

	Párrafo
I. Introducción	
Finalidad	1-3
Mandato legal	4-5
Definiciones	6
Consideraciones generales	7-9
Responsabilidad en relación con la prevención y detección del fraude	10
Responsabilidad del auditor	11-16
Objetivos	17
II. Requerimientos	
Escepticismo profesional	18-22
Discusión entre los miembros del equipo auditor	23
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	24-28
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude	29-33
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude	34-37
Evaluación de la evidencia de auditoría	38-40
Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo de auditoría	41
Manifestaciones escritas	42
Comunicaciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad	43
Documentación	44-46
III. Procedimientos cuando hay indicios de responsabilidad contable	47-54
IV. Procedimientos cuando hay indicios de actos delictivos	55-64
V. Índice de la NIA-ES 240	
Anexo 1	Ejemplos de factores añadidos de riesgo de fraudes en el sector público (ISSAI 1240).
Anexo 2	Ejemplos adicionales de procedimientos de auditoría utilizables para contrarrestar los riesgos valorados de incorrecciones materiales por causa de fraude en el sector público (ISSAI 1240).
Anexo 3	Ejemplos adicionales de circunstancias indicativas de la posibilidad de fraude en el sector público (ISSAI 1240).
Anexo 4	Ejemplos de actuaciones calificables de responsabilidad contable.
Anexo 5:	Resumen de los principales delitos de fraude y corrupción.

Nota: Para facilitar el análisis y utilización de esta GPF-OCEX 1240 se ha puesto, en su caso, al final de cada párrafo, la referencia a la norma y párrafo correspondientes.
Por ejemplo: (ISSAI-ES 100; P5) significa que el párrafo en cuestión tiene su fundamento en el apartado 5 de la ISSAI-ES 100.

I. Introducción

Finalidad

1. Esta Guía práctica de fiscalización de los OCEX adapta la Nota de Práctica de la ISSAI 1240 a las circunstancias de los OCEX y proporciona orientaciones adicionales sobre la NIA-ES 240, “Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude”.

Para facilitar su comprensión y aplicación, los “requerimientos” de la NIA-ES 240 se han incorporado a la presente guía, no obstante el apartado “Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas” de dicha NIA-ES debe ser tenido también en cuenta al aplicar esta norma.

Las consideraciones establecidas en las ISSAI-ES 200 y 400 sobre el fraude también están incorporadas a esta guía práctica.

2. La NIA-ES 240 establece las obligaciones del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros, y en concreto detalla cómo deben aplicarse la NIA 315 y la NIA 330 para responder a los riesgos de incorrecciones materiales por causa de fraude.

La NIA-ES 240 es aplicable a los auditores de las entidades del sector público en el desempeño de su función de auditores de los estados financieros. (ISSAI 1240; P2).

3. En una auditoría financiera en el sector público los objetivos van más allá de la emisión de una opinión sobre si los estados financieros han sido elaborados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable (es decir, el alcance de las NIA-ES).

El mandato de auditoría de un OCEX puede contener objetivos adicionales, entre ellos obligaciones de auditoría o de información, cuando los auditores del sector público hayan detectado falta de conformidad con las normas en cuestiones presupuestarias o de rendición de cuentas, o informen sobre la eficacia del control interno.

Sin embargo, aun no existiendo objetivos adicionales, los ciudadanos pueden esperar de los auditores del sector público que notifiquen cualquier caso de falta de conformidad con las normas que hayan detectado durante la auditoría o informen sobre la eficacia del control interno.

Los auditores del sector público han de tomar en consideración estas obligaciones suplementarias, y los riesgos de fraude conexos, al planificar y ejecutar la auditoría. (ISSAI 1240; P4).

Mandato legal

4. En general, las leyes reguladoras de los OCEX establecen obligaciones para fiscalizar e informar de aspectos relacionados con el cumplimiento de la normativa y con las infracciones, los abusos o presuntas irregularidades o fraude que se hayan observado.
5. También debe atenderse a la normativa general sobre responsabilidades que se pueden derivar de la gestión de los fondos públicos, ya sean contables, administrativas y penales.

Definiciones

6. Esta sección proporciona algunas definiciones sobre el fraude, la corrupción y otros conceptos relacionados. Además, es importante conocer la distinción entre un presunto fraude/delito y un fraude/delito probado. A efectos de la GPF-OCEX se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

Abuso

Se entiende por abuso toda conducta deficiente o impropia en comparación con la que una persona prudente consideraría razonable y necesaria en una actividad administrativa o comercial atendiendo a las circunstancias. El concepto también engloba los casos de utilización ilegítima de la autoridad o del cargo para favorecer intereses económicos personales o de familiares o socios comerciales. El abuso no implica necesariamente la existencia de fraude o la infracción de leyes y regulaciones, de estipulaciones contractuales o de condiciones de concesión de subvenciones, sino que representa una desviación del concepto de decoro que está relacionado con los principios generales de la buena gestión financiera del sector público y de conducta de los servidores públicos. (ISSAI 1240, P6).

Corrupción

El concepto de corrupción no está claramente delimitado desde el punto de vista jurídico, pero se podría definir como abusar del poder para obtener un beneficio privado. Legalmente no tiene relevancia calificar un determinado comportamiento como corrupción, lo relevante es si puede clasificarse en algún tipo penal.

Error

Una incorrección no intencionada contenida en los estados financieros, incluyendo la omisión de una cantidad o de una información a revelar. (NIA-ES 240; glosario).

Fraude

Un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal. (NIA-ES 240.11(c))

Se puede distinguir dos tipos principales de fraude:

- a) **Formulación fraudulenta de los estados financieros.** La formulación fraudulenta comprende inexactitudes intencionadas u omisiones de importes o de información en los estados financieros con objeto de engañar a los usuarios de los mismos. Esta irregularidad puede suponer, entre otros:
 - Manipulación, falsificación o alteración de registros contables o documentos.
 - Supresión u omisión de los efectos de transacciones en los registros o documentos.
 - Registro de operaciones ficticias.
 - Aplicación indebida e intencionada de principios y normas contables.
- b) **Apropiación indebida y utilización irregular de activos.** La apropiación indebida de activos puede ser llevada a cabo de varias formas (incluyendo malversación de la recaudación, robo de activos tangibles o intangibles o provocando que la entidad pague por bienes o servicios no recibidos); a menudo es acompañada por registros o documentos falsos, engañosos, posiblemente creados para burlar controles y/o ocultar el hecho de la desaparición de los activos.

Factores de riesgo de fraude

Son hechos o circunstancias que indican la existencia de un incentivo o elemento de presión para cometer fraude o que proporcionen una oportunidad para cometerlo. (NIA-ES 240 P11(b))

Incumplimiento

Acciones u omisiones de la entidad, intencionadas o no, que son contrarias a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes. Comprenden tanto las transacciones realizadas por la entidad, o en su nombre, como las realizadas por cuenta de la entidad, por los responsables de su gobierno, la dirección o los empleados. El incumplimiento no incluye necesariamente conductas personales inapropiadas (no relacionadas con las actividades de la entidad) por parte de los responsables del gobierno de la entidad, la dirección o los empleados de la entidad. (NIA-ES 250 P11).

En una fiscalización cuando utilicemos el término incumplimiento tiene un significado más amplio que el estrictamente relativo a los actos ilegales (incumplimiento de disposiciones legales); los incumplimientos incluyen también, por ejemplo, violaciones de las estipulaciones contractuales o de las condiciones de concesión de subvenciones.

Infracción

El término infracción debe entenderse equivalente a "incumplimiento". También es utilizado en diferente normativa administrativa, como por ejemplo en la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

Irregularidad

Acto contrario a las disposiciones legales o reglamentarias que sean aplicables a la entidad fiscalizada¹.

Al hablar de irregularidad, se habrá producido el incumplimiento de una norma, pero no está delimitado si es necesaria la voluntariedad en el incumplimiento, lo que lo asimilaría al concepto de fraude o si es innecesario lo que haría equivalente al error. Tampoco las normas especifican si debe producirse un perjuicio económico a los fondos públicos para que un hecho sea calificable de irregularidad.

Responsabilidad contable

Las Leyes Orgánica y de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas definen el concepto de responsabilidad contable y ha sido progresivamente perfilado con posterioridad por la jurisprudencia, de acuerdo con la cual, para que una conducta pueda originar este tipo de responsabilidad será preciso que concurran las siguientes circunstancias:

- a) Acción u omisión atribuible a quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen caudales o efectos públicos.
- b) Vulneración de la normativa presupuestaria y contable reguladora del sector público de que se trate.
- c) Que la acción u omisión se desprenda de las cuentas que deben rendir los gestores de caudales públicos.
- d) El perjuicio para el erario público ha de ser consecuencia de una conducta dolosa, culposa o negligente grave.
- e) Menoscabo efectivo, individualizado con relación a determinados caudales o efectos públicos y evaluable económicamente.
- f) Relación de causalidad entre la infracción de la ley y el menoscabo.

Dentro del concepto genérico de responsabilidad contable se puede distinguir entre alcance, malversación de fondos públicos y otros supuestos. En el Anexo 4 pueden verse ejemplos de cada una de estas tipologías.

Delito

Son acciones típicamente antijurídicas, culpables y punibles, tipificadas en el Código Penal. Los delitos, de acuerdo con la Ley de Enjuiciamiento Criminal, deben ser obligatoriamente denunciados ante la autoridad judicial, por lo que, en caso de observarse indicios de su existencia, el auditor procederá según se indica en el apartado IV. En el Anexo 5 se señalan algunos ejemplos de tipos ilícitos.

Fraude/delito presunto y fraude/delito probado

Fraude y delito son términos que se aplican a determinados hechos que han sido confirmados por un tribunal de justicia.

Los auditores deben, por lo tanto, aplicar el término presunto fraude, sospecha de corrupción o indicios de delito o de responsabilidad contable a cualquier serie de circunstancias que sugieran una actividad fraudulenta pero que todavía no han sido confirmadas como tal por las autoridades judiciales responsables.

Consideraciones generales

7. Las incorrecciones en los estados financieros pueden deberse a fraude o error. El factor que distingue el fraude del error es si la acción que da lugar a la incorrección fue intencionada o no. Aunque el fraude es un concepto jurídico de gran amplitud, el auditor se ocupa únicamente de fraudes que causan incorrecciones materiales en los estados financieros. (*NIA-ES 240; P2*)

Dos tipos de incorrecciones intencionadas son relevantes para el auditor: las que resultan de una información financiera fraudulenta y las que resultan de una apropiación indebida de activos. (*ISSAI-ES 200; P98, y NIA-ES 240; P3*).

8. Aunque la NIA-ES 240 solamente se centra en aspectos contables, el mandato legal de los OCEX establece que los informes se pronuncien sobre la legalidad de la gestión pública. Por tanto, cuando en esta guía de

¹ Definición según el Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad del Tribunal de Cuentas.

fiscalización se hace referencia a “incorrección material”, esto se refiere a la fiabilidad de las cuentas y a la legalidad.

9. Cuando se produce un fraude normalmente concurren tres condiciones que pueden encontrarse con frecuencia en el sector público bajo formas diversas, a saber (*ISSAI1240; P5 y NIA-ES 240; PA1-A2*):

- **Incentivos o presiones** (de forma real o percibida) a la dirección o a los empleados que proporcionen a estos un motivo para cometer el fraude.

Puede existir un incentivo o un elemento de presión para proporcionar información financiera fraudulenta cuando la dirección está presionada, desde instancias internas o externas a la entidad, para alcanzar un objetivo previsto (y quizá poco realista) de beneficios o de resultado financiero, especialmente cuando las consecuencias de no alcanzar los objetivos financieros pueden ser significativas para la dirección. Del mismo modo, algunas personas pueden verse incentivadas a realizar una apropiación indebida de activos, por ejemplo, por el hecho de vivir por encima de sus posibilidades.

Los empleados del sector público se ven a menudo apremiados a prestar servicios de gran calidad con recursos escasos y a atenerse al presupuesto, particularmente cuando las circunstancias económicas son adversas y existe presión para mantener los gravámenes impuestos a los usuarios y los tipos impositivos, con lo cual existe un incentivo para sobrestimar ingresos y subestimar gastos. También puede haber incentivos para gastar el presupuesto disponible al término del ejercicio.

- **Oportunidad** (características o circunstancias de una entidad que permiten la perpetración del fraude).

La percepción de una oportunidad para cometer fraude puede darse cuando una persona considera que el control interno puede eludirse; por ejemplo, por encontrarse esa persona en un cargo de confianza o porque conoce deficiencias específicas en el control interno.

En el sector público pueden darse con más frecuencia dificultades para contratar a nuevos empleados o falta de personal con las necesarias cualificaciones. Estas situaciones suelen dar lugar a insuficiencias de control interno que crean oportunidades de fraude. Determinados tipos de transacciones, en las que se producen un gran volumen de operaciones de efectivo y valor individual reducido, puede constituir un factor de riesgo añadido. Aunque el valor en juego sea reducido en términos monetarios, estas situaciones pueden llevar a un quebrantamiento de la confianza y de las expectativas de los ciudadanos, así como del control democrático.

- **Autojustificación o racionalización** (conducta, carácter o valores éticos que sirven a los individuos para justificar la comisión de un fraude).

Las personas pueden llegar a racionalizar la comisión de un acto fraudulento. Algunas personas tienen una actitud, un carácter o un conjunto de valores éticos que les permiten cometer un acto deshonesto de forma consciente e intencionada. Sin embargo, incluso personas que en otra situación serían honestas pueden cometer fraude en un entorno que ejerza suficiente presión sobre ellas.

Los sueldos generalmente más bajos del sector público, en comparación con el sector privado, pueden hacer pensar a los empleados que gozan de justificación para hacer un uso indebido de los fondos. Al igual que se indicaba anteriormente, esta actitud puede llevar a un quebrantamiento de la confianza y de las expectativas de los ciudadanos, así como del control democrático.

Estos tres factores forman el denominado **triángulo del fraude**²:

² Véase apartado 9 de *Buenas Prácticas Antifraude*, EURORAI, marzo 2012.



Considerando estas características esenciales del fraude, la NIA-ES 315 requiere que se discuta entre los miembros del equipo de auditoría, entre otras cuestiones, el modo en que los estados financieros de la entidad pueden estar expuestos a incorrección material debida a fraude, las partidas a las que puede afectar, y la forma en que podría producirse el fraude. Teniendo en cuenta este análisis se diseñarán los oportunos procedimientos de auditoría.

Responsabilidad en relación con la prevención y detección del fraude

10. **Los responsables del gobierno de la entidad y la dirección son los principales responsables de la prevención y detección del fraude.** Es importante que la dirección, supervisada por los responsables del gobierno de la entidad, ponga énfasis en la prevención del fraude, lo que puede reducir las oportunidades de que éste se produzca, así como en la disuasión de dicho fraude, lo que puede persuadir a las personas de no cometer fraude debido a la probabilidad de que se detecte y se sancione. Esto implica el compromiso de crear una cultura de honestidad y comportamiento ético, que puede reforzarse mediante una supervisión activa por parte de los responsables del gobierno de la entidad.

La supervisión por los responsables del gobierno de la entidad incluye prever la posibilidad de elusión de los controles o de que existan otro tipo de influencias inadecuadas sobre el proceso de información financiera, tales como intentos de la dirección de manipular los resultados con el fin de influir en la percepción que de ellos y de los resultados de la entidad tengan los analistas o los organismos de supervisión y control. (NIA-ES 240; P5 e ISSAI-ES 200; P97)

Responsabilidad del auditor

11. **Aunque el fraude no es el principal objetivo de una auditoría, las normas de auditoría exigen que el auditor lleve a cabo unos procedimientos específicos en relación con el fraude**³. (ISSAI 4100; P120).

Los auditores deben tomar en consideración que el uso de fondos públicos tiende a aumentar el perfil del fraude. Como resultado, es probable que los auditores necesiten cumplir con las expectativas públicas con respecto a la detección de fraudes. (ISSAI-ES 200; P101)

12. El auditor es responsable de obtener una seguridad razonable de que los estados financieros considerados en su conjunto están libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error. (ISSAI-ES 200; P97, NIA-ES 240; P5).

Así, el auditor debe tener una base razonable para esperar que su trabajo detecte incorrecciones materiales por causa del fraude⁴.

13. Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales en los estados financieros, incluso aunque la auditoría se haya planificado y ejecutado adecuadamente de conformidad con las NIA-ES/ISSAI-ES. (NIA-ES 240; P5)

14. Los posibles efectos de las limitaciones⁵ inherentes son especialmente significativos en el caso de incorrecciones debidas a fraude. El riesgo de no detectar incorrecciones materiales debidas a fraude es

³ Véase la sección 2 de la Guía de auditoría sobre el fraude del Tribunal de Cuentas Europeo y el párrafo 120 de la ISSAI 4100.

⁴ Véase la sección 2 de la Guía de auditoría sobre el fraude del Tribunal de Cuentas Europeo.

mayor que el riesgo de no detectar las que se deben a error. Esto se debe a que el fraude puede conllevar planes sofisticados y cuidadosamente organizados para su ocultación, tales como la falsificación, la omisión deliberada del registro de transacciones o la realización al auditor de manifestaciones intencionadamente erróneas.

Dichos intentos de ocultación pueden ser aún más difíciles de detectar cuando van acompañados de colusión. La colusión puede inducir al auditor a considerar que la evidencia de auditoría es convincente, cuando, en realidad, es falsa.

La capacidad del auditor para detectar un fraude depende de factores tales como la pericia del que lo comete, la frecuencia y el alcance de la manipulación, el grado de colusión, la dimensión relativa de las cantidades individuales manipuladas y el rango jerárquico de las personas implicadas. Si bien el auditor puede ser capaz de identificar la existencia de oportunidades potenciales de cometer un fraude, puede resultarle difícil determinar si las incorrecciones en aspectos en los que resulta necesario ejercer el juicio, tales como las estimaciones contables, se deben a fraude o error. (NIA-ES 240; P6)

15. Por otra parte, el riesgo de que el auditor no detecte una incorrección material debida a fraude cometido por la dirección es mayor que en el caso de fraude cometido por empleados, porque la dirección normalmente ocupa una posición que le permite, directa o indirectamente, manipular los registros contables, proporcionar información financiera fraudulenta o eludir los procedimientos de control diseñados para prevenir que otros empleados cometan fraudes de ese tipo. (NIA-ES 240; P7)
16. En el proceso de obtención de una seguridad razonable, el auditor es responsable de mantener una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría, teniendo en cuenta la posibilidad de que la dirección eluda los controles y reconociendo el hecho de que los procedimientos de auditoría que son eficaces para la detección de errores pueden no serlo para la detección del fraude. Los requerimientos de la presente GPF-OCEX se han diseñado para facilitar al auditor la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude, así como el diseño de procedimientos destinados a detectar dicha incorrección. (NIA-ES 240; P8)

Objetivos

17. Los objetivos del auditor son: (NIA-ES 240; P10)
 - (a) Identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraude.
 - (b) Obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude, mediante el diseño y la implementación de respuestas apropiadas.
 - (c) Responder adecuadamente al fraude o a los indicios de fraude identificados durante la realización de la auditoría.

II. Requerimientos

Escepticismo profesional

⁵ De acuerdo con NIA-ES 200, párrafo A47, “Existen **limitaciones** prácticas y legales de la capacidad del auditor de obtener evidencia de auditoría. Por ejemplo:

- Existe la posibilidad de que la dirección u otros puedan no proporcionar, de manera intencionada o no, toda la información que sea relevante para la preparación de los estados financieros o que haya solicitado el auditor. En consecuencia, el auditor no puede estar seguro de la integridad de la información, aunque haya aplicado procedimientos de auditoría para tener seguridad de que se ha obtenido toda la información relevante.
- El fraude puede implicar la existencia de planes sofisticados y cuidadosamente organizados para su ocultación. Por lo tanto, los procedimientos de auditoría utilizados para conseguir evidencia de auditoría pueden no ser eficaces para detectar una incorrección intencionada que implique, por ejemplo, colusión para la falsificación de documentación que pueda llevar al auditor a creer que la evidencia de auditoría es válida cuando no lo es. El auditor no ha sido formado como experto en autenticación de documentos, ni se pretende que lo sea.
- Una auditoría no es una investigación oficial de supuestas irregularidades. En consecuencia, el auditor no tiene poderes legales específicos, como el de llevar a cabo registros, lo cual puede ser necesario para una investigación de ese tipo.”

18. Se espera que el auditor mantenga una actitud de escepticismo profesional a lo largo de toda la auditoría, reconociendo la posibilidad de incorrecciones materiales debidas a fraude tanto de los estados financieros como en relación con afirmaciones sobre diferentes tipos de transacciones, saldos de cuentas y la información a revelar, a pesar de su posible experiencia previa sobre la honestidad e integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad. (ISSAI-ES 200; P99, NIA-ES P12).
19. En el sector público el mantenimiento de una actitud de escepticismo profesional durante la auditoría puede verse amenazado por las siguientes causas:
- El carácter de las relaciones personales o profesionales con el entorno político.
 - El carácter exclusivo del mandato legal recibido por la ICEX que impide la competencia representada por otros auditores.
 - La falta de un imperativo de rotación periódica de los auditores que se produce en algunos entornos.

De ello se deduce que los auditores del sector público adoptarán las medidas necesarias para contrarrestar estas amenazas. (ISSAI 1240; P8).

20. Cuando obtengan información acerca de la existencia de **presuntos abusos**, los auditores del sector público examinarán si éstos pueden llegar a afectar significativamente a los estados financieros. El examen debe realizarse con una doble perspectiva, cualitativa y cuantitativa. Los auditores del sector público sopesarán la necesidad de informar de esos casos si lo estiman conveniente. (ISSAI 1240; P9).
21. Salvo que tenga motivos para creer lo contrario, el auditor puede aceptar que los registros y los documentos son auténticos. Si las condiciones identificadas durante la realización de la auditoría llevan al auditor a considerar que un documento podría no ser auténtico, o que los términos de un documento se han modificado, pero este hecho no se ha revelado al auditor, éste llevará a cabo investigaciones detalladas. (NIA-ES 240; P13).

Por ejemplo, no es razonable esperar que los auditores del sector público descubran que una documentación presentada en apoyo de las solicitudes de subvenciones y ayudas esté falsificada, a menos que la falsificación sea razonablemente evidente. A ello se añade que los auditores del sector público pueden carecer de facultades de investigación o derechos de acceso a los particulares o a las organizaciones que han presentado dichas solicitudes. (ISSAI 4100; P120)

22. Cuando las respuestas a las indagaciones ante la dirección o ante los responsables del gobierno de la entidad sean incongruentes, el auditor investigará dichas incongruencias. (NIA-ES 240P14)

Discusión entre los miembros del equipo auditor

23. La NIA-ES 315/GPF-OCEX 1315 requiere que se discuta entre los miembros del equipo auditor y de que el auditor responsable de la auditoría decida qué cuestiones deben comunicarse a los miembros del equipo auditor que no participe en la discusión. La discusión pondrá un énfasis especial en el modo en que los estados financieros de la entidad pueden estar expuestos a incorrección material debida a fraude y las partidas a las que puede afectar, incluida la forma en que podría producirse el fraude.

La discusión se desarrollará obviando la opinión que los miembros del equipo del encargo puedan tener sobre la honestidad e integridad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad. (NIA-ES 240;P15)

En el sector público, la discusión puede abarcar además los objetivos adicionales y los riesgos conexos de incorrecciones materiales que se describen en el apartado 3. Los auditores del sector público pueden incluir también en el debate a auditores encargados de ejecutar auditorías de sistemas de información, operativas, y de otro tipo, de la entidad. (ISSAI 1240; P10).

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

24. Al llevar a cabo los procedimientos de valoración de riesgos y las actividades relacionadas para obtener un mejor conocimiento de la entidad auditada y de su entorno, incluido su control interno, como se requiere en la NIA-ES 315, el auditor aplicará los procedimientos recogidos en los apartados 25 a 28 de la NIA-ES 240 para identificar los riesgos de incorrección material debidos a fraude. (ISSAI-ES 200; P99, NIA-ES 240;P16).

La dirección y otras personas de la entidad

25. El auditor realizará indagaciones ante la dirección sobre: (NIA-ES 240;P17)
- (a) la valoración realizada por la dirección del riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debidas a fraude, incluidas la naturaleza, la extensión y la frecuencia de dichas valoraciones;
 - (b) el proceso seguido por la dirección para identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad, incluido cualquier riesgo de fraude específico que la dirección haya identificado o sobre el que haya sido informada, o los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar con respecto a los que sea posible que exista riesgo de fraude;
 - (c) en su caso, la comunicación por la dirección a los responsables del gobierno de la entidad y a otros organismos públicos de los procesos dirigidos a identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad; y (ISSAI 1240; P11)
 - (d) en su caso, la comunicación por la dirección a los empleados de su opinión relativa a las prácticas empresariales y al comportamiento ético.
 - (e) si tienen conocimiento de algún fraude, indicios de fraude o denuncia de fraude que la afecten. (NIA-ES 240; P19)

Para aquellas entidades que cuenten con una función de auditoría interna, el auditor realizará indagaciones entre los auditores internos con el fin de determinar si tienen conocimiento de algún fraude, indicios de fraude o denuncia de fraude que afecten a la entidad, así como para conocer sus opiniones acerca del riesgo de fraude. (NIA-ES 240; P18)

Responsables del gobierno de la entidad

26. Salvo en el caso de que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección, el auditor obtendrá conocimiento del modo en que los responsables del gobierno de la entidad ejercen la supervisión de los procesos de la dirección destinados a identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad, así como del control interno que la dirección haya establecido para mitigar dichos riesgos. (NIA-ES 240; P20)

Se realizarán indagaciones ante los responsables del gobierno de la entidad para determinar si tienen conocimiento de algún fraude, indicios de fraude o denuncia de fraude, que afecten a la entidad. Estas indagaciones se realizan, en parte, para corroborar las respuestas a las indagaciones realizadas ante la dirección. Se podrán incluir a los empleados públicos de un ayuntamiento o una conselleria, por ejemplo, o a consejeros u otros cargos públicos. (NIA-ES 240; P21, ISSAI 1240; P12).

Identificación de relaciones inusuales o inesperadas

27. El auditor evaluará si las relaciones inusuales o inesperadas que hayan sido detectadas al aplicar procedimientos analíticos, en relación por ejemplo con las cuentas de ingresos, apuntan a riesgos de incorrecciones materiales debido a la existencia de fraude. En el sector público, puede haber otros ámbitos, además de las cuentas de ingresos, con relevancia para los procedimientos analíticos según sea la naturaleza de las operaciones de la entidad. En muchas entidades del sector público, algunos ámbitos como los de adjudicación de contratos o concesión de subvenciones pueden tener más trascendencia en este aspecto que las cuentas de ingresos. Al aplicar procedimientos analíticos, los auditores del sector público tendrán presente los especiales problemas que plantea el criterio contable de caja y la posibilidad consiguiente de manipulación de la información financiera. (NIA-ES 240; P22, ISSAI 1240; P13).

Evaluación de factores de riesgo de fraude

28. El auditor evaluará si la información obtenida mediante otros procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas indica la presencia de uno o varios factores de riesgo de fraude. Si bien los factores de riesgo de fraude no indican necesariamente su existencia, a menudo han estado presentes en circunstancias en las que se han producido fraudes y, por tanto, pueden ser indicativos de riesgos de incorrección material debida a fraude. (NIA-ES 240; P24)

Los auditores del sector público tendrán presente, atendiendo a los ejemplos facilitados en el Anexo 1 de la NIA-ES 240, que dicho sector puede comportar factores de riesgo añadidos. En el Anexo 1 de esta Guía Práctica se facilitan ejemplos de dichos factores en el sector público. (ISSAI 1240; P14).

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude

29. El auditor debe identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros debido a fraude, obtener evidencia suficiente y adecuada respecto a dichos riesgos y responder adecuadamente al fraude o sospecha de fraude identificado durante la auditoría. (ISSAI-ES 200; P96, NIA-ES 240; P25)
30. El fraude, al revisar el cumplimiento de la normativa se relaciona principalmente con el abuso de la autoridad pública, pero también con la presentación de informes fraudulentos en materia de cumplimiento. Los casos de incumplimiento de lo dispuesto en las normas pueden consistir en el uso indebido y deliberado de la autoridad pública para obtener un beneficio inapropiado.
- El ejercicio de la autoridad pública incluye decisiones, omisiones, trabajo preparatorio, asesoramiento, utilización de la información y otros actos en el servicio público. Los beneficios inapropiados son ventajas de naturaleza no económica o económica obtenidos mediante un acto intencionado de una o más personas a nivel directivo, de los encargados de la gestión, de los empleados o de terceros.
31. Aun cuando la detección de un fraude no es el principal objetivo de una fiscalización, los auditores deben incluir factores de riesgo de fraude en sus valoraciones de riesgo y permanecer alertas a las señales de fraude al llevar a cabo su trabajo. (ISSAI-ES 400; P51).
32. El auditor tratará los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude como riesgos significativos y, en consecuencia, en la medida en que aún no se haya hecho, el auditor obtendrá conocimiento de los correspondientes controles de la entidad, incluidas las actividades de control, que sean relevantes para dichos riesgos. (NIA-ES 240; P27)
33. Los riesgos de fraude y la evaluación de la materialidad en relación con el fraude han de situarse en el contexto del alcance más amplio que reviste la fiscalización del sector público. Como ejemplo de ámbitos y situaciones que pueden generar riesgos de fraude en el sector público cabe citar los siguientes: (ISSAI-ES 200; P100 e ISSAI 4100; P83).
- a) Concesión de subvenciones y ayudas a terceros.
 - b) Adjudicación de contratos públicos.
 - c) Atribuciones y actuación de los cargos y empleados públicos (mal uso de la autoridad).
 - d) Declaraciones erróneas de resultados o de información, que tengan carácter intencionado.
 - e) Privatización de entidades públicas.
 - f) Relaciones entre funcionarios o entidades públicas.
 - g) Ingresos públicos

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude

Respuestas globales

34. De conformidad con la NIA-ES 330, el auditor determinará las respuestas globales necesarias frente a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros. (NIA-ES 240; P28)
- En la determinación de respuestas globales frente a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros, el auditor: (NIA-ES 240; P29)
- (a) asignará y supervisará al personal teniendo en cuenta los conocimientos, la cualificación y la capacidad de las personas a las que se les atribuyan responsabilidades significativas en el encargo, y su propia valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude;
 - (b) evaluará si la selección y la aplicación de las políticas contables por parte de la entidad, y en especial las políticas relacionadas con mediciones subjetivas y con transacciones complejas, pueden ser indicativas de información financiera fraudulenta originada por intentos de manipulación de los resultados por parte de la dirección; e
 - (c) introducirá un elemento de imprevisibilidad en la selección de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría.

Procedimientos de auditoría en respuesta a riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones

35. De conformidad con la NIA-ES 330/GPF-OCEX 1330, el auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión respondan a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones. *(NIA-ES 240; P30)*

Al concebir y aplicar procedimientos de auditoría adicionales, cuyo alcance, naturaleza y oportunidad respondan a los riesgos valorados de incorrecciones materiales debido a la existencia de fraude en una cuenta o partida (ver los ejemplos facilitados en el Anexo 2 de la NIA-ES 240), los auditores del sector público tendrán en cuenta que en dicho sector pueden ser pertinentes otros procedimientos de auditoría. En el Anexo 2 de esta GPF-OCEX se facilitan ejemplos de dichos procedimientos adicionales. *(ISSAI 1240; P16)*.

Procedimientos de auditoría en respuesta a riesgos relacionados con la elusión de los controles por parte de la dirección

36. La dirección se encuentra en una posición privilegiada para cometer fraude debido a su capacidad de manipular los registros contables y preparar estados financieros fraudulentos mediante la elusión de controles que, por lo demás, operan eficazmente. Aunque el nivel de riesgo de que la dirección eluda los controles variará de una entidad a otra, la existencia del riesgo en sí está presente en todas las entidades. Dado el carácter imprevisible del modo en que dicha elusión podría producirse, es un riesgo de incorrección material debida a fraude, y por consiguiente, un riesgo significativo. (NIA-ES 240; P31)
37. Con independencia de la valoración realizada por el auditor de los riesgos de que la dirección eluda los controles, el auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría con el fin de: (NIA-ES 240; P32)
- (a) Comprobar la adecuación de los asientos del libro diario registrados en el libro mayor, así como de otros ajustes realizados para la preparación de los estados financieros. Para el diseño y la aplicación de procedimientos de auditoría al respecto, el auditor:
- (i) realizará indagaciones entre las personas que participan en el proceso de información financiera sobre actividades inadecuadas o inusuales relacionadas con el procesamiento de los asientos en el libro diario y otros ajustes;
- (ii) seleccionará asientos del libro diario y otros ajustes realizados al cierre del periodo; y
- (iii) considerará la necesidad de comprobar los asientos del libro diario y otros ajustes realizados durante todo el periodo.
- (b) Revisar las estimaciones contables en busca de sesgos y evaluar si las circunstancias que han dado lugar al sesgo, si lo hubiera, representan un riesgo de incorrección material debida a fraude.
- (c) En el caso de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad o que, de algún modo, parezcan inusuales teniendo en cuenta el conocimiento que tiene el auditor de la entidad y de su entorno, así como otra información obtenida durante la realización de la auditoría, el auditor evaluará si el fundamento empresarial de las transacciones (o su ausencia) indica que pueden haberse registrado con el fin de engañar a través de información financiera fraudulenta o de ocultar una apropiación indebida de activos.

Entre esos tipos de transacciones se incluirán las que se citan a continuación (ISSAI 1240; P17):

- Incentivos económicos al desarrollo.
- Disposiciones leoninas en acuerdos sindicales.
- Adquisición o venta de inmuebles.
- Intercambio de tierras.
- Concesión de derechos de servidumbre.
- Asociaciones público - privadas.
- Privatización de servicios públicos.
- Extinción anticipada de deudas.
- Concesión de garantías públicas para el rescate de entidades privadas en caso de dificultades financieras.

Evaluación de la evidencia de auditoría

38. Si el auditor identifica una incorrección, evaluará si es indicativa de fraude. Si existe tal indicio, el auditor evaluará las implicaciones de la incorrección en relación con otros aspectos de la auditoría, especialmente en relación con la fiabilidad de las manifestaciones de la dirección, reconociendo que un caso de fraude no suele producirse de forma aislada. (NIA-ES 240; P35)

El Anexo 3 de la NIA-ES 240 enumera una serie de circunstancias que indicarían la posible existencia de fraude, mientras que en el Anexo 3 de esta guía se recogen ejemplos de otras circunstancias propias del sector público. (ISSAI 1240; P18).

39. Si el auditor identifica una incorrección, sea o no material, y tiene razones para considerar que es o puede ser el resultado de un fraude, así como que está implicada la dirección (en especial, los miembros de la alta dirección), volverá a considerar la valoración del riesgo de incorrección material debida a

fraude y su consiguiente impacto en la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría destinados a dar respuesta a los riesgos valorados.

Al reconsiderar la fiabilidad de la evidencia obtenida anteriormente, el auditor tendrá también en cuenta si las circunstancias o las condiciones existentes indican la implicación de empleados, de la dirección o de terceros en una posible colusión. (NIA-ES 240; P36)

40. Si el auditor confirma que los estados financieros contienen incorrecciones materiales debidas a fraude, o no puede alcanzar una conclusión al respecto, evaluará las implicaciones que este hecho tiene para la auditoría. (NIA-ES 240; P37)

Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo de auditoría

41. Los auditores del sector público carecen por lo general de la facultad de abandonar un encargo de auditoría, tal y como se describe en párrafo 38 de la NIA-ES 240⁶, por lo que deberán sopesar el efecto que puede tener en la opinión de auditoría y la necesidad de recurrir a otras formas de comunicación, como informar separadamente al poder legislativo o elaborar informes confidenciales o de divulgación restringida. (ISSAI 1240; P19).

Si la imposibilidad para realizar la fiscalización fuera provocada por el ente fiscalizado se actuará de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada OCEX.

Manifestaciones escritas

42. El auditor obtendrá de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, manifestaciones escritas de que: (NIA-ES 240; P39)
- (a) reconocen su responsabilidad en el diseño, la implementación y el mantenimiento del control interno para prevenir y detectar el fraude.
 - (b) han revelado al auditor los resultados de la valoración realizada por la dirección del riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debidas a fraude;
 - (c) han revelado al auditor su conocimiento de un fraude o de indicios de fraude que afecten a la entidad y en el que estén implicados:
 - (i) la dirección;
 - (ii) empleados que desempeñen funciones significativas en el control interno; u
 - (iii) otras personas, cuando el fraude pueda tener un efecto material en los estados financieros; y
 - (d) han revelado al auditor su conocimiento de cualquier denuncia de fraude, o de indicios de fraude, que afecten a los estados financieros de la entidad, realizada por empleados, antiguos empleados, analistas, autoridades reguladoras u otros.

Comunicaciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad

43. Los auditores deben mantener una comunicación constante con la entidad fiscalizada en todas las etapas de la fiscalización: durante la planificación inicial, durante la ejecución de los trabajos y hasta la presentación del informe. Además, el auditor informará a los responsables de la entidad fiscalizada de los criterios de fiscalización utilizados. (ISSAI-ES 400, P45)

Si se identifica un fraude o se obtiene información que indique la posible existencia de un fraude, se comunicará oportunamente al nivel adecuado de la dirección, a fin de informar a los principales responsables de la prevención y detección del fraude de las cuestiones relevantes para sus responsabilidades. (NIA-ES 240; P40)

No obstante, si se han identificado indicios de responsabilidad contable o de delito se procederá como se indica en los apartados siguientes.

⁶ El párrafo 38 de la NIA-ES 240 se refiere a los casos en los que, como consecuencia de una incorrección debida a fraude o a indicios de fraude, el auditor se encuentra con circunstancias excepcionales que llevan a poner en duda su capacidad para seguir realizando la auditoría.

Documentación (NIA-ES 240; P44 a 47)

44. En relación con el conocimiento de la entidad y de su entorno, así como respecto de la valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor incluirá en la documentación de auditoría evidencia de:
- (a) las decisiones significativas que se hayan tomado durante la discusión mantenida entre los miembros del equipo del encargo en relación con la probabilidad de incorrección material en los estados financieros debida a fraude; y
 - (b) los riesgos identificados y valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros y en las afirmaciones.
45. Cuando proceda, el auditor incluirá en la documentación de auditoría referente a las respuestas del auditor a los riesgos valorados de incorrección material:
- (a) las respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros, y la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría, así como la relación que estos procedimientos tienen con los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones; y
 - (b) los resultados de los procedimientos de auditoría, incluidos los que se hayan diseñado para responder al riesgo de que la dirección eluda los controles.
46. En la documentación de auditoría, el auditor incluirá las comunicaciones sobre fraude que haya realizado a la dirección, a los responsables del gobierno de la entidad, al Tribunal de Cuentas o a la Fiscalía.

III Procedimientos cuando hay indicios de responsabilidad contable

En el trabajo de campo

47. Cuando se hayan observado hechos que permitan ser considerados indicios de responsabilidad contable, a la hora de concluir en los papeles de trabajo deberá documentarse si, a juicio del auditor, concurren las circunstancias requeridas:
- a) Acción u omisión atribuible a quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen caudales o efectos públicos.
 - b) Vulneración de la normativa presupuestaria y contable reguladora del sector público de que se trate.
 - c) Que la acción u omisión se desprenda de las cuentas que deben rendir los gestores de caudales públicos.
 - d) El perjuicio para el erario público ha de ser consecuencia de una conducta dolosa, culposa o negligente grave.
 - e) Menoscabo efectivo, individualizado con relación a determinados caudales o efectos públicos y evaluable económicamente.
 - f) Relación de causalidad entre la infracción de la ley y el menoscabo.

En el Anexo 4 se dan orientaciones sobre la interpretación de estas circunstancias y se exponen diversos ejemplos.

Si de acuerdo con la evidencia disponible concurren estas circunstancias se podrá concluir⁷ que existen indicios de responsabilidad contable y el auditor solicitará informe a los servicios jurídicos para que confirme o no la conclusión previa. Si no se dispone evidencia sobre la concurrencia de las seis circunstancias requeridas no puede concluirse que existen indicios de responsabilidad y no será preceptivo solicitar informe jurídico.

⁷ Cuando en la conclusión se señale la existencia de posibles indicios de responsabilidad contable o fraude se describirá de forma clara el hallazgo de auditoría realizado, teniendo en cuenta los cuatro elementos de un hallazgo:

Criterio: *lo que debería ser* >>> la norma incumplida y la reguladora de la Responsabilidad Contable

Condición: *lo que es* >>> los hechos observados,

Causa: *la razón de que se dé la condición* >>> razones del incumplimiento

Efecto: *la naturaleza del posible impacto* >>> la responsabilidad y cuantificación del perjuicio económico si es posible

El auditor, utilizando el juicio profesional, decidirá el grado de desarrollo o detalle de cada uno de los cuatro elementos de un hallazgo, de acuerdo con los objetivos de la auditoría y las circunstancias.

A la solicitud de informe se adjuntará la evidencia o antecedentes documentales del hallazgo y las bases de la conclusión a las que ha llegado el auditor jefe de equipo o el técnico de auditoría con el visto bueno del auditor.

48. Si la conclusión de los servicios jurídicos es negativa se modificará la conclusión de los papeles de trabajo añadiendo el criterio del informe jurídico.
49. Si la conclusión de los servicios jurídicos es positiva se incorporará el hallazgo al informe.
50. En la descripción, documentación y conclusión sobre esta materia, dada su repercusión y posibles consecuencias se debe ser especialmente cuidadoso⁸ y aplicar lo previsto en la NIA-ES 230: La documentación de una auditoría.
51. Al discutir con la dirección las conclusiones o el borrador previo de informe (antes de la fase formal de alegaciones) y abordar esta cuestión, se expondrán los hechos observados y las circunstancias presentes, pero sin anticipar la conclusión final sobre la posible existencia de indicios de responsabilidad contable a la que solo se podrá llegar tras el cuidadoso análisis de toda la evidencia disponible; se documentará en los papeles las respuestas obtenidas.

Pronunciamiento sobre responsabilidad contable en los informes

52. Determinados OCEX deben, de acuerdo con su normativa, recoger de forma expresa en el informe de fiscalización en el apartado de conclusiones de legalidad aquellos casos en los que se haya observado la existencia de indicios de responsabilidad contable, fraude o irregularidades ya que es un elemento sustancial al concluir sobre el cumplimiento de la legalidad.

Cuando las presuntas situaciones de responsabilidad contable sean múltiples o extensas de describir y se hayan detallado en el apartado Fundamentos de la opinión con salvedades o en el interior del informe, se podrá utilizar un párrafo como el siguiente ejemplo:

“Se han observado varios hechos (véase párrafos x), y) y z) del apartado 4) cuyas circunstancias concurrentes permiten concluir que reúnen los requisitos para considerarlos indiciarios de la posible existencia de responsabilidad contable y en consecuencia se pondrán en conocimiento del Tribunal de Cuentas con esa consideración.”

O si las circunstancias han aconsejado describir el hallazgo en una conclusión general, se añadirá un párrafo como el siguiente ejemplo:

“El hecho descrito en el párrafo anterior y las circunstancias concurrentes permiten concluir que reúnen los requisitos para considerarlos indiciarios de la posible existencia de responsabilidad contable y en consecuencia se pondrán en conocimiento del Tribunal de Cuentas con esa consideración.”

El párrafo descriptivo deberá incluir de forma sucinta pero clara las circunstancias esenciales del incumplimiento y exponiendo las razones por las que se ha considerado que existen indicios de responsabilidad contable. Se procurará cuantificar el posible perjuicio a la administración observado, señalando, en su caso, el carácter de mínimo o estimado.

Los casos de incumplimiento en los que no se haya concluido sobre la existencia de indicios de responsabilidad contable, recibirán el tratamiento ordinario de incumplimiento o abuso.

53. De acuerdo con criterios de calidad los informes deben ser exactos (incluir solamente información que esté sustentada por evidencia de auditoría suficiente y adecuada), objetivos (equilibrados, sin sesgos, los hallazgos se sitúan en perspectiva y dentro de contexto), completos, convincentes, claros (fáciles de comprender, estar libres de vaguedades o ambigüedades), concisos (no repetir innecesariamente los hallazgos realizados) y oportunos.
54. La utilización precisa de la terminología es muy importante puesto que la competencia jurisdiccional en cuanto a los procedimientos de responsabilidad contable corresponde únicamente al Tribunal de Cuentas, cuyas resoluciones en la materia son susceptibles de recurso ante el Tribunal Supremo.

⁸ Dadas las dificultades de identificar supuestos indiciarios de responsabilidad contable en el Anexo 4 se dan orientaciones y ejemplos al respecto.

IV Procedimientos cuando hay indicios de hechos delictivos

55. Aunque sólo un órgano judicial puede decidir si una operación concreta es ilegal, los auditores del sector público tienen la obligación de evaluar si las operaciones fiscalizadas resultan conformes o no con las leyes y los reglamentos aplicables. (ISSAI 4100; P120). Además, los OCEX están obligados a informar sucintamente de las infracciones, los abusos o presuntas irregularidades que se hayan observado.
56. Por otra parte, los delitos, de acuerdo con la Ley de Enjuiciamiento Criminal, deben ser obligatoriamente denunciados ante la autoridad judicial, por lo que, en caso de observarse indicios de su existencia, el auditor procederá de acuerdo con la normativa interna de cada OCEX.
57. Cuando se hayan observado hechos que permitan ser considerados indicios de actuaciones delictivas (ver Anexo 5), a la hora de concluir en los papeles de trabajo deberá documentarse si, a juicio del auditor, concurren fundadamente las circunstancias requeridas.
58. **El auditor no es responsable de “probar” el fraude**, esto es tarea del Ministerio Fiscal⁹. El auditor solo es responsable de notificar casos de sospechas o indicios de fraude razonablemente fundadas; probar si las sospechas de fraude están bien fundamentadas es función de los fiscales. No obstante, debe evitarse poner de manifiesto sospechas gratuitas o infundadas.

El auditor no debe, por tanto, llevar a cabo actividades típicas de “investigación”, como por ejemplo, realizar procedimientos más extensos para determinar si el fraude que se presume se ha producido realmente. En especial, el auditor no debe intentar entrevistar a los sospechosos ni acusar a nadie, retener o eliminar documentos originales y no debe asumir ningún riesgo con su seguridad personal.

No obstante, sin solicitar documentos adicionales que no son estrictamente necesarios para alcanzar los objetivos iniciales de auditoría, el auditor puede discretamente copiar cualquier documentación relevante que tenga disponible y debe tomar nota de las circunstancias en las que el fraude fue descubierto o se sospechó de la posible existencia de fraude.

Si al revisar el cumplimiento de la normativa el auditor encuentra casos de incumplimiento que puedan ser indicativos de fraude, debe ejercer la debida diligencia profesional para no interferir con cualquier proceso legal o investigaciones futuras.

59. En caso de sospecha fundada, basada en evidencia suficiente, pertinente y válida resultante de la fiscalización, de indicios de fraude, corrupción o cualquier otra actividad ilegal que pueda afectar a los intereses económicos del sector público, el auditor responsable del trabajo documentará el hallazgo de auditoría tal como se ha expuesto en el apartado III y solicitará **informe a los servicios jurídicos** para que confirme o no su conclusión previa al respecto.

A la solicitud de informe se adjuntará la evidencia o antecedentes documentales del hallazgo y las bases de la conclusión a las que ha llegado el auditor.

Si la conclusión de los servicios jurídicos es negativa se modificará la conclusión de los papeles de trabajo añadiendo el criterio del informe jurídico.
60. En la descripción, documentación y conclusión sobre esta materia, dada su repercusión y posibles consecuencias se debe ser especialmente cuidadoso y aplicar lo previsto en la *NIA-ES 230: La documentación de una auditoría*. En el Anexo 6 se dan orientaciones sobre la interpretación de las circunstancias de posibles indicios de delito y se exponen diversos ejemplos.
61. Si hubiera sospechas de delito se comentará con los servicios jurídicos del OCEX la conveniencia de discutir el borrador previo de informe con la dirección. En caso afirmativo se expondrán los hechos observados y las circunstancias presentes, pero sin anticipar la conclusión final sobre la posible existencia de indicios de delitos a la que solo se podrá llegar tras el cuidadoso análisis de toda la evidencia disponible; se documentará en los papeles las respuestas obtenidas.

⁹ Véase la sección 3, apartado d.3, de la Guía de auditoría sobre el fraude del Tribunal de Cuentas Europeo.

Consideraciones sobre los informes

62. Si la conclusión de los servicios jurídicos es que existen indicios fundamentados en la evidencia disponible sobre la posible existencia de un delito, en la comunicación a la fiscalía se hará constar en qué apartados del Informe de fiscalización se describen los hechos y actuaciones que fundamentan la sospecha de indicios de fraude, corrupción o cualquier otra actividad ilegal, con el objeto de que la Fiscalía los valore y realice, en su caso, las actuaciones que procedan según su naturaleza.
63. Las comunicaciones que se dirijan a la Fiscalía, en virtud de lo dispuesto en los párrafos anteriores, se realizarán de acuerdo con el procedimiento que cada OCEX tenga establecido.
64. A la hora de redactar el informe, y elegir la terminología a utilizar, es muy importante tener en cuenta que la determinación de si un acto o una situación constituye o no un delito es una cuestión jurídica que excede las atribuciones del OCEX. Por tanto, sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, las sospechas de fraude, corrupción o cualquier otra actividad ilegal recibirán en los informes el tratamiento ordinario de incumplimiento o abuso, sin hacer referencia al presunto delito, a menos que las circunstancias excepcionales exijan otra cosa¹⁰.

V. Índice de la NIA-ES 240 - Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude

	Párrafo
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Características del fraude	2-3
Responsabilidad en relación con la prevención y detección del fraude	4-8
Fecha de entrada en vigor	9
Objetivos	10
Definiciones	11
Requerimientos	
Escepticismo profesional	12-14
Discusión entre los miembros del equipo del encargo	15
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	16-24
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude	25-27
Respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude	28-33
Evaluación de la evidencia de auditoría	34-37
Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo	38
Manifestaciones escritas	39
Comunicaciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad	40-42
Comunicaciones a las autoridades reguladoras y de supervisión	43
Documentación	44-47
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	A1-A67
Anexo 1: Ejemplo de factores de riesgo de fraude	
Anexo 2: Ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude	
Anexo 3: Ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude	

¹⁰ Véase la sección 3, apartado d.5, de la Guía de auditoría sobre el fraude del Tribunal de Cuentas Europeo.

Anexo 1: Ejemplos de factores añadidos de riesgo de fraudes en el sector público (ISSAI 1240)

Los factores de riesgo de fraude que se enumeran en este Anexo son ejemplo de las situaciones a las que pueden verse confrontados los auditores del sector público. Aunque abarcan gran número de situaciones, estos factores no dejan de ser ejemplos, por lo que los auditores pueden identificar otros diferentes, y no son pertinentes además en todas las circunstancias ni su trascendencia es la misma en todas las entidades del sector público, cuyas dimensiones, características o circunstancias varían.

Tampoco el orden en que se citan estos ejemplos de factores de riesgo refleja su importancia relativa ni la frecuencia de su aparición.

a) Factores de riesgo de incorrecciones derivadas de la presentación de información financiera fraudulenta.

Los factores de riesgo de incorrecciones derivadas de la presentación de información financiera fraudulenta se clasifican en función de las tres condiciones que concurren generalmente cuando se produce el fraude: incentivos/presiones, oportunidad y actitudes/racionalización. A continuación se exponen diversos ejemplos.

Incentivos/Presiones

Circunstancias de inestabilidad financiera o amenazas planteadas por la situación política, económica y presupuestaria o por las condiciones de funcionamiento de la entidad como las siguientes:

- Deficiencias de los controles presupuestarios.
- Privatizaciones.
- Nuevos programas.
- Modificaciones importantes de los programas existentes.
- Nuevas fuentes de financiación.
- Nueva legislación o reglamentación o nuevas directivas.
- Decisiones políticas como la de reubicación de las operaciones.
- Programas sin fondos o recursos suficientes.
- Adquisición de bienes y servicios en determinados sectores, como el de defensa.
- Externalización de actividades públicas.
- Operaciones sujetas a investigación.
- Cambios políticos.
- Asociaciones público - privadas.

Excesiva presión impuesta a la dirección para cumplir las exigencias o expectativas de terceros o los responsables del gobierno de la entidad como consecuencia de las circunstancias siguientes:

- Aumento de las expectativas de los ciudadanos.
- Expectativas superiores a las normales para ajustarse al presupuesto.
- Reducción de los presupuestos sin la correlativa reducción de las expectativas en torno a los servicios prestados.

Oportunidad

Las características del sector público proporcionan la oportunidad de presentar información financiera fraudulenta como consecuencia de las circunstancias siguientes:

- Un ambiente cerrado con estrechos contactos y conexiones de carácter político.
- Estructuras jerárquicas y burocráticas y la consiguiente mentalidad de lealtad y obediencia creada por relaciones jerárquicas intensas y bien definidas.
- Transferencias tortuosas entre agencias que dificultan el seguimiento de la pista del dinero y tienden a ocultar la efectiva utilización de los fondos.
- El abuso de poder por parte de los empleados públicos de mayor rango.
- Acceso potencial a puestos de dirección del sector privado tras el abandono del cargo, debido por ejemplo a la adjudicación de contratos públicos.
- Tolerancia de errores en la información financiera.

El seguimiento llevado a cabo por la dirección no es eficaz como consecuencia de las circunstancias siguientes:

- Fuerte entramado de motivaciones, conexiones y lealtades políticas.
- Clima político inestable.

La estructura organizativa es compleja o inestable:

- Cambios y/o reorganizaciones frecuentes.

Los elementos de control interno resultan deficientes como consecuencia de las circunstancias siguientes:

- Dificultades para la contratación de nuevos empleados o falta de personal cualificado.
- Falta de aplicaciones y plataformas informáticas perfeccionadas para atender las necesidades específicas del sector público.
- Fragmentación y falta de integración de la infraestructura informática.

Actitudes/Racionalización

- Indiferencia a las repercusiones de los fallos de la administración que en el sector privado llevarían aparejadas sanciones económicas, despidos o penas de cárcel.

b) Factores de riesgo de incorrecciones derivadas de malversación de activos

Algunos de los factores de riesgo de incorrecciones derivadas de la presentación de información financiera fraudulenta pueden también estar presentes cuando se producen incorrecciones por la malversación de activos. Por ejemplo, habrá a veces falta de eficacia en el seguimiento llevado a cabo por la dirección e insuficiencias de control interno al mismo tiempo que se producen incorrecciones derivadas de la presentación de información financiera fraudulenta o malversación de activos. A continuación se exponen ejemplos de dichos factores.

Incentivos/Presiones

Malas relaciones entre la entidad y los empleados con acceso al manejo de efectivo u otros activos susceptibles de apropiación que pueden llevar a los empleados a realizar la malversación. Es posible que esas malas relaciones se deban a las circunstancias siguientes:

- Estructuras rígidas de remuneración en el sector público que no satisfagan las expectativas.
- Recompensa de la antigüedad y no del rendimiento.

Elementos exclusivos del proceso de licitación y adjudicación de contratos del sector público como los que se enumeran a continuación:

- Contratos con repercusiones políticas sensibles.
- Riesgo de soborno y pago de comisiones debido a la competencia generada por el elevado volumen o valor de los contratos.
- Contratos con partes vinculadas.
- Naturaleza arriesgada de algunas actividades públicas, como las de los sectores del armamento, recursos naturales, etc.

Abuso de autoridad y de poder:

- La posibilidad de soborno cuando se trata de decisiones sobre temas sensibles como subvenciones, solicitudes de permiso de trabajo o residencia o solicitudes de obtención de la nacionalidad.

Oportunidad

Algunas circunstancias pueden aumentar las posibilidades de que se produzca una malversación, como por ejemplo:

- Discrepancia entre el valor real y el valor registrado de los activos patrimoniales.
- Deficiencias del criterio contable de caja como por ejemplo:
 - Falta de anotación de determinados activos.
 - Falta de información adecuada sobre la titularidad de bienes inmuebles como edificios y terrenos.
 - Posibilidad de manipular el período de registro de las operaciones.
 - Transición no estructurada o sin control del principio de contabilidad de caja al de devengo.

Actitudes/Racionalización

- Empleados públicos que no distinguen entre transacciones privadas y públicas y hacen por ejemplo un uso abusivo de las tarjetas de crédito oficiales.
- Funcionarios públicos que mantienen la creencia que su rango justifica un estilo de vida similar a los ejecutivos del sector privado, cuando su régimen de remuneración no es suficiente para sostenerlo.

- Tolerancia de conductas inadmisibles en situaciones en que resulte difícil despedir o sustituir empleados.

Anexo 2: Ejemplos adicionales de procedimientos de auditoría utilizables para contrarrestar los riesgos valorados de incorrecciones materiales por causa de fraude en el sector público (ISSAI 1240).

a) Respuestas concretas a incorrecciones derivadas de la presentación de información financiera fraudulenta

Además de los ejemplos de respuestas recogidos en la NIA, se pueden citar otros aplicables al sector público como los siguientes:

Planificación de la auditoría

Hacer frente a los riesgos enumerados en el Anexo 1 de esta Nota de Práctica, dado su carácter genérico, puede implicar un proceso de planificación más intenso. Si bien los procedimientos pueden ser los mismos que en el sector privado, una evaluación más detenida de los riesgos requerirá quizá la práctica de pruebas más detalladas.

Dentro de este proceso de planificación más intenso, pueden considerarse los siguientes aspectos:

- Creación, mantenimiento y consulta de una base de datos con información adicional referente por ejemplo a:
 - Fraudes notificados.
 - Noticias de medios de comunicación.
 - Medidas disciplinarias adoptadas contra empleados.
 - Denuncias.
 - Reacciones de los ciudadanos y de las partes interesadas.
 - El enlace con la información obtenida por los órganos reguladores, el ministerio público, las agencias encargadas de la investigación de delitos económicos graves u otras agencias de investigación que consideren pertinente los auditores del sector público.
 - Información procedente de agentes públicos, mecanismos de denuncia interna, etc.
 - Resultados de investigaciones judiciales o de auditorías de gestión (sobre todo en relación con la adjudicación de contratos públicos y la inversión en infraestructuras).
 - Empresas vinculadas.
 - Información del registro mercantil

Adjudicación de contratos públicos

La adjudicación de contratos públicos está sujeta por lo general a numerosas leyes y reglamentaciones, que a menudo regulan detalladamente procedimientos de contratación pública destinados a que todos los interesados reciban en todo momento la misma invitación y tengan las mismas oportunidades de participar en una licitación. Estos procedimientos suelen responder también a la necesidad de ofrecer un trato transparente y equitativo a todos los licitadores y requieren la realización de pruebas más detenidas al evaluar los riesgos.

Dentro de este proceso de planificación más intenso, pueden considerarse los siguientes aspectos:

Sistema de licitación

- Interrogar a la dirección si se ha creado y existe en la práctica un sistema de licitación que abarque tanto la adquisición de bienes y de servicios como la enajenación y el arrendamiento de bienes públicos.
- Verificar en la documentación relativa al sistema de licitaciones si existen disposiciones que puedan comprometer su carácter equitativo, justo, transparente, competitivo y eficiente en relación con los costes.
- Comparar la documentación relativa al sistema de licitaciones con las leyes y reglamentaciones aplicables.
- Verificar en la documentación relativa al sistema de licitaciones si existen normas o criterios de referencias propios de un sistema de esas características.

Conflicto de intereses

- Inspeccionar por medio de entrevistas con la dirección y de comprobación de la documentación relativa al sistema de licitaciones y las actas de las reuniones de la comisión de licitaciones si los responsables de la adjudicación de contratos públicos y otros intervinientes:
 - Admitieron y declararon todo posible conflicto de intereses.
 - Trataron de modo equitativo a todos los proveedores y posibles proveedores.

- No utilizaron su posición con fines de lucro personal o para beneficiar ilícitamente a otras personas.
- No comprometieron la credibilidad o integridad del sistema de licitaciones aceptando regalos, hospitalidad o cualquier otro tipo de dádiva.
- Utilizaron los bienes públicos con escrupulosidad.
- Ayudaron a las autoridades o a los encargados del sistema de contabilidad a combatir la corrupción y el fraude en el sistema de licitaciones.
- Indagar e inspeccionar si la entidad practicaba controles para informar de conflictos de intereses y si estos controles habían sido comunicados al personal.
- Comprobar la documentación de apoyo para determinar si en el período examinado había un sistema para garantizar el cumplimiento de normas deontológicas.

b) Conducta irregular e infracciones

- Indagar por medio de entrevistas con la dirección si durante el período examinado se registraron alegaciones de conducta irregular o infracciones en relación con el sistema de licitaciones.
- Verificar si se notificó y abordó adecuadamente cualquier caso de conducta irregular o infracción en relación con el sistema de licitaciones detectado en otra parte del proceso de auditoría. Confirmar asimismo si han sido alertadas las autoridades competentes.
- Indagar por medio de entrevistas con la dirección si durante el período examinado se registraron casos de licitadores que cometieran acciones fraudulentas cuando competían para la adjudicación de un contrato. Si así sucedió, interrogar a la dirección si fueron rechazadas las ofertas de esos licitadores.
- Si la entidad está aplicando un mecanismo de denuncia interna, investigar cómo se denuncian y abordan las infracciones en esa organización. Examinar y debatir con el servicio de auditoría los resultados del mecanismo de denuncia interna y determinar si se han adoptado medidas correctoras cuando ha habido infracciones.
- Indagar por medio de entrevistas con la dirección si durante el período examinado se recibieron quejas de los interesados en relación con el sistema de licitaciones o la información relativa al mismo. Si así sucedió, investigar si se adoptaron medidas al respecto.

Pruebas de confirmación o sustantivas

- Inspeccionar los registros y la documentación para localizar:
 - Nombres y direcciones de vendedores inhabituales.
 - Recepción de copias (facturas, órdenes de compras, etc.) en vez de originales.
 - Facturas electrónicas.
 - Pedidos de material ya existente en cantidades suficientes.
 - Pedidos de materiales cuya eliminación está programada debido a su estado de obsolescencia.
 - Pedidos de materiales cuya naturaleza no se ajusta al mandato y a las operaciones de la entidad.
 - Compras por un importe o por una cantidad justo inferiores al límite exigido para la aprobación por el nivel siguiente.
 - Fragmentación de las compras mediante pedidos u otros medios para eludir las políticas en vigor.
 - Pagos a los vendedores al margen del sistema normal de licitaciones.
 - Firmas de la dirección o de supervisores en documentos firmados normalmente por subordinados (evitando así los controles ordinarios).
 - Concesión a los proveedores de un volumen significativo de bienes o servicios de la entidad.
 - Precios superiores a los del mercado, especialmente en compras de grandes cantidades.
 - Esquemas de adjudicación de contratos que indican la existencia de rotación de las ofertas.
 - Combinación de escasa calidad con precios elevados / porcentaje elevado de productos con problemas.
 - Existencia de una única fuente de provisión de bienes y servicios en cantidades significativas.
 - Recurso excesivo a procedimientos excepcionales, de urgencia o abreviados para las compras.

Ajustes presupuestarios

- Cerciorarse de que el procedimiento presupuestario se adecua a las exigencias legales.
- Cerciorarse de que el presupuesto ha sido aprobado correctamente.

- Examinar el proceso de notificación mensual de las provisiones presupuestarias y la ejecución real:
 - Investigar toda posible excepción (gastos excesivos o insuficientes) y sus motivos, así como las medidas adoptadas.
 - Confirmar que las excepciones han sido autorizadas en caso necesario.
- Examinar todo ajuste presupuestario significativo o movimiento excesivo de fondos entre programas realizados en fechas próximas al término del ejercicio o posteriormente, así como sus motivos.
- Examinar los informes de resultados para determinar si se registraron infracciones significativas de objetivos fijados en el plan estratégico / gastos excesivos o insuficientes por importes considerables al término del ejercicio.
- Examinar todo ajuste presupuestario realizado en fechas próximas al término del ejercicio o posteriormente para determinar si fue oportunamente autorizado por el poder legislativo en caso necesario.

Gastos de personal

- Examinar los registros de gastos y dietas de viaje para determinar si hay indicios de:
 - Inclusión de gastos personales.
 - Solicitudes de reembolso de gastos de alojamiento, representación o comidas que no resulten conformes con lo establecido.
 - Autorización por persona distinta al supervisor ordinario.
 - Fechas, horas u otros elementos de las solicitudes de reembolso de gastos que resulten inhabituales o irrazonables.
- Examinar las hojas de asistencia para determinar si hay indicios de:
 - Autorización por persona distinta al supervisor ordinario.
 - Extravío o alteración de las hojas de asistencia o cualquier otro hecho inhabitual en relación con ellas, especialmente si sucede de forma recurrente con los mismos empleados.
 - Número excesivo o inhabitual de horas extraordinarias.
 - Utilización de códigos horarios o de códigos de clasificación de empleados que resulten inhabituales o inapropiados.
- Proceder a pruebas de confirmación de las nóminas para determinar si hay indicios de:
 - Número excesivo o inhabitual de horas extraordinarias.
 - Discrepancias inhabituales entre los importes reales y los presupuestados o variaciones estacionales.
 - Ingresos bancarios en números de cuentas inhabituales o en cuentas en lugares inhabituales (por ejemplo la realización de más de un ingreso en un ejercicio en la misma cuenta puede ser reveladora de la existencia de empleados ficticios).
 - Comparación entre la remuneración por empleado o grupo de empleados al final del ejercicio con el nivel de remuneraciones normal para la categoría laboral correspondiente.
- Analizar los procedimientos de contratación y sus controles y proceder a la realización de pruebas con el fin de determinar si:
 - Los puestos publicados han sido debidamente autorizados.
 - Los puestos han sido publicados conforme a la reglamentación aplicable (requisitos de transparencia, competencia abierta y leal, etc.).
 - Se ha cumplido el procedimiento de contratación en sus distintas fases (entrevista, presentación de referencias y su control, fijación del nivel adecuado de remuneración, etc.).
 - Se ha prestado la necesaria atención a los indicios de amistades o enemistades personales.
 - Se ha dado el curso apropiado a las denuncias recibidas respecto de procedimientos de contratación.

Anexo 3: Ejemplos adicionales de circunstancias indicativas de la posibilidad de fraude en el sector público (ISSAI 1240)

A continuación se enumeran ejemplos de circunstancias que pueden indicar la existencia de incorrecciones en los estados financieros por causa de fraude.

Discrepancias en los registros contables:

- Transferencias considerables de operaciones entre fondos y programas.

Procedimientos presupuestarios anormales:

- Ajustes presupuestarios significativos.
- Solicitudes de financiación complementaria.
- Falta de autorización de los ajustes presupuestarios.
- Gastos excesivos o insuficientemente justificados por importes considerables.
- Los indicadores de resultados señalan incumplimientos importantes.

Adjudicación de contratos públicos:

- Procesos judiciales.
- Ausencia de normativa sobre la adjudicación de contratos públicos.
- Modificaciones recientes a la normativa sobre adjudicación de contratos públicos.
- Normativa compleja o falta de claridad.
- Importes considerables en juego (como en el sector de defensa).
- Inspección por los órganos reguladores.
- Denuncias de posibles proveedores sobre prácticas irregulares en la organización de licitaciones.
- El nombramiento de antiguos empleados públicos para puestos de responsabilidad en empresas que han recibido contratos públicos.

Concesión de subvenciones y financiación por donaciones:

- Incumplimiento de los requisitos exigidos para las subvenciones.
- Falta de claridad de los requisitos exigidos para las subvenciones.
- Recepción de las subvenciones por destinatarios no designados.
- Denuncias de destinatarios o grupos de interés designados.

Activos:

- Uso no autorizado de activos.
- Material objeto de uso personal o no programado como teléfonos móviles, cámaras digitales, ordenadores, vehículos, herramientas, etc.
- Activos materiales que puedan ser objeto de uso personal o de un uso desviado, como edificios o terrenos desocupados, equipamiento obsoleto, activos abandonados, etc.
- Pérdida de material utilizado en procedimientos oficiales de carácter confidencial como pasaportes y documentos de identidad.

Anexo 4: Ejemplos de actuaciones calificables de responsabilidad contable

La concreción sobre qué hechos o actuaciones reúnen todos los requisitos para poder considerarlos supuestos indiciarios de responsabilidad contable suele ser complicada. Por ello, en la descripción, documentación y conclusión sobre esta materia, dada su repercusión y posibles consecuencias se debe ser especialmente cuidadoso¹¹

Los siguientes ejemplos pueden ayudar a clarificar alguna situación que se presente en las fiscalizaciones.

1. Requisitos de la responsabilidad contable

Para que exista responsabilidad contable deben concurrir los siguientes requisitos (sentencias de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, en adelante SJTCu, de 18 de abril de 1986 y 9 de septiembre de 1987, entre muchas otras):

1.1 Acción u omisión atribuible a quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen caudales o efectos públicos.

Este requisito plantea dos problemas, a saber: determinar cuándo nos encontramos ante caudales o efectos públicos y quiénes son los que recaudan, intervienen, administran, custodian, manejan o utilizan los mismos. Los estudiaremos a continuación por separado:

a) Los caudales o efectos que merecen la consideración de públicos.

En el aspecto temporal, los caudales son públicos a partir de la fecha en que un derecho está en condiciones de ser liquidado, por encontrarse en poder de la entidad titular del mismo la información legalmente prevista para practicar dicha liquidación.

La jurisprudencia contable, en general, entiende que por caudales o efectos no se puede entender cualquier bien propiedad de un ente del sector público, sino que se hace referencia a unos tipos muy específicos como son el dinero y los títulos que lo representan, así como los documentos de crédito, quedando excluido cualquier otro tipo de bien.

Los fondos manejados por las sociedades mercantiles públicas tienen naturaleza pública ya que los mismos forman parte del patrimonio de una entidad pública o de un ente con personificación pública, con independencia de que se rijan por normas de derecho público o privado.

El concepto de caudales y efectos públicos engloba las **subvenciones** públicas. La disposición adicional primera, párrafo segundo, señala que el régimen de responsabilidad contable en materia de subvenciones se regulará de acuerdo con la LOTCu y la LFTCu. El artículo 49.1 de la LFTCu extiende expresamente la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas a las personas o entidades receptoras de subvenciones, créditos, avales o ayudas procedentes del sector público.

b) Los que recaudan, intervienen, administran, custodian, manejan o utilizan caudales o efectos públicos.

- Según la Sentencia de la SJTCu 13/2008, de 20 de octubre, no pueden ser responsables contables quienes, pese a haber participado en los hechos generadores del menoscabo en los caudales públicos, no tuvieron la condición de gestores del patrimonio dañado, ya que ello supondría una invasión por la jurisdicción contable de las competencias de otros órdenes jurisdiccionales.

- No hace falta disponibilidad directa sobre los fondos perjudicados sino que basta con tener capacidad de decisión sobre su uso.

La Sentencia de la SJTCu 12/1999, de 29 de septiembre, declara que la participación en las decisiones de gasto, o la involucración en la actividad económico-financiera de un ente público, hace a una persona susceptible de ser sujeto de responsabilidades contables. No puede circunscribirse la condición de enjuiciable contable al hecho estricto de la ordenación del gasto o de la ordenación del pago o de la ejecución material del mismo, sino que bastaría con tener capacidad de decisión en alguna de dichas actividades para poder imputar responsabilidad por los daños que a terceros puedan originar la ejecución de tales decisiones.

¹¹ No cabe olvidar lo manifestado por el Presidente del Tribunal de Cuentas en sede parlamentaria (ver Diario de Sesiones Cortes Generales número 71 de 27/06/2006, página 28, Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas): “Desde la Ley de funcionamiento el ilícito contable ha quedado tan restringido que me atrevería a decir que hay que buscarlo casi con un candil”.

Un ejemplo: lo que genera responsabilidad es la pasividad en el desarrollo de la gestión que tenía encomendada, lo que se concretó en la ausencia de las comprobaciones, y ello con independencia de su falta de intervención directa (orden y firma) en la operación concreta de que se trate.

Otro ejemplo: las funciones directivas de alto rango, al incluir competencias para organizar la actividad económica financiera de una entidad, tienen un contenido objetivo lo suficientemente relevante como para, en caso de actuación irregular, generar responsabilidad contable (*Sentencia de la SJTCu 12/2008, de 13 de octubre*).

- Se considera indiferente que el gestor cuente con un nombramiento formal, pues basta la delegación de hecho o de derecho o la simple adjudicación de facto, salvo que no hubieran contado en ningún momento con la correspondiente autorización, mandato o delegación, aunque fuera de hecho, de la superioridad (*Sentencia de la SJTCu 5/2007, de 24 de abril*).

Un ejemplo: si la gestión de fondos públicos materialmente desarrollada no está incluida entre las funciones profesionales propias del puesto que ocupa el enjuiciado, ello puede dar lugar a una controversia laboral o administrativa entre el mismo y la entidad para la que trabaja, pero no evita que se le considere “gestor” a efectos de responsabilidad contable.

1.2 Vulneración de la normativa presupuestaria y contable reguladora del sector público de que se trate:

En relación con este requisito se plantea una problemática muy variada, pues la vulneración de la normativa contable y presupuestaria se puede efectuar de distintas maneras:

- Un supuesto es que uno o varios gestores de caudales públicos realicen una actuación que vulnere las normas contables y presupuestarias.

Por ejemplo, se ordena un pago duplicado por el órgano competente.

Otro ejemplo: Se deja prescribir un derecho ya liquidado por no llevar a cabo un recaudador las actuaciones legalmente previstas para su cobro en tiempo y forma.

- Otro supuesto distinto es que se produzca por el gestor de caudales públicos una vulneración de normas no contables ni presupuestarias, y que este incumplimiento determine la improcedencia de los pagos que se realicen.

En estos casos se producirá un alcance, dado que dicha infracción contable –a la vista de la interpretación que ha venido desarrollando la SJTCu– se caracteriza por la falta de una obligación válida y legítima que justifique una salida de fondos, o la existencia de un derecho que indebidamente se deje de ingresar. Esta situación puede deberse al incumplimiento de normas no contables ni presupuestarias. En el alcance se puede dar, pues, la situación, que la infracción contable tenga su origen en una infracción extracontable.

Ejemplo: un caso en que el Secretario-Interventor autorizó con su firma una serie de mandamientos que no deberían haber sido librados, considerando la situación de incompatibilidad (norma extracontable) del perceptor. La conclusión a que se llega es que existe responsabilidad contable, habida cuenta que la expedición de los libramientos y su posterior pago son acciones que realizadas de forma culposa y grave han propiciado unos pagos que por indebidos son contrarios a la más esencial normativa contable y que correlativamente han perjudicado al Ayuntamiento de cuya caja salieron (*Sentencia de la SJTCu de 1 de octubre de 1992*).

1.3 Que la acción u omisión se desprenda de las cuentas que deben rendir los gestores de caudales públicos:

Las sentencias de la SJTCu 4/1986, de 18 de abril, y 10/1987, de 10 de julio, entre otras, han declarado que este requisito ha de interpretarse en el sentido más amplio. Así, son cuentas las que deben rendir todos cuantos manejen caudales o efectos públicos, tengan o no la condición legal de cuentadantes ante el Tribunal de Cuentas. Por eso, puede haber responsables contables dentro del proceso normal de rendición de cuentas y también fuera de dicho procedimiento. Una interpretación tan amplia hace que este requisito quede embebido en los dos anteriores, pues si un gestor de caudales públicos causa un menoscabo efectivo a la Hacienda Pública debido al incumplimiento de normas contables y presupuestarias, dado el concepto tan amplio que se maneja, difícilmente tal infracción no se desprenderá de las cuentas.

1.4 Dolo, culpa o negligencia graves:

- Negligente es el que no prevé pudiendo hacerlo o previendo no ha tomado las medidas necesarias y adecuadas para evitar el daño (*Sentencia de la SJTCu 2/2007, 14 de marzo*).
- Diferencia entre negligencia grave y leve, en función de juicio de previsibilidad que se realice en cada caso concreto, que tendrá en cuenta circunstancias personales de tiempo y lugar del agente, sector del tráfico o entorno físico y social donde se proyecta la conducta.
- Las deficiencias organizativas lejos de ser una causa de exoneración de la responsabilidad exigible a un gestor de fondos públicos refuerzan el deber de diligencia (*Sentencia de la SJTCu 5/2008, de 1 de abril*).
- El posible incumplimiento por parte de otros de las obligaciones que tienen atribuidas nunca puede constituir causa para que uno deje de atender las propias (*Sentencia de la SJTCu 13/2007, 23 de julio*).
- Se exige a los gestores públicos una especial diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones (*Sentencia 1/2007, de 16 de enero*).
- La culpa o negligencia graves no se eliminan siquiera con el puntual cumplimiento de las precauciones legales o reglamentarias y de las aconsejadas por la técnica si todas ellas se revelan insuficientes para la evitación del riesgo, siendo preciso lo que se ha venido denominando como “agotar la diligencia” (*Sentencia de la SJTCu 4/2006, de 29 de marzo, entre otras*).

1.5 Menoscabo efectivo, individualizado con relación a determinados caudales o efectos públicos y evaluable económicamente:

- La falta de título jurídico de una relación de servicios entre una Administración y un particular puede ser una irregularidad administrativa, pero si los pagos realizados corresponden a servicios necesarios y efectivamente prestados no hay alcance (*Auto de la SJTCu 44/2007, de 20 de julio*).
- No en todos los casos el hecho de haberse probado los servicios puede fundamentar la inexistencia de perjuicio a los fondos públicos, pues si dichos servicios no son necesarios o no se ha justificado razonadamente que deben prestarse, originan un daño a los fondos públicos cuando se retribuyen, por lo que no tiene sentido hablar de enriquecimiento injusto por parte de la Administración. Y ello no impide que el empleado contratado pueda percibir las retribuciones que correspondan o las que determine el juez si aquéllas no están fijadas, pero no que la Administración tenga que soportar dicho gasto, el cual debe ser repercutido e imputado al responsable contable (*Sentencia de la SJTCu 2/2007, de 14 de marzo*).
- El conflicto que se suscita entre la estricta legalidad de la actuación administrativa y la seguridad jurídica derivada de la misma, tiene primacía esta última sobre aquélla, cuando la Administración mediante actos externos inequívocos mueve al administrado a realizar una actividad que le origina unos necesarios desembolsos económicos.

1.6 Relación de causalidad:

Existen varias teorías del nexo causal, que son aplicadas por el Tribunal de Cuentas en cada caso concreto, sin que se aprecie una opción clara por alguna de ellas. Estas teorías son las siguientes:

- Teoría de la causalidad adecuada. Conforme a ella, es causa en la producción del resultado no toda condición, sino aquella apropiada para producirlo. De acuerdo con la teoría de la causalidad adecuada, de las múltiples condiciones que intervienen en un acontecimiento, sólo tiene la consideración de causa la condición que conforme a la experiencia es adecuada para producir el resultado típico, es decir, aquella que aparezca como apropiada (previsible) para producir el resultado. El Juez debe situarse en el momento de la acción para determinar si, de acuerdo con los conocimientos de una persona media, el resultado concreto aparece como objetivamente previsible.

Ejemplo: la conexión de causalidad (entre la conducta enjuiciada y el menoscabo producido) supone un enlace, al menos suficiente, entre ciertos actos comisivos u omisivos y un resultado determinado (*Sentencia de la SJTCu 17 diciembre 1998*).

- Teoría de la causalidad eficiente. Causa, en el sentido del Derecho, es la condición que ha contribuido en mayor grado a la producción del efecto.

Ejemplo: es causa eficiente para producir el resultado aquella que, aun concurriendo con otras, prepare, condicione o concrete la acción de la causa última (*Sentencia de la SJTCu 16/1999, de 30 de septiembre*).

- Teoría de la imputación objetiva del resultado. Un sujeto sólo es responsable por sucesos que se encuentren dentro de la órbita de su competencia, pues solo en ese caso tiene una posición de garante con respecto a la evitación del resultado. Así, responde aquel sujeto que defrauda las expectativas que nacen de su rol; es decir, si crea un riesgo jurídicamente desaprobado.

Ejemplo: si bien los administradores de una sociedad mercantil pública pueden delegar sus facultades –salvo las que la Ley considera indelegables, entre las que se encuentra la formulación de las cuentas anuales–, dicha delegación no exime a los mismos de responsabilidad por los actos u omisiones de quien ejercita las facultades delegadas. A ellos les corresponde la responsabilidad última de la gestión social, sin que sirva como excusa, para desentenderse de dicha responsabilidad, el hecho de que contrataran un Abogado, un Economista y un Auditor para controlar la gestión del Gerente. En efecto, la labor desempeñada por aquéllos se puede conceptuar como auxiliar respecto de la principal que corresponde a los administradores pero, en ningún caso, sustitutiva de la misma. La delegación de facultades y competencias fue un acto voluntario de los administradores sociales, ni impuesto ni debido, por lo que no se puede tomar como excusa o causa de exención de responsabilidad (*Sentencia de la SJTCu 2/2009, 18 de febrero*).

2. El alcance, la malversación y las demás infracciones contables

En el **alcance** y en la **malversación**, el menoscabo de los fondos públicos, como elemento objetivo calificador de la responsabilidad contable, es consustancial a la infracción misma (la acción u omisión antijurídica y culpable se concreta *ab initio* en un daño a los caudales o efectos de que se trate) a diferencia de las demás infracciones contables en que, a menudo, nos encontramos ante conductas en contra de las leyes presupuestarias y/o contables, que serán o no generadoras de responsabilidad contable en función de que realmente hayan ocasionado un daño a los fondos públicos.

En la actualidad, la inmensa mayoría de las sentencias de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, en adelante SJTCu, tiene que ver con supuestos de alcance.

2.1 Alcance

Los casos calificables de alcance son únicamente los que encajan dentro de la relación siguiente (artículo 72 de la LFTCu):

- Los saldos deudores injustificados de una cuenta.
- La falta de numerario.
- La falta de justificación en las cuentas de los cuentadantes.

A efectos ilustrativos, a continuación se relacionan varios supuestos de alcance analizados por la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas:

- Existencia de mandamientos de pago sin justificar o mal justificados (*sentencia 1/1992, de 31 de diciembre*).
- Mandamientos de pago no justificados en tiempo y forma (*sentencia 3/1992, de 1 de junio*).
- Cantidades recaudadas no ingresadas (*sentencia 3/1992, de 1 de junio*).
- Expedición y cobro, por parte del recaudador, de recibos falsos, de forma que se impide una posterior emisión y cobro de los correspondientes recibos verdaderos (*sentencia 8/1992, de 25 de junio*).
- Recibos, facturas, pagarés y otros documentos similares correspondientes a pagos realizados y no contabilizados, sin justificación. En este tipo de documentos se incluyen gastos de viaje, tanto dietas como otros gastos, sin que haya constancia de ningún tipo de rendición de cuentas (*sentencia 22/1992, de 30 de septiembre*).

2.2 Malversaciones

El concepto de malversación de caudales o efectos públicos, como subespecie de la responsabilidad contable se establece en el artículo 72.2 de la LFTCu: *“se entenderá por malversación de caudales o efectos públicos su sustracción, o el consentimiento para que ésta se verifique, o su aplicación a usos propios o ajenos por parte de quien los tenga a su cargo.”* De acuerdo con el anterior enunciado, las malversaciones, a efectos de la responsabilidad contable, comprenden los siguientes supuestos:

- La sustracción de caudales o efectos públicos.
- El consentimiento para que sea posible llevar a cabo la sustracción.
- La aplicación a usos propios o ajenos de los caudales o efectos públicos, por parte de la persona que los tenga a su cargo.

2.3 Otros supuestos

El supuesto de infracción contable más claro que la jurisprudencia del Tribunal de Cuentas no ha asimilado al alcance es el de prescripción de derechos de la Hacienda Pública sin sujetarse a las disposiciones que regulan su liquidación, recaudación o ingreso en el Tesoro. La Sentencia de la SJTCu 16/1999, de 30 de septiembre, ha declarado que la notificación de la liquidación tributaria es esencial en el procedimiento ya que vincula al sujeto pasivo del impuesto con la obligación de satisfacer la deuda tributaria, quedando interrumpido el plazo de prescripción de la misma. Si no se ha notificado la liquidación no ha nacido su obligación de pago y no se le podrá exigir el mismo por la vía de apremio. La omisión de la notificación de la liquidación debe calificarse de negligencia grave, ya que debió evitar el daño que el transcurso del tiempo, sin practicar correctamente la notificación, podía producir.

3. Causas de exención de responsabilidad

3.1 La obediencia debida (principio de jerarquía):

Quedarán exentos de responsabilidad quienes actúen en virtud de obediencia debida, siempre que hubieran advertido por escrito la imprudencia o ilegalidad de la correspondiente orden, con las razones en que se funden (artículo 39.1 LOTCu).

Sin embargo, el Código Penal no admite la eximente de obediencia debida y el Estatuto Básico del Empleado Público no obliga a cumplir las órdenes manifiestamente ilegales. Según el artículo 54.3 de esta última disposición, obedecerán las instrucciones y órdenes profesionales de los superiores, salvo que constituyan una infracción manifiesta del ordenamiento jurídico, en cuyo caso las pondrán inmediatamente en conocimiento de los órganos de inspección procedentes.

3.2 Diferencias entre jerarquía y dirección o competencia:

- La Sentencia 17/1998, de 16 de noviembre, pone de relieve las diferencias entre jerarquía y competencia. Así, señala que en el seno de la organización administrativa, la atribución de funciones exclusivas a unos órganos debilita el principio de jerarquía y los sustituye por el de dirección, con consecuencias importantes en el contenido de dicha relación. En este sentido, cuando el superior y el inferior ejerzan competencias exclusivas cada uno de ellos, el órgano superior no puede respecto del inferior que tiene atribuidas competencias exclusivas, dar órdenes o instrucciones respecto de las mismas, ni sustituirle, ni anular los actos del inferior, pues, si así fuera, estaría ejerciendo competencias que el sistema normativo ha otorgado de manera exclusiva y excluyente al inferior. Por ello, en la relación de dirección el superior sólo cuenta con la posibilidad de condicionar la finalidad de la actividad del inferior, pero nunca puede predeterminar el contenido de sus actos. De la misma manera, en cuanto al régimen de responsabilidades, en las relaciones de jerarquía la conformidad del superior implica asunción de responsabilidades, mientras que en las de dirección en las que no cabe tal aceptación cada órgano asume las cargas que derivan del régimen propio de competencias.
- Están sujetos a la obligación de indemnizar a la Hacienda Pública estatal o, en su caso, a la respectiva entidad, además de los que adopten la resolución o realicen el acto determinante de aquélla, los interventores en el ejercicio de la función interventora, respecto a los extremos a los que se extiende la misma, y los ordenadores de pago que no hayan salvado su actuación en el respectivo expediente, mediante observación escrita acerca de la improcedencia o ilegalidad del acto o resolución (artículo 179 LGP).

- En el caso de que interventores, ordenadores de pagos y tesoreros no realicen dichas advertencias, no por ello serán responsables automáticamente de los daños y perjuicios que se causen a la Hacienda Pública, pues habrá que examinar su actuación a efectos de determinar si existe dolo, culpa o negligencia por su parte.
 - La Sentencia de la SJTCu 5/2000, de 28 de abril, señala que “la orden de pago recibida por el tesorero, siempre que esté debidamente intervenida, es una orden que está obligado a cumplir”.
 - Respecto del resto de gestores de caudales públicos no se dice nada. Habrá que estar, pues, a una apreciación de su conducta, en función de las circunstancias, para determinar si es o no culpable.
- 3.3 El incumplimiento por otra persona de sus obligaciones específicas, siempre que el responsable así lo haya hecho constar por escrito (artículo 39.2 LOTCu). El responsable porque otro incumple sus obligaciones no debe dejar de cumplir las suyas y agotar la diligencia.
- 3.4 Exime de responsabilidad subsidiaria la falta de medios personales y materiales para cumplir las correspondientes obligaciones, siempre que se pruebe por el presunto responsable (artículo 40.1 LOTCu). La falta de medios materiales y personales no autoriza a dejar de cumplir las propias obligaciones y agotar la diligencia.

4. Supuestos concretos de responsabilidad contable

1) Estado de abandono:

Se valora no sólo la falta de cuentas sino un conjunto de circunstancias que determinan dicho estado y se considera que el mismo es causa del daño producido, a efectos de determinar responsabilidad subsidiaria (*Sentencia de la SJTCu 10/2007, de 18 de julio*).

2) Diferencia de precio:

En el ámbito penal, se ha declarado que hay malversación de caudales públicos en los supuestos de aprovechamiento de caudales públicos, sin entregar nada por ello, que es el supuesto ordinario y más elemental, y también cuando se consigue tal apoderamiento mediante entrega de otra cosa a cambio, incluso por medio de un contrato, debiéndose determinar entonces la cuantía de lo malversado no por el valor del caudal sustraído, sino por la diferencia entre ese valor y aquel que tuviere los que se entregó al estado o ente público (*Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 14 de noviembre de 1991*).

3) Contratación:

- Las irregularidades que pudieran haberse producido respecto a la forma de adjudicación el contrato no originan por sí solas responsabilidades contables (*Sentencia de la SJTCu 7/2008, de 28 de abril*).
- La Sentencia 4/2001, de 28 de febrero señala que al margen de la posible incompatibilidad para celebrar contratos cuyo conocimiento no compete al Tribunal de Cuentas, es necesario determinar para declarar la existencia de alcance si concurren los requisitos que contempla el artículo 49 de la LFTCu siendo el primero de ellos que se haya producido un daño o perjuicio para el erario público.
- La Sentencia de la SJTCu 7/2002, que versa sobre un asunto en el que se pudo acreditar la interposición de empresas para la contratación de suministros, así como en la venta de productos elaborados, para conseguir un beneficio ilícito, de tal forma que entre la adquisición y la reventa los precios fueron superiores. Hubo condena penal por fraude en la contratación. Sin embargo, desde el punto de vista de la jurisdicción contable, no pudo condenarse a los contratistas al reintegro, por carecer de legitimación pasiva para ser demandados en juicio contable, mientras que, por los perjuicios producidos, sí fueron demandados y condenados los gestores públicos que intervinieron en tales negociaciones.
- En la Sentencia de la SJTCu 3/2004, de 5 de febrero, se confirmó la condena de responsabilidad dictada por la Sentencia de primera instancia, respecto de la responsabilidad de un Gerente de un ente de derecho público municipal, que encargó a un arquitecto privado diversos proyectos, efectuó la contratación y firmó la hoja de encargo, sin aplicar la reducción del 20% de las tarifas de honorarios para el caso de obras públicas.

- Se ha planteado doctrinalmente si dejar de imponer una penalidad al contratista puede constituir un supuesto de responsabilidad contable. La respuesta a esta cuestión debe ser negativa, ya que la imposición de la penalidad es un acto extracontable que debe llevar a cabo el órgano de contratación. Si no se impone no hay, pues, ningún derecho que liquidar.
- 4) Subvenciones:
- Pesa sobre el perceptor de la subvención la carga de la justificación, debiendo obtener los justificantes establecidos reglamentarios o bien incluso acreditar la realidad del gasto por cualquier otro medio preventivo (*Sentencia de la SJTCu 4/2000, de 31 de marzo*).
 - La Sentencia de la SJTCu 13/1999, de 29 de septiembre, se refiere a la falta de justificación de una subvención, y la distingue de aquellos casos en que la justificación se considera insuficiente. Para que exista responsabilidad contable no basta una irregularidad formal de la documentación, sino que es necesario acreditar que la cantidad subvencionada se destinó a financiar actividades distintas de las previstas inicialmente.
- 5) Se plantea la posible responsabilidad contable de los miembros de la Comisión de Gobierno de un Ayuntamiento por incorrecta liquidación de tasas por licencias de construcción. Se declara la competencia de la jurisdicción contable para conocer de la acción pública en su día planteada. No se acepta el criterio mantenido en primera instancia de que “es una cuestión ajena a la jurisdicción contable, pues su conocimiento supondría invadir la competencia reservada al orden jurisdiccional contencioso-administrativo” (*Sentencia de la SJTCu de 3 de julio de 2000*).
- 6) La Sentencia de la SJTCu 14/2001, de 29 de junio, versa sobre un supuesto de extinción de contratos de alta dirección para el que ni la Ley ni los contratos suscritos preveían la entrega a los dimisionarios de indemnización o gratificación de tipo alguno, pese a lo cual se acordó reconocer a cada directivo el derecho al percibo de una determinada cantidad. El pago realizado no obedecía a obligación alguna, por lo que se produjo una salida de fondos carente de justificación. Se declaró, pues, la existencia de alcance.
- 7) La realización de los arqueos podría haber evitado que el desfase entre el saldo real y el de caja y el saldo contable fuese creciendo, lo que, “a sensu contrario”, permite afirmar que la omisión de esta obligación fue causa directa y jurídicamente relevante de los daños y perjuicios ocasionados en los fondos de la caja de la empresa (*Sentencia de la SJTCu 15/1998, de 25 de septiembre*).
- 8) La delegación no exime de responsabilidad contable si no existe el debido control sobre el delegado (*Sentencia de la SJTCu 18/2008, de 3 de diciembre*).

Anexo 5: Resumen de los principales delitos de fraude y corrupción¹²

a) Malversación de caudales

El delito de malversación de caudales públicos del artículo 432 del Código Penal, castiga a la autoridad o al funcionario público que sustrajere o consintiere que un tercero con ánimo de lucro sustraiga los caudales o efectos públicos que tenga a su cargo.

Constituirían presupuestos de este delito, los siguientes¹³:

- La cualidad de funcionario público¹⁴ o autoridad del agente.
- Una facultad decisoria jurídica o detención material de los caudales o efectos, ya sea de derecho o de hecho, con tal de que en el primer caso en aplicación de sus facultades, tenga una efectiva disponibilidad material.
- Los caudales han de gozar de la consideración de públicos¹⁵.
- Sustrayendo o consintiendo que otro sustraiga dichos caudales, o lo que es lo mismo, apropiación sin ánimo de reintegro.
- Ánimo de lucro del sustractor o de la persona a la que se facilita la sustracción.

b) Delito de fraude de subvenciones

El delito de fraude de subvenciones del artículo 308 del Código Penal, sanciona al que obtenga subvenciones, desgravaciones o ayudas de las Administraciones públicas de más de ciento veinte mil euros, falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido.

Tal como señala la STS NÚM. 2052/2002 de 11 de diciembre, la subvención es uno de los instrumentos a través de los cuales el Estado lleva a cabo su intervención en la economía y en general en la vida social.

¹² Extractado fundamentalmente de la SENTENCIA Nº 4/14 del TSJ de la CV de 27/05/2014.

¹³ Véase STS núm. 841/2013 de 18 de noviembre.

¹⁴ Concepto de funcionario público en el orden penal

El concepto de funcionario público en el orden penal es mucho más amplio que en el administrativo. El hecho que define la condición de funcionario público es la participación en funciones públicas.

El artículo 24 del Código Penal considera funcionario a todo el que por disposición inmediata de la ley, por elección o por nombramiento de la autoridad competente, participe de funciones públicas. Se incluyen en el concepto:

- Funcionarios de carrera e interinos
- Personal laboral de la Administración y del Sector Público (empresas y demás entidades)
- Altos cargos de la Administración y del Sector Público

En los delitos de malversación el autor debe entrar necesariamente dentro del concepto (penal) de funcionario público, pero este requisito no es exigible a inductores, colaboradores o cómplices del delito.

Ejemplos de autores de malversación sobre sentencias del TS:

- Agentes recaudadores interinos que se apropian del importe de impuestos municipales.
- Funcionarios que permiten que terceros no funcionarios se queden para sí caudales públicos.
- Alcalde y Secretario de Ayuntamiento que desvían de la cuenta del Municipio a otra de la que pueden disponer y lo hacen en su provecho.
- Secretario interventor que se apropia de fondos municipales.
- Alcalde que extiende cheque para finalidades falsas contra cuenta del Ayuntamiento y que después cobraba.
- Empleado de limpieza de Ayuntamiento que se retira pero sigue cobrando su sueldo.
- Policía local que se apropia del importe de las multas.
- Administrador de persona jurídica titular de fondos públicos que consiente su sustracción.

¹⁵ Concepto penal de caudales públicos

Son caudales públicos cualquier clase de bienes, muebles y con valor económico, dinero, efectos negociables u otros bienes o derechos que forman el activo de un patrimonio público», incluyendo dentro de tal concepto todos los bienes muebles que se hallen integrados en el patrimonio del ente público, sin exclusión de ninguna clase (a excepción de los inmuebles) y se incluye dentro de la categoría de caudal o efecto todo capital, hacienda, patrimonio, fondo, cosa o bien de cualquier condición, incluyendo bienes muebles, dinero y valores negociables e incluso un sector de la jurisprudencia ha incluido hasta el valor resultante de la utilización de mano de obra al servicio de la Administración.

El carácter de efectos o fondos públicos les es reconocido por razón de su pertenencia a la Administración o por su adscripción, producida a partir de la recepción de aquellos por funcionario legitimado.

Se incluyen los fondos de entidades privadas pertenecientes a entes públicos (Sector Público).

Por ello, **hoy día nadie discute que el derecho penal debe ser el instrumento reactivo, para sancionar aquellas conductas que valiéndose de artificios o engaños, defraudan a la Hacienda Pública o a la Seguridad Social** en las cantidades que el legislador ha estimado relevantes para imponer una sanción penal. La defraudación incide negativamente sobre el gasto público, lesionando gravemente el Estado Social y a los intereses generales, constituyendo además una conducta antisocial. Apareciendo justificada esta intervención del derecho penal, **cuando concurren las condiciones siguientes: subvención pública a particulares; atribución patrimonial; carácter no devolutivo, y afectación a un fin.**

Pero el tipo penal exige además la concurrencia de un **falseamiento de las condiciones requeridas para su concesión y, al mismo tiempo, una ocultación de las condiciones que hubieran impedido su atribución.** Que ha sido precisado por la STS núm. 523/2006 de 19 de mayo y 965/2007 de 12 de noviembre, señalando que **estas dos alternativas típicas son independientes**, es decir, ninguna de ellas depende de la comprobación de la otra. De ello se deduce que, una vez acreditada la desviación antijurídica de los fondos recibidos por la subvención, la cuestión de si, además, la subvención fue obtenida fraudulentamente se torna irrelevante.

Añadiendo la STS núm. 428/2001 de 19 de marzo, que ambos supuestos se configuran como delitos especiales. Así la primera modalidad lo es, por cuanto en la medida en que solicitante y beneficiario de una subvención, desgravación o ayuda tienen que coincidir, el tipo, solo puede realizarlo quien ha obtenido la subvención, desgravación o ayuda. Respecto a la segunda, también lo es, por cuanto solo puede ser cometido por quien previamente obtuvo la subvención.

c) Prevaricación administrativa

El delito de prevaricación administrativa del artículo 404 del Código Penal, castiga a la autoridad o funcionario público, que a sabiendas de su injusticia, dicte una resolución arbitraria en un asunto administrativo de su incumbencia.

De acuerdo con el TS¹⁶, el delito de prevaricación tutela el correcto ejercicio de la función pública de acuerdo con los parámetros constitucionales (artículo 103 de la Constitución) que orientan su actuación:

- 1º) El servicio prioritario a los intereses generales.
- 2º) El sometimiento pleno a la ley y a derecho.
- 3º) La absoluta objetividad en el cumplimiento de sus fines.

Garantiza el debido respeto, en el ámbito de la función pública, del principio de legalidad como fundamento básico de un Estado Social y Democrático de Derecho, frente a ilegalidades severas y dolosas, respetando coetáneamente el principio de última ratio en la intervención del ordenamiento penal. Señalando que, **para apreciar la existencia de un delito de prevaricación será necesario,**

- 1º) en primer lugar, una resolución dictada por autoridad o funcionario en asunto administrativo;
- 2º) en segundo lugar que sea objetivamente contraria al Derecho, es decir, ilegal;
- 3º) en tercer lugar, que esa contradicción con el derecho o ilegalidad, que puede manifestarse en la falta absoluta de competencia, en la omisión de trámites esenciales del procedimiento o en el propio contenido sustancial de la resolución, sea de tal entidad que no pueda ser explicada con una argumentación técnico-jurídica mínimamente razonable;
- 4º) en cuarto lugar, que ocasione un resultado materialmente injusto, y;
- 5º) en quinto lugar, que la resolución sea dictada con la finalidad de hacer efectiva la voluntad particular de la autoridad o funcionario, y con el conocimiento de actuar en contra del derecho.

Señalando en cuanto al contenido arbitrario de la resolución, que **lo decisivo es que este sea exponente de un ejercicio arbitrario del poder**, es decir, cuando dictan una resolución que no es efecto de la Constitución y del resto del ordenamiento jurídico sino, pura y simplemente, producto de su voluntad convertida irrazonablemente en aparente fuente de normatividad. Cuando se actúa así y el resultado es una injusticia, es decir, una lesión de un derecho o del interés colectivo.

¹⁶ Tal como pone de manifiesto la STS núm. 743/13 de 11 de octubre, haciendo referencia a reiterada doctrina de ese alto Tribunal (STS núm. 340/2012 de 30 de abril, 363/2006 de 28 de marzo, 1590/2003 de 22 de abril, 1497/2002 de 23 de septiembre, 878/2002 de 17 de mayo, 76/2002 de 25 de enero, 2340/2001 de 10 de diciembre, 766/1999 de 18 de mayo).

El Código Penal con este tipo delictivo no sanciona la mera ilegalidad sino la arbitrariedad.

Respecto de la arbitrariedad la STS 743/2013, de 11 de octubre, con citación de otras muchas, señala que tal condición aparece cuando la resolución, en el aspecto en que se manifiesta su contradicción con el derecho, no es sostenible mediante ningún método aceptable de interpretación de la ley, o cuando falta una fundamentación jurídica razonable distinta de la voluntad de su autor o cuando la resolución adoptada –desde el punto de vista objetivo- no resulta cubierta por ninguna interpretación de la ley basada en cánones interpretativos admitidos.

d) Tráfico de influencias

El delito de tráfico de influencias, **según el artículo 428 del Código Penal, castiga al funcionario o autoridad que influyere en otro funcionario público o autoridad prevaliéndose del ejercicio de las facultades de su cargo o de cualquier otra situación derivada de su relación personal o jerárquica con este o con otro funcionario o autoridad para conseguir una resolución que le puede generar directa o indirectamente un beneficio económico para sí o un tercero.**

Respecto a este delito nuestra Jurisprudencia, de la que puede ser exponente la STS núm. 300/2012 de fecha 3 de mayo (que a su vez hace mención a la STS núm. 866/2008 de 1 de diciembre, 335/2006 de 24 de marzo, 480/2004 de 7 de abril, 1391/2003 de 14 de noviembre, 537/2002 de 5 de abril, entre otras), señala que **el bien jurídico protegido a través del mismo es la objetividad e imparcialidad de la función pública**, incluyendo tanto las funciones administrativas como las judiciales. Es un delito especial **cuyo sujeto activo debe tener la condición de “autoridad” o “funcionario público”, que solo admite la forma dolosa y no se puede cometer por omisión.**

- El **primero de los elementos** del delito es ejercer influencia, lo que consiste en el ejercicio de una presión moral eficiente sobre la acción o decisión de otra persona, derivada de la posición o status del influyente. Actos consistentes en el ejercicio de un predominio o fuerza moral, de suficiente intensidad como para conseguir que otro realice la voluntad de quien influye, de tal manera que la resolución o actuación llevada a cabo por el sujeto pasivo sea debida a la presión ejercida. Por tanto esa influencia debe ejercerse precisamente para alterar la decisión del funcionario influido, lo que excluye las meras solicitudes de información o gestiones amparadas en su adecuación social interesando el buen fin de un procedimiento que no pretendan alterar el proceso decisor objetivo e imparcial de la autoridad o funcionario que deba tomar la decisión precedente.
- En **segundo lugar**, el tipo exige el abuso de una situación de superioridad, por lo que no penaliza genéricamente cualquier gestión realizada por quien ostenta un nivel jerárquico superior, sino únicamente aquellas en que dicha posición de superioridad se utiliza de modo desviado, ejerciendo una presión moral impropia del cargo.
- En **tercer lugar**, en este delito siempre un interés espurio por ejercer la influencia o presión moral sobre el funcionario o autoridad que debe dictar determinada resolución con la finalidad de introducir en su motivación elementos ajenos a los intereses públicos.

La acción por tanto tiene que estar dirigida a conseguir una resolución beneficiosa. Expresión que tiene un significado técnico específico, que deja fuera del ámbito de este tipo delictivo aquellas gestiones que, aunque ejerzan una presión moral indebida, no se dirijan a la obtención de una verdadera resolución, sino a actos de trámite, informes, consultas o dictámenes, aceleración de expedientes, información sobre datos, actos preparatorios, etc. Que no constituyen resolución en sentido técnico, aun cuando se trate de conductas moralmente reprochables y que pueden constituir infracciones disciplinarias u otros tipos delictivos.

e) Fraude contable

De acuerdo con el artículo 433 bis del Código penal, la autoridad o funcionario público que, de forma idónea para causar un perjuicio económico a la entidad pública de la que dependa, y fuera de los supuestos previstos en el artículo 390, falseare su contabilidad, los documentos que deban reflejar su situación económica o la información contenida en los mismos, será castigado con la pena de inhabilitación especial para empleo o cargo público por tiempo de uno a diez años y multa de doce a veinticuatro meses.

Con las mismas penas se castigará a la autoridad o funcionario público, que de forma idónea para causar un perjuicio económico a la entidad pública de la que dependa, facilite a terceros información mendaz relativa a la

situación económica de la misma o alguno de los documentos o informaciones a que se refiere el apartado anterior.