



## El principio de auditoría única y los fondos europeos: del cumplimiento al rendimiento

**Simón Rego Vilar**

Conselleiro del Consello de Contas de Galicia

**Resumen:** La confianza es parte integral de la gestión de fondos públicos y es la auditoría la que aporta la seguridad objetiva sobre la que se basa la confianza. En este sentido, en el presente artículo se analiza el principio de “auditoría única” en el ámbito del control de fondos comunitarios y sus implicaciones, máxime en un “cambio de época” como el actual en el que la financiación basada en rendimiento parece ocupar todo el escenario de la mano de los fondos *Next Generation EU*. La “auditoría única” ha demostrado en los últimos veinte años su contribución al reforzamiento del sistema de control de los fondos comunitarios, especialmente en relación con la legalidad y regularidad del gasto. El reto vendrá de la mano de los esquemas de financiación basados en rendimiento, y el énfasis en hitos y objetivos, reformas e inversiones, y no tanto en parámetros financieros y de capacidad de absorción del gasto. En este trabajo partiendo del análisis de los orígenes del concepto a nivel comunitario, su evolución en el ámbito de la gestión compartida de los Fondos Estructurales y de Inversión, se trata de vislumbrar las posibles implicaciones para los organismos de control externo en un entorno de gestión directa *sui generis* como es el del Mecanismo de Recuperación y Resiliencia.

**Palabras Clave:** Auditoría única, Next generation, fondos europeos, gestión directa, financiación basada en rendimiento.

**Abstract:** Trust is an integral part of the management of public funds and it is the audit that guarantees the objective assurance which sustains trust. In this sense, this article analyzes the principle of “single audit” related to auditing and control of EU funds and its implications, especially in a “change of era” like the current one in which performance-based financing systems seems to occupy the whole scenario thanks to the *Next Generation EU* initiative. In the last twenty years, the “single audit scheme” has demonstrated its contribution to strengthening the control system of EU funds, especially in relation to the legality and regularity of spending. The challenge will come from performance-based financing schemes, and the emphasis on milestones and targets, reforms and investments, and not so much on financial parameters and the spending capacity. In this analysis, starting from the study of the origins of the concept at the EU level, its evolution in the field of shared management of the Structural and Investment Funds, it is a question of glimpsing the possible implications for the external control organisms in a *sui generis* direct management environment, such as the Recovery and Resilience Mechanism.

**Keywords:** Single audit, next generation, european funds, direct management, financing based on performance.



*«The concept and establishment of audit is inherent in public financial administration as the management of public funds represents a trust. Audit is not an end in itself but an indispensable part of a regulatory system whose aim is to reveal deviations from accepted standards and violations of the principles of legality, efficiency, effectiveness and economy of financial management early enough to make it possible to take corrective action in individual cases, to make those accountable accept responsibility, to obtain compensation, or to take steps to prevent--or at least render more difficult--such breaches».*  
(Declaración de Lima 1977, INTOSAI)

## 1. Introducción

Hace más de treinta años Charles Lindblom, el padre del modelo incremental en los procesos de *policy making*, planteaba que «una secuencia veloz de pequeños cambios puede alterar radicalmente el *status quo* más rápidamente que reformas de gran calado que se dan con mucha menor frecuencia» (1979, p.131). En estos momentos de recuperación post-pandémica, vivimos en un entorno de los que se dan con menor frecuencia, nos encontramos en el entorno propicio para reformas de gran calado. La respuesta europea a la crisis de la COVID-19 se vertebra bajo la lógica de la innovadora, que no pretende alteraciones marginales sino transiciones económicas bien orquestadas en torno a la transición ecológica, la transformación digital y la cohesión social y territorial. No se trata solo de reparar los daños causados por la pandemia, sino de financiar inversiones para preparar el futuro que impulse la convergencia, la resiliencia y la transformación de la Unión.

Se plantea un paquete de medidas de gran alcance que aúnan, por un lado, el marco financiero plurianual 2021-2027 (MFP), que viene determinando un horizonte a largo plazo de las políticas presupuestarias comunitarias desde 1988, y una respuesta inédita en el marco de la iniciativa *Next Generation EU* (NGEU), cuyo principal instrumento será el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia (90% del mismo). Se estructura, de este modo, una respuesta global de 1.820.000 millones de euros (precios constantes de 2018), correspondiendo 1.070.000 al MFP y 750.000 millones de euros a la iniciativa NGEU.

Desde el punto de vista cuantitativo, de la inversión prevista para el período 2021-2027, excluyendo los fondos del primer pilar de la Política Agrícola Común financiados a través del Fondo Europeo de Garantía Agrícola (FEAGA), España recibirá en torno a 200.000 millones de euros.

**Cuadro 1. Estimación de Fondos UE para España 2021-2027 (€ mn, a precios corrientes)**

Concepto	Importe (MEUR)	Comprometidos antes de	A ejecutar antes de
<b>NGEU</b>	<b>154.996</b>		
– REACT-EU	12.800	2020-2021	Finales 2022
– MRR, donaciones	69.528		
– Primer tramo (70%)	46.603	2021-2022	Finales 2024
– Segundo tramo (30%) <sup>(1)</sup>	22.925	2022-2023	Finales 2026
– MRR, préstamos <sup>(1)</sup>	71.600	2021-2026	No aplicable
– Fondo de Transición Justa <sup>(2)</sup>	339	2021-2023	Finales 2026
– FEADER (Desarrollo Rural)	729	2021-2023	Finales 2026
<b>MFP 2021-2027 (salvo FEAGA)</b>	<b>43.813</b>	2021-2027	Finales 2030
– FSE (Fondo Social Europeo)	11.153	2021-2027	Finales 2030
– FEDER	23.540	2021-2027	Finales 2030
– Cohesión (ETC)	683	2021-2027	Finales 2030
– FEADER (Desarrollo Rural)	7.802	2021-2027	Finales 2030
– Fondo de Transición Justa	451		
– Fondo de Ajuste del Brexit (tramo 1)	184		
<b>Total NGEU + MFP (salvo FEAGA)</b>	<b>198.809</b>		
<b>Pro memoria:</b>			
– Remanente MFP 2014-2020	36.839		
– FEAGA 2021-2027	39.193		
– Pagos directos	37.412		
– Otros pagos <sup>(1)</sup>	1.781		
– SURE	21.300		

Notas:

(1) Estimación.

(2) El Fondo de Transición Justa cuenta con 790 millones, 339 de los cuales corresponden a Next Generation EU y los 451 restantes al MFP 2021-2027.

(3) El Fondo del Brexit (incluido en esta Figura como parte del MFP, aunque jurídicamente es extrapresupuestario) se divide en dos tramos (del primero, de un 79%, España recibirá 184 millones).

Fuente: Enrique Feás y Federico Steinberg (2021).

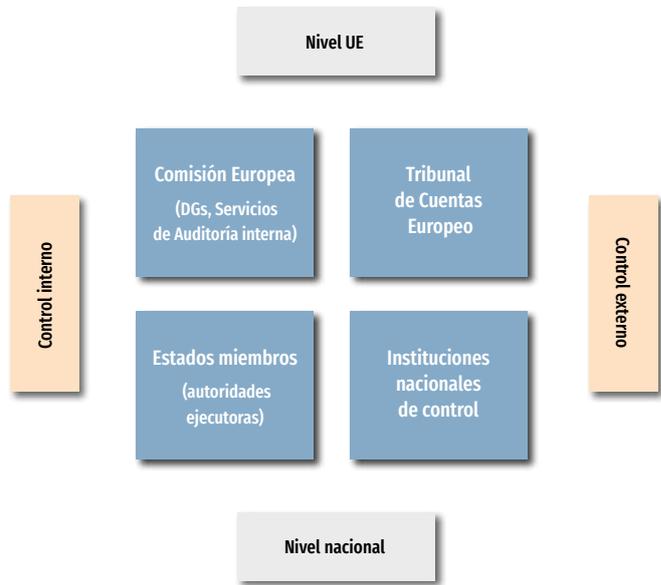
El marco de gobernanza de estos fondos se estructura en torno a dos elementos clave, por un lado, la modalidad de ejecución, y por otro, el carácter de la financiación. De este modo podemos distinguir tres modelos:

- a) **Gestión directa por la Comisión Europea.** La Comisión gestiona directamente la financiación y a la vez es responsable de todas las etapas de la ejecución de un programa. El ejemplo típico es el programa *Horizon EU*. Los programas ejecutados mediante gestión directa representan alrededor del 20% del MFP 2021-2027. Estas cifras se han visto completamente distorsionadas con la introducción en el régimen de gestión directa del Mecanismo de Recuperación y Resiliencia, en los que los beneficiarios son los Estados Miembros.
- b) **Gestión compartida entre Comisión Europea y Estados Miembros,** que representan en torno al 70% del MFP 2021-2027, y en el que son los Estados miembros los responsables de seleccionar, ejecutar y supervisar los proyectos financiados, sin perjuicio de la responsabilidad última de la Comisión Europea de velar por la protección de los intereses financieros de la UE, recibiendo garantías suficientes por parte de los Estados miembros.
- c) **Gestión indirecta,** a través de la cual la Comisión delega la ejecución de los programas en organizaciones internacionales como el Banco Mundial, Naciones Unidas o el Fondo Monetario Internacional, países terceros o asociaciones público-privadas. A través de esta forma de gestión se ejecuta en torno al 10% del presupuesto de la UE, centrado fundamentalmente en la ayuda humanitaria y el desarrollo internacional.

Una vez que se determina el marco de gestión, la siguiente pregunta nos conduce al entorno de control de estos fondos, tanto desde el punto de vista del control interno, como externo, comunitario y de los Estados Miembros.

En este sentido, a los efectos del presente artículo, se centrará el análisis en la responsabilidad compartida de la Comisión Europea y los Estados miembros en la ejecución con arreglo al principio de buena gestión financiera del presupuesto comunitario, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 310.5 del *Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea*, con especial mención a los fondos de gestión compartida y a un ámbito de gestión directa pero con dinámicas propias como es el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia.

**Cuadro 2. Control interno y externo del presupuesto de la Unión Europea**



Fuente: Tribunal de Cuentas Europeo, 2004.

## 2. El principio de auditoría única

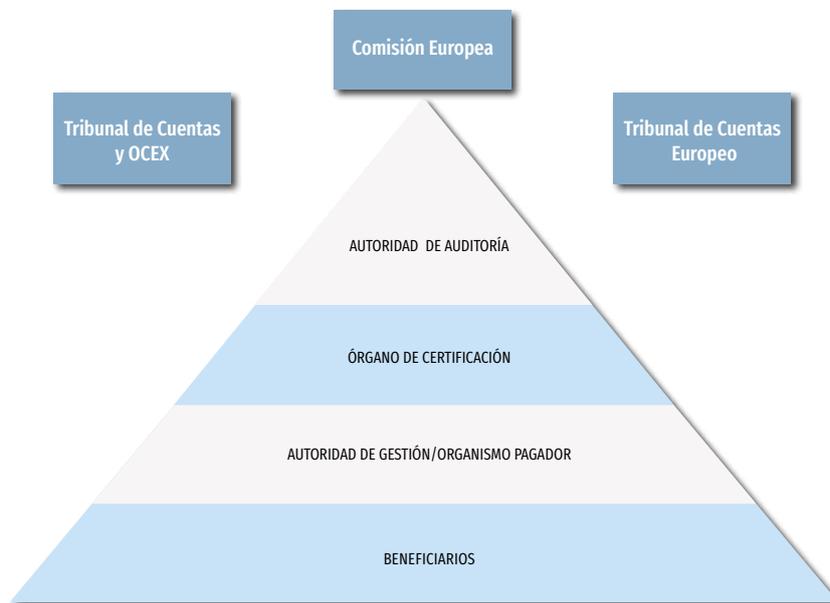
En el contexto presupuestario comunitario, el principio de auditoría única se refiere a un sistema de control interno y auditoría en torno a la idea que cada nivel de control se basa en el anterior (Karakatsanis y Weber, 2017).

En 2017 el *High Level Group of Independent Experts on Monitoring Simplification for Beneficiaries of the European Structural and Investment Funds* (Letáckova, 2016), plantea en el análisis de la cadena de control (Cuadro 2) la necesidad de evitar la duplicación de las actividades de control en el área de auditoría y control y de garantizar el "principio de auditoría única", mediante la consolidación de un sistema de auditoría coordinado vertebrado en torno al concepto de confianza en el trabajo de otros auditores.

Posteriormente, dicho Grupo de Alto Nivel en 2018 plantea sus recomendaciones en el ámbito del control y la auditoría para la simplificación a los beneficiarios de la estructura de gestión de los Fondos Estructurales y de Inversión (FEIE), en torno a nueve principios clave:

- a) Principio de confianza y certeza, que se basa en el énfasis en la auditoría de sistemas y en procesos de autorización de órganos de gestión, en lugar del control y auditoría de proyectos individuales (microgestión).
- b) Principio de responsabilidad, en torno al concepto de “auditoría única” y la confianza en el trabajo de otros auditores.
- c) Principio de prevención, buscando un rol colaborativo en la auditoría a través de las recomendaciones de mejora, sistemas de alerta temprana, etc.
- d) Principio de subsidiariedad y proporcionalidad, a través de la armonización de los esquemas de control.
- e) Principio de orientación a resultados, transitando de las auditorías orientadas a la legalidad y regularidad, a un énfasis en las auditorías operativas.
- f) Principio de mejora continua y fomento de comunidades de aprendizaje y transferencia de conocimientos en el ámbito del control y auditoría.
- g) Principio de *value for money*, a través de la introducción del análisis de coste-eficiencia del sistema de control: los costes del sistema de auditoría y control no deben ser superiores a los beneficios esperados de dicho control<sup>1</sup>, en lo que se refiere a la limitación a un nivel tolerable el riesgo de errores e irregularidades, potenciando la implicación de la primera línea de defensa (desk-officers) en las actividades de auditoría como instrumento de mejora de la capacidad administrativa de las autoridades de auditoría.
- h) Principios de comunicación y cooperación, reforzando el seguimiento de recomendaciones de mejora.

### Cuadro 3: Pirámide de “auditoría única” Comisión Europea



Fuente: Elaboración propia a partir de Karakatsanis y Weber, 2017.

1. Para el período de programación 2007-2013 y referido al Fondo Social Europeo, Fondo de Cohesión y Fondo Europeo de Desarrollo Regional, la Comisión estimó que los costes administrativos representaron un 3.2% del conjunto del presupuesto de la política de cohesión, de los cuales un 30% eran “costes del control” relacionados con la verificación, certificación y actividades de auditoría realizados por los Estados miembros.

La propuesta se vertebra, en síntesis, en una combinación de tres elementos. En primer lugar, un enfoque más basado en el riesgo, no tanto en las verificaciones de gestión vinculadas a cada pago individual, y sí en la revisión de la fiabilidad del entorno de control interno a través de auditorías centradas en los sistemas y no en proyectos individuales, evitando estructuras de control paralelas. Estrechamente ligado con lo anterior, se plantea la reducción de la micro-gestión en los niveles superiores, en concreto a nivel comunitario, y una mayor confianza en los controles a nivel interno, a través de esquemas de validación *ex ante* mediante el cumplimiento de criterios de autorización o certificación comunes a nivel comunitario. Este enfoque permitiría ampliar el espacio, teniendo en cuenta las capacidades institucionales de los diferentes actores en el sistema de auditoría y control, para transitar de auditorías de regularidad a auditorías operativas o de rendimiento, especialmente en aquellos supuestos en que el resultado es el elemento clave en la pista de auditoría, y el proceso en sí, su implementación, es de importancia cualitativamente menor. Del énfasis en los *inputs*, transitamos a un modelo centrado en los *outputs* y en el horizonte, asoma la preocupación por los *outcomes* o resultados de los diferentes programas de acción pública.

En todo caso, y antes de analizar el principal ejemplo del modelo de "auditoría única" en el ámbito de gestión compartida a nivel comunitario, convendría aclarar el concepto en sí.

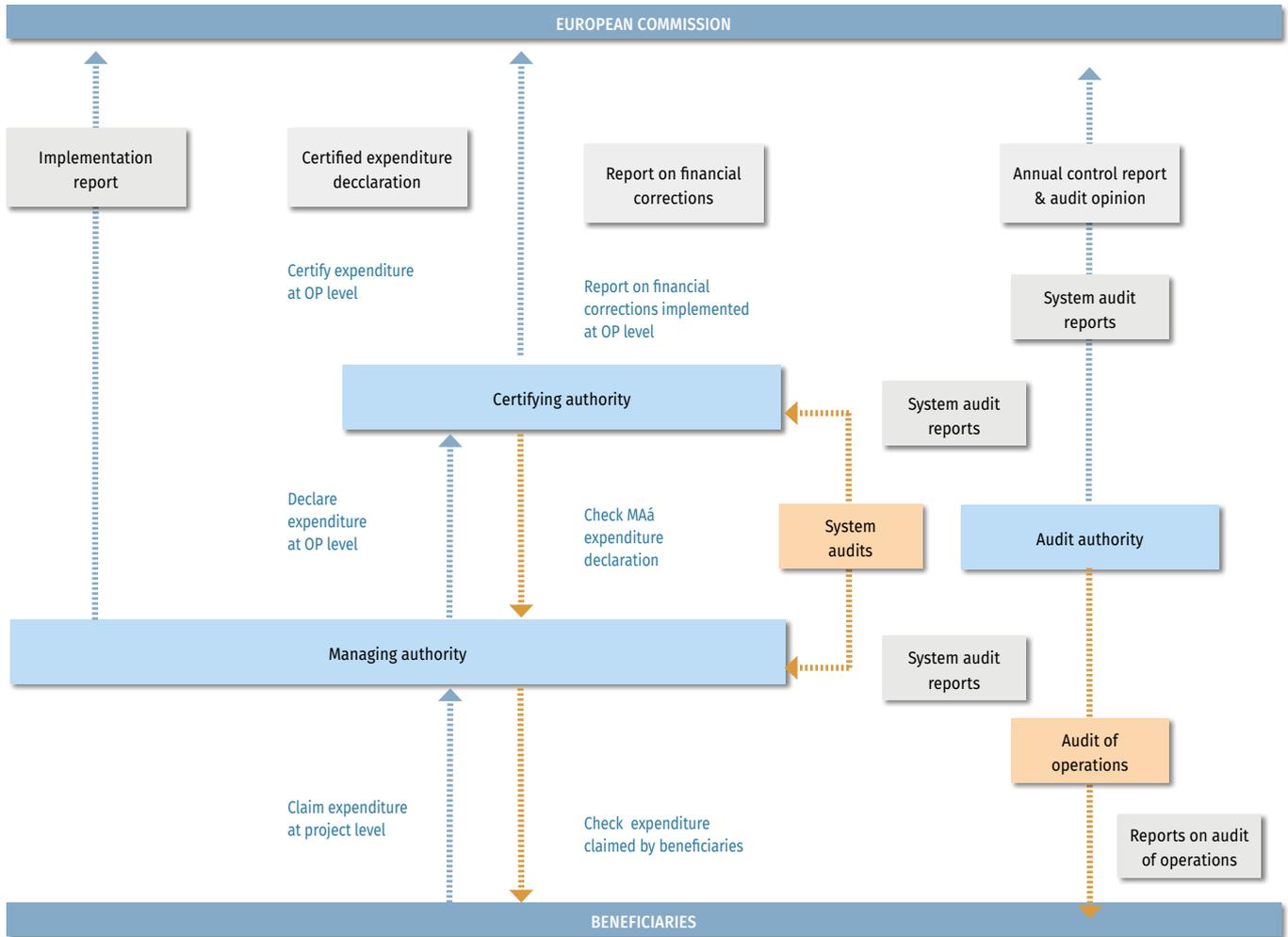


En este sentido, el Tribunal de Cuentas Europeo (2004), en un dictamen fundacional a estos efectos emitido a instancias del Parlamento Europeo «sobre la viabilidad de introducir un modelo de auditoría única aplicable al presupuesto de la Unión Europea en el que cada uno de los niveles de control se base en el anterior, con vistas a reducir la carga sobre el objeto de la auditoría y aumentar la calidad de las actividades de auditoría, sin minar, no obstante, la independencia de las instituciones de control en cuestión», plantea que si bien no existe una sola definición reconocida de "auditoría única", sí se pueden identificar características clave del sistema de control que integra el modelo, a saber:

- a) Un marco de control interno provisto de principios y normas comunes, considerando que las normas de auditoría internacionales constituyen el ecosistema de relación entre el control interno y externo, así como para la utilización del trabajo de otros auditores (punto I).
- b) Los controles deberían efectuarse conforme a normas comunes y de manera coordinada para evitar duplicidades innecesarias (punto II).
- c) Los controles deberían realizarse, documentarse y ser objeto de información de manera abierta y transparente (punto III).
- d) Para que los controles sean eficientes y eficaces, la normativa que rige la política y los procesos debería ser clara, desprovista de ambigüedades y exenta de una complejidad innecesaria (punto IV).
- e) Los sistemas de control interno deberían fundamentarse en una cadena de procedimientos de control, en la que cada nivel cuente con unos objetivos específicos definidos que tengan en cuenta el trabajo de los demás (punto V).

A partir de esta propuesta del Tribunal de Cuentas Europeo, se construye el modelo de "auditoría única de la Comisión Europea" en torno al fortalecimiento del sistema de control interno de los Estados miembros basado en tres actores clave a nivel de Estado miembro con funciones claramente diferenciadas: Autoridad de Gestión, Autoridad de Certificación y Autoridad de Auditoría. De tal forma que si la Comisión, responsable último de la buena gestión financiera del presupuesto comunitario, garantiza el status de auditoría única a un programa operativo, fundamentará su análisis, especialmente de legalidad y regularidad del gasto sin necesidad de controles sobre el terreno sistemáticos de los servicios de la Comisión, en la opinión de la autoridad de auditoría interna. Eso sí, una vez que obtiene garantías a través de las auditorías de sistemas, previstas en la cadena de control, del funcionamiento efectivo y la robustez del sistema de control interno, y que los errores o bien se previenen o se identifican y corrigen antes de que se certifique la legalidad y regularidad del gasto a la Comisión Europea.

Figura 4. Marco de control interno integrado de la Comisión Europea



Fuente: Tribunal de Cuentas Europeo (2013) y Comisión Europea.

A través de este modelo, y teniendo en cuenta las limitaciones de su aplicación<sup>2</sup>, se ha conseguido un fortalecimiento significativo de los sistemas de control interno y la supervisión efectuada por la Comisión Europea, como queda de manifiesto en la reducción de la tasa de error, vinculada

al nivel de irregularidades. Si para el período 2000-2006 la estimación del Tribunal de Cuentas Europeo en el ámbito de la política de cohesión era del 11% del gasto afectado por errores, en el período 2007-2013, aún por encima del umbral de materialidad del 2%, se reduce al entorno del 3%.

2. El *status* de auditoría única se limitó en el período 2007-2013 a un 30% de los programas operativos de FSE, FEDER y Fondo de Cohesión.



### 3. La auditoría única en el Marco Financiero Plurianual, en especial los fondos de la Política Agrícola Común

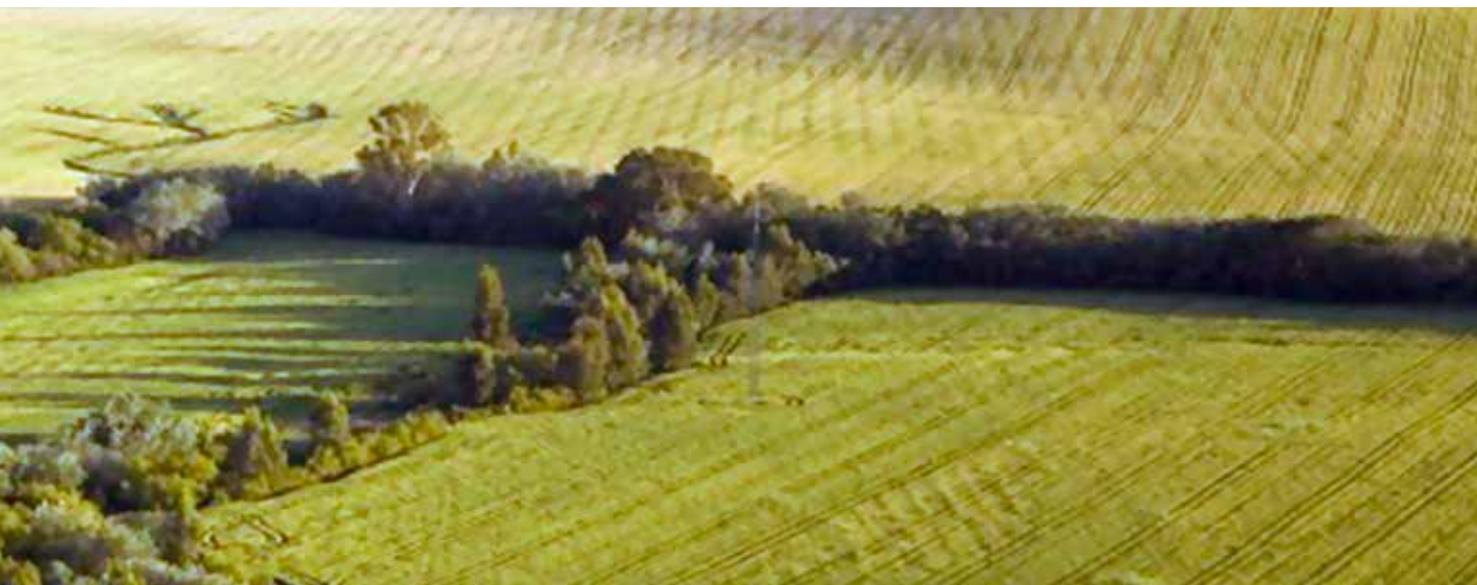
Quizás en el ámbito en el que mejor se puede ejemplificar el funcionamiento efectivo del modelo de "auditoría única" de la Comisión Europea es la Política Agrícola Común (PAC), especialmente relevante para los OCEX en España, dado el nivel de descentralización de esta política, no sólo a nivel comunitario en la que se gestiona de forma compartida en torno al 99% del presupuesto asignado, sino a nivel interno, fruto de la existencia de organismos pagadores (*paying agencies*) en todas las Comunidades Autónomas, es decir, la aplicación del modelo de "auditoría única" en los fondos europeos se despliega de forma íntegra en el ámbito autonómico, a diferencia del resto de fondos europeos donde no existe ese nivel de descentralización en la gestión a nivel interno.

En este sentido, el marco de gobernanza de la gestión compartida de la PAC se vertebra conforme a lo dispuesto en el Reglamento horizontal<sup>3</sup> de la PAC en torno a tres grandes actores:

- a) Comisión Europea, responsable última del presupuesto.
- b) Organismos pagadores, autorizados por los Estados miembros en base al cumplimiento de unos criterios mínimos<sup>4</sup> establecidos a escala de la Unión Europea (en cuatro ámbitos siguiendo el modelo COSO: entorno interior, actividades de control, información y comunicación y supervisión).
- c) Organismos de certificación, organismos auditores públicos o privados designados por los Estados miembros, operativamente independientes de los organismos pagadores, y responsables de la emisión del dictamen, elaborado de conformidad con las normas de auditoría internacionalmente aceptadas, sobre la integridad, exactitud y veracidad de las cuentas anuales del organismo pagador, sobre el correcto funcionamiento de su sistema de control interno y sobre la legalidad y corrección del gasto para el que se solicita el reembolso a la Comisión. El dictamen indicará asimismo si el examen arroja alguna duda sobre las afirmaciones realizadas en la declaración de fiabilidad de la gestión del máximo responsable del organismo pagador (artículo 9 Reglamento Horizontal de la PAC).

3. Reglamento (UE) 2021/2116 del Parlamento Europeo y del Consejo de 2 de diciembre de 2021 sobre la financiación, la gestión y el seguimiento de la política agrícola común y por el que se deroga el Reglamento (UE) n.º. 1306/2013.

4. Anexo I del Reglamento Delegado (UE) N.º 907/2014 DE LA COMISIÓN de 11 de marzo de 2014 que completa el Reglamento (UE) no 1306/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo relativo a los organismos pagadores y otros órganos, la gestión financiera, la liquidación de cuentas, las garantías y el uso del euro.



La Comisión Europea a través de actos de ejecución define los principios de auditoría en los que se basan los dictámenes de los órganos de certificación, incluyendo una evaluación de riesgos de gestión, los controles internos y el nivel exigido de pruebas de auditorías, así como los métodos de auditoría a emplear, atendiendo a las normas internacionales de auditoría, a efectos de emitir los dictámenes respectivos.

Una vez determinado el marco de gobernanza, en el artículo 48 del Reglamento horizontal de la PAC se extrae el corolario: «De conformidad con el artículo 127 del Reglamento Financiero, la Comisión se fiará en el trabajo de los organismos de certificación a que se refiere el artículo 12 del presente Reglamento, a menos que haya comunicado al Estado miembro de que se trate que no puede basarse en el trabajo del organismo de certificación respecto de un ejercicio financiero determinado, y en su evaluación de riesgos tendrá en cuenta la necesidad de efectuar auditorías de la Comisión en dicho Estado miembro. La Comisión comunicará a dicho Estado miembro los motivos por los que no puede basarse en el trabajo del organismo de certificación de que se trate».

En el supuesto que se detecten deficiencias en este marco de gobernanza y en el sistema de gestión y control de

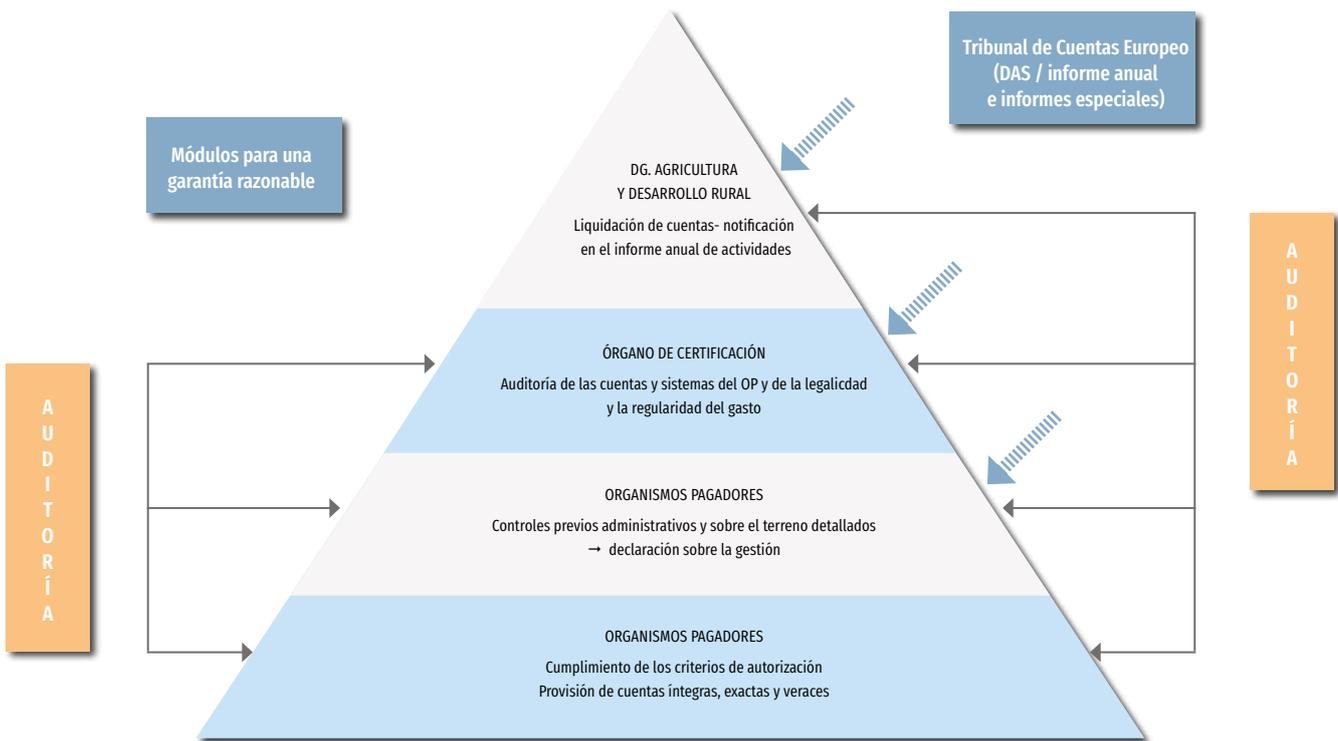
este modelo integrado, ya sea en relación con controles fundamentales o auxiliares, se prevé un procedimiento específico de garantía<sup>5</sup> (liquidación de rendimiento) para el cálculo de las correcciones financieras a aplicar a los Estados miembros. Así por ejemplo, de detectarse incumplimientos en relación con los criterios de autorización de los organismos pagadores se plantea el siguiente esquema de correcciones a tanto alzado:

Estructura organizativa	5%
Recursos humanos	2%
Delegación	2%
Actividades de control	5%
Información y comunicación	2%
Seguridad de los sistemas de información	1%
Seguimiento continuo	5%
Auditoría interna	2%

5. Directrices de la Comisión Europea para calcular las correcciones financieras en el marco de procedimientos de liquidaciones de conformidad y de liquidación financiera de cuentas.

En base a este esquema, todos los años y en base al trabajo de los órganos de certificación, la Comisión antes del 31 de mayo del año siguiente al ejercicio presupuestario pertinente adopta actos de ejecución referidos a la integridad, exactitud y veracidad de las cuentas anuales presentadas por los 81 organismos pagadores existentes en la Unión Europea.

Figura 5. Modelo de Auditoría Única PAC



Fuente: Tribunal de Cuentas Europeo, 2017 y Comisión Europea.

## 4. Legalidad y regularidad del gasto en esquemas de financiación basados en rendimiento: el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia

### 4.1 Mecanismos de Recuperación y Resiliencia

Llegados a este punto, en el que podemos ver la evolución de un modelo, que sobre la base de los antecedentes norteamericanos (*Single Audit Act*) y de Países Bajos, se va perfeccionando desde la propuesta del Tribunal de Cuentas Europeo en 2004, surge la iniciativa *Next Generation EU* y su principal instrumento, el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia que se configura como un ámbito de gestión directa por la Comisión Europea, en la que los beneficiarios son los Estados miembros<sup>6</sup>.

En este ámbito de gestión directa de la Comisión se atribuye expresamente a los Estados miembros (por un lado beneficiarios y a la vez responsables del entorno de control), la responsabilidad principal de la legalidad y regularidad en la ejecución del mecanismo (Considerando 54), a través de un sistema de control interno eficaz y eficiente, para lo que pueden recurrir a sus sistemas nacionales habituales de gestión presupuestaria (art. 24). Aparentemente estamos ante una ruptura del modelo de “auditoría única” de la Comisión Europea, en el que ésta determina el marco de gobernanza, así como los principios y métodos de auditoría a emplear.

Esta conclusión se matiza, por un lado, si tenemos en cuenta la orientación a resultados de estos fondos (Rego Vilar, 2022). Estamos ante un modelo de financiación basado en el rendimiento, modelo centrado en parámetros no financieros, y en el que el tradicional enfoque centrado en la legalidad y regularidad del gasto, junto con la capacidad de absorción financiera, cede paso a un modelo de gestión basado en resultados en torno al cumplimiento de hitos (cualitativos: reformas) y objetivos (cuantitativos: inversiones). Corresponde, en primera instancia, a los Estados Miembros la responsabilidad de garantizar la existencia de un entorno de control eficaz y eficiente, de forma que el principal actor para velar por la protección de los intereses financieros de la Unión, la primera línea de defensa, es el sistema de control de los Estados Miembros, de tal suerte que las condiciones para el pago están vinculadas al cumplimiento de hitos y objetivos,



6. Reglamento (UE) 2021/241 del Parlamento Europeo y del Consejo de 12 de febrero de 2021 por el que se establece el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia.

y, en consecuencia, los errores con impacto financiero para la Comisión Europea estarán vinculados al incumplimiento de los mismos.

De ahí el énfasis que se establece en el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia en el marco de rendimiento del mecanismo, a través del cuadro de indicadores de la recuperación y resiliencia que conforma el sistema de información sobre el rendimiento y base para los desembolsos pre-acordados con los Estados miembros.

De hecho, resulta significativo que en el *Primer Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la implementación del Mecanismo de Recuperación y Resiliencia* (Comisión Europea, 2022) las referencias al sistema de control y la protección de los intereses financieros de la Unión se circunscriban al cumplimiento de los hitos y objetivos previstos en los Planes de Recuperación, o que las auditorías ex post que se plantean se vinculen a hitos y objetivos, en coherencia con su definición como modelo de financiación basada en rendimiento y dado que la

aprobación del Plan de Recuperación requirió una evaluación ex ante como adecuado (A) del sistema de control interno por la Comisión Europea, especialmente en relación con la prevención, detección y corrección del fraude, la corrupción y los conflictos de intereses.

De la preocupación clásica del modelo de "auditoría única" sobre la legalidad y regularidad del gasto, se transita hacia un mayor énfasis a lo que Barzelay (1997) señalaba como auditoría en el nombre, pero no en el concepto, la auditoría operativa o de rendimiento.

Y, por otro lado, la definición del marco de gobernanza está muy condicionada por el *Acuerdo de financiación entre la Comisión y el Estado miembro*<sup>7</sup> en el que se incluyen las obligaciones para la protección financiera de los intereses de la Unión, la obligación de acompañar a cada solicitud de pago una declaración de gestión y el resumen de las auditorías realizadas, asegurar el acceso a categorías estandarizadas de datos, garantizar la pista de auditoría, etc.



7. Recovery and resilience facility financing agreement between the Commission and the Kingdom of Spain.

Especialmente relevantes en este sentido son las referencias contenidas en el artículo 11, al entorno de control interno, y en el Anexo I a los principales requerimientos del sistema de control interno, que recuerda directamente a los criterios de autorización de los organismos pagadores del apartado anterior:

- a) Exigencia al Estado miembro de garantizar un sistema de control eficaz y eficiente, incluyendo separación de funciones (gestión/certificación/auditoría) e informe y seguimiento de los acuerdos de implementación del Plan (*Council Implementing Decision y Operational Arrangements*).
- b) Adopción de medidas proporcionales de prevención, detección y corrección del fraude, la corrupción y los conflictos de intereses, incluyendo una evaluación del riesgo del fraude y medidas para mitigar el riesgo.
- c) Procedimientos adecuados para la formulación de la declaración de gestión y el resumen de auditorías efectuadas a nivel interno.
- d) Sistema de control de cumplimiento de hitos y objetivos, a través de controles administrativos y controles sobre el terreno, verificación de la inexistencia de irregularidades y la doble financiación.
- e) Definición de un marco de auditorías de sistemas en las que se garantice la independencia del auditor.
- f) Garantía de la pista de auditoría.

En esencia, donde en el Reglamento del mecanismo se dejaba aparentemente a la responsabilidad del Estado miembro la definición del entorno de control, en la práctica se definen los contornos del entorno de control a escala de la Unión Europea, de hecho en el artículo 12 del acuerdo de financiación relativo a las verificaciones y controles a efectuar por la Comisión Europea, la OLAF, la Fiscalía Europea en aquellos países parte de la cooperación reforzada y el Tribunal de Cuentas Europeo, se centran básicamente en la robustez del entorno de control, con mención especial al fraude, la corrupción, los conflictos de intereses y la doble financiación, y el rendimiento del mecanismo, el cumplimiento de hitos y objetivos, y no en supuestos de micro-gestión vinculados a la legalidad y regularidad del gasto ya certificados en las auditorías del ámbito interno.

## 4.2 Marco de gobernanza de la auditoría y control del Mecanismo

De modo esquemático, estas previsiones se concretan en el caso español en el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, no en la generación de una nueva estructura de control para el Plan como, por ejemplo, en el caso portugués, en el que se crea una Comisión de Auditoría y Control específica para el Programa presidida por la Inspección General de Finanzas e integrada por un representante de la Agencia encargada de la coordinación y monitorización del Programa (*Agência de Desenvolvimento e Coesão*, I. P.) y una personalidad de reconocido prestigio en el área de auditoría y control.

En el caso español, se parte de la estructura existente de control y auditoría de los fondos de gestión compartida, llegando a mencionarse expresamente, por ejemplo, que la auditoría se basará en la metodología prevista en el ámbito de control de los fondos estructurales sobre la cuestión (p. 201 del PRTR).

En este sentido, desde la asunción inicial que la finalidad principal del control será garantizar la fiabilidad de los hitos y objetivos, plantea tres líneas de defensa en el control interno: el control interno del órgano ejecutor, el control interno de órgano independiente (órganos de control interno y asesoría jurídica), y, finalmente, el tercer nivel o línea de defensa, vinculada al régimen de auditorías y controles *ex post* internos, a través de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) como Autoridad de Control del Mecanismo a nivel interno que no participa en la realización de la Declaración de Gestión (segregación de funciones), cuyos trabajos se realizarán conforme a normas internacionales de auditoría y siguiendo la metodología de los fondos estructurales, con el énfasis en el rendimiento.

En esencia, se adapta la estructura del control al hecho que este nuevo esquema de financiación europea se basa en esencia en parámetros no financieros, reformas e inversiones, en lugar del tradicional enfoque de gastos contraídos.

A diferencia del caso español, en el supuesto portugués se incluye en la arquitectura de control y auditoría del Plan<sup>8</sup> (p. 254), al órgano de control externo, al Tribunal de Cuentas

8. Plano para a Recuperação e a Resiliência: Recuperar Portugal, construindo o futuro. (<https://recuperarportugal.gov.pt/wp-content/uploads/2021/10/PRR.pdf>).

de Portugal, tanto en términos de la auditoría de regularidad del gasto, como de la eficacia y eficiencia del mismo, y se prevé de forma expresa la inclusión de los resultados de sus auditorías en el sistema de información del mecanismo y la ejecución de las recomendaciones emitidas.

## 5. Conclusión: el papel de los Órganos de Control externo en la transición del cumplimiento (*compliance*) al rendimiento (*performance*) en la auditoría de fondos europeos

Concluyendo con la Declaración de Lima del comienzo, la confianza es parte integral de la gestión de fondos públicos y es la auditoría la que aporta la seguridad objetiva sobre la que se basa la confianza. En este sentido, y una vez analizadas las características del modelo de “auditoría única” de la Comisión Europea y el reto para los órganos de control externo que supone la auditoría de los fondos vinculados al Mecanismo de Recuperación y Resiliencia, su orientación a resultados y el énfasis en parámetros no financieros, ¿cuál será el papel de los OCEX en un ámbito donde la “auditoría única” tradicional transita hacia modelos basados en el rendimiento y no ya preferentemente en la legalidad y regularidad del gasto y la capacidad de absorción financiera?

Las respuestas a dicha pregunta están por definirse. Un primer escenario, podría ser siguiendo el modelo portugués, conformar una cuarta línea de defensa, de reforzamiento del sistema de control desde el análisis de la legalidad y regularidad de las operaciones subyacentes y auditorías de sistemas del entorno de control y el cumplimiento de las obligaciones vinculadas a la “infraestructura de gestión obligatoria” definida en la Orden<sup>9</sup> por la que se configura el sistema de gestión del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, léase planes antifraude, autoevaluaciones de riesgos de gestión, mecanismos de prevención de conflictos de intereses, etc. Permitiendo de este modo, contribuir a superar uno de los motivos que determinaron el fracaso de los modelos de financiación basado en rendimiento del período 2014-2020 como eran los *Planes de Acción Conjuntos- Joint Action Plans* (Tribunal de Cuentas Europeo, 2021), la incertidumbre sobre la disposiciones aplicables en

materia de auditoría y control, máxime en relación con OCEX como el Consello de Contas de Galicia, que cuenta entre sus funciones con la de colaboración en la gestión de riesgos en las organizaciones públicas.

El segundo escenario, teniendo en cuenta la evolución del modelo de financiación basado en resultados, y las implicaciones para el modelo de “auditoría única”, pasa por la adopción del enfoque evaluador en las auditorías operativas de los proyectos y subproyectos del PRTR, más allá del reforzamiento de las garantías del sistema de control interno y de la exhaustividad, coherencia y la plausibilidad de los datos de rendimientos facilitados en las respectivas declaraciones de gestión, pero en todo caso, construyendo sobre un sistema de interdependencias en los trabajos de auditoría heredero del modelo de “auditoría única” con el que se iniciaba este análisis.

Resulta evidente que en un cambio de época para los OCEX como el actual no cabe otra lógica que la de la innovadora, que va mucho más allá de las alteraciones meramente incrementales.

## Bibliografía

- **Barzelay, M. (1997):** “Central audit institutions and performance auditing: a comparative analysis of organizational strategies in the OCDE”, *Governance: An International Journal of Policy and Administration*, 10, pp. 235-260.
- **Comisión Europea (2022):** “Report from the Commission to the European Parliament and the Council on the implementation of the Recovery and Resilience Facility”, COM (2022) 75 final, marzo.
- **Feás, E. y Steinberg, F. (2021):** “Las cifras para España del Plan de Recuperación Europeo”, *Análisis del Real Instituto Elcano (ARI)*, 25.
- **Ferry, M. & Polverari, L. (2018):** *Research for REGI Committee – Control and simplification of procedures within ESIF*, European Parliament, Policy Department for Structural and Cohesion Policies, Brussels.

9. Orden HFP/1030/2021, de 29 de septiembre, por la que se configura el sistema de gestión del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

- High Level Group of Independent Experts on Monitoring Simplification for Beneficiaries of the European Structural and Investment Funds: “Final conclusions and recommendations of the High Level Group on Simplification for post 2020” Documento electrónico disponible en: [https://ec.europa.eu/regional\\_policy/sources/newsroom/pdf/simplification\\_proposals.pdf](https://ec.europa.eu/regional_policy/sources/newsroom/pdf/simplification_proposals.pdf). Última consulta: 31 de marzo de 2022.
- Karakatsanis, G. y Weber M. (2016): “The European Court of Auditors and cohesion policy”, *Handbook on cohesion policy in the EU*, Edward Elgar Publishing, 2016, pp. 170-185.
- Letácková, O. (2016): “Report on cross-cutting audit issues”, *High Level Group of Independent Experts on Monitoring Simplification for Beneficiaries of the European Structural and Investment Funds*.
- Lindblom, C.E y Cohen, D.K. (1979): *Usable Knowledge: Social science and social problema solving*, New Haven, Yale University Press.
- Rego Vilar, S. (2022): “Los OCEX y la auditoría de los fondos Next Generation: ¿nuevo modelo de control?”, *Revista Administración & ciudadanía*, vol. 15, núm. 1
- Tribunal de Cuentas Europeo (2004): “Dictamen nº 2/2004 del Tribunal de Cuentas de las Comunidades Europeas sobre el modelo de “auditoría única” (y una propuesta de marco de control interno comunitario)”
- Tribunal de Cuentas Europeo (2014): “Taking stock of ‘single audit’ and the Commission’s reliance on the work of national audit authorities in cohesion. Special Report Nº 16/ 2013”.
- Tribunal de Cuentas Europeo (2017): “Nueva función de los organismos de certificación en el gasto de la política agrícola común: contribución positiva a un modelo de auditoría única, pero con insuficiencias significativas por resolver”.
- Tribunal de Cuentas Europeo (2021): “Financiación basada en el rendimiento de la política de cohesión: una respetable ambición, pero persistían los obstáculos en el período 2014-2020”.