

17/09/2015



COMISIÓN EUROPEA



Fondos Estructurales y de Inversión Europeos

Orientaciones para los Estados miembros

Verificaciones de la gestión

(Período de programación 2014-2020)

CLÁUSULA DE EXENCIÓN DE RESPONSABILIDAD: *este es un documento de trabajo elaborado por los servicios de la Comisión. De acuerdo con la legislación europea aplicable, se ofrecen orientaciones técnicas para los profesionales y otros órganos intervinientes en la supervisión, el control o la aplicación de los Fondos Estructurales y de Inversión Europeos [a excepción del Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural (Feader)] sobre el modo de interpretar y aplicar las normas de la UE en este campo. 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. Esta nota de orientación debe entenderse sin perjuicio de la interpretación del Tribunal de Justicia y del Tribunal General o de las decisiones de la Comisión.*

1. Principales aspectos de las verificaciones de la gestión

El documento ofrece orientación sobre determinados aspectos de las verificaciones de la gestión. Las prácticas que se consideran representativas de aspectos especialmente positivos de los sistemas de control en materia de verificaciones se destacan en recuadros como ejemplos de buenas prácticas.

1.1. Principios generales y finalidad

Las verificaciones de la gestión forman parte del sistema de control interno¹ de cualquier organización bien gestionada. Son controles cotidianos normales que realiza la dirección de una organización para cerciorarse de que los procesos de los que es responsable se desarrollan adecuadamente.

Un ejemplo sencillo de este tipo de verificaciones en una organización típica consistiría en comparar los productos entregados con su correspondiente pedido, en lo que respecta a la cantidad, el precio y la calidad. Con la verificación se garantiza que se ha recibido al precio acordado la cantidad de productos que se pidió, y que estos son de la calidad deseada.

Evidentemente, en procesos más complejos el alcance de las verificaciones se amplía y puede incluir una verificación del cumplimiento de las normas y reglamentos pertinentes. Sin embargo, el principio sigue siendo el mismo, a saber: que las verificaciones realizadas por la dirección de una organización deben garantizar que los procesos de los que es responsable se llevan a cabo correctamente y respetando las normas y reglamentos pertinentes. Las verificaciones de la gestión previstas en el

¹ Fuente: Definición de control interno de COSO, véase www.coso.org

artículo 125, apartado 5, del RDC no son diferentes, pues se trata también de verificaciones de la gestión cotidiana de procesos de los que la organización es responsable, y se efectúan para comprobar que los productos y servicios cofinanciados se han entregado y prestado, que los gastos solicitados en caso de reembolso de costes se han producido efectivamente y que se han cumplido las condiciones de la Decisión de la Comisión por la que se aprueba el programa operativo y las normas nacionales y de la Unión aplicables a su ejecución. Ahora bien, aunque los sistemas de control interno de los Estados miembros pueden ser adecuados para los programas nacionales, en algunos casos quizá sea necesario adaptarlos a determinados requisitos específicos de los FEIE.

Las verificaciones de la gestión forman parte integrante del sistema de control interno de todas las organizaciones y, cuando se realizan correctamente, contribuyen también a la prevención y la detección del fraude.

Debe destacarse asimismo que cada AG es plenamente responsable de la planificación, administración y evaluación de sus capacidades internas para determinar el número y el valor de las operaciones que pueden gestionarse correctamente.

1.2. Responsabilidades de las autoridades de gestión, los organismos intermedios y los beneficiarios

En virtud del artículo 125 del RDC, las autoridades de gestión son responsables de la gestión y la ejecución de los programas operativos de conformidad con el principio de buena gestión financiera, y en particular de:

- elaborar la declaración de gestión sobre las cuentas, que incluyen los gastos efectuados y presentados a la Comisión para su reembolso;
- elaborar el resumen anual de los informes finales de auditoría y de los controles realizados;
- verificar que los productos y servicios cofinanciados se entregan y se prestan y que el gasto declarado por los beneficiarios para operaciones ha sido pagado y cumple la legislación aplicable, las condiciones del programa operativo y las condiciones para el apoyo a la operación;
- garantizar la existencia de una pista de auditoría adecuada;
- establecer un sistema capaz de registrar y almacenar de forma informatizada los datos sobre la operación, incluidos los datos de cada participante, si procede;
- aplicar medidas antifraude eficaces y proporcionadas, teniendo en cuenta los riesgos detectados;
- garantizar que los beneficiarios que participen en la ejecución de las operaciones o bien lleven un sistema de contabilidad aparte o bien asignen un código contable adecuado a las distintas transacciones.

La AG tiene la responsabilidad general de estas tareas. Puede optar por confiar² todas ellas o parte de las mismas a OI³. En cambio, no puede delegar la responsabilidad global de garantizar que se

² Si un OI realiza una o más tareas de una AG o AC, los acuerdos correspondientes se han de recoger por escrito.

³ Un OI es todo organismo de carácter público o privado que actúa bajo la responsabilidad de una AG o AC o que desempeña funciones en nombre de tal autoridad en relación con las operaciones de ejecución de los beneficiarios (artículo 2, apartado 18, del RDC). Los OI se encargan de establecer un sistema de control interno que garantice la regularidad y la legalidad de las operaciones, su conformidad con las condiciones del programa operativo y su cumplimiento de las normas de la Unión pertinentes. Si la AG ha delegado las tareas previstas en el artículo 125, apartado 5, del RDC, el sistema de control interno debe incluir la verificación por parte del OI de las solicitudes de reembolso presentadas por el beneficiario.

llevan a cabo adecuadamente. Por consiguiente, si se han confiado determinadas tareas a OI, la AG debe, dentro de sus competencias de supervisión, cerciorarse de que se han realizado adecuadamente. Puede hacerlo de diferentes maneras, como las siguientes:

- elaborar notas de orientación, manuales de procedimientos y listas de comprobación concebidos especialmente para su uso por los OI;
- obtener y revisar los informes pertinentes elaborados por los OI;
- recibir informes de auditoría elaborados en el marco de lo dispuesto en el artículo 127, apartado 1, del RDC, que incluyan revisiones de las verificaciones previstas en el artículo 125, apartado 5, del RDC, realizadas por OI; y
- realizar controles de calidad de las verificaciones efectuadas por los OI.

La AG llevará a cabo controles de los OI, incluida una muestra de las solicitudes de reembolso del beneficiario, de modo que, como parte de sus supervisiones rutinarias o si tiene dudas acerca de si las tareas se están llevando a cabo adecuadamente, pueda evaluar cómo se han realizado las verificaciones. Ello incluirá el examen de una muestra limitada de expedientes seleccionados según su criterio profesional.

Cuando diseñe las verificaciones de gestión, la AG debe tener en cuenta los riesgos de fraude. Los directivos y el resto de la plantilla han de tener conocimiento suficiente de los riesgos de fraude para identificar señales de alerta. En principio, la presencia simultánea de más de un indicador aumenta la probabilidad de fraude. Las verificaciones de la gestión deben llevarse a cabo con escepticismo profesional. La AG incluirá instrucciones e información en sus manuales de orientación para sensibilizar sobre el riesgo de fraude. Además, deben establecerse procedimientos claros para velar por que se adopten rápidamente medidas ante cualquier caso de fraude o sospecha de fraude que se notifique. Cuando se detecte un caso sospechoso de fraude (mediante las verificaciones de la gestión, por ejemplo), la AG debe informar inmediatamente a la autoridad nacional competente para que esta tome las medidas oportunas; esta autoridad será la encargada de comunicar a la Comisión (OLAF) todas las irregularidades y casos sospechosos de fraude con arreglo a las normas sectoriales sobre notificación de irregularidades. En principio, las personas a las que debe informarse serán probablemente las que tengan a su cargo la gobernanza de la entidad afectada por la sospecha, siempre que no haya motivo para creer que están implicadas en el caso sospechoso de fraude. Si existen motivos para creerlo, la AG debe notificar el caso o los casos directamente a las autoridades judiciales, sin perjuicio de cualquier disposición legislativa nacional relativa a la confidencialidad de la información obtenida por la AG. Cuando lo permitan las normas nacionales, la AG debe recibir información de todos los casos de presunto fraude o fraude demostrado que afecten a proyectos cofinanciados por FEIE; para ello, debe fomentarse la coordinación entre organismos nacionales.

La Comisión recomienda que las AG adopten un enfoque proactivo, estructurado y orientado para gestionar el riesgo de fraude. En el caso de los FEIE, el objetivo debe ser la adopción de medidas de lucha contra el fraude proactivas y proporcionadas con medios rentables. Todas las autoridades responsables de programas han de asumir un compromiso de tolerancia cero con el fraude, comenzando con la adopción por parte de la dirección del tono adecuado. Las orientaciones de la Comisión *Evaluación del riesgo de fraude y medidas efectivas y proporcionadas contra el fraude* (EGESIF 14-0021-00, de 16 de junio de 2014) ayudan a las AG a aplicar el artículo 125, apartado 4, letra c), que establece que las AG deben poner en práctica medidas antifraude eficaces y proporcionadas, teniendo en cuenta los riesgos detectados.

Algunos Estados miembros han optado por usar la herramienta de clasificación del riesgo Arachne. El objetivo de Arachne es crear una base de datos exhaustiva y completa de proyectos realizados a

través de los Fondos Estructurales y el Fondo de Cohesión en Europa, que incluya también los datos de fuentes públicamente disponibles con el fin de detectar, en función de una serie de más de 100 indicadores de riesgo, los proyectos, beneficiarios, contratos y contratistas que conlleven un mayor riesgo. La herramienta de prospección de datos Arachne está a disposición de las AG y puede formar parte de la verificación eficaz de la gestión, incluidas las medidas de lucha contra el fraude proporcionadas.

Los **organismos intermedios** pueden encargarse, entre otras cosas, de recopilar las solicitudes de reembolso recibidas de distintos beneficiarios en una única declaración general de gastos para la AG. En estos casos, la AG debe llevar a cabo verificaciones, según lo previsto en el artículo 125, apartado 5, del RDC, para asegurarse de que la recopilación de gastos elaborada por el OI es exacta. Cuando el OI presente directamente las declaraciones de gastos a la AC, las verificaciones previstas por el artículo 125, apartado 5, del RDC deben realizarse a nivel del OI. Por otra parte, debe informarse a la AG de todas las transmisiones, de modo que pueda realizar verificaciones de la exactitud de la recopilación de gastos con el fin de garantizar todos los elementos que la AC precise.

Los **beneficiarios** se definen en el artículo 2, apartado 10, del RDC. Cuando la AG o los OI sean también beneficiarios, se debe garantizar una separación clara de las funciones entre la función de receptor y la de supervisor. Los beneficiarios deben garantizar que el gasto que declaran para cofinanciación es legal y regular y que cumple todas las normas de Derecho nacional y de la Unión aplicables a su solicitud. Para ello han de tener sus propios procedimientos de control interno, proporcionados al tamaño del organismo y al carácter de la operación. En cambio, las comprobaciones que los beneficiarios realicen directamente no pueden considerarse equivalentes a las verificaciones previstas en el artículo 125 del RDC. Se recomienda a los beneficiarios que utilizan sistemas de tratamiento de imágenes o de archivo digital (que permiten escanear los documentos originales y almacenarlos en formato electrónico) que organicen sus sistemas de control interno de una forma que les permita garantizar que cada documento electrónico escaneado es idéntico al original en papel, que es imposible escanear el mismo documento en papel para generar varios documentos electrónicos diferentes y que cada documento electrónico sigue siendo único y no puede reutilizarse para fines distintos a su finalidad inicial. El proceso de aprobación, contabilización y pago para cada documento electrónico debe ser único. Debe ser imposible aprobar, contabilizar o pagar dos veces el mismo documento electrónico. Una vez escaneados, debe ser imposible modificar los documentos electrónicos o crear copias alteradas.

1.3. Orientaciones de los Estados miembros

Orientaciones de los Estados miembros a todas las autoridades

Los Estados miembros deben velar por que las AG, las AC y los OI reciban orientaciones adecuadas sobre la organización de los SGC necesarios para garantizar la correcta gestión de los FEIE, y en particular la exactitud, la regularidad y la admisibilidad de las solicitudes de ayuda de la Unión.

Las buenas prácticas en este ámbito deben incluir la preparación de orientaciones para todos los niveles (a saber, AG y OI) a fin de garantizar la aplicación de una metodología coherente en todos los organismos en lo que se refiere a la realización de las verificaciones de la gestión. Pueden prepararse unas orientaciones globales para las AG que, en caso necesario, se adapten a los OI para satisfacer requisitos específicos. Tales orientaciones deben incorporarse a los manuales de procedimientos de estos organismos.

Orientaciones de la AG a los beneficiarios

Las autoridades de los Estados miembros han de procurar que no se produzcan errores al trabajar con los beneficiarios al principio de cada operación. Deben proporcionar a los beneficiarios

formación y orientaciones para que al establecer los sistemas cumplan los requisitos de la Unión y para la elaboración de las primeras solicitudes de reembolso. Deben velar especialmente por que los beneficiarios sean conscientes de qué costes y resultados o productos son reembolsables.

Se debe prestar atención particular a la sensibilización de los beneficiarios sobre la posibilidad, que ofrecen el artículo 67, apartado 1, letras b), c) y d), y el artículo 68 del RDC, el artículo 14, apartados 2, 3 y 4, del Reglamento del FSE y el artículo 19 del Reglamento de CTE, de recibir la financiación mediante baremos estándar de costes unitarios, importes a tanto alzado y financiación a tipo fijo, además del reembolso de los gastos que abonan los Estados miembros en función de baremos de costes unitarios e importes a tanto alzado definidos por la Comisión y aplicables a los beneficiarios del FSE con arreglo al artículo 14 del Reglamento del FSE.

La AG tiene la responsabilidad de garantizar que las operaciones se seleccionen para financiación con arreglo a procedimientos de selección apropiados y criterios no discriminatorios y transparentes que tengan en cuenta principios relativos a la igualdad entre hombres y mujeres y el desarrollo sostenible, que cumplan la legislación de la Unión y nacional y que entren dentro del ámbito de los Fondos en cuestión durante todo el período de ejecución. A este respecto, debe cerciorarse de que los beneficiarios están informados de las condiciones específicas relativas a los bienes que se han de entregar o los servicios que se han de prestar en el marco de la operación, el plan de financiación, el plazo de ejecución y la información financiera y de otro tipo que deberán conservar y comunicar. Antes de tomar la decisión aprobatoria, la AG debe cerciorarse de que el solicitante tiene capacidad suficiente para cumplir dichas condiciones. También debe asegurarse de que el solicitante garantiza la durabilidad de las operaciones y, cuando la operación haya comenzado antes de la presentación de una solicitud de financiación a la AG, de que se han cumplido el Derecho de la Unión y la legislación nacional relativa a la solicitud.

La AG puede establecer criterios apropiados para evaluar la capacidad operativa, técnica y administrativa de los solicitantes. Los criterios son variables según el tipo de operaciones, pero pueden incluir, entre otros, una evaluación de la capacidad financiera del solicitante, las cualificaciones y la experiencia de su personal y su estructura administrativa y operativa.

Debe establecerse una estrategia para garantizar que todos los beneficiarios tienen acceso a información mediante, entre otras cosas, prospectos, folletos, seminarios, talleres y sitios web. Esta información debe abarcar, en particular, todas las normas de subvencionabilidad nacionales y de la Unión aplicables y otros requisitos legales, incluidos los referidos a la información y la publicidad.

1.4. Capacidad de la autoridad de gestión y de los organismos intermedios en el marco de las verificaciones

Los Estados miembros deben procurar disponer de recursos humanos suficientes que cuenten además con una experiencia apropiada para llevar a cabo verificaciones de operaciones cofinanciadas por FEIE. La AG y los OI deben identificar claramente, en la descripción del SGC, las unidades responsables de la realización de las verificaciones, indicando también el número de recursos humanos a ellas asignados. Debe identificarse igualmente el organismo responsable de llevar a cabo las verificaciones cuando la AG y los OI sean también beneficiarios. La AG y los OI pueden adoptar un sistema de verificación centralizado o descentralizado. Los controles centralizados brindan mayores oportunidades de intercambio de experiencias. También aumentan la eficiencia del personal encargado de la verificación de la gestión y facilitan el control de calidad. Si opta por un sistema descentralizado, la AG debe asegurarse de que se establezca un sistema de control de calidad que permita garantizar que todo el personal que lleve a cabo verificaciones de la gestión tenga el mismo nivel de productividad.

Los países participantes en programas CTE deben acordar la configuración de las verificaciones de la gestión e identificar al personal que se encargará de su realización, así como la dotación de personal, las principales competencias y responsabilidades y los métodos que se utilizarán para garantizar la coherencia entre las personas que lleven a cabo verificaciones en todos los países que participen en el programa.

Cuando la AG o un OI recurran a asistencia técnica, deberá cerciorarse de que se faciliten orientaciones al personal externo que realice las verificaciones de la gestión. La asistencia técnica debe utilizarse, tanto como sea posible, para el desarrollo de capacidades del personal de la AG o el OI que lleve a cabo tales verificaciones.

La AG debe facilitar a su propio personal formación y orientaciones en las competencias necesarias. En particular, el personal de la AG debe tener tanto competencias de control como conocimiento de las disposiciones legales y reglamentarias nacionales y de la Unión Europea (entre otras cosas, en materia de normas de subvencionabilidad, ayudas estatales y contratación pública y sobre el funcionamiento de instrumentos financieros).

1.5. Metodología y ámbito de aplicación de las verificaciones de la gestión mencionadas en el artículo 125, apartado 5

Las verificaciones previstas por el artículo 125, apartado 5, del RDC comprenden dos elementos clave, a saber: verificaciones administrativas (es decir, documentales) de cada solicitud de reembolso de los beneficiarios, y verificaciones sobre el terreno de operaciones.

Todas las solicitudes de reembolso presentadas por los beneficiarios, tanto intermedias como finales, deben someterse a verificaciones administrativas basadas en un examen de la reclamación y los justificantes pertinentes, tales como facturas, notas de entrega, extractos de cuentas bancarias, informes intermedios y registros de asistencia. El número de justificantes preceptiva podrá ser inferior cuando las operaciones se ejecuten a través de opciones de costes simplificados⁴. Las verificaciones llevadas a cabo por la AG y el OI antes de que se certifique el gasto ante la Comisión deben ser suficientes para garantizar que el gasto certificado es legal y regular. Todos los gastos irregulares detectados durante las verificaciones deben excluirse de los gastos declarados a la Comisión.

Si durante las verificaciones sobre el terreno que se efectúen por muestreo se detecta una cantidad sustancial de gastos irregulares en gastos que ya se hayan incluido en una solicitud de pago presentada ante la Comisión, la autoridad responsable deberá:

- llevar a cabo una evaluación cuantitativa y cualitativa de las irregularidades detectadas para valorar el riesgo de que existan también irregularidades en las operaciones no incluidas en la muestra;
- tomar las medidas correctoras necesarias para reforzar las verificaciones antes de la presentación de la solicitud de pago ante la Comisión.

El tratamiento de los gastos irregulares detectados durante las verificaciones previstas por el artículo 125, apartado 5, del RCD debe ser acorde con las normas aplicables, incluidas las orientaciones de la Comisión sobre las cuentas denominadas *Guidance note on accounts* (EGESIF 15_0017).

⁴ Si se usan las opciones de costes simplificados, pueden consultarse las *Directrices sobre las opciones de costes simplificados (OCS)* de la Comisión (EGESIF_14-0017 de 6 de octubre de 2014).

En particular, estas verificaciones deben abarcar:

- si el gasto corresponde al período de subvencionabilidad y si se ha pagado;
- si el gasto corresponde a una operación aprobada;
- si se cumplen las condiciones del programa, incluido, si procede, el porcentaje de financiación aprobado;
- si se cumplen las normas nacionales y de la Unión en materia de subvencionabilidad;
- si los justificantes son suficientes y existe una pista de auditoría adecuada;
- cuando se empleen opciones de costes simplificados, si se han cumplido las condiciones para los pagos;
- si se cumplen las normas en materia de ayudas estatales, desarrollo sostenible, igualdad de oportunidades y no discriminación;
- si procede, si se cumplen las normas nacionales y de la Unión en materia de contratación pública;
- si se respetan las normas nacionales y de la Unión sobre publicidad;
- el avance físico de la operación medido con arreglo a los indicadores de productividad comunes y específicos del programa y, si procede, los indicadores de resultados y microdatos;
- la entrega del bien o la prestación del servicio de forma plenamente conforme con las condiciones del acuerdo de ayuda individual.

Cuando el mismo beneficiario ejecute más de una operación de forma simultánea o una operación reciba financiación a través de varias ayudas o fondos, se establecerá un mecanismo para verificar posibles casos de duplicación de la financiación de un mismo gasto.

Si el beneficiario presenta un certificado de un auditor para justificar el gasto declarado, este también puede ser tenido en cuenta (véase el apartado 1.10).

En ámbitos técnicos como el cumplimiento de normas medioambientales, puede haber autoridades nacionales competentes que se encarguen de comprobar el cumplimiento y de emitir las autorizaciones pertinentes. En tales casos, la AG debe comprobar que los beneficiarios han obtenido las aprobaciones necesarias de estos organismos. Para verificar el cumplimiento de las normas sobre ayudas estatales, la AG puede también confiar en el trabajo de otras autoridades nacionales con competencia en este ámbito.

La metodología que utilice la AG para llevar a cabo las verificaciones mencionadas en el artículo 125, apartado 5, del RDC debe quedar recogida en los manuales de procedimientos de cada organismo, señalando qué puntos se comprueban en las verificaciones administrativas y cuáles en las verificaciones sobre el terreno, y haciendo referencia a las listas de control que se vayan a usar en los diferentes controles que se ejecuten.

Cuando un beneficiario o un proveedor tenga un estatus especial (por ejemplo, una organización internacional), el Estado miembro en cuestión debe garantizar el acceso a los documentos para la verificación (por ejemplo, el memorando de entendimiento), antes de la conclusión de un acuerdo de financiación o contrato, sin perjuicio de las disposiciones del artículo 40, apartado 1, del RDC.

1.6. Calendario de las verificaciones de la gestión

1) Verificaciones durante la selección de proyectos

A los fines de la selección y la aprobación de las operaciones, la AG debe cerciorarse de que los solicitantes tienen capacidad para satisfacer diferentes condiciones antes de que se adopte la decisión de aprobación (véase el apartado 1.3).

2) Verificaciones administrativas durante la ejecución del proyecto

Las verificaciones de la gestión se deben llevar a cabo antes de que el gasto correspondiente se declare al nivel inmediato superior. Por ejemplo, antes de que un OI presente una solicitud de pago intermedio o final a la AG (o de que una AG la presente a la AC), se deben haber realizado sus verificaciones administrativas. En cualquier caso, todas las verificaciones administrativas (véase el apartado 1.5) relacionadas con los gastos de una solicitud de pago determinada se deben completar antes de que la AC presente la solicitud de pago ante la Comisión.

3) Verificaciones sobre el terreno durante la ejecución del proyecto

Las verificaciones sobre el terreno deben planificarse con antelación a fin de garantizar su eficacia, en particular en cuanto a la certificación de que el gasto anotado en las cuentas cumple la legislación aplicable [artículo 133, letra c), del RDC]. Por lo general, se entregará una notificación de las verificaciones sobre el terreno, para asegurarse de que, durante la verificación, el beneficiario pondrá a disposición de los encargados de esta el personal (por ejemplo, director del proyecto, ingeniero, contable) y la documentación necesarios (en particular, registros financieros, incluidos extractos bancarios y facturas). Sin embargo, en algunas circunstancias, cuando pueda ser complicado determinar la realidad del proyecto una vez finalizado este, puede resultar conveniente realizar verificaciones sobre el terreno durante la ejecución y sin previa notificación al beneficiario.

Por lo general se efectuarán verificaciones sobre el terreno cuando la operación ya esté en marcha, tanto desde el punto de vista técnico como desde el financiero. No se recomienda dejar las verificaciones sobre el terreno para cuando la operación haya finalizado, pues sería demasiado tarde para llevar a cabo acciones correctoras en caso de que se detecten problemas, y mientras tanto se habrán certificado gastos irregulares. Las visitas a operaciones como medida preventiva con el fin de verificar la capacidad de un solicitante no sustituyen a las verificaciones sobre el terreno de las operaciones seleccionadas para recibir financiación.

En muchos casos, la naturaleza y las características específicas de una operación, así como la cuantía de las ayudas públicas, el nivel de riesgo y el grado de las verificaciones administrativas, influirán en el calendario de las verificaciones sobre el terreno.

En los grandes proyectos de infraestructuras cuyo período de ejecución se extienda varios años, las buenas prácticas implicarían la realización de diversas verificaciones sobre el terreno a lo largo de dicho período, incluida una al final para verificar la realidad de la operación. Si se conceden los mismos formatos de ayudas tras una convocatoria anual de manifestaciones de interés, las verificaciones sobre el terreno del primer año ayudarán a evitar la repetición de problemas en años posteriores.

4) Verificaciones sobre el terreno tras la ejecución de la operación

Los acuerdos de ayuda individual que prevén la construcción o la adquisición de un bien suelen imponer condiciones (como la retención de la propiedad o un determinado número de nuevos empleados) a los beneficiarios una vez finalizada la operación o la adquisición del bien. En estos casos, puede ser necesario añadir una verificación sobre el terreno durante la fase operativa, para garantizar que se siguen cumpliendo las condiciones.

Cuando las operaciones sean de carácter intangible y una vez terminadas queden pocas pruebas físicas de ellas o no quede ninguna, una buena práctica sería emprender las verificaciones sobre el terreno durante la ejecución (es decir, antes de que terminen). Estas verificaciones sobre el terreno son útiles para comprobar la realidad de tales operaciones.

5) Todas las verificaciones de la gestión deben completarse a tiempo para que las autoridades de los Estados miembros puedan transmitir en el plazo previsto la documentación citada en el artículo 138 del RDC, es decir, las cuentas, la declaración de gestión y el informe de control anual o el dictamen de auditoría. Se recomienda a las AG que establezcan plazos internos para la realización de todas las verificaciones de gestión que permitan que la AC certifique las cuentas según lo previsto en el artículo 126, letra c), del RDC, que la AG emita la declaración de gestión con arreglo al artículo 125, apartados 4 y 10, del RDC y que la AA elabore el dictamen de auditoría y el informe anual de control previstos por el artículo 125, apartado 5, del RDC.

En las cuentas certificadas remitidas a la Comisión no se podrá incluir ningún gasto si no se han realizado íntegramente las verificaciones de gestión previstas y no se ha confirmado la legalidad y regularidad⁵ del gasto. Si la AG opta por efectuar verificaciones sobre el terreno (adicionales a las ya realizadas) en un ejercicio contable posterior, toda irregularidad detectada se tratará en consonancia con las normas aplicables y las directrices de la Comisión recogidas en el documento *Guidance note on accounts*.

1.7. Intensidad de las verificaciones de la gestión

Se deben llevar a cabo **verificaciones administrativas** de todas las solicitudes intermedias y finales de reembolso de los beneficiarios.

Los servicios de la Comisión recomiendan como buena práctica que los documentos que se presenten con cada solicitud de reembolso de los beneficiarios sean suficientemente exhaustivos para que la AG pueda verificar la legalidad y regularidad de los gastos con arreglo a la normativa nacional y de la Unión Europea. Por lo tanto, las verificaciones administrativas deben incluir una revisión completa de los justificantes (tales como facturas, pruebas de pago, registros de asistencia, justificantes de entrega, etc.) de cada solicitud de reembolso.

Si bien la normativa exige que se realicen verificaciones de la gestión del 100 % de las solicitudes de reembolso presentadas por los beneficiarios, no sería práctico, aunque sí deseable, verificar cada gasto con la documentación original de cada solicitud presentada para el reembolso y los correspondientes justificantes incluidos en la solicitud. Por lo tanto, cuando se considere justificado, los gastos que se vayan a verificar de cada solicitud de reembolso se seleccionarán de una muestra de transacciones que se elegirán teniendo en cuenta los factores de riesgo (valor, tipo de beneficiario, experiencia), y se completarán con una muestra aleatoria a fin de garantizar que todos los gastos tengan probabilidades de ser seleccionados. El valor del gasto verificado es el importe comprobado con la documentación original. La AG debe establecer de forma anticipada la metodología de muestreo que se va a utilizar y se recomienda que se establezcan parámetros que permitan que los resultados de la muestra aleatoria verificada puedan utilizarse para hacer una

⁵ Con arreglo al artículo 126, letra c), del RDC, cuando una AC presenta las cuentas a la Comisión, está certificando que cada gasto declarado es legal y regular, según se deriva del anexo VII del Reglamento (EU) n° 1011/2014, con arreglo al cual las AC acreditan que: i) las cuentas son íntegras, precisas y fiables y el gasto registrado en las cuentas cumple con la legislación aplicable, y se ha incurrido en dicho gasto con motivo de las operaciones seleccionadas para la financiación, de conformidad con los criterios aplicables al programa operativo y en virtud de la legislación aplicable; ii) la conformidad con las disposiciones de los Reglamentos específicos para cada Fondo, el artículo 59, apartado 5, del Reglamento (UE, Euratom) n° 966/2012, y el artículo 126, letras d) y f), del RDC; iii) la adhesión a las disposiciones del artículo 140 del RDC en lo relativo a la disponibilidad de los documentos.

proyección de los errores presentes en la población no verificada. Si se detectan errores materiales en la muestra sometida a verificación, se recomienda ampliar las pruebas para determinar si los errores tienen una característica común (por ejemplo, un tipo de transacción, una ubicación, un producto o un período de tiempo) y, en tal caso, se recomienda extender las verificaciones al 100 % de la solicitud de reembolso y llevar a cabo una proyección de los errores de la muestra sobre la población no verificada. El error total se calcula sumando los errores detectados en la muestra escogida en función del riesgo con el error previsto mediante la proyección de los errores de la muestra aleatoria.

Las buenas prácticas exigirían que junto con la solicitud de reembolso del beneficiario se presentase toda la documentación pertinente. De este modo, durante las verificaciones se pueden realizar todos los controles documentales, con lo que se reduciría la necesidad de verificar estos documentos sobre el terreno. Los justificantes deben incluir, como mínimo, una lista de los gastos individuales, con el total y el importe del gasto, las referencias de las facturas correspondientes, la fecha de pago, el número de referencia del pago y la lista de contratos firmados. Además, lo ideal sería que se facilitasen facturas y justificantes de pagos electrónicos o copias de las facturas y justificantes de pago de todos los gastos, pero, dado que para ello los beneficiarios habrían de presentar un volumen de documentación desmesurado, se puede optar por pedir únicamente los justificantes correspondientes a la muestra de los gastos seleccionados para la verificación. Este enfoque presenta la ventaja de reducir el volumen de la documentación que los beneficiarios han de presentar; sin embargo, puesto que los justificantes no se pueden seleccionar mientras no se reciba la solicitud de reembolso del beneficiario, la tramitación de esta se puede demorar hasta que se recibiera la documentación solicitada. Por otra parte, existe un riesgo potencialmente mayor en lo que se refiere a la conservación de documentos si el beneficiario pone término a sus actividades antes de que finalice el período.

También se recomienda como buena práctica comprobar, durante las verificaciones administrativas, que se cumple la normativa nacional y de la Unión, incluidos los procedimientos de contratación pública. Aunque la buena práctica dicta que deben verificarse todos los procedimientos de contratación pública, es posible que esto no sea factible si el número de contratos firmados es significativo. En tal caso, la AG debe establecer un procedimiento que le permita verificar una muestra de contratos seleccionados por sus características de riesgo. Se recomienda como buena práctica verificar todos los contratos cuya cuantía supere el umbral de aplicación de las Directivas sobre contratación pública de la UE, así como una muestra de los contratos por debajo de dicho umbral, que se escogerá con arreglo a un procedimiento basado en el riesgo. El artículo 122, apartado 3, del RDC introduce una nueva disposición relativa a la cohesión electrónica. El concepto del intercambio electrónico de datos entre los beneficiarios y los organismos pertinentes que se ha introducido con motivo de la implantación de la política de cohesión tiene por fin contribuir a la reducción de la carga administrativa. Una buena práctica es establecer un sistema informático que permita que toda la documentación necesaria, incluidas las listas de gastos, las copias de las facturas y las pruebas de pago se introduzca localmente en el sistema y se presente por vía electrónica. De este modo se pueden verificar todos los documentos en el marco de las verificaciones administrativas.

Verificaciones sobre el terreno

Aun cuando las verificaciones administrativas sean exhaustivas y detalladas, sigue habiendo algunos elementos relacionados con la legalidad y la regularidad de los gastos que no pueden verificarse mediante este tipo de comprobación. Por lo tanto, resulta esencial efectuar verificaciones sobre el terreno para comprobar, en particular, la realidad de la operación, la entrega del bien o la prestación del servicio cumpliendo plenamente las condiciones del acuerdo, el avance físico y el

respeto de las normas de la Unión en materia de publicidad. Las verificaciones sobre el terreno pueden servir también para comprobar que la información que el beneficiario está facilitando respecto de la ejecución física y financiera de la operación es exacta.

Cuando las verificaciones sobre el terreno y administrativas las realicen varias personas diferentes, los procedimientos deberán garantizar que todas ellas reciban información pertinente y oportuna sobre los resultados de las verificaciones llevadas a cabo. Los informes de avances elaborados por los beneficiarios, o los informes de los ingenieros en el caso de grandes operaciones de infraestructuras, se podrán utilizar como punto de partida tanto para las verificaciones sobre el terreno como para las administrativas.

Si está justificado, al determinar el alcance de las verificaciones que deben realizarse en virtud del artículo 125, apartado 5, letra b), del RDC, la AG puede tener en cuenta los procedimientos de control interno del beneficiario. Por ejemplo, si el beneficiario es un ministerio y otro departamento del ministerio ha efectuado ya controles de los gastos en el marco de sus propios procedimientos de control (es decir, con la preceptiva separación de funciones), la AG puede considerar que contribuyen a obtener la garantía prevista en el artículo 125, apartado 5, del RDC, y seguir siendo responsable de realizar las verificaciones mencionadas en dicho artículo. Las comprobaciones realizadas directamente por los beneficiarios no podrán considerarse equivalentes a las verificaciones previstas en el artículo 125 del RDC.

Las verificaciones sobre el terreno se pueden efectuar en una muestra. Cuando se recurra al muestreo para seleccionar operaciones para verificaciones sobre el terreno, la AG deberá llevar registros que describan y justifiquen el método de muestreo elegido y un registro de las operaciones seleccionadas para la verificación. Asimismo, deberá revisar el método de muestreo cada año. Cuando un beneficiario sea responsable de una operación que esté compuesta por un grupo de proyectos, la AG deberá establecer un procedimiento para determinar qué proyectos de la operación se someterán a la verificación sobre el terreno.

Ninguna operación debe quedar excluida de la posibilidad de ser sometida a una verificación sobre el terreno. No obstante, las verificaciones administrativas de los programas o de los ejes prioritarios en los que las pequeñas operaciones sean numerosas pueden, en la práctica, proporcionar un nivel de garantía elevado (por ejemplo, cuando el beneficiario envía a la AG toda la documentación pertinente y cuando se facilitan pruebas documentales fiables de la realidad de la operación). En este caso, las verificaciones administrativas se podrán completar con visitas sobre el terreno a una muestra de estas operaciones, a fin de confirmar la garantía. En el caso de las grandes operaciones de infraestructuras ejecutadas a lo largo de varios años, es probable que durante la ejecución y al final de esta se exijan varias verificaciones.

La intensidad, la frecuencia y la cobertura de las verificaciones sobre el terreno dependerán de la complejidad de la operación, de la cuantía de las ayudas públicas que reciba, del nivel de riesgo detectado por las verificaciones de la gestión, del grado de detalle de las comprobaciones llevadas a cabo durante las verificaciones administrativas y las auditorías de la AA para el SGC en su conjunto, así como del tipo de documentación que presente el beneficiario.

La muestra se puede centrar en operaciones de gran valor, operaciones en las que previamente se hayan detectado problemas o irregularidades o en las que durante las verificaciones administrativas se hayan identificado transacciones particulares que parezcan inusuales y requieran un examen más profundo (es decir, una selección basada en el riesgo). También se debe seleccionar una muestra aleatoria con carácter complementario.

Como se ha indicado en el apartado 1.2, los Estados miembros pueden optar por utilizar la herramienta de clasificación del riesgo Arachne, capaz de identificar más de 100 riesgos asociados con indicadores de riesgo en materia de contratación pública, gestión de contratos,

subvencionabilidad, rendimiento, concentración, fraude y riesgo reputacional. Este programa permite a la AG identificar los proyectos, contratos, contratistas y beneficiarios de mayor riesgo y contribuye a dirigir su capacidad administrativa hacia los casos más arriesgados durante la planificación de las visitas sobre el terreno. Por otra parte, la identificación sistemática de riesgos puede ayudar a la AG a supervisar las tareas delegadas en los OI, en lo que sería un control de primer nivel. Los Estados miembros interesados pueden recibir formación para aprender a utilizar la herramienta.

Si en las verificaciones sobre el terreno de la muestra aleatoria se detectan problemas, se aumentará el tamaño de la misma para averiguar si existen problemas similares en las operaciones que no se hayan examinado.

Para la selección de los gastos que van a verificarse dentro de cada operación se utilizarán las mismas normas empleadas en las verificaciones administrativas. Si en las verificaciones sobre el terreno se detecta que una cantidad sustancial de gastos ya incluidos en una solicitud de pago presentada a la Comisión presenta irregularidades, la AG o el OI deberán tomar las medidas correctoras necesarias para reforzar las verificaciones antes de presentar la próxima certificación ante la Comisión. Para ello se podrán reforzar las verificaciones administrativas o llevar a cabo comprobaciones sobre el terreno antes de certificar el gasto ante la Comisión.

La AG debe ser capaz de demostrar, mediante la adecuada documentación de las verificaciones de la gestión realizadas, que la intensidad global de las verificaciones, tanto administrativas como sobre el terreno, basta para contar con una garantía razonable de la legalidad y la regularidad del gasto cofinanciado en el marco del programa.

Cuando la AG deba verificar sobre el terreno medidas que incluyan obras de construcción, la buena práctica consiste en realizar comprobaciones adicionales de la cantidad y calidad de los materiales utilizados. Por lo general, el contratista y el ingeniero supervisor son los responsables de garantizar que la inversión cumple estrictamente las condiciones establecidas en las especificaciones técnicas. Para ello llevan a cabo comprobaciones de la cantidad y calidad de los materiales utilizados en la construcción. Sin embargo, en algunos casos, estos materiales no cumplen los requisitos de las especificaciones técnicas pese a las comprobaciones realizadas por el contratista o el ingeniero supervisor. Las consecuencias son graves y reparar los daños una vez finalizada la inversión resulta muy costoso. Ejemplos de posibles riesgos son:

- La calzada ha de repararse poco después de terminar su construcción porque las capas son demasiado finas o la superficie no cumple los requisitos de calidad previstos en las especificaciones técnicas; o
- La calidad del hormigón utilizado para la construcción de una planta de tratamiento de aguas residuales es insuficiente o no cumple las normas de calidad exigidas. Existe el riesgo de que la planta no pueda utilizarse o deba someterse a obras muy costosas para reparar los daños. Las comprobaciones adicionales de la cantidad y calidad de los materiales utilizados que llevan a cabo las AG o expertos independientes contratados por estas contribuyen a evitar daños graves durante y después de la construcción, a garantizar con mayor certeza que solo se certifiquen ante la Comisión gastos regulares y, además, a evitar prácticas de corrupción.

1.8. Documentación de las verificaciones de la gestión

Todas las verificaciones de la gestión (tanto administrativas como sobre el terreno) deben documentarse en el expediente del proyecto, y los resultados han de estar a disposición de todo el personal y los organismos pertinentes. En los registros debe constar el trabajo realizado, la fecha de su realización, los detalles de la solicitud de reembolso examinada, el importe de los gastos

verificados, los resultados de las verificaciones, incluido el nivel general y la frecuencia de los errores detectados, una descripción completa de las irregularidades detectadas junto con una identificación clara de las disposiciones legales nacionales o de la Unión infringidas y las medidas correctoras adoptadas. El seguimiento puede incluir la presentación de un informe de irregularidades o un procedimiento de recuperación de la financiación.

Las acciones llevadas a cabo y sus resultados se suelen ajustar a listas de control, que funcionan como una guía para realizar las verificaciones. Las listas han de ser suficientemente pormenorizadas. Por ejemplo, al documentar las verificaciones de la subvencionabilidad de los gastos, no basta con marcar una casilla de la lista de control indicando que se ha verificado la subvencionabilidad del gasto, sino que se ha de detallar en una lista cada uno de los elementos de la subvencionabilidad verificados, mencionando el fundamento jurídico correspondiente (por ejemplo, gastos pagados durante el período de subvencionabilidad, conformidad de los justificantes y los extractos bancarios, asignación adecuada y razonable de los gastos generales de la operación). En el caso de la contratación pública, se recomienda tener listas de control detalladas que abarquen los principales riesgos de estos procedimientos (véase el apartado 2.1).

Para verificaciones más sencillas, como la comprobación de la suma de una lista de transacciones, una simple marca junto a la cifra total bastaría para documentar el trabajo realizado. También habrá que documentar siempre el nombre y la función de la persona que realice las verificaciones y la fecha de realización de estas.

La verificación del cumplimiento de los requisitos en materia de publicidad se debe demostrar con fotografías de las vallas informativas, copias de folletos publicitarios, material de los cursos de formación y diplomas.

Debe mantenerse para cada programa un sistema de registro y almacenamiento informatizado de los datos de cada operación y de los resultados de las verificaciones. En los Estados miembros, los registros se llevan en sistemas informatizados de seguimiento, con lo que se facilita la planificación de las verificaciones, se ayuda a evitar duplicaciones innecesarias del trabajo y se proporciona información útil a otros organismos (a saber, AA, AC). Además, los Estados miembros deben mantener un registro de verificaciones de la gestión, en el que se almacenen, con un enlace a la verificación pertinente, como mínimo los siguientes datos: valor de las irregularidades detectadas, cantidad afectada, tipo de irregularidad o problema detectado y medidas adoptadas. La finalidad de este registro es facilitar la elaboración de la declaración de gestión, y los datos estadísticos pertinentes han de comunicarse periódicamente a otros organismos (como la AA y la AC).

Los detalles (por ejemplo, la fecha de las verificaciones sobre el terreno de cada operación) deben registrarse en el sistema informatizado de seguimiento.

1.9. Subcontratación de las verificaciones de la gestión

En general, las verificaciones de la gestión deben ser realizadas por el organismo directamente responsable de la gestión del programa o eje prioritario, bajo la responsabilidad de la AG. Para poderlas llevar a cabo adecuadamente y en el momento oportuno, se les han de asignar recursos humanos suficientes (véase el apartado 1.4).

Sin embargo, en situaciones en las que, debido al gran volumen de operaciones por verificar o a su complejidad técnica, la AG considere que no dispone de recursos humanos o expertos suficientes para llevar a cabo por sí misma las verificaciones, puede ser conveniente subcontratar a empresas externas la totalidad o una parte de los elementos de las verificaciones. Si se recurre a la subcontratación, es esencial que el alcance del trabajo quede claramente recogido, junto con la redacción del dictamen, en el mandato. Las consecuencias de cualquier demora en la realización de estas tareas pueden afectar al umbral de gastos subvencionables que deben declararse para evitar la

liberación del compromiso de financiación en virtud de la regla N+3. Para evitar este riesgo, se recomienda a las AG que pongan en práctica procedimientos que garanticen que las empresas externas tramiten los informes en el plazo previsto. Esto resulta especialmente importante en el caso de los organismos públicos, pues se pueden producir retrasos en la adjudicación de contratos para la realización de este tipo de tareas. Por otra parte, corresponde a la entidad adjudicadora evaluar la calidad del trabajo subcontratado, por ejemplo, mediante el examen de un determinado número de solicitudes de reembolso, para lo que a menudo habrá que asignar recursos humanos adicionales. Por lo tanto, antes de adoptar la decisión de subcontratar las verificaciones de la gestión, se habrán de tener en cuenta todos estos factores.

1.10. Certificados de los auditores

Los acuerdos de ayuda individual pueden incluir el requisito de que los beneficiarios presenten, junto con las solicitudes de reembolso, un certificado de un auditor. Estos certificados varían según el alcance del trabajo realizado por el auditor, pero por lo general abarcan ciertos elementos básicos, como la confirmación de que el gasto se ha pagado dentro del período de subvencionabilidad, que corresponde a elementos aprobados de conformidad con el acuerdo, que se han respetado los términos del acuerdo y que existen justificantes suficientes, incluidos registros contables. Aunque la garantía prevista en el artículo 125, apartado 5, del RDC no se puede basar exclusivamente en comprobaciones realizadas por los propios beneficiarios o por terceros que actúen en su nombre (por ejemplo, auditores), los certificados de los auditores pueden, siempre que la calidad del trabajo realizado sea satisfactoria, justificar que las verificaciones de la gestión se limiten a una muestra suficiente, teniendo en cuenta los riesgos conocidos, incluido el de falta de independencia del organismo emisor del certificado. No obstante, para poder confiar en los certificados es esencial que la AG ofrezca a los auditores de los beneficiarios orientaciones sobre el alcance del trabajo que se ha de realizar y el informe o certificado que se ha de presentar. Este certificado no debe reducirse a una sola línea sobre la regularidad de la solicitud del beneficiario, sino que ha de describir el trabajo realizado y los resultados.

La Federación Internacional de Expertos Contables (IFAC) ha publicado la Norma Internacional de Servicios Relacionados (ISRS) 4400, que ofrece normas y orientaciones sobre las responsabilidades profesionales del auditor cuando asume un compromiso de seguimiento de los procedimientos acordados para la información financiera, así como sobre la forma y el contenido del informe que ha de redactar en relación con dicho compromiso. Este tipo de procedimientos acordados se puede utilizar para presentar un certificado del auditor que acompañe a una solicitud de reembolso del beneficiario.

El objetivo de un compromiso de seguimiento de los procedimientos acordados es la aplicación por el auditor de los procedimientos con carácter de auditoría que haya acordado con la entidad y con terceros y que informe de los hallazgos. Los asuntos sobre los que hay que alcanzar un acuerdo son los siguientes:

- el carácter del compromiso;
- la finalidad del compromiso;
- la identificación de la información financiera a la que se aplicarán los procedimientos acordados;
- el carácter, el calendario y el alcance de los procedimientos concretos que hay que aplicar;
- la forma prevista para el informe de los hallazgos.

El informe debe describir la finalidad y los procedimientos acordados con un nivel de detalle suficiente para que el lector pueda entender el carácter y el alcance del trabajo realizado. La

ISRS 4400 propone asimismo unas plantillas que pueden ser útiles a la hora de redactar las cartas de compromiso y los informes de apreciaciones de hechos.

Los estados financieros anuales auditados de una empresa beneficiaria no pueden sustituir al certificado del auditor de cada una de las solicitudes de reembolso presentadas por ese beneficiario.

A fin de garantizar la calidad y fiabilidad de los certificados de los auditores, la AG debe revisar algunos certificados.

1.11. Separación de funciones

Para garantizar el cumplimiento del principio de separación de funciones [véase artículo 72, letra b), del RDC] y evitar los riesgos que pueden producirse cuando una AG (o el OI) es responsable de i) la selección y aprobación de las operaciones, ii) las verificaciones de la gestión y iii) los pagos, debe garantizarse una adecuada separación entre estas tres funciones.

Como se ha indicado, si la AG (o el OI) es también un beneficiario, se debe garantizar una adecuada separación de funciones para las verificaciones mencionadas en el artículo 125, apartado 5, del RDC. Esta adecuada separación se puede conseguir, por ejemplo, recurriendo a un departamento diferente dentro de la misma organización, independiente del departamento donde esté ubicado el beneficiario, para llevar a cabo las verificaciones de la gestión. Puede ser el departamento financiero o la unidad de auditoría interna, si ninguno de estos organismos es el beneficiario y este último no realiza ninguna tarea de auditoría con arreglo al artículo 127 del RDC.

El personal encargado de realizar las verificaciones previstas en el artículo 125, apartado 5, del RDC no debe intervenir en las auditorías de los sistemas o auditorías de las operaciones que se lleven a cabo bajo la responsabilidad de la AA (artículo 127 del RDC), y viceversa. Los objetivos de las verificaciones de la gestión son diferentes de los de las auditorías realizadas bajo la responsabilidad de la AA, pues estas últimas se realizan *ex post* (es decir, cuando ya se ha presentado la solicitud de pago a la Comisión). El objetivo de estas auditorías es evaluar si los controles internos están funcionando con eficacia, mientras que las verificaciones forman parte de los controles internos. Por consiguiente, los dos tipos de trabajo se han de diferenciar claramente en cuanto a planificación, organización, ejecución, contenido y documentación.

Aunque las verificaciones de la gestión y las auditorías realizadas bajo la responsabilidad de la AA se han de separar, es conveniente que se produzca un intercambio de información entre los servicios de la AG, la AC y la AA. Por ejemplo, el personal que participa en las verificaciones de la gestión debe estar al corriente de los resultados de las auditorías y puede pedir asesoramiento a la AA, mientras que esta debe tener en cuenta los resultados de las verificaciones de la gestión en sus análisis del riesgo y sus estrategias de auditoría.