EGESIF_14-0011-02 final
27/08/2015

COMISIÓN EUROPEA

Fondos Estructurales y de Inversión Europeos

Orientaciones para los Estados miembros sobre estrategia de auditoría

(Período de programación 2014-2020)

CLÁUSULA DE EXENCIÓN DE RESPONSABILIDAD: *El presente 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 del programa de los Fondos Estructurales y de Inversión Europeos (salvo para el Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural (FEADER)) sobre el modo de interpretar y de aplicar la normativa de la UE en esta materia. 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 del programa y fomentar las buenas prácticas. Esta nota orientativa habrá de entenderse sin perjuicio de las interpretaciones del Tribunal de Justicia y el Tribunal General, así como de las decisiones de la Comisión.»*

ÍNDICE

LISTA DE SIGLAS Y ABREVIATURAS 3
I. ANTECEDENTES 4
1. Referencias normativas 4
2. Finalidad de las orientaciones 4
II. ORIENTACIONES 5
1. Introducción 5
2. Evaluación del riesgo 10
3. Metodología 10
3.1 Visión general 10
3.2 Auditorías sobre el funcionamiento de los sistemas de gestión y control (auditorías de sistemas) 11
3.3 Auditorías de las operaciones 15
3.4 Auditorías de las cuentas 17
3.5 Verificación de la declaración del órgano directivo 18
4. Trabajo de auditoría previsto 18
5. Recursos 19
III. EJEMPLO DE MODELO DE TABLA DE EVALUACIÓN DE RIESGOS (QUE DEBERÁ ADAPTAR LA AA) 21
IV. MODELO DE GARANTÍA 22
V. PLAZOS INDICATIVOS DEL TRABAJO DE AUDITORÍA 23

LISTA DE SIGLAS Y ABREVIATURAS

AA	Autoridad de auditoría
ICA	Informe anual de control
organismo auditor	Órgano que lleva a cabo las auditorías con arreglo a la competencia de la AA, tal como se prevé en el artículo 127, apartado 2, del RDC.
AC	Autoridad de certificación
CCI	Código común de identificación (número de referencia de cada programa, asignado por la Comisión)
RD	Reglamento delegado (UE) nº 480/2014 de la Comisión de 3 de marzo de 2014 que complementa el Reglamento (UE) nº 1303/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo[1]
REC	Reglamento de Ejecución (UE) nº 2015/207 de la Comisión, de 20 de enero de 2015[2]
RDC	Reglamento sobre disposiciones comunes (Reglamento (UE) nº 1303/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de diciembre de 2013)[3]
Fondos EIE	Los Fondos EIE son todos los Fondos Estructurales y de Inversión Europeos. Estas orientaciones son aplicables a todos excepto al Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural (FEADER)
CTE	Cooperación territorial europea (Reglamento (UE) nº 1299/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de diciembre de 2013)
OI	Organismo intermedio
AG	Autoridad de gestión
SGC	Sistema de gestión y control

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

[2] http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015R0207&rid=1

[3] http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:32013R1303

I. ANTECEDENTES

1. Referencias normativas

Reglamento	Artículos
Reglamento (UE) nº 1303/2013 Reglamento sobre disposiciones comunes *(en lo sucesivo RDC)*	Artículo 127, apartado 4 - Funciones de la autoridad de auditoría
Reglamento (UE) nº 2015/2007 Reglamento de Ejecución de la Comisión (en lo sucesivo REC)	Artículo 7, apartado 1, y anexo VII (modelo de estrategia de auditoría)

2. Finalidad de las orientaciones

Este documento tiene por objeto proporcionar orientaciones a la AA encargada de la elaboración de la estrategia de auditoría (en lo sucesivo «la estrategia») en virtud del artículo 127, apartado 4, del RDC. Estas orientaciones son aplicables a los Fondos EIE, a excepción del Feader, y sigue la estructura del modelo de estrategia de auditoría que se define en el anexo VII del REC.

Las presentes orientaciones recogen las recomendaciones de la Comisión para las distintas secciones de la estrategia. Estas no solo han sido extraídas de las disposiciones previamente mencionadas, sino también de la experiencia de la Comisión con las estrategias de auditoría del anterior período de programación, las normas de auditoría internacionalmente aceptadas y las mejores prácticas.

La estrategia constituye un módulo del modelo de garantía de los Fondos EIE (a excepción del Feader), dado que se trata de un documento de planificación que establece la metodología de la auditoría, el método de muestreo de las auditorías sobre operaciones y la planificación de auditorías con relación a los tres primeros ejercicios contables[4], y debe actualizarse con carácter anual a partir de 2016 y hasta 2024, inclusive.

Durante el período de programación 2014-2020, la AA no está obligada a transmitir la estrategia a la Comisión para su evaluación y aprobación previa. No obstante, el artículo 127, apartado 4, del RDC requiere que la AA presente a la estrategia de auditoría la Comisión si así se le solicita. La estrategia será un elemento clave del orden del día de las reuniones anuales de coordinación celebradas con arreglo al artículo 128, apartado 3, del RDC. En el contexto de sus auditorías sobre el terreno, la Comisión también podrá evaluar la calidad de la información que recoge la estrategia; incluida la documentación relevante y las explicaciones del criterio profesional utilizado por la AA para la elaboración de la estrategia.

[4] Tal como se define en el artículo 2, apartado 29, del Reglamento (UE) nº 1303/2013.

II. ORIENTACIONES

El texto insertado en un recuadro en cada una de las secciones siguientes es un extracto de la correspondiente sección del modelo de estrategia de auditoría (anexo VII del REC).

1. Introducción

La presente sección contendrá la siguiente información:

- Identificación del programa o programas operativos (título(s) y CCI[5]), fondos y período cubierto por la estrategia de auditoría.

- Identificación de la autoridad de auditoría responsable de la elaboración, el seguimiento y la actualización de la estrategia de auditoría, y de cualquier otro organismo que haya contribuido a este documento.

- Referencia a la posición de la autoridad de auditoría (organismo público nacional, regional o local) y del organismo del que forma parte.

- Referencia a la declaración de misión, la carta de auditoría o la legislación nacional (cuando proceda) en la que se determinen las funciones y las responsabilidades de la autoridad de auditoría y otros organismos que lleven a cabo auditorías bajo su responsabilidad.

La primera estrategia de auditoría deberá finalizarse en el plazo de ocho meses contados a partir de la aprobación del programa o programas en cuestión y deberá comprender los tres primeros ejercicios contables, tal como se establece en el artículo 127, apartado 4, del RDC. En caso de que se presente una sola estrategia de auditoría para varios programas con un sistema de gestión y control común, dicha estrategia de auditoría podrá finalizarse en el plazo de ocho meses contados a partir de la aprobación del último programa, siempre y cuando la estrategia esté vigente a su debido tiempo, de forma que la AA pueda realizar su trabajo y elaborar un dictamen de auditoría dentro del plazo que establece la normativa.

La AA debería acordar de antemano con la AG y la AC el plazo para la preparación de las cuentas con relación al proceso de auditoría, teniendo presente la necesidad de garantizar que se presente puntualmente un ICA y un dictamen de auditoría de gran calidad, de conformidad con el artículo 127, apartado 5, del RDC. Además, la AG deberá facilitar a la AA una copia de su 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. El Estado miembro (por ejemplo, al nivel del gobierno o ministerial u otro nivel que consideren adecuado las autoridades nacionales) debería establecer plazos internos para la transmisión de documentos entre las autoridades nacionales a los efectos de sus respectivas responsabilidades.

[5] En caso de que se prepare una sola estrategia de auditoría para los programas en cuestión, tal como se prevé en el artículo 127, apartado 4, del RDC, indique los programas operativos cubiertos por un sistema de gestión y control común.

En caso de que se presente una única estrategia de auditoría para un sistema de gestión y control común, es conveniente que las autoridades nacionales (por ejemplo, la AG, la AC, un órgano de coordinación nacional) acuerden con la AA que existe efectivamente dicho sistema común, ya que esta decisión tiene implicaciones en la selección de la muestra y en la proyección de los resultados de la muestra para todos los programas que abarca ese sistema. Se considera que existe un sistema común cuando el mismo sistema de gestión y control apoya las actividades de varios programas. El criterio que debe tenerse en cuenta es la presencia de los mismos elementos principales de control, es decir, cuando los elementos que se exponen a continuación son esencialmente los mismos para un conjunto de programas: i) descripción de las funciones de cada organismo que participa en la gestión y el control, y asignación de funciones dentro de cada organismo; ii) procedimientos para garantizar la corrección y regularidad de los gastos declarados, incluida una pista de auditoría adecuada y la supervisión de los organismos intermedios, cuando proceda. La existencia de niveles de riesgo comunes (por ejemplo, organismos intermedios similares en varios programas con un riesgo común vinculado al tipo de organismo en cuestión) también puede ser un factor que debe considerarse al determinar la existencia de un sistema común. Debido a sus especificidades, a saber, la participación de al menos dos Estados miembros, no debe considerarse que los programas de CTE pertenecen a un sistema de gestión y control común junto con programas generales. Por lo tanto, la estrategia para un programa CTE debería elaborarse de forma independiente, incluso si los organismos implicados en sus sistemas de gestión y control son los mismos que los de los programas generales.

Tal como se define en el anexo IX del REC, las modificaciones que se hagan en la estrategia de auditoría deben indicarse en la sección 3 del ICA. Entre los factores que deben tenerse en cuenta para la revisión de la estrategia se incluyen modificaciones en el sistema de gestión y control, por ejemplo, modificaciones relacionadas con medidas correctoras exigidas conforme al artículo 124, apartado 5, del RDC relacionadas con el procedimiento de designación, la reasignación de las funciones de la AA, la AG, la AC a otras autoridades nacionales, los cambios en las estructuras organizativas, como la división de un ministerio, cambios importantes en el personal o nuevos sistemas informáticos, etc.

Es conveniente que en esta sección la AA explique cómo se ha elaborado la estrategia de auditoría (concretamente en lo referente a las contribuciones de otros órganos), así como las disposiciones establecidas para el seguimiento y la actualización del documento. La documentación relativa a la elaboración, el seguimiento y la actualización de la estrategia debe conservarse dentro de la AA a modo de referencia. Cuando los organismos de auditoría hayan contribuido a la estrategia, la AA debe garantizar que sus objetivos se adaptan a los de la estrategia, ya que es la AA la que asume la responsabilidad última de la coordinación y la calidad del trabajo. Este proceso puede incluir instrucciones por escrito, reuniones regulares u otros medios que se consideren útiles. Esto es especialmente relevante para los programas CTE, en caso de que el trabajo de auditoría se lleve a cabo en varios Estados miembros.

Con relación a los instrumentos financieros ejecutados por el BEI de conformidad con el artículo 38, apartado 4, letra b, inciso i, del RDC y tal como establece el artículo 9, apartado 3 del Reglamento Delegado, la AA podrá encargar a una empresa, que funcionará bajo un marco común establecido por la Comisión, que lleve a cabo auditorías sobre la operación en cuestión. El actual marco común de auditoría está siendo actualizado por la Comisión y se debatirá con los Estados miembros. Entretanto, se invita a la autoridad de auditoría a que consulte a la Comisión y en aquellos casos en que ya se estén ejecutando este tipo de instrumentos financieros, se invita a la AA a que consulte a la Comisión para obtener asesoramiento sobre la metodología a este respecto, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo

9, apartado 4, de dicho Reglamento. La estrategia de auditoría debería hacer referencia a las intenciones de la AA en este sentido; cuando un marco entre en vigor, esta autoridad debería actualizar la estrategia oportuna y mencionar las modificaciones en el ICA siguiente.

Con relación a los instrumentos financieros de conformidad con el artículo 38, apartado 1, letra a, del RDC, es necesario que la estrategia de auditoría de la AA considere el hecho de que no puede llevar a cabo auditorías de estas operaciones sobre el terreno y tendrá que emitir su dictamen a partir de los informes de control periódicos presentados por los organismos a los que se haya confiado la ejecución de esos instrumentos financieros, de conformidad con el artículo 40, apartado 1, del RDC.

La AA debería tener un mandato claro para realizar la función de auditoría de conformidad con el artículo 127 del RDC. Normalmente este mandato se documenta en una carta de auditoría[6] si el mandato todavía no se ha establecido en la legislación nacional. En caso de que ya exista una carta de auditoría para el conjunto de la función de auditoría, en dicha carta debería incorporarse el mandato asociado concretamente con la función de la AA y esta autoridad debería aceptarla formalmente. La eficacia de la carta de auditoría contribuye a aumentar la independencia de la AA.

En el caso de la CTE, las especificidades de las funciones y las responsabilidades de cada uno de los agentes de la auditoría (AA, grupo de auditores y otros organismos de auditoría) deberían describirse en las normas de procedimiento y la estrategia de auditoría debería hacer referencia a estas normas. En caso de que la AA esté autorizada a desempeñar directamente sus funciones en el conjunto del territorio que abarca el programa, estas normas indican si un auditor nacional (de cada Estado miembro o tercer país que participa en el programa) puede unirse a la AA en las misiones de auditoría sobre el terreno, cuando proceda. En caso de que cada Estado miembro o tercer país sea responsable de desempeñar las funciones con arreglo al artículo 127 del RDC, para cada Estado miembro o tercer país que participa en el programa CTE se describirá claramente quién y cómo transmitirá los resultados de las auditorías sobre su territorio a la AA para que este organismo pueda llevar a cabo su evaluación.

La presente sección contendrá la siguiente información:

Confirmación por parte de la autoridad de auditoría de que los organismos que llevan a cabo auditorías con arreglo al artículo 127, apartado 2, del Reglamento (UE) nº 1303/2013, poseen la independencia funcional requerida (y la independencia organizativa, cuando así se requiera de conformidad con el artículo 123, apartado 5, del Reglamento (UE) nº 1303/2013).

La independencia es la libertad con respecto a condiciones que amenazan a la capacidad de la AA para desempeñar sus responsabilidades con arreglo al artículo 127 del RDC de forma imparcial. Para conseguir el grado de independencia necesario para poder desempeñar sus responsabilidades de forma efectiva, la AA debe contar con acceso directo e ilimitado a los órganos de dirección a todos los niveles, incluida la AG y la AC. Durante todas las fases del ciclo de auditoría, la AA debería garantizar que su labor (así como la realizada por el

[6] Pueden encontrarse ejemplos de cartas de auditoría definidos para los departamentos internos de auditoría en https://global.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/ModelCharter.pdf ; https://www.ecb.europa.eu/ecb/pdf/orga/ecbauditcharter_es.pdf. La AA podría adaptar estos ejemplos para sus responsabilidades y su marco jurídico específicos.

organismo auditor) se lleva a cabo de forma independiente[7] y objetiva, sin conflictos de intereses con la entidad auditada, incluido el beneficiario, tal como se define en el artículo 2, apartado 10, del RDC.

La independencia funcional implica un grado suficiente de independencia para garantizar que no existe riesgo de que las conexiones entre las distintas autoridades generen dudas respecto a la imparcialidad de las decisiones adoptadas. Con el fin de garantizar ese grado de independencia, el SGC debe prever medidas como que el personal de la AA no esté implicado con las funciones de la AG ni de la AC, la autonomía de decisión de la AA respecto a la contratación de personal, unas descripciones claras de los puestos y unas disposiciones claras por escrito entre las autoridades[8]. Es fundamental que la AA pueda expresar su desacuerdo con la AG o la AC y comunicar los resultados de sus auditorías con total independencia a las partes interesadas, especialmente a la Comisión.

La ubicación y la condición institucional de la AA pueden plantear una restricción o limitación al alcance de la labor de esta, especialmente cuando pertenece al mismo organismo público que (algunas de) las entidades auditadas. En general, cuanto más alto sea el nivel al que se presentan los informes, mayor será el alcance potencial de las actividades que puede asumir la AA mientras mantiene su independencia de la entidad auditada[9]. Como mínimo, el responsable de la AA debe informar al nivel jerárquico de dicho organismo público que le permita cumplir con sus responsabilidades; la AA debe estar libre de interferencias para determinar el alcance de su trabajo de auditoría, realizar su labor y comunicar los resultados.

Tal como se deriva del artículo 123, apartado 4, del RDC, la AA debe ser funcionalmente independiente de la AG y la AC. Este término implica que la AA no desempeña ningún papel en las funciones propias de la AG, la AC ni los OI que llevan a cabo las labores de la AG o de la AC que están bajo la responsabilidad de dicha autoridad. Además, sus canales de comunicación deberían ser distintos, es decir, la AA debería rendir cuentas a un nivel jerárquico distinto de los de la AG y de la AC. Este concepto también se refleja en el primer párrafo del artículo 123, apartado 5, del RDC, que permite que la AA sea parte de la misma autoridad u organismo público (por ejemplo un ministerio) que la AG y la AC, siempre que se respete el principio de separación de funciones y con arreglo a las condiciones que se establecen en el mismo párrafo de dicha disposición.

El mismo planteamiento se aplica a los organismos de auditoría que llevan a cabo las auditorías dentro del ámbito de competencia de la AA. En caso de que los organismos de auditoría sean unidades de auditoría internas, deberían tenerse en cuenta consideraciones especiales: la AA debería ser consciente de la configuración organizativa y los canales de

[7] Puede encontrarse más información sobre el concepto de independencia en la Recomendación de la Comisión relativa a la independencia de los auditores de cuentas de 16 de mayo de 2002 (DO L191/22 de 19/07/2002) y en el capítulo 3 del Código de ética de INTOSAI.

[8] Estas disposiciones pueden plasmarse, por ejemplo, en una decisión gubernamental que mencione las autoridades implicadas en la ejecución de un programa, las autoridades que llevarán a cabo las tareas que imponen los reglamentos o protocolos por escrito entre autoridades, procedimientos de trabajo, etc.

[9] Véase también: Normas internacionales para el ejercicio profesional de la auditoría interna (IPPF) 1100, Consejo para la práctica asociado 1110-1 y la Guía práctica de IPPF sobre «Independencia y objetividad».

comunicación dentro de la organización en cuestión, para evaluar la posición de la unidad de auditoría interna y el riesgo de que su independencia se vea disminuida.

Respecto a los programas CTE, la estrategia de auditoría debería explicar cómo se garantiza la independencia de cada uno de los miembros del grupo de auditores, concretamente en aquellos casos en que los propios miembros del grupo de auditores llevan a cabo trabajos de auditoría en sus Estados miembros, supervisan o subcontratan estas labores. Si se subcontrata el trabajo de auditoría, el contratista debe estar obligado por el contrato a informar de inmediato a la AA en caso de un posible conflicto de intereses, de forma que esta pueda adoptar las medidas oportunas con la ayuda del grupo de auditores. La AA también debe ser funcionalmente independiente de la secretaría conjunta (establecida por la AG con arreglo al artículo 23, apartado 2, CTE) y del «controlador o controladores» previstos en el artículo 23, apartado 4, CTE.

La AA debe indicar en la estrategia de auditoría cómo se garantiza la independencia funcional mencionada y describir las relaciones entre la AA y la AG, la AC y, cuando así se requiera, los OI. Esta indicación debe hacer referencia al correspondiente organigrama y a los canales de comunicación entre la AA y estos órganos y, cuando proceda, a la autoridad u organismo público ante los que también responden la AG y la AC.

En el contexto de la estrategia de auditoría, el término «independencia organizativa» se refiere a una situación en la que la AA no puede formar parte de la misma autoridad u organismo público (por ejemplo, un ministerio) que la AG o la AC. Tal como se establece en el artículo 123, apartado 5, del RDC, la AA puede formar parte de la misma autoridad pública[10] que la AG o la AC cuando la cuantía total de la ayuda procedente de los Fondos para un programa sea menor o igual a 250 millones de euros (en el caso del FEMP este umbral es de 100 millones de euros). Si se supera este umbral, la AA podrá formar parte de la misma autoridad pública que la AG y la AC cuando se cumpla una de las condiciones siguientes:

a) con arreglo a las disposiciones aplicables al anterior período de programación, o bien la Comisión ha informado al Estado miembro antes de la fecha de adopción del programa de que se trate sobre su conclusión de que puede fiarse principalmente de su dictamen de auditoría[11],

b) o bien, en caso de que la Comisión esté convencida, basándose en la experiencia del anterior período de programación, de que la organización institucional y la responsabilidad de la AA proporcionan garantías suficientes de su independencia funcional y de su fiabilidad[12].

[10] En el marco del artículo 123, apartado 5, del RDC, el concepto de «autoridad u organismo público» hace referencia a que la AA y la AG poseen distintas líneas de responsabilidad política. En el contexto nacional y por norma general, «autoridad u organismo público» se refiere a un ministerio. En el contexto regional debe aplicarse un planteamiento similar, es decir, «autoridad u organismo público» se refiere a un ministerio regional independiente o su equivalente.

[11] Esta condición debe entenderse en el sentido de que la Comisión ha remitido una carta formal al Estado miembro en la que le notifica que sus servicios de auditoría pueden fiarse principalmente de la opinión de la AA respecto a programas bien identificados, con arreglo a las condiciones del artículo 73, apartado 3, del Reglamento (CE) nº 1083/2006.

[12] Con respecto a la fiabilidad la AA, esta condición se cumple si los resultados de la auditoría de la Comisión han permitido a esta hasta el momento evaluar los requisitos clave la AA para el período 2007-2012 en la categoría 1 o 2, con arreglo a la metodología común para la evaluación del SGC. Evidentemente la condición es

2. Evaluación del riesgo

La presente sección contendrá la siguiente información:

- Explicación del método de evaluación de riesgos empleado.

- Referencia a los procedimientos internos para la actualización de la evaluación de riesgos.

En el momento de establecer el método general de evaluación de riesgos para determinar las prioridades en la labor de auditoría del sistema respecto a las medidas, los órganos y los requisitos clave, la AA debería considerar los correspondientes factores de riesgo, establecer una cuadrícula para cuantificar el riesgo de bajo a alto[13] y aplicarlos a todas las prioridades y órganos relacionados con el programa o programas que abarca la estrategia. Los siguientes son algunos ejemplos de factores de riesgo que pueden considerarse: cantidad, competencia de gestión, calidad de los controles internos, grado de cambio de la estabilidad del entorno de control, fecha del último compromiso de auditoría, complejidad de la estructura organizativa, tipo de operaciones, tipo de beneficiarios, riesgo de fraude, etc.

A modo de mejores prácticas, los resultados de la evaluación de riesgos de la AA se recogen en una tabla en la que se clasifican los programas y los principales órganos implicados en el SGC por nivel de riesgo. En la sección III de este documento se recoge un ejemplo no exhaustivo de dicha tabla. Es necesario que la AA adapte y complemente esta tabla con los factores de riesgo que esta considera relevantes para los programas en cuestión. La evaluación de riesgos puede ser menos elaborada en el caso de los sistemas de pequeño tamaño (por ejemplo, en aquellos casos en que todos los órganos y los principales requisitos clave pueden auditarse en el primer ejercicio). También son aceptables otros métodos de evaluación de riesgos.

Basándose en los resultados de la evaluación de riesgos, la AA podrá establecer la prioridad de las auditorías de sistemas de los programas y órganos con un mayor riesgo de detección durante el período auditado. Dicha priorización también debería abarcar los ámbitos temáticos específicos que se describen a continuación en la sección 3.2. Los plazos y el alcance de las auditorías también pueden verse influenciados por el índice de ejecución del programa, por ejemplo, el retraso en la declaración de gastos de una medida u organismo a la Comisión implicaría que no puedan auditarse todos los requisitos clave en el mismo momento.

3. Metodología

3.1 Visión general

La presente sección contendrá la siguiente información:

Referencia a los manuales o procedimientos de auditoría que contenga una descripción de las principales fases del trabajo de auditoría, incluida la clasificación y el tratamiento de los errores detectados.

---

que ese mismo sistema se aplique a los programas para 2007-2013 y 2014-2020 (la AA continúa en la misma autoridad u organismo público).

[13] Garantizar una ponderación equilibrada de la puntuación del riesgo.

Referencia a las normas de auditoría internacionalmente aceptadas que la autoridad de auditoría tendrá en cuenta para su trabajo de auditoría, tal como se establece en el artículo 127, apartado 3, del Reglamento (UE) nº 1303/2013.

Referencia a los procedimientos existentes para la elaboración del informe de control y el dictamen de auditoría que deben presentarse a la Comisión de conformidad con el artículo 127, apartado 5, del Reglamento (UE) nº 1303/2013.

Para un programa CTE, referencia a disposiciones específicas de auditoría y explicación de cómo piensa llevar a cabo la autoridad de auditoría los procesos de coordinación y supervisión con el grupo de auditores de otros Estados miembros afectados por este programa y descripción de las normas de procedimiento adoptadas de conformidad con el artículo 25, apartado 2, del Reglamento (UE) nº 1299/2013.

El manual de auditoría de la AA debe recoger una descripción de los procedimientos de trabajo de las distintas fases de una auditoría, es decir, la planificación de la auditoría, la evaluación de riesgos, la realización de actividades, el registro y la documentación, la supervisión, la presentación de informes, el proceso para garantizar la calidad y de revisión externa, el uso del trabajo de otros auditores, la utilización de cualquier técnica de auditoría asistida, las metodologías de muestreo utilizadas, etc.

El manual de auditoría debe recoger referencias a los umbrales de materialidad y otros factores cuantitativos y cualitativos que deben tenerse en cuenta a fin de valorar la materialidad de las conclusiones de las auditorías de sistemas, las auditorías de las operaciones y las auditorias de las cuentas.

El manual de auditoría también debe incluir una descripción de las distintas fases de la elaboración de informes (como los borradores de informe de auditoría, el procedimiento contradictorio con el organismo auditado y los informes de auditoría finales), plazos para la presentación de informes y procesos de seguimiento. Además, el manual de auditoría debería incluir una breve explicación del proceso de elaboración de informes de la AA con el organismo coordinador que pueda designar el Estado miembro con arreglo a los artículos 123, apartado 8, y 128, apartado 2, del RDC.

El manual de auditoría puede componerse de una serie de notas y procedimientos distintos, reagrupados en una carpeta o documento electrónico que conozca todo el personal de la AA y de los organismos de auditoría, y al que puedan acceder.

3.2 Auditorías sobre el funcionamiento de los sistemas de gestión y control (auditorías de sistemas)

La presente sección contendrá la siguiente información:

Indicación de los organismos que deben ser auditados y de los requisitos clave correspondientes en el contexto de las auditorías de sistemas. Cuando proceda, referencia al organismo auditor del que depende la autoridad de auditoría para realizar estas auditorías.

Indicación de cualesquiera auditorías de sistemas para ámbitos temáticos específicos, como:

- calidad de las verificaciones administrativas y sobre el terreno establecidas en el artículo 125, apartado 5, del Reglamento (UE) nº 1303/2013, también por lo que respecta a la observancia de las normas en materia de contratación pública, ayudas estatales, requisitos medioambientales e igualdad de oportunidades;

- calidad de la selección de los proyectos y de las verificaciones administrativas y sobre el terreno (tal como se establece en el artículo 125, apartado 5, del Reglamento (UE) nº 1303/2013) en relación con la aplicación de instrumentos financieros;

- funcionamiento y seguridad de los sistemas informáticos establecidos de conformidad con los artículos 72, letra d), 125, apartado 2, letra d) y 126, letra d), del Reglamento (UE) no 1303/2013; y conexión de estos con el sistema informático «SFC 2014», tal como se prevé en el artículo 74, apartado 4, del Reglamento (UE) nº 1303/2013;

- fiabilidad de los datos relativos a los indicadores y los hitos y a los avances del programa operativo en la consecución de sus objetivos proporcionados por la autoridad de gestión con arreglo al artículo 125, apartado 2, letra a), del Reglamento (UE) nº 1303/2013,

- presentación de informes sobre retiradas y recuperaciones de fondos;

- aplicación de medidas antifraude efectivas y proporcionadas respaldadas por una evaluación de los riesgos de fraude de conformidad con el artículo 125, apartado 4, letra c), del Reglamento (UE) nº 1303/2013.

De conformidad con la evaluación de riesgos expuesta en la anterior sección 2, en el calendario indicativo de las tareas de auditoría previsto en esta sección de la estrategia de auditoría puede proporcionarse una lista completa de los órganos y funciones que abarcan las auditorías de sistemas. Está previsto que la AA audite a todas las autoridades y funciones incluidas en el SGC de un programa concreto (incluidos los OI seleccionados sobre la base de la evaluación de riesgos de la AA) al menos una vez durante el período de programación. Las auditorías de sistemas deben llevarse a cabo a partir del primer año de ejecución del programa, una vez que se hayan designado la AG y la AC. El alcance de las primeras auditorías de sistemas debe tener en cuenta el trabajo de la AA llevado a cabo durante la fase de designación, centrándose en las entidades, los programas y las áreas en las que el riesgo es mayor.

En el caso de los programas CTE, la especificación de los órganos que deben ser auditados durante el período de programación debe incluir a todos aquellos con responsabilidad de programas CTE en todos los Estados miembros que tienen responsabilidades sobre un programa concreto, incluidos los controladores con arreglo al artículo 23, apartado 4, CTE.

Las auditorías de sistemas deben realizarse de forma regular y oportuna a lo largo del año y teniendo en cuenta la expresión del dictamen de auditoría anual, que comprende principalmente los requisitos clave que se establecen en el anexo IV del RD y teniendo en cuenta las *Orientaciones para la Comisión y los Estados miembros sobre una metodología común para la evaluación de los sistemas de gestión y control en los Estados miembros* (EGESIF_14-0010 de 18/12/2014), así como la aplicación de los procedimientos que se mencionan en la descripción de los SGC. La AA debe contar con listas de control y programas de trabajo adaptados para sus auditorías de sistemas, de forma que se garantice que todos los requisitos y procedimientos clave se cubren regularmente mediante auditorías completas o de seguimiento, para que la AA pueda extraer conclusiones sobre el funcionamiento del SGC a partir del primer ICA. En lo referente a la frecuencia y el alcance de las auditorías de sistemas, la AA debe tomar una decisión basada en su evaluación de riesgos, teniendo en cuenta la ISA 330 sobre las respuestas del auditor a los riesgos evaluados[14]. En cualquier caso, las auditorías de sistemas deben realizarse de forma oportuna,

[14] http://www.ifac.org/system/files/downloads/a019-2010-iaasb-handbook-isa-330.pdf

para contribuir a la adecuada planificación y a la selección de las auditorías de operaciones con arreglo al artículo 27 del RD y a la expresión del dictamen de auditoría anual.

Las auditorías de sistemas dirigidas a ámbitos temáticos específicos se corresponden con aquellas que abarcan uno o dos requisitos clave (por ejemplo, las arriba mencionadas y las que se recogen en el modelo de ICA de la sección 3.2) para un conjunto de entidades y programas, con el objeto evaluar un riesgo horizontal para esta población sobre cuestiones concretas que abarcan dichos requisitos.

En la práctica, en función de la situación y de SGC, además de con arreglo a la evaluación de riesgos llevada a cabo, la AA podrá optar por realizar auditorías de sistemas por programa o SGC que abarquen por lo menos todos los requisitos clave esenciales en los primeros años de ejecución del programa (con posteriores auditorías de seguimiento realizadas cada año). Como complemento pueden realizarse auditorías temáticas donde y cuando se considere necesario para abarcar los restantes requisitos clave y los requisitos específicos en aquellos casos en que se crea que el riesgo es sistémico.

Si durante la ejecución del programa o programas el SGC es objeto de cambios sustanciales (por ejemplo, la modificación de los procedimientos que afectan a los requisitos clave esenciales), la AA debería llevar a cabo una nueva auditoría del sistema para este SGC, a fin de abarcar los nuevos aspectos y actualizar oportunamente la evaluación de riesgos.

Las auditorías realizadas durante el período 2007-2013 pueden utilizarse como punto de referencia para la AA, en concreto en la evaluación de riesgos, a la hora de planificar las auditorías de sistemas para 2014-2020 cuando el SGC sea similar. No obstante, en 2014-2020 seguirá siendo necesario realizar auditorías de sistemas, cuyo objeto es evaluar si el SGC funciona adecuadamente durante dicho período.

El objetivo del auditor sobre el terreno debe ser obtener evidencias suficientes y fiables de que el SGC establecido funciona de forma eficaz y con arreglo a lo descrito, a fin de determinar si estos sistemas son adecuados para garantizar la legalidad y la regularidad del gasto de los Fondos EIE, así como la exactitud y la integridad de la información financiera y de otra índole, incluida la presentada en las cuentas de la AC. Los controles de prueba pueden incluir ensayos de recorrido de los correspondientes archivos que poseen las autoridades en cuestión, entrevistas con el personal pertinente y el examen de una muestra de transacciones. En conjunto, deben realizarse pruebas suficientes que permitan extraer conclusiones sólidas sobre el funcionamiento adecuado de los sistemas que están siendo examinados. El contenido real de cada auditoría debería ser ajustado por el auditor para tener en cuenta el entorno de control como parte de la fase de preparación de la auditoría.

La muestra de las transacciones para las pruebas de los controles tomada durante las auditorías de sistemas puede tener en cuenta la sección específica sobre «la técnica de muestreo aplicable a las auditorías de sistemas» incluida en las orientaciones de la Comisión de la Comisión sobre muestreo. Por lo general en las auditorías de sistemas se emplea el muestreo por atributos para probar distintos atributos de la población en cuestión. En cualquier caso, el método de selección de la muestra para las auditorías de sistemas es un aspecto que debe valorar la AA con arreglo a su criterio profesional.

Durante las auditorías de sistemas la AA debe poner a prueba los distintos controles internos clave establecidos. A la hora de determinar el número de elementos que deben someterse a las pruebas de los controles, deben tenerse en cuenta determinados factores generales, teniendo presentes las normas aceptadas a escala internacional en materia de auditoría (por ejemplo, la

ISA 330 sobre las respuestas del auditor a los riesgos evaluados, la ISSAI 4100[15] sobre los factores que deben tenerse en cuenta a la hora de definir la materialidad, la ISSAI 1320 sobre «La materialidad al planificar y ejecutar una auditoría»[16] y la ISSAI 1450 sobre «Evaluación de equivocaciones identificadas durante la auditoría»[17].

En el momento de planificar la auditoría de un sistema, la AA debe definir previamente el umbral a partir del cual se considerará que una deficiencia se considera material. Por ejemplo, en el contexto de una auditoría de este tipo y tras haber probado los controles asociados con un requisito clave concreto (por ejemplo, los procedimientos adecuados de selección de las operaciones) sobre una muestra de 10 acuerdos de subvención (de una población de por ejemplo 50 subvenciones), la AA podrá considerar que los controles para ese requisito clave son materialmente deficientes (es decir, «funciona parcialmente; necesita mejoras considerables») cuando resulte que 4 de cada 10 (es decir, el 40%) de los acuerdos de subvención seleccionados no han aplicado los controles existentes o que estos no han conseguido detectar y corregir el gasto irregular. En la tabla siguiente se recogen umbrales indicativos que puede utilizar la AA para definir sus umbrales de materialidad a efectos de la planificación y para comunicar deficiencias. Pueden considerarse umbrales distintos por ejemplo en función del tipo de controles en cuestión. En cualquier caso, también es necesario que la evaluación de la materialidad de las auditorías de sistemas tenga en cuenta los factores cualitativos, además del planteamiento cuantitativo simple que aquí se sugiere.

Funciona bien. Solo son necesarias mejoras menores.	Funciona, pero se precisan algunas mejoras.	Funciona parcialmente; necesita mejoras considerables.	Básicamente no funciona.
menos del 10% de excepciones	menos del 25% de excepciones	menos del 40% de excepciones	más del 40% de excepciones

Cuando la conclusión de auditoría del sistema es que el índice de desviación detectado es superior al umbral de materialidad que define la AA para auditoría en cuestión, esto implica que el SGC no cumple los criterios establecidos para un nivel de garantía alto. A consecuencia de ello, debe clasificarse el SGC con un nivel de garantía medio o bajo, lo cual tendrá implicaciones para determinar el tamaño de la muestra de las auditorías de las operaciones.

Con respecto a las auditorías de sistemas sobre la fiabilidad de los datos correspondientes al rendimiento del programa, la AA debe valorar si se aplican controles eficaces a la recopilación, el resumen y la comunicación de los datos asociados, y si las cifras recopiladas que se han comunicado se corresponden con los datos fuente.

[15] http://es.issai.org/media/14649/issai_4100_s.pdf

[16] http://es.issai.org/media/14697/issai_1320_s.pdf

[17] http://es.issai.org/media/14589/issai_1450_s.pdf

En referencia a las auditorías de sistemas sobre el funcionamiento de sistemas informáticos, las normas relativas a la tecnología de la información no están tan bien desarrolladas ni son aceptadas universalmente como en otros ámbitos de la auditoría. La falta de normas de aceptación general para los sistemas de información ha provocado que muchas organizaciones hayan desarrollado sus propias normas. No obstante, ha habido varias iniciativas para la elaboración de normas uniformes dirigidas a las actividades de procesamiento y auditoría. Además del marco COBIT (Objetivos de Control para la Información y Tecnologías Relacionadas)[18], las normas aceptadas internacionalmente para la seguridad de la información incluyen, entre otras, la norma ISO/IEC 27001 («Tecnología de la información - Técnicas de seguridad - Sistemas de gestión de seguridad de la información - Requisitos» y la ISO/IEC 27002 («Tecnología de la Información - Técnicas de seguridad - Código de prácticas para los controles de seguridad de la información»), que ha vuelto a emitirse por última vez en 2013[19]. La AA también podrá tener en consideración cualquier norma nacional relacionada[20].

3.3 Auditorías de las operaciones

La presente sección contendrá la siguiente información:

Descripción del método de muestreo (o referencia a documento interno que lo especifique) que se va a utilizar de conformidad con el artículo 127, apartado 1, del Reglamento (UE) nº 1303/2013 y el artículo 28 del Reglamento (UE) nº 480/2014, y de otros procedimientos específicos existentes para las auditorías de operaciones, en particular, en relación con la clasificación y el tratamiento de los errores detectados, lo que incluye las sospechas de fraude.

La AA determina el método de muestreo (metodología de muestreo, unidad de muestreo y los parámetros para el cálculo del tamaño de la muestra) con arreglo al criterio profesional y teniendo en cuenta los requisitos normativos y factores como las características de la población y la expectativa respecto al nivel y a la variabilidad de los errores. En las orientaciones de la Comisión de la Comisión sobre muestreo se presentan distintas metodologías de muestreo y sus respectivas ventajas y consideraciones para su aplicación[21]. Debe evaluarse regularmente la necesidad de revisar el método de muestreo, sobre todo antes de cada ejercicio de este tipo.

Con arreglo al artículo 28, apartado 11, del RD, se determina el nivel de confianza del muestreo con arreglo al que se obtiene de las auditorías de sistemas.

El ciclo completo del modelo de garantía se ilustra mediante el esquema que se recoge en la sección IV de estas orientaciones.

Se aplicará un único nivel de confianza si se agrupan para su muestreo varios programas pertenecientes a un sistema común. Es posible utilizar un diseño de muestreo estratificado por

[18] Puede obtenerse información sobre COBIT en http://www.isaca.org/Knowledge-Center/COBIT/Pages/Overview.aspx

[19] Puede obtenerse más información en http://www.iso27001security.com/index.html o en el sitio web de la ISO (http://www.iso.org/iso/home/standards/management-standards/iso27001.htm).

[20] Como los «Catálogos IT-Grundschutz» del Servicio Federal Alemán de Seguridad de la Información (BSI).

[21] COCOF_08-0021-03, actualmente en proceso de revisión.

programa para mejorar la precisión o permitir que el tamaño de la muestra sea menor. Sin embargo, por lo general es posible emitir conclusiones de auditoría para todo el grupo de programas y no para los programas individuales, salvo que se haya diseñado y aplicado una estratificación para obtener pruebas suficientes que permitan extraer también conclusiones independientes por estrato.

Se prevé que la AA describa en la estrategia de auditoría su planteamiento de estratificación, que se aplicará de conformidad con el artículo 28, apartado 10, del RD, que cubra poblaciones con características similares, tales como operaciones que consistan en contribuciones financieras de un programa a instrumentos financieros, partidas de gran valor o Fondos (en el caso de programas multifondos).

En el artículo 148, apartado 1, del RDC se recogen los requisitos del control proporcional de los programas. En lo que se refiere a la aplicación práctica de esta disposición, el artículo 28, apartado 8, del RD establece que la AA podrá excluir de la población utilizada como muestra aquellas operaciones a las que se aplican las condiciones para el control proporcional establecido en el artículo 148, apartado 1, del RDC. En caso de que la operación de que se trate ya se haya seleccionado en la muestra, la AA debe reemplazarla, utilizando la selección aleatoria apropiada. La forma más fácil de realizar esta sustitución consiste en seleccionar elementos adicionales, en igual número que los excluidos de la muestra, empleando exactamente la misma metodología de selección (ya sea selección aleatoria o probabilidad proporcional a la selección de gasto). En el momento de seleccionar los nuevos elementos para la muestra, deben excluirse de la población aquellos que ya estaban incluidos en la muestra y aquellos a los que se refiere este artículo. La extrapolación puede hacerse del modo habitual, sin olvidarse de corregir el gasto total de la población con el gasto de elementos a los que se refiere el artículo.

El artículo 28, apartado 14, del RD, establece la definición de 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*.»

Un error sistémico se corresponde con una irregularidad sistémica, tal como se define en el artículo 2, apartado 38, del RDC. Un error anómalo es un error de naturaleza excepcional del que puede demostrarse que no es representativo de la población. Un error aleatorio[22] es un error que no es ni sistémico ni anómalo.

El procedimiento establecido para la clasificación de los errores debería incluir los elementos siguientes con relación a cada una de las auditorías de operaciones: i) debería prepararse un informe o conclusión y adjuntarse al archivo de la auditoría que recoge la documentación de planificación y otros documentos que respaldan las constataciones; ii) ese informe o conclusión debe recoger una descripción completa de las constataciones, incluidos todos los elementos (condiciones o situación actual, criterios o norma, efecto y —sobre todo— la causa de los errores), así como la clasificación de cada error.

La tasa de error resultante de las auditorías de las operaciones debe indicarse en el ICA sin introducir correcciones. Sin embargo, la AA también calculará la tasa de error residual y considerará todas las medidas correctivas adoptadas con respecto a las irregularidades

[22] Este concepto presupone la probabilidad de que los errores aleatorios encontrados en la muestra auditada estén también presentes en la población no auditada.

detectadas en el momento de la elaboración del dictamen de auditoría (*Guidance on ACR and Audit Opinion* de la Comisión, EGESIF 15_0002/2015, secciones II.5 y II.9).

El planteamiento que debe adoptar la AA con respecto al muestreo no estadístico debe adaptarse a los requisitos del artículo 127, apartado 1, del RDC. Tal como se establece en el artículo 28, apartado 3, del RD, la muestra aleatoria extraída por la AA para sus auditorías de las operaciones debe permitir a esta extrapolar los resultados a la población de la que se extrajo la muestra, también en caso de que se utilice un metodología de muestreo no estadístico. El tamaño necesario de la muestra lo determina la AA con arreglo a su criterio profesional y teniendo en cuenta el nivel de garantía que ofrecen las auditorías de sistemas. El requisito del 5% de las operaciones y del 10% del gasto que se recoge en el artículo 127, apartado 1, del RDC se corresponde según el criterio de la Comisión con «el mejor escenario posible» de garantía alta o media del sistema (es decir, categoría 1 o 2, ya que el legislador ha establecido que estos requisitos constituyen el mínimo). De acuerdo con lo establecido en el anexo 3 de la ISA 530, cuanto más alta sea la valoración que haga el auditor del riesgo de error material, mayor deberá ser el tamaño de la muestra. En este sentido, la Comisión recuerda a continuación su declaración con relación al artículo 127 del RDC relativa al muestreo no estadístico[23]:

«La Comisión observa que, en relación con la cuestión del muestreo no estadístico, el artículo 127, apartado 1, establece que esta muestra debe cubrir al menos el 5 % de las operaciones para las que se ha declarado un gasto a la Comisión durante un ejercicio contable y el 10 % del gasto que se ha declarado a la Comisión durante un ejercicio contable. Observa además que las orientaciones emitidas por la Comisión sobre métodos de auditoría para autoridades de auditoría para el período de programación 2007-13 indican que el tamaño de la muestra en el caso del muestreo no estadístico, por norma general, no debería ser superior al 10 % de la población de operaciones. La Comisión considera que la posibilidad de reducción del tamaño de la muestra de operaciones al 5 % presenta un riesgo de que la muestra no sea suficientemente representativa y, por tanto, de que, en consecuencia, se debilite la garantía de auditoría.»

3.4 Auditorías de las cuentas

La presente sección contendrá la siguiente información:
Descripción del enfoque de auditoría para la auditoría de las cuentas.

La AA debe proporcionar una breve descripción del enfoque de auditoría que utiliza para auditar las cuentas y emitir un dictamen de auditoría para cada ejercicio contable.

En esta sección, la AA debe explicar cómo prevé obtener garantías sobre la integridad, precisión y veracidad de las cuentas sobre la base de:

- sus auditorías de sistemas (en concreto los que se llevan a cabo en la AC, tal como se establece en el artículo 29, apartado 4, del RD);

[23] http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2013:375:0002:0004:ES:PDF

- sus auditorías de las operaciones[24];

- informes de auditoría finales remitidos por la Comisión y el Tribunal de Cuentas;

- su evaluación de la declaración del órgano directivo y el resumen anual;

- la naturaleza y el alcance de las pruebas aplicadas a las cuentas que ha presentado la AC a la AA.

Con respecto a este último punto, la AA debería describir cómo pretende llevar a cabo sus verificaciones adicionales finales sobre el borrador de las cuentas certificadas, antes del 15 de febrero como establece la normativa, conforme a lo expuesto en *Guidance on Audits of Accounts* (EGESIF_15_0016). En concreto, la AA debería describir el trabajo previsto con respecto a la conciliación la AC que se recoge en el apéndice 8 de las cuentas, incluida la evaluación de la AA sobre la idoneidad de las explicaciones de la AC para los ajustes que se recogen en dicho apéndice y su coherencia con la información que se recoge en el ICA, así como en el resumen anual con respecto a las correcciones financieras hechas y reflejadas en las cuentas a modo de seguimiento a los resultados de las auditorías de sistemas y a la auditoría de operaciones y las verificaciones de gestión realizadas antes de presentar las cuentas.

3.5 Verificación de la declaración del órgano directivo

La presente sección contendrá la siguiente información: *Referencia a los procedimientos internos en los que se determinen las tareas implicadas en la verificación de las afirmaciones contenidas en la declaración del órgano directivo, con vistas al dictamen de auditoría.*

Dado que la AA debe emitir cada año una declaración relativa a si el trabajo de auditoría realizado pone en duda las afirmaciones realizadas en la declaración del órgano directivo, debe establecerse un procedimiento que garantice que recibe dicha declaración a su debido tiempo y que en esta se han tenido en cuenta las conclusiones de toda auditoría y todo control realizado por la AA o supervisados por esta.

4. Trabajo de auditoría previsto

La presente sección contendrá la siguiente información: *- Descripción y justificación de las prioridades de auditoría y los objetivos específicos para el ejercicio contable actual y los dos ejercicios siguientes, junto con una explicación de la conexión entre los resultados de la evaluación de riesgos y el trabajo de auditoría previsto.*

[24] Las auditorías de operaciones permitirán verificar la exactitud de los importes y la integridad del gasto correspondiente incluido en las solicitudes de pago (y posteriormente en las cuentas si se considera que son plenamente legales y regulares). También permite la conciliación de la pista de auditoría desde el sistema de contabilidad de la AC hasta llegar al beneficiario/el nivel de la operación, a través de cualquier OI, una cuestión que ya se aborda en las auditorías actuales.

- Calendario indicativo de las tareas de auditoría para el ejercicio contable actual y los dos ejercicios siguientes por lo que respecta a las auditorías de sistemas (incluidas las auditorías que tienen por objeto ámbitos temáticos específicos), como sigue:

Autoridades/organismos o ámbitos temáticos específicos que deben auditarse	CCI	Título del PO	Organismo responsable de la auditoría	Resultado de la evaluación del riesgo	20xx Objetivo y alcance de la auditoría	20xx Objetivo y alcance de la auditoría	20xx Objetivo y alcance de la auditoría

Debe incluirse una descripción de los criterios empleados para determinar las prioridades de auditoría y su justificación. Los resultados del ejercicio de evaluación de riesgos deben servir de base principal para establecer las prioridades de la labor de auditoría del sistema prevista.

Se recomienda que la AA elabore un plan general para todo el período de programación que cubra el SGC en su conjunto a fin de obtener garantías razonables sobre su efectividad, además de la planificación «renovable» detallada obligatoria que establece las prioridades para el ejercicio contable actual y los dos ejercicios contables siguientes. En el anexo V se recogen plazos indicativos para el trabajo de la AA referidos a un ejercicio contable.

5. Recursos

La presente sección contendrá la siguiente información: *- Organigrama de la autoridad de auditoría e información sobre su relación con cualquier organismo auditor que realice las auditorías, tal como se prevé en el artículo 127, apartado 2, del Reglamento (UE) nº 1303/2013, cuando proceda.* *- Indicación de los recursos que se prevé asignar para el ejercicio contable actual y los dos ejercicios siguientes.*

La estrategia de auditoría debería indicar los recursos humanos a modo de días de disponibilidad del auditor (o que deben movilizarse) para conseguir sus objetivos para los próximos años[25], incluidos los recursos de otros organismos de auditoría y actividades de auditoría subcontratadas. Se recomienda indicar por separado los días de disponibilidad del auditor al nivel de la AA, otros organismos de auditoría y las actividades subcontratadas. Debe incluirse una indicación de los días de disponibilidad del auditor por tipo de auditoría (auditoría de sistemas, auditoría de cuentas y auditoría de operaciones).

Es fundamental establecer recursos adecuados desde el comienzo del período de programación. El uso de asistencia técnica puede considerarse una posibilidad para cubrir las necesidades. Se recomienda contar con una planificación a largo plazo, de forma que puedan preverse adecuadamente los requisitos futuros de contratación de personal, capacitación y

[25] Esta indicación debería basarse preferentemente en un análisis de la carga de trabajo, teniendo en cuenta el solapamiento de los dos períodos de programación (2007-2013 y 2014-2020).

desarrollo profesional continuo. Debe identificarse y programarse recurrir a especialistas cualificados de cualquier tipo siempre y cuando esté prevista la subcontratación externa.

En caso de que la AA y los organismos de auditoría sean los mismos que los del período de programación 2007-2013, es importante que también se planifiquen recursos adecuados con respecto al período en curso. Por lo tanto, la AA debería confirmar que están disponibles los recursos indicados, además de los recursos asignados al trabajo de auditoría que resta del período de programación actual, teniendo en cuenta que la carga de trabajo del cierre de los programas para 2007-2013 afectarán sobre todo a los dos últimos años de la primera estrategia para el período 2014-2020, es decir, 2015 y 2016.

En lo que a recursos de auditoría se refiere, pueden encontrarse orientaciones en las Directrices de Aplicación Europea de la INTOSAI nº 11 y las normas del IIA.

III. EJEMPLO DE MODELO DE TABLA DE EVALUACIÓN DE RIESGOS (QUE DEBERÁ ADAPTAR LA AA)

CCI del programa	**Organismo**	**Factores de riesgo intrínsecos[26]**							**Puntuación total del riesgo intrínseco** (máximo: 100%)	**Factores del riesgo de control[27]**					**Puntuación total del riesgo de control** (máximo: 100%)[28]	**Puntuación total de riesgo (intrínseco * riesgo de control)**
		Importe	Complejidad de la estructura organizativa[29]	Complejidad de las normas y los procedimientos	Gran variedad de operaciones complejas[30]	Beneficiarios que implican riesgos[31]	Insuficiencia de personal y/o Falta de competencias en áreas clave[32]	…		Grado de cambio de 2007-2013[33]	Calidad de los controles internos (principales requisitos de las Orientaciones sobre una metodología común para la evaluación del sistema de gestión y control en los Estados miembros)[34]					
											por ejemplo M.1	…	…	M.8		
2014xy	AG															
	OI 1															

[26] Para cada uno de los factores, evalúe el riesgo mediante un baremo que garantice que la puntuación total máxima del riesgo intrínseco es 100%. Con cuatro factores de riesgo, el baremo puede ser el siguiente: alto: 25%; medio: 12,5%; bajo: 6,25%. Si se contase con más factores de riesgo debería modificarse oportunamente el baremo. Es posible que algunos de los factores no sean aplicables a un organismo concreto; en ese caso también es necesario ajustar el baremo para garantizar que la puntuación total del riesgo intrínseco correspondiente a dicho organismo puede llegar al 100%.

[27] Para cada uno de los factores, evalúe el riesgo mediante un baremo que garantice que la puntuación total máxima del riesgo de control es 100%. Con dos factores de riesgo, el baremo puede ser el siguiente: alto: 50%; medio: 25%; bajo: 12,5%. Si los factores de riesgo son más, deberían modificarse oportunamente estos baremos.

[28] La puntuación total correspondiente al riesgo de control se obtiene mediante la suma de la puntuación otorgada a cada uno de los factores de riesgo de control. En los ejemplos que se recogen a continuación, la puntuación máxima correspondiente a «grado de cambio de 2007-2013» es 50% y la puntuación máxima para «calidad de los controles internos (…)» también es 50%, con lo que resulta un total máximo del 100%. Por supuesto, si es necesario adaptarlo al número de factores de riesgo de control que la AA decide tener en cuenta en la evaluación de riesgos.

[29] La complejidad puede deberse al número de agentes/OI implicados y/o a la relación que tienen entre sí (por ejemplo, una pequeña AG responsable de supervisar a varios OI o una nueva AG responsable de supervisar a OI con experiencia que son los que poseen el poder efectivo en la gestión del programa).

[30] La complejidad de las operaciones puede estar relacionada con instrumentos financieros, la contratación pública, ayudas del estado, entre otras áreas que implican un elevado nivel de criterio y opinión. Es necesario explicar de forma detallada y en una hoja por separado la situación concreta aplicable a cada programa, con referencias cruzadas a la tabla de evaluación de riesgos.

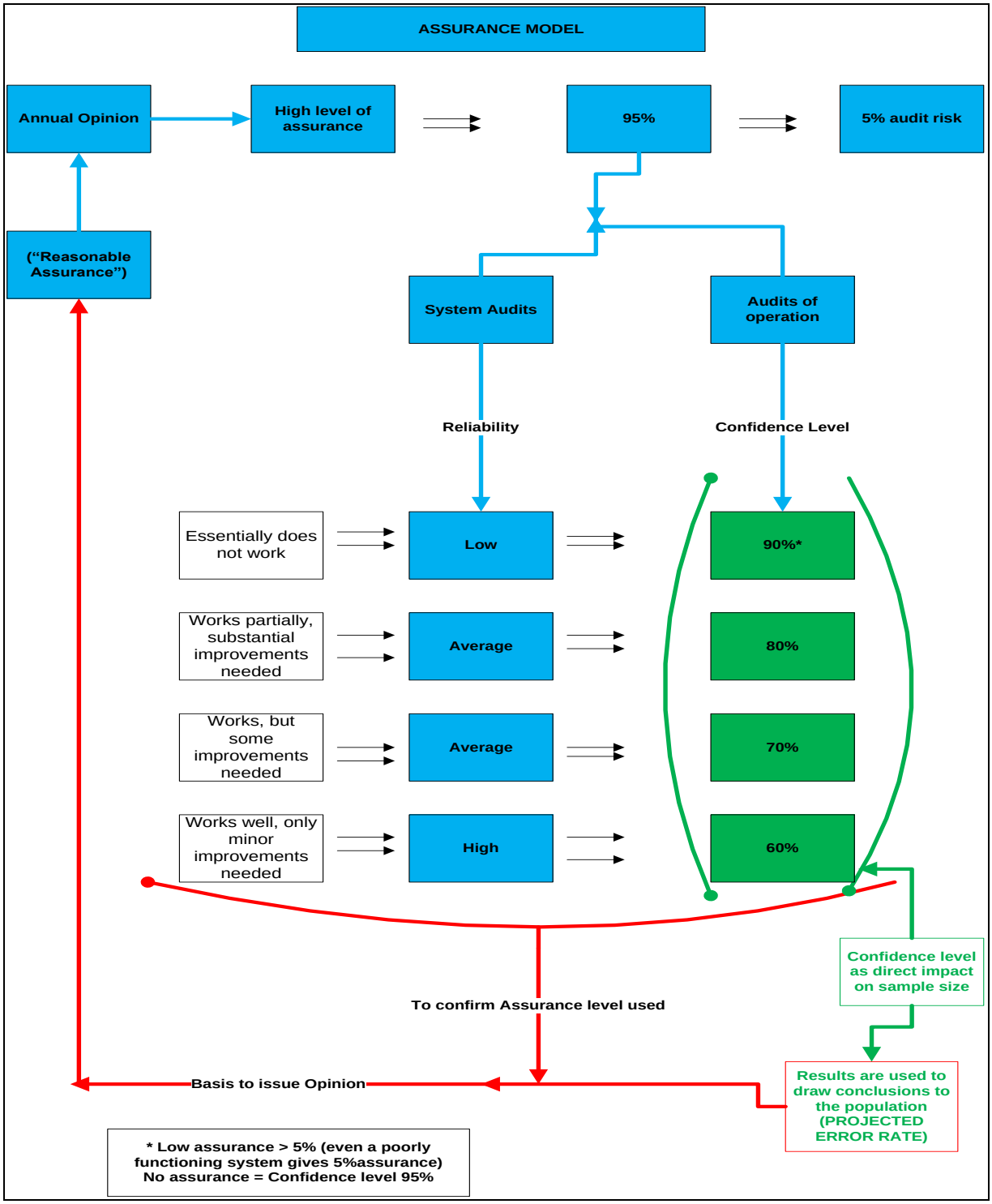
[31] Beneficiarios sin experiencia en las normas de los Fondos y/o beneficiarios que presentan elevadas tasas de error en auditorías anteriores.

[32] Es necesario explicar de forma detallada y en una hoja por separado la situación concreta de los recursos humanos asignados a la autoridad del programa, con referencias cruzadas a la tabla de evaluación de riesgos.

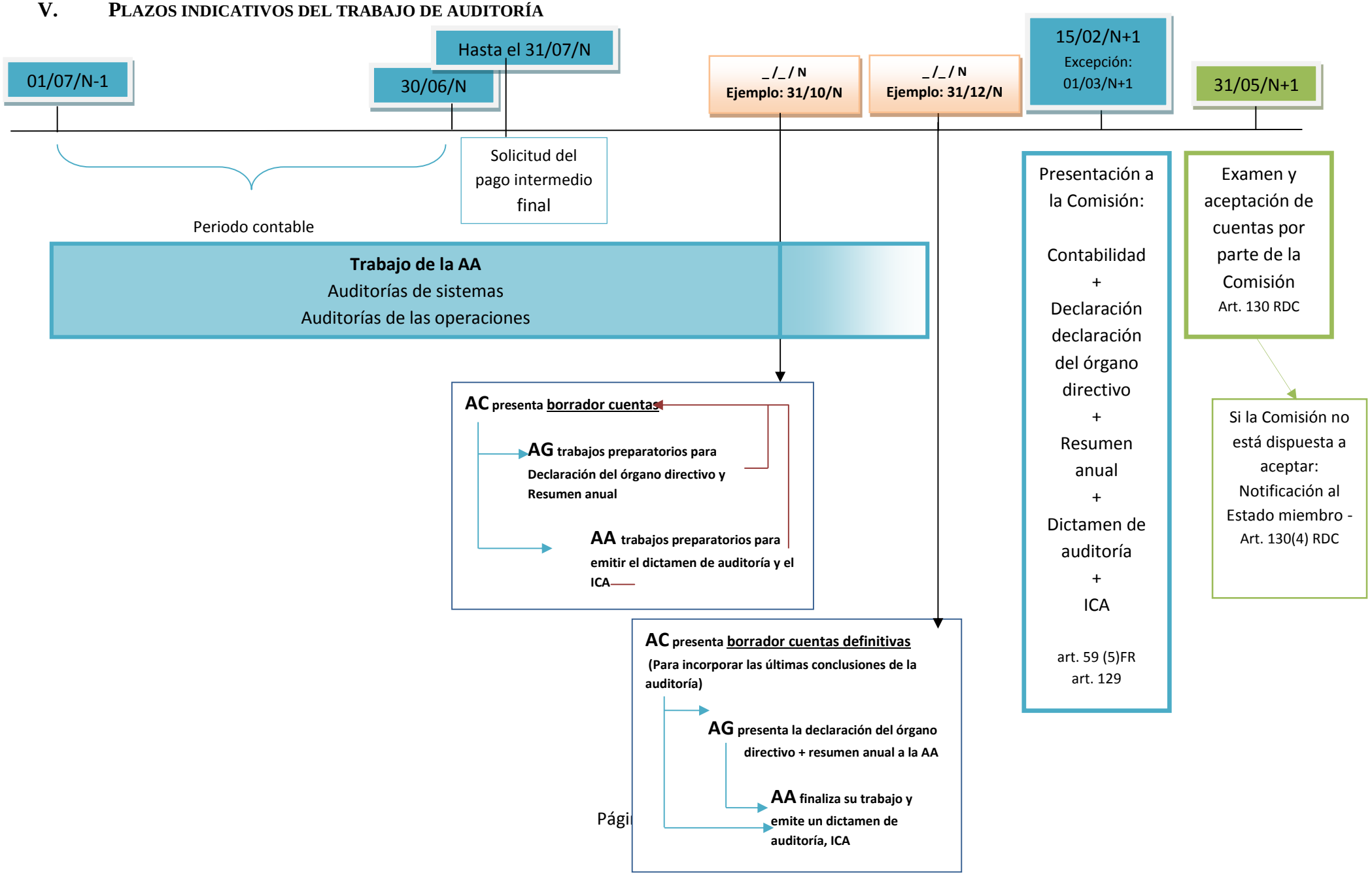
[33] Por ejemplo: Sin cambios = 12,5%; algunos cambios = 25%, cambios importantes o sistema totalmente nuevo = 50%

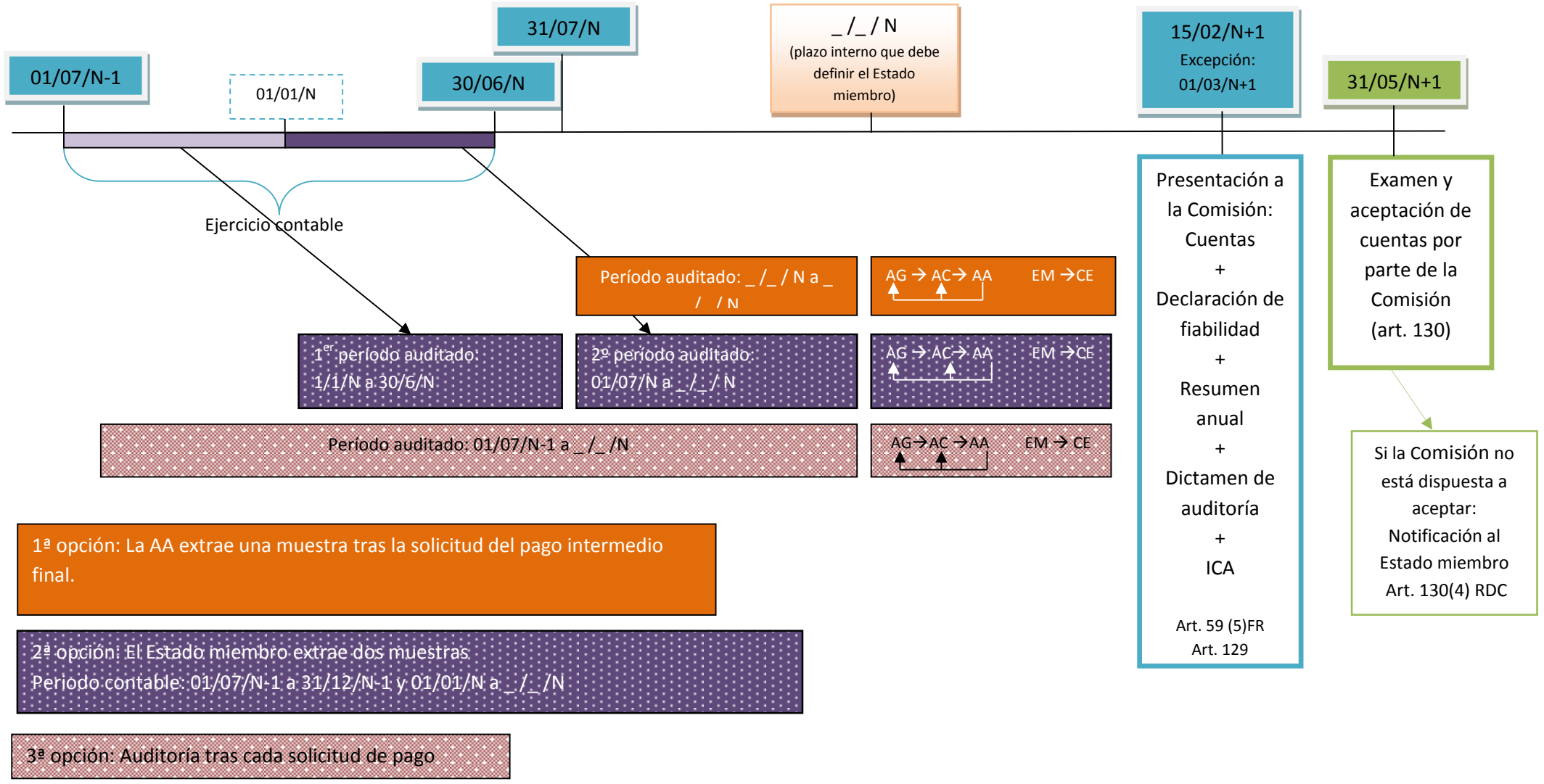
[34] Evaluación basada en los resultados de la auditoría del período 2007-2013 o el proceso de evaluación del cumplimiento de los criterios de designación. Por ejemplo: Categoría 1: 5%, categoría 2: 20%, categoría 3: 35%, categoría 4: 50%.

IV. MODELO DE GARANTÍA



V. PLAZOS INDICATIVOS DEL TRABAJO DE AUDITORÍA




01/07/N-1
01/01/N
30/06/N
31/07/N
_ /_ / N
(plazo interno que debe definir el Estado miembro)
15/02/N+1
Excepción: 01/03/N+1
31/05/N+1
Ejercicio contable
Período auditado: _ /_ / N a _ / / N
AG → AC→ AA
EM →CE
1er período auditado: 1/1/N a 30/6/N
2º período auditado: 01/07/N a _ /_ / N
AG → AC→ AA
EM →CE
Período auditado: 01/07/N-1 a _ /_ /N
AG→AC →AA
EM → CE
Presentación a la Comisión: Cuentas + Declaración de fiabilidad + Resumen anual + Dictamen de auditoría + ICA
Art. 59 (5)FR
Art. 129
Examen y aceptación de cuentas por parte de la Comisión (art. 130)
Si la Comisión no está dispuesta a aceptar: Notificación al Estado miembro Art. 130(4) RDC
1ª opción: La AA extrae una muestra tras la solicitud del pago intermedio final.
2ª opción: El Estado miembro extrae dos muestras
Periodo contable: 01/07/N-1 a 31/12/N-1 y 01/01/N a _ /_ /N
3ª opción: Auditoría tras cada solicitud de pago