

**Antonio Minguillón Roy**

Auditor Director del Gabinete Técnico de la  
Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana

# Las ICEX deben ser implacables en la lucha contra el fraude

RESUMEN/ABSTRACT:

Aunque investigar el fraude y la corrupción no es la única función de las ICEX, ni exclusiva, las leyes reguladoras de estas instituciones obligan a incluir en los informes los casos de infracciones, abusos o prácticas irregulares. No solo tienen competencias para realizar fiscalizaciones específicas sobre áreas o entidades consideradas de riesgo (incluyendo el fraude), sino obligación de orientar la actividad fiscalizadora en esa dirección.

Se debe compatibilizar las obligaciones legales de informar de hechos irregulares con la de no realizar calificaciones jurídicas expresas de delito, ya que corresponde exclusivamente a los tribunales. Además debe tenerse especial cuidado en no incluir en los informes hechos generadores de apariencia de responsabilidad contable o penal, ya que puede provocar disfunciones y alarmas innecesarias.

La importancia de las ICEX en la lucha contra el fraude y la corrupción es ampliamente reconocida, imponiéndose la necesidad de reforzar esas instituciones. Nuestras instituciones deben ser implacables en la lucha contra el fraude aplicando las amplias capacidades que las normas de fiscalización ponen a su disposición para investigar e informar debidamente a los ciudadanos, a los órganos de control político y a los órganos judiciales siempre que fuera pertinente.

Although investigating fraud and corruption is not the only or exclusive function of the external auditing institutions (ICEX), the laws regulating these institutions state that any violations, abuses or irregular practises must be included in reports. Not only do they have the authority to carry out specific audits in areas or entities considered to be presenting a risk (including fraud), but they are obliged to guide audit activity in that direction.

They are legally obliged to report irregular facts but they must not define them as crimes, as this exclusively corresponds to court. In addition, special care must be taken not to include facts which could generate the appearance of accounting or criminal liability as this could cause malfunctions or unnecessary alarms.

The importance of the ICEX in the fight against fraud and corruption is widely recognised, meaning these institutions need to be reinforced. Our institutions must be relentless in the fight against fraud, using the extensive capabilities made available to them by audit laws in order to duly investigate and report to citizens, political control bodies and judicial bodies whenever relevant.

PALABRAS CLAVE/KEYWORDS:

CORRUPCIÓN, FRAUDE, NIA/ISSAI/NORMAS DE AUDITORÍA, RIESGO, ICEX/OCEX  
CORRUPTION, FRAUD, INTERNATIONAL AUDITING STANDARDS (NIA)/ISSAI/AUDITING  
REGULATIONS, RISK, ICEX/OCEX

## 1. INTRODUCCIÓN

### 1.1 Contra el fraude

He tomado el título para este artículo de una entrevista<sup>1</sup> realizada en 2011 a Juan Ramallo, a la sazón miembro del Tribunal de Cuentas Europeo (TCE), en la que señalaba que “dadas nuestras competencias, **la mejor contribución para luchar contra el fraude es ser implacable cuando surjan situaciones dudosas**”. Continuaba declarando que “**no es el cometido del TCE investigar casos de fraude**. Para eso existe la Oficina Europea de Lucha Contra el Fraude (OLAF). Lo que sí hacemos es comunicar a la OLAF todos los casos en que nuestros auditores consideran que existen sospechas de fraudes”.

En ese interesante párrafo de la entrevista, se mencionan varias cuestiones de gran interés para los profesionales del control externo y sobre las que plantearé algunas reflexiones. Las preguntas a las que intentaré responder, no necesariamente en este orden, son:

¿No es el cometido de las ICEX investigar casos de fraude?

¿Cuál es el papel de las ICEX<sup>2</sup> frente al fraude y la corrupción?

¿Es lo mismo fraude y corrupción?

¿Qué dice al respecto la normativa reguladora de las ICEX?

¿Qué dicen sobre la materia las normas técnicas de auditoría?

¿Qué deben hacer los auditores públicos?

¿Deben denunciarse los casos sospechosos de fraude? ¿Cómo?

¿Dónde está la línea divisoria entre un caso sospechoso de fraude o delito y uno que no lo es?

### 1.2 Preocupación ciudadana

De acuerdo con diferentes encuestas y estudios de opinión, el fraude y la corrupción públicos son unas de las cuestiones que más preocupan a los ciudadanos. Ese interés y preocupación se refleja en los numerosos artículos y estudios publicados en los últimos años. Para hacerse una idea de ese interés invito a que el lector compruebe las entradas resultantes en el buscador Google con la palabra “fraude”; aunque oscilante, la cifra que devuelve en el momento de escribir estas notas supera los 50 millones de entradas.

También es *vox populi* el creciente número de procesos judiciales por corrupción iniciados en los últimos

años, la relevancia de los mismos y su gran repercusión en los medios de comunicación. En algunos de ellos se han visto relacionadas distintas ICEX pues al tratarse de asuntos que afectaban a entidades fiscalizadas se ha debido acudir a testificar.

Como expresamente señala la Fiscalía General del Estado en su memoria de 2013, los distintos tipos delictivos que están integrados dentro de la corrupción constituyen una de las formas más graves de delincuencia, por cuanto las conductas que consisten en un ejercicio de las funciones públicas de forma contraria a las normas establecidas, con el propósito de obtener beneficios económicos u otras ventajas, provocan el desvío de fondos públicos a fines privados y, además, suponen un ataque a las instituciones y al sistema democrático y, en definitiva, al Estado de Derecho. En el plano económico, la corrupción administrativa se erige en un factor desestabilizador de primer orden en una economía de mercado, y se traduce en un freno para el propio desarrollo del país, pues supone un coste añadido sobre bienes y servicios que acaba siendo repercutido en el consumidor final, lo que es especialmente negativo en períodos de crisis económica como el actual. Además, lleva a la desconfianza generalizada con respecto a las personas que desempeñan funciones públicas y, en definitiva, con respecto al propio sistema.

### 1.3 Fraude y corrupción

Centrada la importancia del tema analizado, un lector no especialista se preguntará ¿es lo mismo fraude y corrupción?

Como en todo lo relativo a esta materia, la respuesta no es sencilla, ya que el fraude y la corrupción son conceptos jurídicamente imprecisos, existiendo una completa escala de grises entre los distintos supuestos calificables como tales, que se solapan y entrelazan según el enfoque que se adopte, lo que convierte al estudio del fraude y la corrupción pública en una cuestión de una complejidad especial<sup>3</sup>. Además, muchas veces resulta difícil distinguir presuntos casos de fraude o corrupción de simples (o no tan simples) incumplimientos de una determinada norma.

Sin perjuicio de las múltiples definiciones, más o menos certeras, de ambos conceptos, la normativa ha optado por establecer una serie de tipos de comportamientos concretos, perfectamente identificables y encuadrables en nuestra estructura normativa.

<sup>1</sup>Publicada en la *Revista Auditoría Pública* nº 55.

<sup>2</sup>Las ICEX, Instituciones de Control Externo, incluyen al Tribunal de Cuentas (TCu) y a los OCEX, los órganos de control externo autonómicos.

<sup>3</sup>A las “tradicionales” responsabilidades penal y contable se puede añadir un nivel o punto de vista adicional relacionado con la responsabilidad administrativa. Por ejemplo, la Ley 19/2013 establece una serie de infracciones relacionadas con los tres grandes grupos de fraude en sus artículos 28 y 29, que se solapan con los analizados en este artículo.

Aunque después profundizaremos en estas cuestiones, creo interesante mostrar un primer esquema que clasifica los distintos tipos de fraude en tres grandes grupos<sup>4</sup>, mostrando también sus correlativas figuras se-

gún abordemos la cuestión desde el prisma de la normativa auditora, la penal, la del Tribunal de Cuentas y la administrativa.

Figura 1



Desde el punto de vista estrictamente legal no tiene excesiva importancia la distinción doctrinal entre fraude y corrupción. Lo relevante es la tipología de los distintos delitos establecida en el Código Penal que son encuadrables dentro del fenómeno del fraude y la corrupción pública, tal como se comenta en el apartado 3 siguiente.

Desde el punto de vista de las normas de auditoría, el fraude tiene también unos perfiles bien definidos que no siempre tienen que coincidir con los delimitados en el Código Penal, aunque muchas de las situaciones descritas en la NIA-ES 240 tienen su correlativo tipo delictivo.

La responsabilidad contable es una institución jurídica regulada por las Leyes Orgánica y de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, que está íntimamente ligada a actuaciones fraudulentas pero es un tipo de responsabilidad civil. Por motivos de espacio no analizaremos esta materia sobre la que existe abundante literatura<sup>5</sup>.

## 2. EL FRAUDE SEGÚN LAS NORMAS DE AUDITORÍA

### 2.1 Definición

La NIA-ES 240<sup>6</sup> reconoce que el “fraude” es un concepto jurídico amplio y que al auditor de cuentas anuales solo le concierne el fraude que da lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros. Define el fraude como “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”.

### 2.2 Tipos de fraude

De acuerdo con la NIA-ES 240 y la ISSAI 1240<sup>7</sup>, para el auditor, en general, son relevantes dos tipos de fraude:

- **La información financiera fraudulenta**

Implica incorrecciones intencionadas, incluidas omisiones de cantidades o de información en los es-

<sup>4</sup>Esta clasificación en tres grandes tipos principales de fraude está tomada del “2014 Report to the nations on occupational fraud and abuse” elaborado por la Association of Certified Fraud Examiners que la desarrolla en varios subniveles hasta identificar más de 60 tipos de fraude.

<sup>5</sup>Desde el punto de vista del auditor resulta interesante el tratamiento que se da a este tema en la Sección 240 del Manual de Fiscalización de la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana, accesible en su página web (www.sindicom.gva.es).

<sup>6</sup>NIA-ES 240 Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude, párrafo 2.

<sup>7</sup>ISSAI 1240, Obligaciones del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros, aprobada por INTOSAI en 2010.



tados financieros con la intención de engañar a los usuarios de estos.

Esto puede ser consecuencia de intentos de la dirección de manipular los resultados para engañar a los usuarios de los estados financieros infuyendo en su percepción de los resultados de la entidad. Dicha manipulación de los resultados puede empezar por acciones pequeñas o ajustes indebidos de las hipótesis y cambios en los juicios de la dirección. Los elementos de presión y los incentivos pueden llevar a incrementos de estas acciones hasta el punto de dar lugar a información financiera fraudulenta. En algunas entidades, la dirección puede estar presionada para manipular los resultados en una cantidad material con el objetivo de obtener financiación bancaria o cumplir el objetivo de déficit.

La información financiera fraudulenta puede lograrse de diferentes formas, por ejemplo:

- Mediante la manipulación, falsificación o alteración de los registros contables o de la documentación soporte a partir de los cuales se preparan los estados financieros.
- El falseamiento o la omisión intencionada de hechos, transacciones u otra información significativa en los estados financieros. Por ejemplo ocultando facturas de gastos realizados, contabilizándolos en un ejercicio posterior al que corresponden.
- La aplicación intencionadamente errónea de principios contables relativos a cantidades, a la clasificación, a la forma de presentación o revelación de la información.
- Registrando asientos ficticios en el libro diario, especialmente en fechas cercanas al cierre de un

periodo contable, con el fin de manipular los resultados o lograr otros objetivos.

- Ajustando indebidamente algunas hipótesis y cambiando los juicios en que se basa la estimación de saldos contables.
- Omitiendo, anticipando o difiriendo el reconocimiento en los estados financieros de hechos y transacciones que han ocurrido durante el periodo.
- Realizando transacciones complejas estructuradas de forma que falseen la situación financiera o los resultados de la entidad.

• **La apropiación indebida de activos**

Implica la sustracción de los activos de una entidad y puede realizarse por empleados en cantidades relativamente pequeñas e inmateriales, o por la dirección que tiene generalmente una mayor capacidad para disimular u ocultar las apropiaciones indebidas de forma que sean difíciles de detectar.

La apropiación indebida de activos puede lograrse de diversas formas, entre otras:

- Mediante una malversación de ingresos (por ejemplo, apropiación indebida de ingresos procedentes de cuentas a cobrar o desvío de importes recibidos por cuentas canceladas contablemente hacia cuentas bancarias personales).
- Por medio de la sustracción de activos físicos o de propiedad intelectual.
- Haciendo que una entidad pague por bienes o servicios que no ha recibido.
- Utilizando los activos de la entidad para uso personal.

La apropiación indebida de activos, a menudo, va acompañada de registros o documentos falsos o que

inducen a error, a fin de ocultar que los activos han desaparecido sin la debida autorización.

### 2.3 Peculiaridad del sector público

Además de los dos tipos comentados, las responsabilidades del auditor del sector público con respecto al fraude abarcan también otro tipo de incorrecciones relacionadas con el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones aplicables a las entidades del sector público o recogidas en el mandato del auditor.

La ISSAI 1240 señala que 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 una ICEX 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.

La ISSAI-ES 200<sup>8</sup> señala en su párrafo 101 que “los auditores también 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”, y que informen de faltas de conformidad con las normas de carácter significativo y abusos que hayan detectado durante la auditoría. (Ver apartado 4 siguiente relativo al “abuso”).

Es decir, tomando en consideración estas obligaciones complementarias, los auditores deben “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”<sup>9</sup>.

### 2.4 Características del fraude

Según la NIA-ES 240 y la ISSAI 1240, el fraude, ya consista en información financiera fraudulenta o en apropiación indebida de activos, debe reunir tres características esenciales: la existencia de un incentivo o un elemento de presión para cometerlo, la percepción de una oportunidad para llevarlo a cabo y cierta racionalización del acto. Veámoslo con algunos ejemplos:

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

En la actual situación de crisis económica, la dirección de la entidad o determinados miembros del personal pueden encontrarse con fuertes presiones internas o externas para, por ejemplo y sin ánimo de ser exhaustivo:

- Cumplir o alcanzar determinados objetivos de déficit presupuestario o de endeudamiento, especialmente cuando las consecuencias de no alcanzar los objetivos pueden ser significativas para la dirección o para la entidad.
- Cumplir determinados ratios establecidos en cláusulas especiales de contratos de financiación, cuyo incumplimiento podría suponer la exigibilidad de la totalidad de la deuda pendiente.
- Obtener financiación adicional para mantener la actividad.
- Algunas personas pueden verse incentivadas a obtener mayores ingresos para usos particulares (para mantener un nivel de vida por encima de sus posibilidades, consumo suntuario, otros negocios, etc.), lo cual podría llevar a situaciones de apropiación indebida.
- Los empleados del sector público se ven a menudo apremiados a prestar servicios de gran calidad con recursos escasos y a atenerse a un presupuesto insuficiente, particularmente cuando las circunstancias económicas son adversas. Esto sucede especialmente en el sector sanitario.
- También puede haber incentivos para gastar o aparentar que se gasta el presupuesto disponible al término del ejercicio.

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

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

En el sector público pueden darse dificultades para contratar a nuevos empleados incluso cuando falta personal con las cualificaciones requeridas para ciertos puestos. Estas situaciones suelen dar lugar a insuficiencias de control interno que crean oportunidades de fraude.

El uso extendido de operaciones de efectivo de gran volumen y valor reducido en algunas entidades del sector público (como las que se registran en el cobro de multas, por ejemplo) puede constituir un factor de riesgo añadido. Aunque el valor en juego sea

<sup>8</sup>ISSAI-ES 200 Principios fundamentales de la fiscalización o auditoría financiera, aprobada por la Conferencia de Presidentes de las Instituciones Públicas de Control Externo el 27 de junio de 2014.

<sup>9</sup>Párrafo 96 de la ISSAI-ES 200.

reducido en términos monetarios, estas situaciones pueden llevar a un quebrantamiento de la confianza y de las expectativas de los ciudadanos.

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

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.

El entorno de control y el tono directivo (the tone at the top) juegan un papel crucial en el establecimiento y fomento de actitudes frente al fraude

a todos los niveles de una organización. Si la cúpula directiva de la entidad está comprometida con la cultura del control y contra el fraude, todo el personal seguirá esa línea, pero si no se da ese compromiso, o directamente los directivos son los que abusan de su posición, se extenderá la mentalidad de “si todos lo hacen por qué yo no” o “si los jefes lo hacen por qué yo voy a ser menos”. Ejemplos como los que aparecen últimamente en los medios de comunicación, como el uso de tarjetas de crédito opacas, gastos de viaje abusivos, utilización indebida de fondos de caja fija, etc son demoledores ya que fomentan la racionalización y justificación del fraude.

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

Figura 2



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.

### 3. LA CORRUPCIÓN PÚBLICA

#### 3.1 ¿Qué es la corrupción?

Como certeramente señala Milagros García Crespo<sup>10</sup>, el concepto de corrupción no está claramente delimitado desde el punto de vista jurídico.

Abunda la Fiscalía General del Estado en esta realidad al afirmar que el concepto de corrupción no es pre-

ciso y que no se corresponde exactamente el concepto coloquial o sociológico de corrupción con el concepto jurídico, si es que existe una definición genuinamente jurídica de corrupción. El concepto de corrupción usualmente aparece vinculado a la idea del abuso del poder público a favor de los intereses privados, es decir al abuso que se hace de la función pública por quienes la ejercen como medio de obtener, directa o indirectamente, un beneficio, propio o ajeno, generalmente de contenido económico<sup>11</sup>.

Sintéticamente se puede definir la corrupción como **abusar del poder para obtener un beneficio privado**.

El Código Penal español no contiene una definición de corrupción ni tampoco una regulación unitaria de los delitos relacionados con la misma, pero sí que regula los tipos penales que puede considerarse que la conforman. Atendiendo a los que son competencia de la Fiscalía contra la Corrupción y la Criminalidad Organizada

<sup>10</sup>Revista Española de Control Externo, en su número 40 de 2012.

<sup>11</sup>Memoria Fiscalía General del Estado 2013.

según el artículo 19.4 de la Ley 50/1981, 30 diciembre, por la que se regula el Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal, se consideran incluidos entre los delitos de corrupción pública los siguientes:

- Alteración de precios en concursos y subastas públicos (artículo 262 y ss del Código Penal).
- Prevaricación (artículo 404 y ss del Código Penal).
- Cohecho (artículo 419 y ss del Código Penal).
- Tráfico de influencias (artículo 428 y ss del Código Penal).
- Malversación de caudales públicos (artículo 432 y ss del Código Penal).
- Fraudes y exacciones ilegales (artículo 436 y ss del Código Penal).
- Negociaciones y actividades prohibidas a los funcionarios públicos y de los abusos en el ejercicio de su función (artículo 439 y ss del Código Penal).

Aunque no están incluidos en el artículo 19.4 citado de la Ley 50/1981, a efectos de este artículo también pueden considerarse incluidos dentro de la corrupción los siguientes delitos:

- Fraude contable (artículo 433.bis del Código Penal).
- Fraude de subvenciones (artículo 308 del Código Penal).

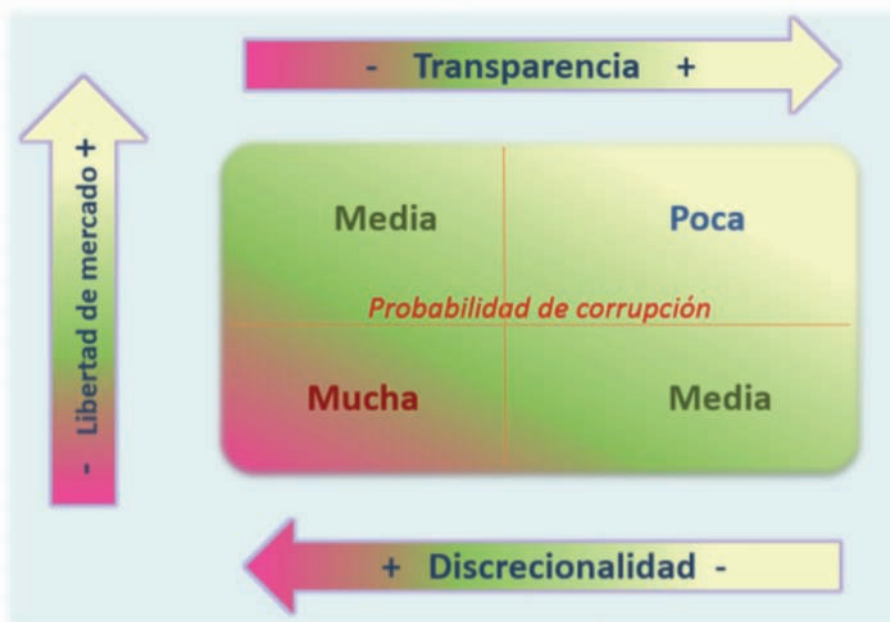
Además, en la comisión de uno de estos delitos probablemente se cometan otros, como por ejemplo la falsedad en documento público o mercantil, necesarios para alcanzar los fines perversos.

sedad en documento público o mercantil, necesarios para alcanzar los fines perversos.

### 3.2 Causas de la corrupción

Hay multitud de estudios que analizan la fenomenología y causas de la corrupción cuyas conclusiones exceden las pretensiones de este artículo. Baste citar a la Fiscalía de la Comunidad Valenciana cuando realiza una breve, pero válida, síntesis de las causas de la corrupción al señalar en su memoria presentada en diciembre de 2013, que la “falta de controles previos administrativos (la previa intervención), la relajación en los modos y controles en contratos administrativos, la proliferación de funcionarios eventuales o cargos de confianza con fidelidades personales o partidistas, facilitan la suma discrecionalidad o arbitrariedad en actuaciones económicas administrativas o actuaciones que favorecen conductas desviadas” y la proliferación de casos de corrupción.

Desde un punto de vista más genérico, el borrador de la “ISSAI 5700 Guidelines for the audit of corruption prevention in government agencies”<sup>12</sup> señala que existe una relación entre el grado de transparencia en la gestión, la discrecionalidad en la toma de decisiones, el grado de libertad de mercado de un país y la probabilidad de que se produzcan situaciones de corrupción, según se refleja gráficamente en la figura 3.



<sup>12</sup>Borrador de 26/02/2013), INTOSAI.

### 3.3 Principales delitos de fraude y corrupción

Comentaré aquí solo algunos de los delitos más frecuentes encuadrables en el concepto de fraude y corrupción públicos.

#### • 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.

Esta definición es básicamente coincidente con la NIA-ES 240.

El artículo 434 también contempla los casos en los que la autoridad o funcionario público que, con ánimo de lucro propio o ajeno y con grave perjuicio para la causa pública, diere una aplicación privada a bienes muebles o inmuebles pertenecientes a cualquier administración o ente público de alguna de ellas.

#### • Fraude contable

El artículo 433 bis del Código Penal penaliza a la autoridad o funcionario público que, de forma idónea para causar un perjuicio económico a la entidad pública de la que dependa, falseare su contabilidad, los documentos que deban reflejar su situación económica o la información contenida en los mismos o facilite a terceros información mendaz relativa a la situación económica de la misma.

Este delito también tiene muchos puntos de coincidencia con la NIA-ES 240.

#### • Delito de fraude de subvenciones

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

También se considera delito cuando en el desarrollo de una actividad sufragada total o parcialmente con fondos de las administraciones públicas se aplique una cantidad superior a ciento veinte mil euros a fines distintos de aquéllos para los que la subvención o ayuda fue concedida.

#### • 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 Tribunal Supremo<sup>13</sup>, el delito de prevaricación tutela el correcto ejercicio de la función pública garantizando el debido respeto del principio de legalidad. Para apreciar la existencia de un delito de prevaricación será necesario,

- Una resolución dictada por autoridad o funcionario en asunto administrativo.
- Que sea objetivamente contraria al derecho, es decir, ilegal.
- 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.
- Que ocasione un resultado materialmente injusto.
- 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.

El Código Penal con este tipo delictivo no sanciona la mera ilegalidad, que puede dilucidarse en un proceso contencioso administrativo, sino la arbitrariedad. Según el Tribunal Supremo<sup>14</sup> la arbitrariedad aparece cuando una resolución, 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. Lo decisivo es que el contenido de la resolución sea exponente de un ejercicio arbitrario del poder, pura y simplemente, producto de su voluntad convertida irrazonablemente en aparente fuente de normatividad.

## 4. EL ABUSO

Si frente a determinados hechos irregulares los auditores se enfrentan a grandes dificultades para poder calificarlos expresamente, si quiera a nivel meramente indiciario, como delito o responsabilidad contable, el auditor público tiene un instrumento conceptual a su disposición que concede una gran capacidad a la hora de aplicar el juicio profesional y denunciar públicamente, en sus informes, aquellos hechos.

Íntimamente relacionado con el fraude, y a veces difícil de diferenciar, está el concepto de abuso, que los auditores públicos tienen obligación de reportar, tanto por mandato legal como por exigencia de las normas técnicas de auditoría.

<sup>13</sup>Véase STS 743/2013, de 11 de octubre, haciendo referencia a reiterada doctrina de ese alto Tribunal.

<sup>14</sup>Misma sentencia.



La Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, en su artículo doce establece que el Tribunal de Cuentas hará constar en sus informes “cuantas infracciones, **abusos** o prácticas irregulares haya observado”. De forma similar se expresan la mayoría de las normas reguladoras de los OCEX, por ejemplo el artículo 8-tres de Ley 6/1985 de Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana establece que “los informes deberán contener, en su caso, un detalle sucinto de las infracciones, los abusos o presuntas irregularidades que se hayan observado”.

En cuanto a las normas técnicas de auditoría, el apartado 4.2.4.5 de los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público, aprobados en 1991 por la Comisión de Coordinación de los Órganos de Control Externo de España, reza: “Como mínimo, deberá facilitarse información sobre los aspectos siguientes: ... Resumen sucinto de las posibles irregularidades, abusos, omisiones, excepciones e incertidumbres encontradas y, en su caso, su incidencia sobre la opinión o conclusión”.

En las Normas de Auditoría del Sector Público de la IGAE se define el abuso como “toda conducta que en una organización, programa, actividad o función pública se desvía de las expectativas sociales de conducta prudente”<sup>15</sup>.

Más recientemente, el apartado 6 de la ISSAI 1240 define el abuso así:

“Se entiende por abuso toda conducta deficiente o impropia en comparación con la que una persona prudente consideraría razonable y necesaria en una actividad 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.”

Continúa señalando la ISSAI que “los auditores del sector público se mantendrán en alerta durante toda la auditoría para detectar posibles casos de abuso”.

Sobre la conducta deficiente o impropia, el Tribunal de Cuentas ha afirmado en varias sentencias que “la diligencia exigible en la gestión de caudales públicos es superior a la que cabe reclamar para la administración

de fondos privados” (Sentencia 9/03, de 23 de julio) y que “al gestor público se le debe exigir una especial diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones”.

Actualmente la diligencia debida se ha configurado como uno de los principios generales de buen gobierno que junto al resto de principios generales y de actuación establecidos en la Ley 19/2013<sup>16</sup> permiten al auditor tener una referencia adicional sobre las situaciones en las que se ha podido producir una situación de abuso de posición por parte de un servidor público.

Una vez detectado un posible caso de abuso que podría ser significativo en términos cuantitativos o cualitativos para los objetivos de la fiscalización, se deberán aplicar procedimientos de auditoría específicamente dirigidos a determinar las circunstancias en las que se ha producido el hecho y los posibles efectos en los estados financieros u otra información financiera significativa, ya que después de realizar ese trabajo adicional, el auditor podría descubrir que el abuso representa un posible fraude o incumplimiento de las disposiciones legales, normativas, contratos o acuerdos de subvención.

Resumiendo, el concepto de abuso es muy amplio, abarcando desde situaciones que no implican el incumplimiento de ninguna norma, ni perjuicios económicos para una entidad, hasta casos graves con perjuicios económicos para una entidad pública y el quebrantamiento de leyes y derechos de terceros.

Para la inclusión en los informes de los casos de abuso observados en una fiscalización se deberán tener en cuenta criterios de importancia relativa tanto cuantitativa como cualitativa, ya que su impacto no siempre es medible en términos puramente cuantitativos. Por ejemplo la comisión reiterada de abusos de pequeño importe con pretendidos gastos de representación (con tarjetas de crédito o con fondos de caja fija) puede tener un efecto corrosivo en el entorno de control de una entidad.

## 5. EL PAPEL DE LAS ICEX EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE Y LA CORRUPCIÓN

### 5.1 Posicionamientos

Los delitos son acciones típicamente antijurídicas, culpables y punibles, tipificadas en el Código Penal que, de acuerdo con la Ley de Enjuiciamiento Criminal deben ser obligatoriamente denunciados ante la autoridad judicial. Por lo tanto en caso de observarse indicios de su existencia, el auditor siguiendo los procedimientos internos de cada ICEX los comunicará a las autoridades competentes.

<sup>15</sup>Definición recogida también en la primera edición de 2003 el Manual de Fiscalización de la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana y mantenida en la versión digital de 2014 (sección 240).

<sup>16</sup>Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno.

Dicho lo anterior, desde un punto de vista más general, existe una aparente divergencia sobre el papel que deben desempeñar las ICEX en la lucha contra el fraude, entre determinadas posiciones doctrinales y manifestaciones públicas de algunas figuras representativas de las ICEX de una parte y de otra en el mandato legal explícito de estas instituciones y lo establecido en las normas técnicas de auditoría. Dada la gran importancia de este tema, parece aconsejable entrar a analizar esa aparente divergencia.

Una frase de la cita que ha abierto este artículo resume muy bien lo que quiero decir, me refiero a la afirmación de Juan Ramallo cuando dice que “no es el cometido del TCE investigar casos de fraude”, corroborada por Milagros García Crespo cuando señala<sup>17</sup> que “en el caso del Tribunal de Cuentas existe un posicionamiento que considera que la lucha contra la corrupción no es misión específica y prioritaria del mismo. Sin embargo el ejercicio habitual de sus funciones tiene efectos sobre la corrupción dado que las actuaciones corruptas de los gestores implican el uso ilícito de los caudales públicos”. En el mismo trabajo se pregunta “si el control externo en el caso de España el Tribunal de Cuentas, debe luchar contra la corrupción”.

Es evidente e indiscutible que las competencias directas, pero no exclusivas, de la lucha contra el fraude y la corrupción corresponden a instancias especializadas: la Oficina Europea de Lucha Contra el Fraude (OLAF), la Oficina Antifraude de Cataluña, la Fiscalía Especial contra la Corrupción y la Criminalidad Organizada, etc.

Pero, la existencia de instituciones cuya misión fundamental es la lucha contra el fraude y la corrupción, ¿implica que las ICEX no tienen responsabilidades importantes al respecto?

Intentando responder a esta cuestión, ya en el Congreso de la INTOSAI de 1988 se adoptó una conclusión de convergencia afirmando que las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben ser independientes y contar con mandatos adecuados que les permitan contribuir con eficacia a la lucha contra el fraude y la corrupción.

En esa línea, los Presidentes de los OCEX manifestaron en la Declaración de Pamplona de 2006 que a la hora de fijar los criterios de fiscalización había que prestar especial atención a las consideradas áreas de riesgo, como subvenciones, contratación pública o urbanismo. No cabe duda que son áreas de riesgo por su propensión a atraer actividades fraudulentas.

### 5.2 Mandatos legales y normas técnicas

Ya he señalado que la normativa del Tribunal de Cuentas y en general de los OCEX, obliga a hacer cons-

tar en los informes “**cuantas infracciones, abusos o prácticas irregulares haya observado**, con indicación de la responsabilidad en que, a su juicio, se hubiere incurrido y de las medidas para exigirla”, mandato legal que si bien no obliga a perseguir exclusivamente el fraude, sí que obliga a informar de él.

Es decir, de acuerdo con las responsabilidades que tiene el auditor respecto del fraude establecidas explícitamente en sus normas reguladoras y en las normas de auditoría (especialmente las ISSAI-ES 200, NIA-ES 240 e ISSAI 1240 citadas en el apartado 2) considero que las ICEX deben actuar de forma rigurosa frente al fraude, dentro de sus competencias, que son muchas, e informar debidamente de las situaciones irregulares detectadas.

En este sentido, la ISSAI-ES 200<sup>18</sup> (párrafo 101) es bastante clara al afirmar que “los requisitos para informar del fraude en el sector público pueden estar sujetos a disposiciones específicas en el mandato de auditoría o en determinadas leyes y reglamentos, y es probable que el auditor deba comunicar tales cuestiones a instancias distintas de la entidad auditada, como los órganos legislativos, el Tribunal de Cuentas o las autoridades judiciales” y que “es probable que los auditores necesiten cumplir con las expectativas públicas con respecto a la detección de fraudes”.

Por otra parte, no existe ninguna objeción legal que impida a una ICEX realizar una fiscalización específica cuyo objetivo principal consista en investigar si se ha producido alguna actividad fraudulenta en una determinada entidad, ya que eso encaja perfectamente en sus competencias. De hecho existen numerosos ejemplos de informes que recogen trabajos de ese tipo.

### 5.3 Consideraciones ante posibles hechos delictivos

En el curso de una fiscalización aunque se tengan indicios o, en determinados casos, se identifique claramente la existencia de un presunto fraude, el auditor desde un punto de vista legal no puede determinar si se ha cometido un delito, ya que esto corresponde exclusivamente a los tribunales de justicia, pero sí que debe informar de *cuantas infracciones, abusos o prácticas irregulares haya observado*, y en su caso denunciar los presuntos delitos.

Podrían darse situaciones controvertidas si por ejemplo en un informe se afirmara la existencia de un delito y finalmente los tribunales establecieran que no lo hay. O a la inversa si una ICEX no dice nada de un determinado hecho y los tribunales de justicia establecen la existencia de delito.

<sup>17</sup>Milagros García Crespo, “Una nota sobre la corrupción”, *Revista Española de Control Externo* nº40, enero 2012.

<sup>18</sup>Aprobada por la Conferencia de Presidentes de las ICEX el 27 de junio de 2014.

Para decidir cómo actuar ante posibles casos de fraude tipificados en el código penal, que se puedan presentar en una fiscalización, el auditor público debe considerar los siguientes aspectos:

- **Objetivos:** son aquellos relacionados con los hechos revisados por los auditores y sujetos a controversia.

Normalmente los elementos objetivos se refieren en los documentos contables y en la documentación contractual, mercantil o administrativa que los sustenta.

Este es el ámbito ordinario de trabajo de los auditores; por tanto en situaciones controvertidas se deberá recabar evidencias sólidas (suficientes, pertinentes y válidas) que respalden los hallazgos realizados, y ser especialmente cuidadoso en su obtención y en su documentación en los papeles de trabajo.

En caso de existir riesgo de fraude se debe extremar el escepticismo profesional, ya que de ser ciertas las sospechas, las probabilidades de que se pueda producir falseamiento u ocultación de documentación crecen exponencialmente dificultando el trabajo de fiscalización.

- **Subjetivos:** son aquellos relacionados con las personas que realizan las actividades revisadas presuntamente fraudulentas.

Este es el elemento de un delito que resulta más complicado de concretar para un auditor, ya que ni es nuestra función, ni estamos preparados para investigar estos aspectos, pues pertenecen al ámbito competencial jurisdiccional y del Ministerio Fiscal.

Aunque por mandato legal, sí que debemos manifestarnos sobre determinados aspectos subjetivos como comento en el apartado relativo al concepto de “abuso”, es necesario ser muy prudente al calificar determinados comportamientos como dolo, culpa, negligencia grave o ánimo de lucro, por ejemplo, ya que es una tarea que excede tanto la competencia profesional de un auditor como el ámbito de actuación de un OCEX y en la que, por tanto, no debemos inmiscuirnos, salvo en casos muy evidentes.

El peso de los componentes objetivos y de los subjetivos varía en cada tipo delictivo. Ante un caso de malversación o de fraude de subvenciones, por ejemplo, los elementos objetivos son casi determinantes por sí solos

y por tanto un auditor tendrá menos dificultad en identificar los incumplimientos legales, el movimiento del dinero, las trazas documentales, en documentar las evidencias e informar de su hallazgo. Además, si fuera significativo, los procedimientos de auditoría deben estar diseñados para posibilitar su detección en una fiscalización, ya que una malversación tiene un impacto directo en los estados contables y los auditores son responsables de obtener una garantía razonable de que en los estados financieros en su conjunto no figuran incorrecciones materiales causadas por actuaciones fraudulentas.

El fraude contable del artículo 433 bis del Código Penal parece sencillo de identificar, pero veamos un ejemplo. La omisión en la contabilidad de gastos devengados y realizados en el ejercicio (las famosas facturas en el cajón) es claramente un caso de información financiera fraudulenta según la NIA-ES 240, pero ¿es un delito? ¿la omisión se ha hecho de forma idónea para causar un perjuicio económico a la entidad pública?. La verdad, pienso que aunque desde el punto de vista de la NIA-ES es claro el ánimo de falsear la información, será difícil responder a esa pregunta de forma indubitada a efectos penales. Tampoco resultará sencillo imputar la responsabilidad personal del ocultamiento. Por eso, en este caso, el auditor lo que sin duda debe hacer es poner una clara salvedad en su informe y remitir el informe a la Fiscalía del Tribunal de Cuentas para que delimite posibles responsabilidades.

Otros delitos de corrupción como el tráfico de influencias apenas dejan rastro documental en la contabilidad y en la documentación soporte revisada en una fiscalización. Este tipo de delitos es prácticamente imposible que sea detectado en una fiscalización (más allá de meras sospechas sin evidencias), siendo unos casos claros de corrupción fuera de nuestro ámbito competencial, ya que de ordinario requieren una compleja investigación policial. Normalmente la investigación de delitos exige la investigación de correos electrónicos particulares, incluso escuchas telefónicas, movimientos bancarios de terceros, transacciones entre terceros, etc que están fuera del alcance de las ICEX.<sup>19</sup>

Para concluir sobre determinados hechos irregulares resulta relevante observar su frecuencia. No tendrá la misma consideración por parte de un auditor el hallazgo de un caso aislado de una subvención indebidamente justificada, por ejemplo, que otro caso de una entidad en la que de forma sistemática se incumple la normativa sobre subvenciones. El primer caso podría tratarse

<sup>19</sup>En esta línea, el magistrado Miguel Ángel Torres respondía en *El País* del pasado 23 de agosto a la pregunta “De los delitos que van ligados a la corrupción, como la prevaricación, el cohecho, el tráfico de influencias, el fraude, el blanqueo. ¿Cuál es el más difícil de perseguir?”, respondió: *Todos son difíciles. Todos esos delitos requieren una serie de conocimientos administrativos y en el fondo son siempre opinables, no son clarísimos como un asesinato o un robo. Los tribunales siempre llegamos tarde y conocemos solo una serie de datos, se nos ocultan otros, tenemos grandes dificultades*.”

de un error pero el segundo se tratará de un comportamiento deliberado.

La capacidad de un auditor para detectar el fraude dependerá de factores en buena medida fuera de su control, principalmente:<sup>20</sup>

- La habilidad del auditor.
- La jerarquía de los implicados en el fraude.
- El grado de colusión que conlleva.
- La frecuencia y amplitud de la manipulación.

El auditor debe considerar estos factores y aplicar su escepticismo profesional y mente inquisitiva al emprender la auditoría y emitir su informe.

A pesar de todo el cuidado que pongamos en nuestro trabajo, la ISSAI 4100<sup>21</sup> reconoce que debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que se hayan producido actos ilícitos, comprendido el fraude, o casos de corrupción o apropiación indebida que no puedan ser detectados por los auditores del sector público. El fraude puede incluir acciones destinadas a ocultar su existencia de forma intencionada. Puede haber colusión entre la dirección, el personal o

terceros, o bien falsificación de documentos. 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.

#### 5.4 La Fiscalía del Tribunal de Cuentas

Es muy importante conocer el papel que desempeña la Fiscalía del Tribunal de Cuentas en la lucha contra el fraude en general, no solo en materia de responsabilidad contable.

Todos los informes de los OCEX son remitidos al Tribunal y examinados por la Fiscalía para analizar la posible existencia de responsabilidades contables, penales y de otro tipo. En este sentido, según la memoria de la Fiscalía del Tribunal de Cuentas, durante 2013 detectaron responsabilidades en los siguientes casos:

Figura 4

Origen de los informes	Informes analizados	Con responsabilidad contable	Con responsabilidad penal	Otras responsabilidades
Tribunal de Cuentas	61	45	30	9
OCEX	221	92	22	0

## 6. CONCLUSIONES

No resulta sencillo llegar a una conclusión de general aplicación en una materia con una regulación y una casuística tan compleja. No obstante, de las notas anteriores creo que se pueden extraer una serie de conclusiones que pueden servir de orientación al auditor público:

a) Sobre las responsabilidades de las ICEX respecto del fraude, la corrupción y el abuso.

Aunque investigar el fraude y la corrupción no es su única función, ni es exclusiva, las leyes reguladoras de las ICEX obligan de forma taxativa a incluir en los informes los casos de infracciones, abusos o prácticas irregulares observados. Entre estos casos no cabe, obviamente, excluir las situaciones presuntamente delictivas.

Por otra parte las NIA-ES establecen la obligatoriedad de obtener una garantía razonable de que en los estados financieros no figuran incorrecciones materiales causadas por actuaciones fraudulentas.

Las ISSAI amplían esa responsabilidad a la obligatoriedad de obtener una garantía razonable de que en la gestión de los fondos públicos no se han producido incumplimientos de la normativa o abusos de carácter significativo. Para cumplir estas obligaciones deben ejecutarse los pertinentes procedimientos de fiscalización que permitan obtener la seguridad razonable necesaria.

Es decir por mandato legal y por requerimiento de las normas técnicas de auditoría, la detección del fraude forma parte integral, aunque no exclusiva, de la actividad fiscalizadora de las ICEX.

Las ICEX no solo tienen competencias para realizar fiscalizaciones específicas sobre áreas o entidades consideradas de riesgo (incluyendo el riesgo de fraude), sino la obligación de orientar la actividad fiscalizadora en esa dirección.

b) Sobre la denuncia de situaciones presuntamente delictivas.

<sup>20</sup>Buenas prácticas antifraude, EURORAI, marzo de 2012.

<sup>21</sup>ISSAI 4100 Directrices para las auditorías de cumplimiento realizadas separadamente de la auditoría de estados financieros, párrafo 120.

La inclusión en los informes de los casos de infracciones, abusos o prácticas irregulares detectadas en una fiscalización no implica realizar una calificación jurídica expresa de delito, cuya competencia corresponde exclusivamente a los tribunales.

La obligación de denunciar situaciones presuntamente delictivas debe ser ponderada con la prudencia necesaria ya que la inclusión en los informes de hechos generadores de apariencia de responsabilidad<sup>22</sup> contable o penal, provoca disfunciones y alarmas innecesarias que deben evitarse. Esto se consigue de dos formas: documentando los hallazgos con evidencias sólidas e incluyendo en el informe solo los hechos contrastados con dichas evidencias, sin calificar jurídicamente las responsabilidades que pudieran existir.

En una fiscalización se pueden tener evidencias que representen indicios o presunciones de que se ha cometido un determinado delito, con un grado de convicción variable según las circunstancias. Si el grado de convicción de las evidencias disponibles es alto, la ICEX deberá presentar una denuncia expresa ante los tribunales o el ministerio fiscal<sup>23</sup>.

Si el grado de convicción de las evidencias disponibles no es suficiente, se deberá señalar claramente el hallazgo de auditoría en el informe. Un “simple” supuesto de abuso, si es significativo debe ser incluido claramente en el informe. Dado que todos los informes de fiscalización de las ICEX son analizados por la Fiscalía del Tribunal de Cuentas, cuanto más claro se describa el hallazgo más se facilitará la tarea de la Fiscalía a la hora de determinar si procede investigar en mayor profundidad responsabilidades contables, penales o de otro tipo.

Podría ser conveniente, según los casos, incluir tras las conclusiones o salvedades de legalidad que

recogieran los hallazgos relativos a posibles irregularidades, un párrafo que señalara que el informe se remite al Tribunal de Cuentas con un escrito en el que se solicita que se analice la existencia de posibles responsabilidades, pero sin prejuzgar los tipos de delitos presuntamente aplicables.

c) Sobre la importancia de las ICEX en la lucha contra el fraude y la corrupción.

La conclusión final de este sucinto estudio sobre un aspecto de vital interés para la salud democrática de nuestra sociedad la voy a realizar citando una frase de una reciente sentencia sobre un caso que ha tenido gran repercusión mediática<sup>24</sup>:

**“La corrupción política que actualmente constituye una de las peores lacras que sufre nuestra sociedad, exige una respuesta severa por parte de nuestras instituciones, ... especialmente cuando se trata de personas que ocupan posiciones preeminentes dentro de nuestra Administración, por lo que precisamente deberían hacer gala de una voluntad de servicio hacia la sociedad, y no a la inversa.”**

La importancia de las ICEX en la lucha contra el fraude y la corrupción se reconoce en la introducción a la memoria de la Fiscalía de 2014, en la que se señala que para hacer frente a la corrupción, entre otras medidas, se impone la necesidad de reforzar el Tribunal de Cuentas y sus homólogos autonómicos.

Por ello la respuesta de nuestras instituciones debe consistir en **ser implacables en la lucha contra el fraude** poniendo sobre el tablero, sin complejos, las amplias capacidades que las normas de fiscalización ponen a nuestro alcance, para investigar, informar debidamente a los ciudadanos, a los órganos de control político y a los órganos judiciales siempre que fuera necesario.

## BIBLIOGRAFÍA

Consideraciones sobre los incumplimientos de la normativa e irregularidades en las fiscalizaciones realizadas por los OCEX, Antonio Minguillón Roy, Auditoría Pública nº 31, octubre 2003.

Instrucción 1/1996, de 15 de enero, sobre competencias y organización de la Fiscalía Especial para la Represión de los Delitos Económicos relacionados con la Corrupción.

Instrucción 4/2006, 12 de julio, sobre atribuciones y organización de la Fiscalía Especial para la Represión de los Delitos Económicos relacionados con la Corrupción y sobre la actuación de los fiscales especialistas en delincuencia organizada.

Memorias de la Fiscalía General del Estado de 2013 y de 2014.

<sup>22</sup>IX Encuentros Técnicos de Instituciones de Control Externo, Pamplona 2011.

<sup>23</sup>Puede verse en este sentido la Decisión nº 97-2004 del Tribunal de Cuentas sobre el establecimiento de las modalidades de colaboración con la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude con respecto al acceso de ésta a información del ámbito de la auditoría.

<sup>24</sup>Sentencia Nº 4/14 del TSJ de la Comunidad Valenciana de 27/05/2014.

A UN-INTOSAI Joint Project: Collection of Important Literature on Strengthening Capacities of Supreme Audit Institutions on the Fight against Corruption. First English edition, October 2013.

2014 Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse. Association of Certified Fraud Examiners.

Detering and Detecting Financial Reporting Fraud—A Platform for Action. 2010. Center for Audit Quality.

Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la lucha contra la corrupción en la UE. Bruselas, 3/2/2014. COM(2014)38.