASTO DECLARADO Y LAS AUDITORÍAS DE MUESTRAS.....	27
ANEXO 3: CUADRO COMPARATIVO DE LAS SECCIONES DE LAS ORIENTACIONES ANTERIORES Y LAS ORIENTACIONES ACTUALIZADAS SOBRE EL TRATAMIENTO DE LOS ERRORES.....	28

LISTA DE ACRÓNIMOS Y ABREVIATURAS

AA	Autoridad de auditoría
AC	Autoridad de certificación
AG	Autoridad de gestión
COCOF	Comité de Coordinación de los Fondos
DF	Declaración de Fiabilidad del Tribunal de Cuentas Europeo sobre la ejecución del presupuesto de la UE
FC	Fondo de Cohesión
FEDER	Fondo Europeo de Desarrollo Regional
FEP	Fondo Europeo de Pesca
FSE	Fondo Social Europeo
IAA	Informe anual de actividad (de cada Dirección General de la Comisión)
IAC	Informe anual de control
IEPT	Índice de error proyectado total
MUM	Muestreo de unidad monetaria
NIA	Norma internacional de auditoría
OI	Organismo intermedio
SGC	Sistema de gestión y control

GLOSARIO

Término	Definición
Error	A efectos de la presente nota orientativa, un error, una irregularidad o una inexactitud es una sobrestimación cuantificable de los gastos certificados declarados a la Comisión.
Error aleatorio	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.
Error anómalo	Inexactitud de la que puede demostrarse que no es representativa de la población. La existencia de errores anómalos únicamente se comunicará en circunstancias sumamente inusuales y muy motivadas.
Error conocido	Un error conocido es un error detectado fuera de la muestra auditada.
Error sistémico	<p>Los errores sistémicos son:</p> <ul style="list-style-type: none"> - errores encontrados en la muestra auditada que - tienen un impacto en la población no auditada y - se producen en circunstancias bien definidas y similares. <p>Por lo general, estos errores tienen una característica común, por ejemplo, el tipo de operación, la ubicación o el período. A menudo están asociados a procedimientos de control ineficaces en (parte de) los sistemas de gestión y control.</p>
Gasto del año N	Gasto declarado a la Comisión, sobre cuya base se selecciona la muestra de operaciones.
Índice de error proyectado total (IEPT)	<p>El error proyectado total corresponde a la suma de los errores siguientes: errores aleatorios proyectados, errores sistémicos y errores anómalos.</p> <p>La AA debe comparar el índice de error proyectado total con el umbral de materialidad para extraer conclusiones</p>

Término	Definición
	sobre la población total cubierta por la muestra.
Índice de error residual (IER)	<p>El índice de error residual (IER) corresponde al IEPT 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 IEPT. 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 IEPT también se pueden deducir del IER, si tales correcciones pretenden reducir los riesgos identificados por el IEPT.</p> <p>Para más explicaciones sobre el IETR, véase la sección 5.1 del presente documento.</p>
Inexactitudes	Tiene el mismo significado que error o irregularidad.
Irregularidad	Tiene el mismo significado que error o inexactitud.
Período de auditoría	La autoridad de auditoría tiene que informar el 31/12/N+1 basándose en el trabajo de auditoría realizado durante el período de auditoría 01/07/N el 30/06/N+1 a más tardar. El período de auditoría es el período durante el cual la AA lleva a cabo su trabajo, tanto las auditorías de sistemas como las auditorías de operaciones.
Población	Universo total de datos del que se selecciona la muestra a los efectos del artículo 62, apartado 1, letra b), del Reglamento (CE) n.º 1830/2006, y del que el auditor desea extraer conclusiones.
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.

1. INTRODUCCIÓN

El objetivo del presente documento es proporcionar orientaciones a las autoridades de los Estados miembros, en particular las AA, mediante la aclaración de las principales cuestiones planteadas por estos durante el período de programación 2007-2013 en relación con el tratamiento y la evaluación de los errores detectados en el contexto de sus auditorías de operaciones. Esta nota orientativa aporta también aclaraciones relativas al cálculo del índice de error proyectado total, las correspondientes medidas correctoras y el impacto en el dictamen de auditoría de la AA presentado con arreglo al artículo 62, apartado 1, letra d), inciso ii), del Reglamento (CE) n.º 1083/2006 y el artículo 61, apartado 1, letra e), inciso ii), del Reglamento (CE) n.º 1198/2006.

Este documento es una actualización de las notas orientativas de la Comisión COCOF 11-0041-01-ES de 7.12.2011 y EFFC/87/2012 de 9.11.2012 que tiene en cuenta las lecciones aprendidas desde que se publicaron, por medio de la evaluación de los IAC de 2012, 2013 y 2014. Esta nota orientativa consolida en un documento las aclaraciones proporcionadas a las AA desde 2011, con las actualizaciones necesarias cuando procede. El anexo 3 incluye un cuadro comparativo de las estructuras de las orientaciones sobre el tratamiento de los errores publicadas previamente y las actualizadas. La presente nota orientativa constituye la base de las orientaciones sobre el tratamiento de los errores para el período de programación 2014-2020, aún por publicar.

Esta nota orientativa es un documento conjunto elaborado por la Dirección General de Política Regional y Urbana en colaboración con la Dirección General de Empleo, Asuntos Sociales e Inclusión y la Dirección General de Asuntos Marítimos y Pesca. Las AA responsables de presentar un IAC deben aplicar la nota orientativa para programas cofinanciados por el FEDER, el FC, el FSE o el FEP.

Esta nota orientativa es de carácter complementario y se ha de leer conjuntamente con las siguientes directrices de la Comisión:

- Directrices sobre informes anuales de control y dictámenes (COCOF 09/0004/01-ES de 18.2.2009 y EFFC/0037/2009-ES de 23.2.2009), en adelante, «Directrices sobre IAC y dictámenes»;
- Nota orientativa sobre los métodos de muestreo dirigida a las autoridades responsables de las auditorías, de 4.4.2013 (COCOF 08/0021/01-EN), en lo sucesivo, «nota orientativa sobre muestreo»;
- «Orientaciones para la Comisión y los Estados miembros sobre una metodología común para la evaluación de los sistemas de gestión y control»¹, (COCOF 08/0019/00-ES de 06/06/2008 y EFFC/27/2008 de 12/09/2008), en lo sucesivo, «Orientaciones para la evaluación de los SGC»;

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

- 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 período de programación 2007-2013, de 27/03/2010 (COCOF 10/0002/00/EN), en lo sucesivo «Nota orientativa dirigida a las AC».

2. EVALUACIÓN DE LOS ERRORES

2.1. Visión de conjunto de los tipos de error

Como requieren las normas internacionales de auditoría, a saber, la NIA 530, el IAC debe presentar la evaluación de los errores detectados en el contexto de las auditorías de operaciones de la AA, además de las medidas correctoras (véase la sección 5). Los errores detectados en estas auditorías pueden ser aleatorios, sistémicos o, en circunstancias excepcionales, anómalos. Estos conceptos se explican en las secciones 2.2, 2.3 y 2.5.

Una vez concluida la evaluación de los errores, la AA calculará el IEPT, como se explica en la sección 2.5. La AA debe esforzarse por planificar su trabajo de manera que la evaluación se realice adecuadamente y el Estado miembro pueda adoptar medidas correctoras a tiempo antes de la presentación del IAC. En el IAC se deberá explicar el criterio profesional aplicado por la AA para la evaluación de los errores.

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 detección de un error sistémico potencial implica la realización de las tareas complementarias necesarias para la identificación de su alcance total y su 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 población². Con arreglo al artículo 98, apartado 4, del Reglamento (CE) n.º 1083/2006 y el artículo 96, apartado 4, del Reglamento (CE) n.º 1198/2006, «*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*».

Si la AA está razonablemente segura de que la parte de la población afectada por los errores sistémicos está plenamente delimitada y no hay otras unidades en la población susceptibles de verse afectadas por errores similares, el importe de los errores sistémicos se sumará al error aleatorio proyectado a fin de obtener el IEPT. Para extrapolar a la población los errores aleatorios encontrados en la muestra es necesario que la AA utilice las fórmulas recogidas en el apéndice 1 de la nota orientativa sobre muestreo.

² Por ejemplo, puede haberse detectado un determinado error en una operación cofinanciada por un eje prioritario en relación con la ingeniería financiera. Es posible que ese error se produzca en otras operaciones del mismo eje prioritario. La AA debe determinar si este es el caso, en cooperación con la Autoridad de gestión.

El importe de los errores sistémicos encontrados en la muestra no se considera ni se contabiliza en el error aleatorio proyectado, pero se suma a este con el fin de calcular el IEPT (véase la sección 2.5). Sin embargo, cualquier error aleatorio encontrado en las operaciones afectadas por errores sistémicos (además de los errores sistémicos) se extrapolará y se contabilizará en el error aleatorio proyectado.

Un tipo particular de error que no se ha de confundir con los errores sistémicos se produce cuando un error encontrado en una operación en la muestra lleva al auditor a detectar uno o más errores fuera de la muestra en la misma operación. Se puede clasificar como «error conocido». Por ejemplo, si se estima que un contrato es ilegal con arreglo a las normas de contratación pública, es probable que parte del gasto irregular de la operación se haya declarado en una solicitud de pago o factura incluida en la muestra auditada. Es posible que el gasto restante de la operación se haya declarado en solicitudes de pago o facturas no incluidas en la muestra, dentro de la población auditada o en la población de años anteriores.

El enfoque recomendado para tratar los errores conocidos consiste en extrapolar al gasto total los errores aleatorios de la muestra, incluido el error que ha dado lugar a la detección de error conocido, sin deducir el importe de los errores conocidos de la población. En este caso, el error conocido no se suma al IEPT. Esta recomendación proviene del hecho de que, al contrario de lo que sucede con los errores sistémicos, la delimitación del error conocido se suele realizar al nivel de la operación cuando se detecta el error. Con este proceso no queda confirmado si en la población quedan otras operaciones afectadas por ese tipo de error. En este contexto, el error conocido se corregirá como cualquier otro tipo de error. También se deberán corregir los errores conocidos relativos a años anteriores.

2.3. Errores aleatorios

Una vez que la AA ha concluido la evaluación de los errores, los errores que no se consideran sistémicos se clasifican como aleatorios. Este concepto presupone la probabilidad de que los errores encontrados en la muestra auditada estén también presentes en la población no auditada, dado que la muestra es representativa. Así pues, estos errores se incluirán en la proyección de errores (véase la sección 2.5).

El cálculo de la proyección de los errores aleatorios varía en función del método de muestreo seleccionado, como se describe en la nota orientativa sobre muestreo.

2.4. Errores anómalos

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

La AA debe ofrecer en el IAC un elevado grado de certeza de que dicho error anómalo no es representativo de la población y explicar los procedimientos adicionales de auditoría realizados para pronunciarse sobre la existencia de un error anómalo, como exige la NIA n.º 530, que especifica además:

«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 del cálculo del error proyectado un error anómalo que no sea corregido, el importe del error anómalo debe incluirse en el cálculo del IEPT, de conformidad con la sección 5.1 de la presente nota orientativa. Si el error anómalo se ha corregido antes de que el IAC correspondiente se presente a la Comisión, no cuenta para el IEPT. Este enfoque solo es aplicable a los errores anómalos dada su naturaleza excepcional, como se prevé en la citada norma de auditoría.

Puede producirse un caso particular cuando la AA detecta una irregularidad en una operación (por ejemplo, un incumplimiento de las normas aplicables a la contratación pública relativas a un contrato determinado) y esa misma operación está afectada por un error anómalo. En este caso, el error aleatorio se deberá proyectar a la población; el error anómalo de esa misma operación se incluirá en el IEPT, salvo que se corrija antes de que se presente el IAC. Esto es así porque el error aleatorio representa a otros posibles errores de la población y se deberá extrapolar al resto de los gastos de la población a fin de que la estimación del IEPT sea correcta.

2.5. Índice de error proyectado total

La AA deberá comunicar en el IAC el IEPT, que se comparará con el umbral de materialidad a fin de extraer una conclusión sobre si la población de la que procede la muestra aleatoria contiene o no inexactitudes importantes³. El IEPT representa el efecto estimado de los errores en los sistemas de gestión y control, como porcentaje de la población para el año N. El error proyectado total deberá reflejar el análisis realizado por la AA en relación con los errores detectados en el contexto de las auditorías llevadas a cabo con arreglo a lo dispuesto en el artículo 62, apartado 1, letra b), del Reglamento (CE) n.º 1083/2006 y el artículo 61, apartado 1, letra b), del Reglamento (CE) n.º 1198/2006.

³ De conformidad con el segundo párrafo del artículo 17, apartado 4, del Reglamento (CE) n.º 1828/2006 de la Comisión y el segundo párrafo del artículo 43, apartado 4, del Reglamento (CE) n.º 498/2007 de la Comisión, «en los programas operativos en relación con los cuales el índice de error proyectado supere el nivel de tolerancia, 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 IEPT corresponde a la suma de los componentes pertinentes (es decir, los errores aleatorios proyectados, los errores sistémicos y los errores anómalos sin corregir) dividida por la población del año N (véase el diagrama del anexo 1).

Si en la muestra auditada se detectan errores sistémicos cuya extensión en la población no auditada está delimitada con precisión, los errores sistémicos relativos a la población se añaden al error proyectado total, como ya se ha mencionado. Si esa delimitación no se ha hecho antes de la presentación del IAC, los errores sistémicos de que se trate deben ser tratados como aleatorios a efectos del cálculo del error aleatorio proyectado.⁴

3. SISTEMAS COMUNES Y DIFERENTES DICTÁMENES DE AUDITORÍA POR PROGRAMA

La información sobre el IEPT 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 se desprende del cuadro 9 del anexo VIII del Reglamento (CE) n.º 1828/2006] debe constar el IEPT (véase el anexo 2 del presente documento).

El IAC se presenta a la Comisión por medio del sistema SFC2007. El módulo del sistema SFC2007 incluye el citado cuadro, que cumplimenta la AA. La información sobre el IEPT debe insertarse en una columna independiente, tras la columna titulada «Importe y porcentaje (índice de error) de gasto irregular en la muestra aleatoria».

Aunque metodológicamente es correcto notificar el IEPT 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) n.º 1083/2006 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»* (subrayado añadido).

Por tanto, si las auditorías de sistemas o el análisis de los errores detectados en la muestra aleatoria para un SGC común muestran deficiencias particulares para un único programa incluido en ese 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. En ese caso, la AA deberá explicar en el IAC las pruebas de auditoría que respaldan los distintos dictámenes de auditoría para el programa diferenciados de la evaluación del SGC al que pertenecen.

A fin de disponer de pruebas de auditoría suficientes que permitan a la AA elaborar dictámenes de auditoría diferenciados para los programas incluidos en un SGC

⁴ Los errores detectados durante las auditorías de sistemas (pruebas de control) no se añaden al error proyectado total, sino que se deben corregir y exponer en la sección 4 del IAC. Las conclusiones extraídas de las auditorías de sistemas se deberán tener en cuenta en el dictamen de auditoría incluido en el IAC, junto con los resultados de las auditorías de operaciones.

común (también con vistas al cierre⁵), la Comisión recomienda que, cuando se esperen resultados diferentes para algunos de esos programas, la AA planifique su trabajo con vistas a obtener la certeza razonable respecto de los programas específicos. Ello se puede lograr garantizando un estrato representativo que cubra el gasto declarado correspondiente. Cuando se utilice el muestreo estadístico para seleccionar la muestra aleatoria para el SGC común, se aplicará la norma general de treinta unidades de muestreo para ese estrato, como mínimo. Para el muestreo no estadístico son de aplicación las opciones presentadas en la nota orientativa sobre muestreo.

4. DICTÁMENES DE AUDITORÍA INADECUADOS

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

- dictamen sin reservas, aunque no se hayan realizado auditorías de operaciones en relación con el gasto del año N;
- dictamen sin reservas, aunque la AA no haya auditado todas las operaciones de la muestra;
- dictamen 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 (véase la sección 5) 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 deben corregirse, incluso los errores aleatorios, sistémicos y anómalos⁶.

A los fines de un dictamen de auditoría sin reservas, el gasto declarado a la Comisión se deberá corregir de manera que el IER relativo al gasto del ejercicio examinado sea inferior o igual al 2 % y las deficiencias detectadas en el sistema se mitiguen hasta alcanzar un nivel apropiado para garantizar la prevención de los errores en las declaraciones de gasto futuras.

El IER corresponde al IEPT 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

⁵ En el momento del cierre, se deberá tener una garantía de auditoría suficiente para cada programa. Véase el primer párrafo del artículo 17, apartado 5, del Reglamento (CE) n.º 1828/2006 (para el FEDER, el FC y el FSE) y el artículo 43, apartado 5, del Reglamento (CE) n.º 498/2007 (para el FEP).

⁶ En relación con los errores conocidos, véanse los dos últimos párrafos de la sección 2.2.

irregularidades sistémicas. Por lo general, estas correcciones se aplican una vez determinado el IEPT. 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 IEPT también se pueden deducir del IER, si tales correcciones pretenden reducir los riesgos identificados por el IEPT. 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 IER, la AA deberá tener una garantía razonable de que las correcciones financieras que se han de tener en cuenta en el IER 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 individuales⁷ no incluidas como tales en el IEPT (p. ej., los casos particulares de errores anómalos corregidos antes de la presentación del IAC, irregularidades ya detectadas y para las que ya han tomado medidas el OI, la AG o la AC, pero que no se han corregido antes de que la AA extrajese la muestra⁸) no se deberán tener en cuenta en el IER, pues se podrían subestimar.

De conformidad con el artículo 70 del Reglamento (CE) n.º 1083/2006 y el artículo 70 del Reglamento (CE) n.º 1198/2006 del Consejo, los Estados miembros (AG o AC, de acuerdo con el SGC) están obligados a corregir y recuperar los importes indebidamente abonados. Los Estados miembros tienen dos opciones:

- retirar inmediatamente del programa los gastos en cuanto detecten la irregularidad, deduciéndolos de la siguiente declaración de gastos, con lo que liberan financiación de la UE para dedicarla a otras operaciones, o
- 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 reintegrados por el beneficiario.

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

- 1) cuando el importe irregular se ha deducido (por revocación o reintegro) de una declaración de pago provisional presentada a la Comisión antes de que se finalice el IAC; o

⁷ Una irregularidad individual es un error excepcional independiente de otros errores de la población o deficiencias de los sistemas. Véase la sección 1.4 de la Decisión de la Comisión, de 19 de octubre de 2011, relativa a la aprobación de las orientaciones sobre los principios, criterios y porcentajes indicativos aplicables a las correcciones financieras efectuadas por la Comisión de conformidad con los artículos 99 y 100 del Reglamento (CE) n.º 1083/2006 del Consejo, de 11 de julio de 2006.

⁸ En las condiciones explicadas en la sección 7.1.1 de la presente nota orientativa.

2) cuando el gasto en cuestión se haya corregido (o se esté corrigiendo) a nivel nacional (antes de que se finalice el IAC) por uno de los tres medios siguientes:

- a) compromiso formal del organismo competente (AG o AC), notificado a la AA o a la Comisión, en el que se declare que el gasto irregular se corregirá en la siguiente solicitud de pago intermedio;
- b) revocación registrada a nivel nacional en el sistema de contabilidad y vigilancia de la Autoridad de certificación;
- c) el Estado miembro ha iniciado el procedimiento para que los beneficiarios reintegren el gasto irregular⁹.

Se informará a la AA de las correcciones efectivas efectuadas.

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 (AG o AC de conformidad con el SGC) debe adoptar las medidas correctoras de seguimiento pertinentes.

La existencia de un IEPT por encima del nivel de materialidad en caso de un SGC clasificado en las categorías 3 o 4 confirma la existencia de deficiencias graves en el sistema. Cuando esto sucede, para mitigar el riesgo de errores significativos en las futuras declaraciones de gastos, las autoridades responsables deben comprometerse a aplicar un plan de medidas correctoras con plazos estrictos para remediar las deficiencias sistémicas. El plan de acción debe describirse en el IAC con claridad y concisión. Este plan de acción solo puede ser considerado por la AA un hecho posterior, y por tanto su impacto se tendrá en cuenta al elaborar el dictamen de auditoría, si las medidas se han aplicado con eficacia y la AA tiene pruebas claras de ello.

Si las medidas correctoras se aplican antes de que el IAC se presente a la Comisión y la AA tiene pruebas suficientes de ello (véase la sección 5.1), esas medidas correctoras se podrán considerar hechos posteriores ocurridos después del período de auditoría. Tales hechos posteriores se deberán notificar en el IAC, a fin de demostrar que las autoridades nacionales han llevado a cabo un seguimiento apropiado de los errores detectados. La AA puede tener en cuenta esos hechos al establecer el nivel de garantía de un dictamen de auditoría. Como se prevé en las orientaciones sobre el 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 a la incidencia negativa de una nueva situación (por ejemplo, deficiencias en el sistema o errores detectados después del período de auditoría).

⁹ Esto significa que el organismo responsable ha emitido una orden de reintegro.

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

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

5.3. Corrección de cada tipo de error

Para la Comisión, la opción preferible en presencia de errores sistémicos es la corrección de cada tipo de error. En efecto, en este caso, el análisis y la corrección de cada tipo de error es lo que más se ajusta a la evaluación de los errores que exigen las normas internacionales de auditoría, y más concretamente la NIA 530. Por consiguiente, la AA deberá esforzarse por planificar su trabajo de manera que el Estado miembro pueda aplicar esta opción a tiempo antes de la presentación del IAC.

Como se ha mencionado en la sección 2.2, la AA deberá evaluar los errores encontrados en sus auditorías de operaciones. Cuando se detecten errores sistémicos y a efectos del IAC, la AA deberá confirmar los puntos siguientes:

- 1) 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 financiera necesaria en el plazo más breve posible. La delimitación del error sistémico en el gasto no auditado puede ser realizada por la AG bajo la supervisión de la AA. En la práctica, esta supervisión significa que la AA debe revisar la calidad de la labor de la AG y confirmar explícitamente en el IAC que la labor se ha llevado a cabo con el nivel de rigor apropiado y que las conclusiones son apropiadas.
- 2) 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 en el IAC con claridad y concisión.

Los errores aleatorios pueden ser la única fuente de errores detectados en la muestra auditada o coexistir con errores sistémicos. La AA deberá calcular el gasto en situación de riesgo aplicando el índice de error proyectado (relativo a los errores aleatorios detectados en la muestra de operaciones auditadas y calculadas teniendo en cuenta el apéndice 1 de la nota orientativa sobre muestreo) a la población afectada por los errores aleatorios. Para ello se aplicará la fórmula indicada en la sección 5.4.

5.4. Corrección financiera extrapolada¹¹

Si el análisis de los errores detectados en las auditorías de operaciones de la AA no ha encontrado errores sistémicos o anómalos (o si esa evaluación no se ultimó a

¹¹ Sin perjuicio de una evaluación ulterior que pueda llevar a cabo la Comisión, en caso de que el riesgo residual acumulado en el momento de elaborar el IAC y del período plurianual esté por encima del 2 %. Si es así, la Comisión podría exigir otras medidas correctoras, pues ello puede indicar que el SGC de los programas en cuestión aún no haya corregido los riesgos identificados por la AA durante el período de vigencia de los programas.

tiempo para el IAC), tras obtener el IEPT el Estado miembro¹² podrá optar por eliminar el gasto irregular declarado para garantizar un índice de error residual inferior o igual al 2 %.

Ello permitirá a la AA, ajustándose a los criterios recogidos en la sección 6, emitir un dictamen sin reservas, siempre que la AA pueda confirmar en el IAC la resolución de las deficiencias del SGC que producen los errores por encima de la materialidad o la adopción de medidas correctoras según lo previsto en las secciones 5.2 y 5.3.

Cuando una corrección financiera extrapolada se aplica sobre la base del índice de error aleatorio (donde el índice de error proyectado 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 separado¹³), con lo que se obtendrá el 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 operaciones¹⁴.

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 proyectado - 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 Corrección de entre 37 millones EUR y 17 millones EUR: A: 37 millones EUR = (4 % * 1000 millones EUR) - 3 millones EUR

¹² La AG o la AC, de acuerdo con el SGC.

¹³ Los errores de la muestra solo se corrigen una vez.

¹⁴ A efectos del cálculo de 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 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.

B: 17 millones EUR = (4 % * 1000 millones EUR) - (2 % * 1000) - 3 millones EUR
--

6. IEPT Y GARANTÍA DE FUNCIONAMIENTO EFECTIVO DEL SGC

A los fines del dictamen de auditoría que ha de elaborar la AA, la garantía sobre el adecuado funcionamiento del SGC se basa en los resultados combinados de las auditorías de sistemas y las auditorías de operaciones.

Como se establece en el anexo VII del Reglamento (CE) n.º 1828/2006 y se menciona en la sección 8 de las Directrices sobre IAC y dictámenes de 2009, en caso de dictamen con reservas la AA debe facilitar una estimación del impacto de esta cualificación. Estas orientaciones indican además que la cuantificación del impacto se puede realizar ya sea sobre la base de que es aplicable el índice de error proyectado establecido para el gasto en el año de referencia, o bien que se ha de utilizar un tipo fijo, teniendo en cuenta toda la información que la AA pueda tener a su disposición. La AA también puede indicar en el párrafo correspondiente del dictamen si el impacto de las cualificaciones es limitado o significativo.

La cuantificación del impacto se puede basar o bien en el IEPT (o el IER, si el Estado miembro ha aplicado medidas correctoras antes de que se finalice el IAC) establecido para el año N, o bien en un tipo fijo, teniendo en cuenta toda la información de que dispone la AA en el momento de redactar el dictamen de auditoría.

El impacto de una cualificación se estima «limitado» si se considera adecuado en lo que se refiere a irregularidades (aún no corregidas cuando el IAC se presenta a la Comisión) correspondientes al gasto superiores al 2 %, pero por debajo del 5 % del gasto total certificado en el año N. Si esas irregularidades superan el 5 % del gasto total certificado en el año N, la cualificación correspondiente se estimará «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 con las deficiencias del sistema.

La AA deberá cuantificar todos los errores. En general, para calcular el IEPT se han de tener en cuenta todos los errores encontrados en el contexto de la muestra aleatoria utilizada para las auditorías de operaciones, con las excepciones de los errores anómalos (véase la sección 2.4) y los casos particulares descritos en las secciones 7.1.1 y 7.5. Sin esta cuantificación, el IEPT no puede considerarse fiable, ya que probablemente estará infraestimado por los errores que no se hayan cuantificado. En esta circunstancia, el dictamen de auditoría debe ser cualificado.

Los errores considerados en el IEPT deben guardar relación con constataciones que figuren en un informe de auditoría definitivo, es decir, posterior al 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 el dictamen de auditoría, la cuantificación¹⁵ de la cualificación se podría calcular a partir del mayor

¹⁵ Véase la sección 7 de las Directrices sobre IAC y dictámenes.

importe de error que la AA considere razonable con arreglo a la información de que dispone.

El IEPT presentado en el IAC deberá ser el índice de error previo a las correcciones aplicadas por el Estado miembro a resultados de las auditorías de operaciones llevadas a cabo por la AA. El dictamen de auditoría de la AA se basa en el IEPT y en las medidas correctoras que pueda haber aplicado el Estado miembro antes de la presentación del IAC, conforme a la sección 5¹⁶.

La experiencia muestra que, en las situaciones más comunes, la relación existente 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 suele seguir el modelo explicado más abajo. El cuadro siguiente es indicativo y solo requiere que el AA aplique su criterio profesional, en particular en las situaciones que puedan no estar previstas a continuación. Como se establece en la sección 5, las medidas correctoras pueden afectar a las correcciones financieras (dirigidas a un IER inferior o igual al 2 %) o a las mejoras destinadas a superar deficiencias del SGC (no cubiertas por las correcciones financieras), o bien a una combinación de ambas.

Dictamen de auditoría	Evaluación realizada por la AA		
	del funcionamiento del SGC (resultados de las auditorías de sistemas)	del IEPT (resultados de las auditorías de operaciones)	de la aplicación ¹⁷ por el Estado miembro de las medidas correctoras requeridas
1-Sin reservas	categoría 1 o 2	e IEPT \leq 2 %	Correcciones (es decir, errores en la muestra) aplicadas.
2-Con reservas (las cualificaciones tienen un impacto limitado)	categoría 2	y/o 2 % < IEPT \leq 5 %	Excepto si se han aplicado medidas correctoras apropiadas (incluidas correcciones financieras extrapoladas (dictamen sin reservas posible).
3-Con reservas	categoría 3	y/o	Medidas correctoras

¹⁶ En el caso particular de que ya se haya detectado un gasto irregular y las autoridades ya hayan actuado en consecuencia (pero no se haya corregido antes de la extracción de la muestra), la AA podría optar por excluir la irregularidad en cuestión al proyectar a la población los errores de muestreo, si se cumplen ciertas condiciones (véase la sección 7.1.1). Si se ha producido esta situación, la AA deberá notificar en el IAC, en la sección relativa a las auditorías de operaciones, el importe del gasto correspondiente a la irregularidad de que se trate y si esta se ha corregido.

¹⁷ Véase la sección 5 de esas orientaciones.

Dictamen de auditoría	Evaluación realizada por la AA		
	del funcionamiento del SGC (resultados de las auditorías de sistemas)	del IEPT (resultados de las auditorías de operaciones)	de la aplicación ¹⁷ por el Estado miembro de las medidas correctoras requeridas
(las cualificaciones tienen un impacto significativo)		$5\% < \text{IEPT} \leq 10\%$	no aplicadas plenamente (incluso si se han aplicado correcciones financieras extrapoladas pero siguen existiendo deficiencias del sistema).
4-Desfavorable	categoría 4	y/o $\text{IEPT} > 10\%$	Medidas correctoras no aplicadas plenamente (incluso si se han aplicado correcciones financieras extrapoladas pero siguen existiendo deficiencias del sistema).

Si la AA considera que el SGC es de categoría 2 y el IEPT 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 IEPT 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, en este caso se considera adecuado¹⁸ un dictamen de auditoría con reservas. Sin embargo, si el IER es inferior o igual al 2 % y el Estado miembro ha aplicado medidas correctoras antes de la presentación del IAC a la Comisión (véase la sección 5.2), la AA puede emitir un dictamen sin reservas.

Se presentará un dictamen con reservas cuando el SGC sea de categoría 3 o el IEPT 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 hayan aplicado antes de que se finalice el IAC. En este caso, la AA podrá presentar un dictamen sin reservas.

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

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

¹⁸ La expresión «se considera adecuado» implica que es necesario el criterio profesional de la AA para extraer conclusiones adecuadas sobre su trabajo.

7. CASOS PARTICULARES

7.1. Errores detectados por la AA en gastos que también han sido considerados irregulares por la AG, el OI o la AC

7.1.1. *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 AG, el OI o la AC, antes de que la AA seleccione la muestra, pero que el Estado miembro no ha corregido antes de la presentación del IAC¹⁹.

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 (p. ej., lanzamiento del procedimiento de recuperación) 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 de que se trate se deberá notificar y explicar en la sección del IAC relativa a las auditorías de operaciones, pues tal corrección influirá en el riesgo residual acumulado calculado por la Comisión a los fines del IAA de los servicios afectados.

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 eviten, detecten y corrijan antes de que se declare el gasto a la Comisión. Sin embargo, debido a la plurianualidad del sistema de control, puede suceder que los controles *in situ* detecten errores que no se hayan descubierto previamente en los controles documentales.

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

Durante una auditoría, una AA descubre que en un control anterior otro organismo detectó una irregularidad, pero que el índice de corrección aplicado fue inferior al que la AA considera que deberían haber aplicado el OI o la AG. En esta situación, para calcular el IEPT se ha de tener en cuenta la diferencia entre el importe resultante de la corrección con el índice determinado por la AA y el importe realmente corregido (a nivel de la declaración de la Comisión antes de que la AA extrajera la muestra).

¹⁹ 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.

7.1.3. Irregularidades relativas a gastos revocados tras la selección de la muestra por la AA

Una vez seleccionada la muestra de operaciones, la AA puede detectar gastos irregulares en las operaciones que se hayan de auditar que el EM haya revocado o «descertificado». En cuanto a las disposiciones prácticas que la AA ha de adoptar para las auditorías sobre el terreno, se prevén dos casos diferentes:

- 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.

7.2. Compensación con un gasto «de seguridad» a nivel del proyecto

Puede ocurrir que en el año N el beneficiario declare a la AG (o al OI), en relación con una determinada operación, un gasto superior al presupuestado inicialmente en el año N, lo que corresponde a un gasto «de seguridad». La declaración a la Comisión del gasto subvencionable se limita en cualquier caso establecido en el convenio de subvención y el presupuesto aprobado para la operación de que se trate.

Esta disposición se entiende sin perjuicio del artículo 98 del Reglamento (CE) n.º 1083/2006. Cuando, con arreglo a esta disposición, el Estado miembro opte por aplicar una corrección financiera a una operación individual cancelando total o parcialmente la contribución pública (o cuando la Comisión proponga tal corrección financiera de conformidad con los artículos 99 y 100, apartado 4, del mismo Reglamento), la contribución correspondiente a los fondos cancelados se podrá reutilizar para otras operaciones distintas de las sujetas a corrección. El artículo 98, apartado 3, especifica que no se permite la reutilización de la contribución cancelada para la operación sujeta a corrección.

Un ejemplo de compensación con un gasto de seguridad al nivel del proyecto es el siguiente: 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. El beneficiario ha declarado a la Autoridad de gestión el gasto de 110 000 EUR y ha recibido la subvención máxima de 40 000 EUR. La AA audita los 110 000 EUR declarados por el beneficiario y detecta unos gastos no subvencionables de 9 000 EUR. En ese caso, aunque se encuentren gastos no subvencionables en el gasto total de la operación auditada (incluido el de seguridad, que formaba parte del gasto auditado), sigue existiendo suficiente gasto subvencionable para que el beneficiario tenga derecho a la máxima subvención pública²⁰. Si es así, la AA puede

²⁰ De esta manera se cumpliría el artículo 98, apartado 3, del Reglamento (CE) n.º 1083/2006 [o el artículo 96, apartado 3, del Reglamento (CE) n.º 1198/2006 en el caso del FEP] en la medida en que no

considerar que no hay error que notificar, pues no hay impacto en el reembolso a la UE, dado que el gasto de seguridad ya existía cuando la AA detectó el gasto no subvencionable en cuestión. Sin embargo, el hecho de que la AG considerase que todo el gasto era subvencionable, incluido el de seguridad, puede indicar una necesidad de mejorar sus verificaciones. La AA deberá entonces recomendar a esas autoridades que mejoren o refuercen sus verificaciones.

Otro ejemplo sería cuando en el proyecto anterior el beneficiario ha declarado a la AG el gasto de 110 000 EUR. La AA audita los 110 000 EUR declarados por el proyecto y detecta unos gastos no subvencionables de 15 000 EUR. El beneficiario tiene derecho a una subvención máxima de 38 000 EUR (95 000 EUR*40 %). El error detectado (5 000 EUR) tiene consecuencias en el gasto declarado como subvencionable a la Comisión. Si es así, la AA deberá incluir este error en el IEPT. Es posible que las autoridades nacionales tengan que emitir una orden de reintegro dirigida al beneficiario (por ejemplo si la operación se ha completado) y la subvención máxima se reduce en consecuencia.

7.3. Compensación de errores de sobrestimación con errores de infraestimación

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

7.4. ¿Cómo se han de notificar los fraudes y presuntos fraudes en el IAC y cómo se han de reflejar en el índice de error?

El IAC indicará las medidas adoptadas en relación con los casos de fraude o presunto fraude detectados durante el trabajo de auditoría o antes de la presentación del IAC.

El IAC indicará si los casos de fraude o presunto fraude detectados han sido comunicados a la OLAF. 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.

Como se establece en el artículo 27, letra c), del Reglamento (CE) n.º 1828/2006, es sospecha de fraude *«la irregularidad que dé lugar a la incoación de un procedimiento administrativo o judicial a nivel nacional con el fin de determinar la existencia de un comportamiento intencionado, en particular de un fraude, tal y como se contempla en el artículo 1, apartado 1, letra a), del Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas [18], establecido sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea»*.

En caso de que se hayan incluido en la muestra aleatoria operaciones que la AA no pueda auditar debido a la retención de los documentos justificativos por las

haya cancelación de la contribución pública de la operación en cuestión, es decir, los 40 000 EUR se seguirían subvencionando con gasto público.

autoridades judiciales (en particular, por sospecha de fraude), se prevén los tres casos siguientes:

1) Cuando la AA tenga pruebas que sugieran un presunto fraude relativo a la operación muestreada (p. ej., informe de la policía) o las autoridades judiciales nacionales competentes confirmen la existencia de fraude, el gasto en cuestión se contabilizará como un error (aleatorio, sistémico o anómalo) y se incluirá en el IEPT. Si, una vez presentado el IAC, la AA obtiene información que sustente la conclusión de que la sospecha de fraude no se confirma, la AA podrá revisar el IEPT e informar en este sentido a la Comisión en el siguiente IAC.

2) Cuando la información o las pruebas disponibles sean insuficientes, la AA podrá sustituir por otra la operación muestreada aplicando una selección aleatoria a la población restante, con el mismo método de muestreo, en caso de que se pueda hacer a tiempo para la presentación del IAC. En caso contrario, la AA puede plantearse la posibilidad de contabilizar la operación inicialmente muestreada con error cero (si no se detectan irregularidades) e incluir el gasto correspondiente en la población para el cálculo del error proyectado.

3) Si la AA no ha sustituido la operación muestreada de que se trate y es imposible cuantificar la irregularidad mientras no se presente el IAC del año de referencia en cuestión, la AA deberá calcular un IEPT revisado, que se comunicará a la Comisión lo antes posible. La AA indicará en el IAC los casos identificados en esta situación excepcional y el impacto que tienen en el dictamen del AA.

Evidentemente, si la AA puede auditar las operaciones sujetas al presunto fraude porque tiene acceso a los documentos justificativos, corresponde a la AA concluir, sobre la base de su propio trabajo, si en el gasto declarado hay irregularidades, sin perjuicio del resultado de las investigaciones de fraude, en caso de que las haya.

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

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

Para responder a esta pregunta, es importante señalar que el Reglamento n.º 539/2010 añadió un apartado 5 al artículo 57 del Reglamento (CE) n.º 1083/2006: *«Los apartados 1 a 4 no serán de aplicación a operación alguna que sufra una modificación sustancial como resultado del cese de la actividad productiva debido a una insolvencia no fraudulenta.»*

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

El corolario de este razonamiento es que cuando sea de aplicación el artículo 57, apartado 5, del Reglamento (CE) n.º 1083/2006, el IEPT no tendrá en cuenta los errores relativos a casos de insolvencia.

Hay dos situaciones en las que los casos de insolvencia o quiebra no constituirán un error que se haya de tener en cuenta en el IEPT:

1) Cuando esté relacionado con un fraude constatado por las autoridades judiciales nacionales competentes, y en este caso la corrección será la totalidad del gasto afectado.

2) Cuando esté relacionado con una falta de procedimiento de selección adecuado por la Autoridad de Gestión [es decir, si se incumple el artículo 60, letra a), del Reglamento (CE) n.º 1083/2006], y en ese caso el error se podrá cuantificar en el 5 %, el 10 %, el 25 % o el 100 % del gasto declarado por la operación de que se trate, como se desprende de la decisión de la Comisión sobre las correcciones financieras²¹.

Si no es aplicable ninguno de los dos casos anteriores, la AA deberá tener en cuenta en qué momento se produjo la quiebra, en el sentido siguiente²²:

1) Si la insolvencia se produjo antes de que la AA extrajera la muestra y la AG ha respondido sin demora revocando el convenio de subvención e iniciando un procedimiento de recuperación²³, se trata de una situación similar a la cubierta en la sección 7.1.1. En este caso, la irregularidad podría quedar excluida al proyectar a la población los errores aleatorios.

2) Si la insolvencia se produjo después de que la AA extrajera la muestra (por tanto, la AG ha adoptado las medidas necesarias después de la extracción de la muestra), la irregularidad se considerará un error aleatorio y se incluirá en la proyección de errores aleatorios.

Naturalmente, la existencia de insolvencia o quiebra es sin perjuicio de la necesidad de que la AA busque garantías de que el gasto de la operación en cuestión es legal y regular en relación con el resto de las disposiciones aplicables.

²¹ Decisión de la Comisión, de 19 de octubre de 2011, relativa a la aprobación de las orientaciones sobre los principios, los criterios y los baremos indicativos aplicables a las correcciones financieras efectuadas por la Comisión de conformidad con los artículos 99 y 100 del Reglamento (CE) n.º 1083/2006 del Consejo, de 11 de julio de 2006.

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

²² Como se desprende del apartado 8.1.1.

²³ La actuación de la AG también podría depender de las normas y procedimientos nacionales relativos a los procesos de insolvencia y quiebra. La AA deberá aplicar el criterio profesional al analizar la temporización de la reacción de la AG a la situación concreta de quiebra o bancarrota.

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

A raíz de las catástrofes naturales de Europa central, algunas AA preguntaron qué debían hacer si la documentación justificativa en posesión de los beneficiarios se perdía o dañaba a resultas de dichas catástrofes (pérdida de la pista de auditoría suficiente).

La AA debe pedir a las autoridades nacionales interesadas que reconstruyan la pista de auditoría con documentación en formato electrónico y de otras fuentes (p. ej., contratistas, proveedores, bancos). No obstante, la pista de auditoría se ha de reconstituir dentro de unos límites razonables (incluidos el tiempo y los esfuerzos administrativos), pues tal tarea podría suponer una carga indebida o injustificable para la entidad auditada teniendo en cuenta los hechos y las circunstancias. Para llegar a esta conclusión se habrá de aplicar el criterio profesional²⁴.

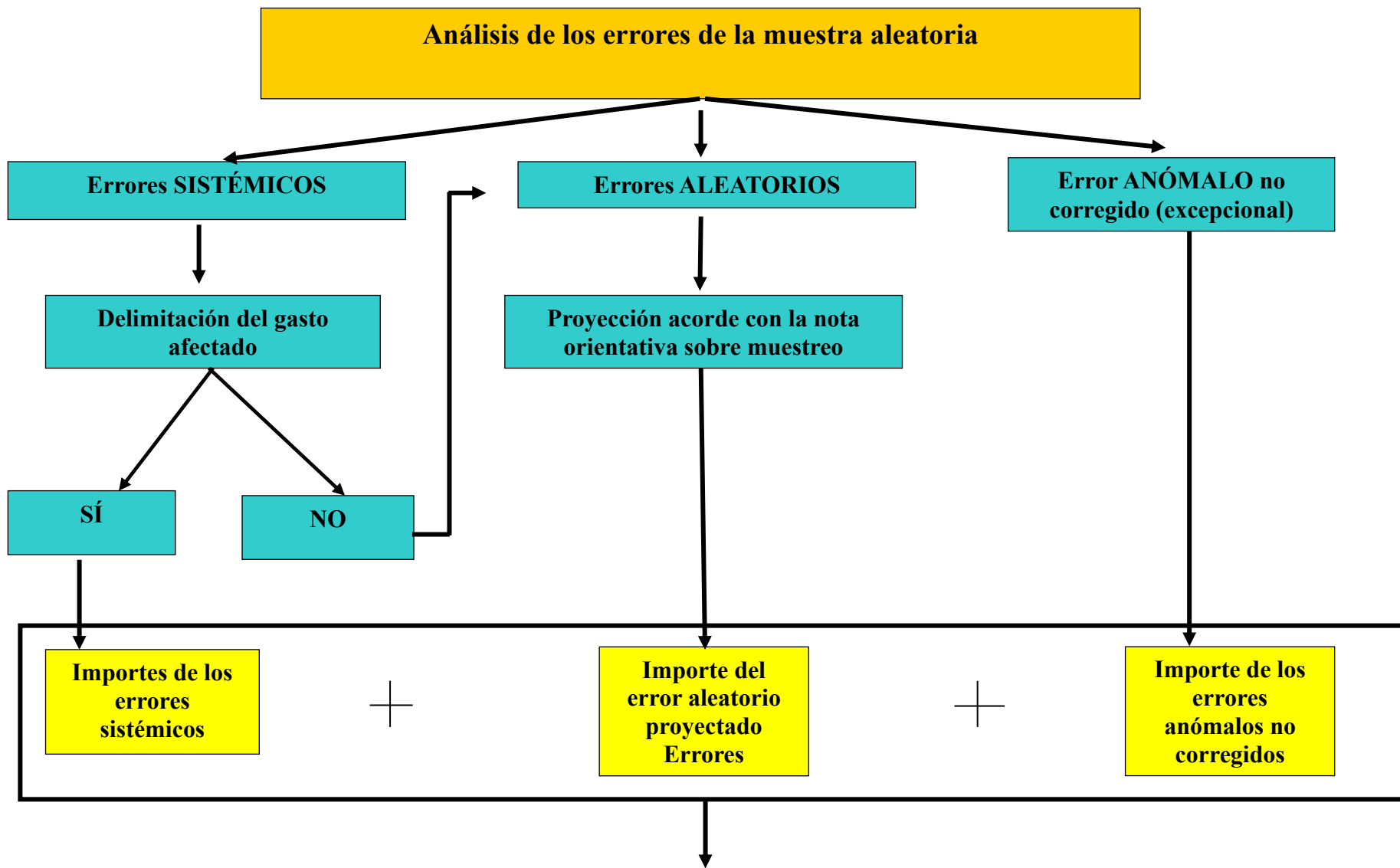
También puede suceder que, aunque la pista de auditoría esté incompleta, la documentación que falte no sea crucial para determinar si el gasto es subvencionable. En ese caso, la AA deberá notificar una limitación de alcance si se audita la operación en cuestión.

Para las operaciones en las que la pista de auditoría realmente no se pueda reconstituir (al menos, parcialmente) por motivos fuerza mayor (debidos, por ejemplo, a catástrofes naturales) o cuyos costes de reconstitución superen el beneficio de asegurar la pista de auditoría, la AG deberá obtener confirmación (por ejemplo, mediante una carta del beneficiario o del OI) de que ese ha sido el caso y todos los intentos de recuperar la documentación han sido vanos. Esta información deberá ser aceptable para las autoridades nacionales de auditoría. Con dicha confirmación, la AG podría concluir que es imposible cumplir el artículo 19 del Reglamento (CE) n.º 1828/2006 (disponibilidad de los documentos) para las operaciones en cuestión, debido a un hecho de fuerza mayor.

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

²⁴ Véanse las páginas 6 a 10 de la publicación de la Oficina pública de Contabilidad de los EE.UU. (*Government Accountability Office, GAO*) sobre las «Normas de auditoría del gobierno: exenciones temporales y directrices en respuesta a los huracanes Katrina y Rita» (<http://www.gao.gov/govaud/hurricanedocument.pdf>).

ANEXO 1: ÍNDICE DE ERROR PROYECTADO TOTAL



ÍNDICE DEL ERROR PROYECTADO TOTAL = (Importes de los errores sistémicos + aleatorios proyectados + anómalos) dividido por la población del año N

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

Fondo	Referencia (n.º de CCI)	Programa	Gasto declarado en el año de referencia ²⁵	Gasto auditado en el año de referencia para la muestra aleatoria		Importe y porcentaje (índice de error) del gasto irregular en la muestra aleatoria ²⁶		Índice de error proyectado total ²⁷	Otros gastos auditados ²⁸	Importe del gasto irregular en otra muestra del gasto	Gasto total declarado acumulado	Gasto total auditado acumulado ²⁹ como porcentaje del gasto total declarado acumulado
				Importe ³⁰	% ³¹	Importe	%					

²⁵ Esta columna se referirá a la población de la que se ha extraído la muestra, es decir, al importe total del gasto subvencionable declarado a la Comisión para el año N menos las unidades de muestreo negativas, en caso de que las haya. 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, el IAC incluirá las explicaciones pertinentes, en la sección de auditorías de operaciones.

²⁶ Cuando la muestra aleatoria incluye más de un Fondo o programa, se facilita información sobre el importe y porcentaje (índice de error) del gasto irregular relativo a toda la muestra, y no puede facilitarse a nivel de programa o Fondo. Cuando se aplique la estratificación, el IAC incluirá más información por estrato en la sección de auditorías de operaciones.

²⁷ El concepto de índice de error proyectado total se explica en la sección 2 de la presente nota orientativa.

²⁸ Cuando proceda, «Otros gastos auditados» hará referencia a los gastos auditados en el contexto de una muestra complementaria para el año de referencia.

²⁹ Incluye el gasto auditado para la muestra aleatoria y los demás gastos auditados.

³⁰ Importe del gasto auditado (en caso de que se aplique submuestreo, solo se consignará en esta columna el importe de las partidas de gasto realmente auditadas).

³¹ Porcentaje del gasto auditado en relación con el gasto declarado a la Comisión en el año de referencia.

ANEXO 3: CUADRO COMPARATIVO DE LAS SECCIONES DE LAS ORIENTACIONES ANTERIORES Y LAS ORIENTACIONES ACTUALIZADAS SOBRE EL TRATAMIENTO DE LOS ERRORES

Secciones de COCOF 11-0041-01-EN de 7.12.2011 y EFFC/87/2012 de 9.11.2012	Sección correspondiente en las orientaciones actualizadas sobre el tratamiento de errores
1. Introducción	1. Introducción
2. Evaluación de los errores	2. Evaluación de los errores
2.1 Enfoque expuesto en anteriores notas orientativas de la Comisión	[Sustituida por la nueva sección «2.1. Visión de conjunto de los tipos de error».]
2.2 Errores sistémicos	2.2 Errores sistémicos
2.3 Errores aleatorios	2.3 Errores aleatorios
2.4 Errores anómalos	2.4 Errores anómalos
2.5 Errores relativos a procedimientos contradictorios no finalizados	[Incluida en la sección 6]
2.6 Índice de error proyectado total	2.5 Índice de error proyectado total
3. Comunicación de los índices de error en el IAC mediante el SFC2007	3. Comunicación de los índices de error en el IAC mediante el SFC2007
4. Dictámenes de auditoría inadecuados	4. Dictámenes de auditoría inadecuados
5. Medidas correctoras	5. Medidas correctoras
5.1 Concepto de error corregido para determinar el dictamen de auditoría	5.1 Concepto de error corregido para determinar el dictamen de auditoría
5.2 Medidas correctoras como hechos posteriores	5.2 Medidas correctoras como hechos posteriores
5.3 Opción 1: corrección financiera extrapolada	5.4 Corrección financiera extrapolada
5.4 Opción 2: Análisis y corrección de cada tipo de error	5.3 Corrección de cada tipo de error
5.5 Compensación con un gasto «de seguridad»	7.2 Compensación con un gasto «de seguridad»
[Nueva sección de la nota orientativa actualizada sobre el tratamiento de	6. IEPT y garantía de funcionamiento

Secciones de COCOF 11-0041-01-EN de 7.12.2011 y EFFC/87/2012 de 9.11.2012	Sección correspondiente en las orientaciones actualizadas sobre el tratamiento de errores
errores.]	efectivo del SGC
6. Implicaciones para el muestreo resultantes de un índice de error elevado	[Sección eliminada, pues está cubierta por las secciones 8.1, 5.11 y 8.2.2 de la nota orientativa sobre muestreo, actualizada en 2013]
7. Error más probable y límite superior de error	[Ídem]
8. Casos particulares	7. 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	7.1 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	7.1.1 Irregularidades ya detectadas y tratadas por el OI, la AG o la AC, pero no corregidas antes de que la AA seleccione la muestra
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	7.1.2 Irregularidades detectadas durante los controles por el OI o la AG e insuficientemente corregidas antes de que la AA seleccione la muestra
8.1.3 Irregularidades relativas a gastos «descertificados» tras la selección de la muestra por la AA	7.1.3 Irregularidades relativas a gastos «descertificados» tras la selección de la muestra por la AA
8.2 Compensación de errores de sobrestimación con errores de infraestimación para obtener el error global más probable	7.3 Compensación de errores de sobrestimación con errores de infraestimación para obtener el error global más probable
[Nueva sección de la nota orientativa actualizada sobre el tratamiento de errores]	7.4 ¿Cómo se han de notificar los fraudes y presuntos fraudes en el IAC y cómo se han de reflejar en el índice de error?

Secciones de COCOF 11-0041-01-EN de 7.12.2011 y EFFC/87/2012 de 9.11.2012	Sección correspondiente en las orientaciones actualizadas sobre el tratamiento de errores
[Nueva sección de la nota orientativa actualizada sobre el tratamiento de errores.]	7.5 ¿Se deben incluir las quiebras e insolvencias en el índice de error?
[Nueva sección de la nota orientativa actualizada sobre el tratamiento de errores.]	7.6. ¿Qué enfoque debería seguir la AA si se extraviara o dañara por motivos de fuerza mayor la documentación justificativa de las operaciones muestreadas? (p. ej. por catástrofes naturales)
Anexo 1: Índice de error proyectado total	Anexo 1: Índice de error proyectado total
Anexo 2: Cuadro del gasto declarado y las auditorías de muestras	Anexo 2: Cuadro del gasto declarado y las auditorías de muestras