

	Parágrafo
I. Introducción	
Finalidade	1-3
Mandato legal	4-5
Definicións	6
Consideracións xerais	7-9
Responsabilidade en relación coa prevención e detección da fraude	10
Responsabilidade do auditor	11-16
Obxectivos	17
II. Requisitos	
Escepticismo profesional	18-22
Discusión entre os membros do equipo auditor	23
Procedementos de valoración do risco e actividades relacionadas	24-28
Identificación e valoración dos riscos de incorrección material debida a fraude	29-33
Respostas aos riscos valorados de incorrección material debida a fraude	34-37
Avaliación da evidencia de auditoría	38-40
Imposibilidade do auditor para continuar co encargo de auditoría	41
Manifestacións escritas	42
Comunicacións á dirección e aos responsables do goberno da entidade	43
Documentación	44-46
III. Procedementos cando hai indicios de responsabilidade contable	47-54
IV. Procedementos cando hai indicios de actos delituosos	55-64
V. Índice da NIA-ES 240	
Anexo 1	Exemplos de factores engadidos de risco de fraudes no sector público (<i>ISSAI 1240</i>).
Anexo 2	Exemplos adicionais de procedementos de auditoría utilizables para contrarrestar os riscos valorados de incorreccións materiais por causa de fraude no sector público (<i>ISSAI 1240</i>).
Anexo 3	Exemplos adicionais de circunstancias indicativas da posibilidade de fraude no sector público (<i>ISSAI 1240</i>).
Anexo 4	Exemplos de actuacións calificables de responsabilidade contable.
Anexo 5:	Resumo dos principais delitos de fraude e corrupción.
Nota:	Para facilitar a análise e utilización desta GPF-OCEX 1240 púxose, no seu caso, ao final de cada parágrafo, a referencia á norma e parágrafo correspondentes. Por exemplo: (ISSAI-ES 100; P5) significa que o parágrafo en cuestión ten o seu fundamento no apartado 5 da ISSAI-ES 100.

I. Introducción

Finalidade

1. Esta Guía práctica de fiscalización dos OCEX adapta a Nota de Práctica da ISSAI 1240 ás circunstancias dos OCEX e proporciona orientacións adicionais sobre a NIA-ES 240, “Responsabilidades do auditor na auditoría de estados financeiros con respecto á fraude”.

Para facilitar a súa comprensión e aplicación, os “requirimentos” da NIA-ES 240 incorporáronse á presente guía, non obstante o apartado “Guía de aplicación e outras anotacións explicativas” de dita NIA-ES debe ser tido tamén en conta ao aplicar esta norma.

As consideracións establecidas nas ISSAI-ES 200 e 400 sobre a fraude tamén están incorporadas a esta guía práctica.

2. A NIA-ES 240 establece as obrigas do auditor en relación coa fraude nunha auditoría de estados financeiros, e en concreto detalla como deben aplicarse a NIA 315 e a NIA 330 para responder os riscos de incorreccións materiais por causa de fraude.

A NIA-ES 240 é aplicable aos auditores das entidades do sector público no desempeño da súa función de auditores dos estados financeiros. (ISSAI 1240; P2).

3. Nunha auditoría financeira no sector público os obxectivos van máis aló da emisión dunha opinión sobre se os estados financeiros foron elaborados, en todos os seus aspectos significativos, de acordo co marco de información financeira aplicable (é dicir, o alcance das NIA-ES).

O mandato de auditoría dun OCEX pode conter obxectivos adicionais, entre eles obrigas de auditoría ou de información, cando os auditores do sector público detectaran falta de conformidade coas normas en cuestións orzamentarias ou de rendición de contas, ou informen sobre a eficacia do control interno.

Non obstante, aínda non existindo obxectivos adicionais, os cidadáns poden esperar dos auditores do sector público que notifiquen calquera caso de falta de conformidade coas normas que detectasen durante a auditoría ou informen sobre a eficacia do control interno.

Os auditores do sector público han de tomar en consideración estas obrigas suplementarias, e os riscos de fraude conexos, ao planificar e executar a auditoría. (ISSAI 1240; P4).

Mandato legal

4. En xeral, as leis reguladoras dos OCEX establecen obrigas para fiscalizar e informar de aspectos relacionados co cumprimento da normativa e coas infraccións, os abusos ou presuntas irregularidades ou fraude que se observaron.
5. Tamén debe atenderse á normativa xeral sobre responsabilidades que se poden derivar da xestión dos fondos públicos, xa sexan contables, administrativas e penais.

Definicións

6. Esta sección proporciona algunhas definicións sobre a fraude, a corrupción e outros conceptos relacionados. Ademais, é importante coñecer a distinción entre unha presunta fraude/delito e un fraude/delito probado. A efectos da GPF-OCEX teranse en conta as seguintes definicións:

Abuso

Enténdese por abuso toda conduta deficiente ou impropia en comparación coa que unha persoa prudente consideraría razoable e necesaria nunha actividade administrativa ou comercial atendendo ás circunstancias. O concepto tamén engloba os casos de utilización ilexítima da autoridade ou do cargo para favorecer intereses económicos persoais ou de familiares ou socios comerciais. O abuso non implica necesariamente a existencia de fraude ou a infracción de leis e regulacións, de estipulacións contractuais ou de condicións de concesión de subvencións, senón que representa unha desviación do concepto de decoro que está relacionado cos principios xerais da boa xestión financeira do sector público e de conduta dos servidores públicos. (ISSAI 1240, P6).

Corrupción

O concepto de corrupción non está claramente delimitado desde o punto de vista xurídico, pero poderíase definir como abusar do poder para obter un beneficio privado. Legalmente non ten relevancia cualificar un determinado comportamento como corrupción, o relevante é se pode clasificarse nalgún tipo penal.

Erro

Unha incorrección non intencionada contida nos estados financeiros, incluíndo a omisión dunha cantidade ou dunha información para revelar. (NIA-ES 240; glosario).

Fraude

Un acto intencionado realizado por unha ou máis persoas da dirección, os responsables do goberno da entidade, os empregados ou terceiros, que leve a utilización do engano co fin de conseguir unha vantaxe inxusta ou ilegal. (NIA-ES 240.11(c))

Pódese distinguir dous tipos principais de fraude:

- a) **Formulación fraudulenta dos estados financeiros.** A formulación fraudulenta comprende inexactitudes intencionadas ou omisións de importes ou de información nos estados financeiros con obxecto de enganar aos usuarios dos mesmos. Esta irregularidade pode supoñer, entre outros:
 - Manipulación, falsificación ou alteración de rexistros contables ou documentos.
 - Supresión ou omisión dos efectos de transaccións nos rexistros ou documentos.
 - Rexistro de operacións ficticias.
 - Aplicación indebida e intencionada de principios e normas contables.
- b) **Apropiación indebida e utilización irregular de activos.** A apropiación indebida de activos pode ser levada a cabo de varias formas (incluíndo malversación da recadación, roubo de activos tanxibles ou intanxibles ou provocando que a entidade pague por bens ou servizos non recibidos); a miúdo é acompañada por rexistros ou documentos falsos, enganosos, posiblemente creados para burlar controis e/ou ocultar o feito da desaparición dos activos.

Factores de risco de fraude

Son feitos ou circunstancias que indican a existencia dun incentivo ou elemento de presión para cometer fraude ou que proporcionen unha oportunidade para cometelo. (NIA-ES 240 P11(b))

Incumprimento

Accións ou omisións da entidade, intencionadas ou non, que son contrarias ás disposicións legais e regulamentarias vixentes. Comprenden tanto as transaccións realizadas pola entidade, ou no seu nome, como as realizadas por conta da entidade, polos responsables do seu goberno, a dirección ou os empregados. O incumprimento non inclúe necesariamente condutas persoais inapropiadas (non relacionadas coas actividades da entidade) por parte dos responsables do goberno da entidade, a dirección ou os empregados da entidade. (NIA-ES 250 P11).

Nunha fiscalización cando utilizemos o termo incumprimento ten un significado máis amplo que o estritamente relativo aos actos ilegais (incumprimento de disposicións legais); os incumprimentos inclúen tamén, por exemplo, violacións das estipulacións contractuais ou das condicións de concesión de subvencións.

Infracción

O termo infracción debe entenderse equivalente a “incumprimento”. Tamén é utilizado en diferente normativa administrativa, por exemplo na Lei 19/2013, do 9 de decembro, de transparencia, acceso á información pública e bo goberno.

Irregularidade

Acto contrario ás disposicións legais ou regulamentarias que sexan aplicables á entidade fiscalizada¹.

Ao falar de irregularidade, produciuse o incumprimento dunha norma, pero non está delimitado se é necesaria a voluntariedade no incumprimento, o que o asimilaría ao concepto de fraude ou se é innecesario o que faría equivalente ao erro. Tampouco as normas especifican se debe producirse un prexuízo económico aos fondos públicos para que un feito sexa calificable de irregularidade.

Responsabilidade contable

As Leis Orgánicas e de Funcionamento do Tribunal de Contas definen o concepto de responsabilidade contable e foi progresivamente perfilado con posterioridade pola xurisprudencia, de acordo coa cal, para que unha conduta poida orixinar este tipo de responsabilidade será preciso que concorran as seguintes circunstancias:

- a) Acción ou omisión atribuíble a quen recade, interveñan, administren, custodien, manexen ou utilicen caudais ou efectos públicos.
- b) Vulneración da normativa orzamentaria e contable reguladora do sector público de que se trate.
- c) Que a acción ou omisión despréndase das contas que deben render os xestores de caudais públicos.
- d) O prexuízo para o erario público ha de ser consecuencia dunha conduta dolosa, culposa ou negligente grave.
- e) Menoscabo efectivo, individualizado con relación a determinados caudais ou efectos públicos e avaliable economicamente.
- f) Relación de causalidade entre a infracción da lei e o menoscabo.

Dentro do concepto xenérico de responsabilidade contable pódese distinguir entre alcance, malversación de fondos públicos e outros supostos. No Anexo 4 poden verse exemplos de cada unha destas tipoloxías.

Delito

Son accións tipicamente antixurídicas, culpables e punibles, tipificadas no Código penal. Os delitos, de acordo coa Lei de Axuizamento Criminal, deben ser obrigatoriamente denunciados ante a autoridade xudicial, polo que, en caso de observarse indicios da súa existencia, o auditor procederá segundo indicase no apartado IV. No Anexo 5 sinálanse algúns exemplos de tipos ilícitos.

Fraude/delito presunto e fraude/delito probado

Fraude e delito son termos que se aplican a determinados feitos que foron confirmados por un tribunal de xustiza.

Os auditores deben, por tanto, aplicar o termo presunto fraude, sospeita de corrupción ou indicios de delito ou de responsabilidade contable a calquera serie de circunstancias que suxiran unha actividade fraudulenta pero que aínda non foron confirmadas como tal polas autoridades xudiciais responsables.

Consideracións xerais

7. As incorreccións nos estados financeiros poden deberse a fraude ou erro. O factor que distingue a fraude do erro é se a acción que dá lugar á incorrección foi intencionada ou non. Aínda que a fraude é un concepto xurídico de gran amplitude, o auditor ocúpase unicamente de fraudes que causan incorreccións materiais nos estados financeiros. (NIA-ES 240; P2)

Dous tipos de incorreccións intencionadas son relevantes para o auditor: as que resultan dunha información financeira fraudulenta e as que resultan dunha apropiación indebida de activos. (ISSAI-ES 200; P98, e NIA-ES 240; P3).

8. Aínda que a NIA-ES 240 soamente céntrase en aspectos contables, o mandato legal dos OCEX establece que os informes se pronuncien sobre a legalidade da xestión pública. Por tanto, cando nesta guía de fiscalización faise referencia a “incorrección material”, isto refírese á fiabilidade das contas e á legalidade.

¹ Definición segundo o Manual de procedementos de fiscalización de regularidade do Tribunal de Contas.

9. Cando se produce unha fraude normalmente concorren tres condicións que poden atoparse con frecuencia no sector público baixo formas diversas, a saber (*ISSAI1240; P5 e NIA-ES 240; PA1-A2*):

- **Incentivos ou presións** (de forma real ou percibida) á dirección ou aos empregados que proporcionen a estes un motivo para cometer a fraude.

Pode existir un incentivo ou un elemento de presión para proporcionar información financeira fraudulenta cando a dirección está presionada, desde instancias internas ou externas á entidade, para alcanzar un obxectivo previsto (e quizá pouco realista) de beneficios ou de resultado financeiro, especialmente cando as consecuencias de non alcanzar os obxectivos financeiros poden ser significativas para a dirección. Do mesmo xeito, algunhas persoas poden verse incentivadas a realizar unha apropiación indebida de activos, por exemplo, polo feito de vivir por encima das súas posibilidades.

Os empregados do sector público vense a miúdo apremados a prestar servizos de gran calidade con recursos escasos e a aterse ao orzamento, particularmente cando as circunstancias económicas son adversas e existe presión para manter os gravames impostos aos usuarios e os tipos impositivos, co cal existe un incentivo para sobrestimar ingresos e subestimar gastos. Tamén pode haber incentivos para gastar o orzamento dispoñible ao termo do exercicio.

- **Oportunidade** (características ou circunstancias dunha entidade que permiten a perpetración da fraude).

A percepción dunha oportunidade para cometer fraude pode darse cando unha persoa considera que o control interno pode eludirse; por exemplo, por atoparse esa persoa nun cargo de confianza ou porque coñece deficiencias específicas no control interno.

No sector público poden darse con máis frecuencia dificultades para contratar a novos empregados ou falta de persoal coas necesarias cualificacións. Estas situacións adoitan dar lugar a insuficiencias de control interno que crean oportunidades de fraude. Determinados tipos de transaccións, nas que se producen un gran volume de operacións de efectivo e valor individual reducido, pode constituír un factor de risco engadido. Aínda que o valor en xogo sexa reducido en termos monetarios, estas situacións poden levar a un quebrantamento da confianza e das expectativas dos cidadáns, así como do control democrático.

- **Autoxustificación ou racionalización** (conduta, carácter ou valores éticos que serven aos individuos para xustificar a comisión dunha fraude).

As persoas poden chegar a racionalizar a comisión dun acto fraudulento. Algunhas persoas teñen unha actitude, un carácter ou un conxunto de valores éticos que lles permiten cometer un acto deshonesto de forma consciente e intencionada. Non obstante, mesmo persoas que noutra situación serían honestas poden cometer fraude nunha contorna que exerza suficiente presión sobre elas.

Os soldos xeralmente máis baixos do sector público, en comparación co sector privado, poden facer pensar aos empregados que gozan de xustificación para facer un uso indebido dos fondos. Do mesmo xeito que se indicaba anteriormente, esta actitude pode levar a un quebrantamento da confianza e das expectativas dos cidadáns, así como do control democrático.

Estes tres factores forman o denominado **triángulo da fraude**²:

² Véxase apartado 9 de Boas Prácticas Antifraude, EURORAI, marzo 2012.



Considerando estas características esenciais da fraude, a NIA-ES 315 require que se discuta entre os membros do equipo de auditoría, entre outras cuestións, o modo en que os estados financeiros da entidade poden estar expostos a incorrección material debida a fraude, as partidas ás que pode afectar, e a forma en que podería producirse a fraude. Tendo en conta esta análise deseñaranse os oportunos procedementos de auditoría.

Responsabilidade en relación coa prevención e detección da fraude

10. **Os responsables do goberno da entidade e a dirección son os principais responsables da prevención e detección da fraude.** É importante que a dirección, supervisada polos responsables do goberno da entidade, poña énfase na prevención da fraude, o que pode reducir as oportunidades de que este se produza, así como na disuasión da devandita fraude, o que pode persuadir ás persoas de non cometer fraude debida á probabilidade de que se detecte e sanciónese. Isto implica o compromiso de crear unha cultura de honestidade e comportamento ético, que pode reforzarse mediante unha supervisión activa por parte dos responsables do goberno da entidade.

A supervisión polos responsables do goberno da entidade inclúe prever a posibilidade de elusión dos controis ou de que existan outro tipo de influencias inadecuadas sobre o proceso de información financeira, tales como intentos da dirección de manipular os resultados co fin de influír na percepción que deles e dos resultados da entidade teñan os analistas ou os organismos de supervisión e control. (NIA-ES 240; P5 e ISSAI-ES 200; P97)

Responsabilidade do auditor

11. **Aínda que a fraude non é o principal obxectivo dunha auditoría, as normas de auditoría esixen que o auditor leve a cabo uns procedementos específicos en relación coa fraude**³. (ISSAI 4100; P120).

Os auditores deben tomar en consideración que o uso de fondos públicos tende a aumentar o perfil da fraude. Como resultado, é probable que os auditores necesiten cumprir coas expectativas públicas con respecto á detección de fraudes. (ISSAI-ES 200; P101)

12. O auditor é responsable de obter unha seguridade razoable de que os estados financeiros considerados no seu conxunto están libres de incorreccións materiais debidas a fraude ou erro. (ISSAI-ES 200; P97, NIA-ES 240; P5).

Así, o auditor debe ter unha base razoable para esperar que o seu traballo detecte incorreccións materiais por causa da fraude⁴.

13. Debido ás limitacións inherentes a unha auditoría, existe un risco inevitable de que poidan non detectarse algunhas incorreccións materiais nos estados financeiros, mesmo aínda que a auditoría planificárase e executárase adecuadamente de conformidade coas NIA-ES/ISSAI-ES. (NIA-ES 240; P5)

14. Os posibles efectos das limitacións⁵ inherentes son especialmente significativos no caso de incorreccións debidas a fraude. O risco de non detectar incorreccións materiais debidas a fraude é maior que o risco de

³ Véxase a sección 2 da Guía de auditoría sobre a fraude do Tribunal de Contas Europeo e o parágrafo 120 da ISSAI 4100.

⁴ Véxase a sección 2 da Guía de auditoría sobre a fraude do Tribunal de Contas Europeo.

non detectar as que se deben a erro. Isto débese a que a fraude pode levar plans sofisticados e coidadosamente organizados para a súa ocultación, tales como a falsificación, a omisión deliberada do rexistro de transaccións ou a realización ao auditor de manifestacións intencionadamente erróneas.

Ditos intentos de ocultación poden ser aínda máis difíciles de detectar cando van acompañados de colusión. A colusión pode inducir ao auditor para considerar que a evidencia de auditoría é convincente, cando, en realidade, é falsa.

A capacidade do auditor para detectar unha fraude depende de factores tales como a pericia do que o comete, a frecuencia e o alcance da manipulación, o grao de colusión, a dimensión relativa das cantidades individuais manipuladas e o rango xerárquico das persoas implicadas. Aínda que o auditor pode ser capaz de identificar a existencia de oportunidades potenciais de cometer unha fraude, pode resultarlle difícil determinar se as incorreccións en aspectos nos que resulta necesario exercer o xuízo, tales como as estimacións contables, débense a fraude ou erro. (NIA-ES 240; P6)

15. Por outra banda, o risco de que o auditor non detecte unha incorrección material debida a fraude cometida pola dirección é maior que no caso de fraude cometida por empregados, porque a dirección normalmente ocupa unha posición que lle permite, directa ou indirectamente, manipular os rexistros contables, proporcionar información financeira fraudulenta ou eludir os procedementos de control deseñados para previr que outros empregados cometan fraudes dese tipo. (NIA-ES 240; P7)
16. No proceso de obtención dunha seguridade razoable, o auditor é responsable de manter unha actitude de escepticismo profesional durante toda a auditoría, tendo en conta a posibilidade de que a dirección eluda os controis e recoñecendo o feito de que os procedementos de auditoría que son eficaces para a detección de erros poden non selo para a detección da fraude. Os requirimentos da presente GPF-OCEX deseñáronse para facilitar ao auditor a identificación e valoración dos riscos de incorrección material debida a fraude, así como o deseño de procedementos destinados a detectar dita incorrección. (NIA-ES 240; P8)

Obxectivos

17. Os obxectivos do auditor son: (NIA-ES 240; P10)
 - (a) Identificar e valorar os riscos de incorrección material nos estados financeiros debida a fraude..
 - (b) Obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada con respecto aos riscos valorados de incorrección material debida a fraude, mediante o deseño e a implementación de respostas apropiadas.
 - (c) Responder adecuadamente a fraude ou aos indicios de fraude identificados durante a realización da auditoría.

II. Requisitos

Escepticismo profesional

18. Espérase que o auditor manteña unha actitude de escepticismo profesional ao longo de toda a auditoría, recoñecendo a posibilidade de incorreccións materiais debidas a fraude tanto dos estados financeiros como en relación con afirmacións sobre diferentes tipos de transaccións, saldos de contas e a información

⁵ De acordo con NIA-ES 200, parágrafo A47, “Existen **limitacións** prácticas e legais da capacidade do auditor de obter evidencia de auditoría. Por exemplo:

- Existe a posibilidade de que a dirección ou outros poidan non proporcionar, de maneira intencionada ou non, toda a información que sexa relevante para a preparación dos estados financeiros ou que solicítase o auditor. En consecuencia, o auditor non pode estar seguro da integridade da información, aínda que aplicase procedementos de auditoría para ter seguridade de que se obtivo toda a información relevante.
- A fraude pode implicar a existencia de plans sofisticados e coidadosamente organizados para a súa ocultación. Polo tanto, os procedementos de auditoría utilizados para conseguir evidencia de auditoría poden non ser eficaces para detectar unha incorrección intencionada que implique, por exemplo, colusión para a falsificación de documentación que poida levar ao auditor para crer que a evidencia de auditoría é válida cando non o é. O auditor non foi formado como experto en autenticación de documentos, nin se pretende que o sexa.
- Unha auditoría non é unha investigación oficial de supostas irregularidades. En consecuencia, o auditor non ten poderes legais específicos, como o de levar a cabo rexistros, o cal pode ser necesario para unha investigación dese tipo.”

para revelar, a pesar da súa posible experiencia previa sobre a honestidade e integridade da dirección e dos responsables do goberno da entidade. (ISSAI-ES 200; P99, NIA-ES P12).

19. No sector público o mantemento dunha actitude de escepticismo profesional durante a auditoría pode verse ameazado polas seguintes causas:
- O carácter das relacións persoais ou profesionais coa contorna política.
 - O carácter exclusivo do mandato legal recibido pola ICEX que impide a competencia representada por outros auditores.
 - A falta dun imperativo de rotación periódica dos auditores que se produce nalgúns contornas.

Diso dedúcese que os auditores do sector público adoptarán as medidas necesarias para contrarrestar estas ameazas. (ISSAI 1240; P8).

20. Cando obteñan información acerca da existencia de presuntos **abusos**, os auditores do sector público examinarán se estes poden chegar a afectar significativamente os estados financeiros. O exame debe realizarse cunha dobre perspectiva, cualitativa e cuantitativa. Os auditores do sector público sopesarán a necesidade de informar deses casos se o estiman conveniente. (ISSAI 1240; P9).
21. Salvo que teña motivos para crer o contrario, o auditor pode aceptar que os rexistros e os documentos son auténticos. Se as condicións identificadas durante a realización da auditoría levan ao auditor para considerar que un documento podería non ser auténtico, ou que os termos dun documento modificáronse, pero este feito non se revelou ao auditor, este levará a cabo investigacións detalladas. (NIA-ES 240; P13).

Por exemplo, non é razoable esperar que os auditores do sector público descubran que unha documentación presentada en apoio das solicitudes de subvencións e axudas estea falsificada, a menos que a falsificación sexa razoablemente evidente. A iso engádesse que os auditores do sector público poden carecer de facultades de investigación ou dereitos de acceso aos particulares ou ás organizacións que presentaron ditas solicitudes. (ISSAI 4100; P120)

22. Cando as respostas ás indagacións ante a dirección ou ante os responsables do goberno da entidade sexan incongruentes, o auditor investigará ditas incongruencias. (NIA-ES 240P14)

Discusión entre os membros do equipo auditor

23. A NIA-ES 315/GPF-OCEX 1315 require que se discuta entre os membros do equipo auditor e de que o auditor responsable da auditoría decida que cuestións deben comunicarse aos membros do equipo auditor que non participe na discusión. A discusión poñerá unha énfase especial no modo en que os estados financeiros da entidade poden estar expostos a incorrección material debida a fraude e as partidas ás que pode afectar, incluída a forma en que podería producirse a fraude.

A discusión desenvolverase obviando a opinión que os membros do equipo do encargo poidan ter sobre a honestidade e integridade da dirección ou dos responsables do goberno da entidade. (NIA-ES 240;P15)

No sector público, a discusión pode abarcar ademais os obxectivos adicionais e os riscos conexos de incorreccións materiais que se describen no apartado 3. Os auditores do sector público poden incluír tamén no debate a auditores encargados de executar auditorías de sistemas de información, operativas, e doutro tipo, da entidade. (ISSAI 1240; P10).

Procedementos de valoración do risco e actividades relacionadas

24. Ao levar a cabo os procedementos de valoración de riscos e as actividades relacionadas para obter un mellor coñecemento da entidade auditada e da súa contorna, incluído o seu control interno, como se require na NIA-ES 315, o auditor aplicará os procedementos recolleitos nos apartados 25 a 28 da NIA-ES 240 para identificar os riscos de incorrección material debidos a fraude. (ISSAI-ES 200; P99, NIA-ES 240;P16).

A dirección e outras persoas da entidade

25. O auditor realizará indagacións ante a dirección sobre: (NIA-ES 240;P17)
- (a) a valoración realizada pola dirección do risco de que os estados financeiros poidan conter incorreccións materiais debidas a fraude, incluídas a natureza, a extensión e a frecuencia das devanditas valoracións;

- (b) o proceso seguido pola dirección para identificar e dar resposta aos riscos de fraude na entidade, incluído calquera risco de fraude específica que a dirección identificase ou sobre o que fose informada, ou os tipos de transaccións, saldos contables ou información a revelar con respecto aos que sexa posible que exista risco de fraude;
- (c) no seu caso, a comunicación pola dirección aos responsables do goberno da entidade e a outros organismos públicos dos procesos dirixidos a identificar e dar resposta aos riscos de fraude na entidade; e (ISSAI 1240; P11)
- (d) no seu caso, a comunicación pola dirección aos empregados da súa opinión relativa ás prácticas empresariais e ao comportamento ético.
- (e) se teñen coñecemento dalgunha fraude, indicios de fraude ou denuncia de fraude que a afecten. (NIA-ES 240; P19)

Para aquelas entidades que contan cunha función de auditoría interna, o auditor realizará indagacións entre os auditores internos co fin de determinar se teñen coñecemento dalgunha fraude, indicios de fraude ou denuncia de fraude que afecten á entidade, así como para coñecer as súas opinións acerca do risco de fraude. (NIA-ES 240; P18)

Responsables do goberno da entidade

26. Salvo no caso de que todos os responsables do goberno da entidade participen na súa dirección, o auditor obterá coñecemento do modo en que os responsables do goberno da entidade exercen a supervisión dos procesos da dirección destinados a identificar e dar resposta aos riscos de fraude na entidade, así como do control interno que a dirección establecera para mitigar os devanditos riscos. (NIA-ES 240; P20)

Realizaranse indagacións ante os responsables do goberno da entidade para determinar se teñen coñecemento dalgunha fraude, indicios de fraude ou denuncia de fraude, que afecten á entidade. Estas indagacións realízanse, en parte, para corroborar as respostas ás indagacións realizadas ante a dirección. Poderanse incluír aos empregados públicos dun concello ou unha consellería, por exemplo, ou a conselleiros ou outros cargos públicos. (NIA-ES 240; P21, ISSAI 1240; P12).

Identificación de relacións inusuais ou inesperadas

27. O auditor avaliará se as relacións inusuais ou inesperadas que fosen detectadas ao aplicar procedementos analíticos, en relación por exemplo coas contas de ingresos, apuntan a riscos de incorreccións materiais debido á existencia de fraude. No sector público, pode haber outros ámbitos, ademais das contas de ingresos, con relevancia para os procedementos analíticos segundo sexa a natureza das operacións da entidade. En moitas entidades do sector público, algúns ámbitos como os de adxudicación de contratos ou concesión de subvencións poden ter máis transcendencia neste aspecto que as contas de ingresos. Ao aplicar procedementos analíticos, os auditores do sector público terán presente os especiais problemas que supón o criterio contable de caixa e a posibilidade consecvente de manipulación da información financeira. (NIA-ES 240; P22, ISSAI 1240; P13).

Avaliación de factores de risco de fraude

28. O auditor avaliará se a información obtida mediante outros procedementos de valoración do risco e actividades relacionadas indica a presenza dun ou varios factores de risco de fraude. Aínda que os factores de risco de fraude non indican necesariamente a súa existencia, a miúdo estiveron presentes en circunstancias nas que se produciron fraudes e, por tanto, poden ser indicativos de riscos de incorrección material debida a fraude. (NIA-ES 240; P24)

Os auditores do sector público terán presente, atendendo aos exemplos facilitados no Anexo 1 da NIA-ES 240, que dito sector pode comportar factores de risco engadidos. No Anexo 1 desta Guía Práctica facilitáanse exemplos de ditos factores no sector público. (ISSAI 1240; P14).

Identificación e valoración dos riscos de incorrección material debida a fraude

29. O auditor debe identificar e valorar os riscos de incorrección material nos estados financeiros debido a fraude, obter evidencia suficiente e adecuada respecto de ditos riscos e responder adecuadamente a fraude ou sospeita de fraude identificada durante a auditoría. (ISSAI-ES 200; P96, NIA-ES 240; P25)

30. A fraude, ao revisar o cumprimento da normativa relaciónase principalmente co abuso da autoridade pública, pero tamén coa presentación de informes fraudulentos en materia de cumprimento. Os casos de incumprimento do disposto nas normas poden consistir no uso indebido e deliberado da autoridade pública para obter un beneficio inapropiado.

O exercicio da autoridade pública inclúe decisións, omisións, traballo preparatorio, asesoramento, utilización da información e outros actos no servizo público. Os beneficios inapropiados son vantaxes de natureza non económica ou económica obtidos mediante un acto intencionado dunha ou máis persoas a nivel directivo, dos encargados da xestión, dos empregados ou de terceiros.

31. Aínda cando a detección dunha fraude non é o principal obxectivo dunha fiscalización, os auditores deben incluír factores de risco de fraude nas súas valoracións de risco e permanecer alertas aos sinais de fraude ao levar a cabo o seu traballo. (ISSAI-ES 400; P51).
32. O auditor tratará os riscos valorados de incorrección material debida a fraude como riscos significativos e, en consecuencia, na medida en que aínda non se fixera, o auditor obterá coñecemento dos correspondentes controis da entidade, incluídas as actividades de control, que sexan relevantes para os ditos riscos. (NIA-ES 240; P27)
33. Os riscos de fraude e a avaliación da materialidade en relación coa fraude han de situarse no contexto do alcance máis amplo que reviste a fiscalización do sector público. Como exemplo de ámbitos e situacións que poden xerar riscos de fraude no sector público cabe citar os seguintes: (ISSAI-ES 200; P100 e ISSAI 4100; P83).
- a) Concesión de subvencións e axudas a terceiros.
 - b) Adxudicación de contratos públicos.
 - c) Atribucións e actuación dos cargos e empregados públicos (mal uso da autoridade).
 - d) Declaracións erróneas de resultados ou de información , que teñan carácter intencionado.
 - e) Privatización de entidades públicas.
 - f) Relacións entre funcionarios ou entidades públicas.
 - g) Ingresos públicos

Respostas aos riscos valorados de incorrección material debida a fraude.

Respostas globais

34. De conformidade coa NIA-ES 330, o auditor determinará as respostas globais necesarias fronte aos riscos valorados de incorrección material debida a fraude nos estados financeiros. (NIA-ES 240; P28)

Na determinación de respostas globais fronte aos riscos valorados de incorrección material debida a fraude nos estados financeiros, o auditor: (NIA-ES 240; P29)

- (a) asignará e supervisará ao persoal tendo en conta os coñecementos, a cualificación e a capacidade das persoas ás que se lles atribúan responsabilidades significativas no encargo, e a súa propia valoración dos riscos de incorrección material debida a fraude;
- (b) avaliará se a selección e a aplicación das políticas contables por parte da entidade, e en especial as políticas relacionadas con medicións subxectivas e con transaccións complexas, poden ser indicativas de información financeira fraudulenta orixinada por intentos de manipulación dos resultados por parte da dirección; e
- (c) introducirá un elemento de imprevisibilidade na selección da natureza, o momento de realización e a extensión dos procedementos de auditoría.

Procedementos de auditoría en resposta a riscos valorados de incorrección material debida a fraude nas afirmacións

35. De conformidade coa NIA-ES 330/GPF-OCEX 1330, o auditor deseñará e aplicará procedementos de auditoría posteriores cuxa natureza, momento de realización e extensión respondan os riscos valorados de incorrección material debida a fraude nas afirmacións. (NIA-ES 240; P30)

Ao concibir e aplicar procedementos de auditoría adicionais, cuxo alcance, natureza e oportunidade respondan os riscos valorados de incorreccións materiais debido á existencia de fraude nunha conta ou partida (ver os exemplos facilitados no Anexo 2 da NIA-ES 240), os auditores do sector público terán en conta que no dito sector poden ser pertinentes outros procedementos de auditoría. No Anexo 2 desta GPF-OCEX fáciñanse exemplos dos ditos procedementos adicionais. (ISSAI 1240; P16).

Procedementos de auditoría en resposta a riscos relacionados coa elusión dos controis por parte da dirección

36. A dirección atópase nunha posición privilexiada para cometer fraude debida á súa capacidade de manipular os rexistros contables e preparar estados financeiros fraudulentos mediante a elusión de controis que, polo demais, operan eficazmente. Aínda que o nivel de risco de que a dirección eluda os controis variará dunha entidade a outra, a existencia do risco en si está presente en todas as entidades. Dado o carácter imprevisible do modo en que dita elusión podería producirse, é un risco de incorrección material debida a fraude, e por conseguinte, un risco significativo. (NIA-ES 240; P31)
37. Con independencia da valoración realizada polo auditor dos riscos de que a dirección eluda os controis, o auditor deseñará e aplicará procedementos de auditoría co fin de: (NIA-ES 240; P32)
- (a) Comprobar a adecuación dos asentos do libro diario rexistrados no libro maior, así como doutros axustes realizados para a preparación dos estados financeiros. Para o deseño e a aplicación de procedementos de auditoría respecto diso, o auditor:
- (i) realizará indagacións entre as persoas que participan no proceso de información financeira sobre actividades inadecuadas ou inusuais relacionadas co procesamento dos asentos no libro diario e outros axustes;
- (ii) seleccionará asentos do libro diario e outros axustes realizados ao peche do período; e
- (iii) considerará a necesidade de comprobar os asentos do libro diario e outros axustes realizados durante todo o período.
- (b) Revisar as estimacións contables en busca de desviacións e avaliar se as circunstancias que deron lugar ás mesmas, se as houbera, representan un risco de incorrección material debida a fraude.
- (c) No caso de transaccións significativas alleas ao curso normal dos negocios da entidade ou que, dalgún modo, parezan inusuais tendo en conta o coñecemento que ten o auditor da entidade e da súa contorna, así como outra información obtida durante a realización da auditoría, o auditor avaliará se o fundamento empresarial das transaccións (ou a súa ausencia) indica que poden rexistrarse co fin de enganar a través de información financeira fraudulenta ou de ocultar unha apropiación indebida de activos.

Entre eses tipos de transaccións incluíranse as que se citan a continuación (ISSAI 1240; P17):

- Incentivos económicos ao desenvolvemento.
- Disposicións leoninas en acordos sindicais.
- Adquisición ou venda de inmobles.
- Intercambio de terras.
- Concesión de dereitos de servidume.
- Asociacións público - privadas.
- Privatización de servizos públicos.
- Extinción anticipada de débedas.
- Concesión de garantías públicas para o rescate de entidades privadas en caso de dificultades financeiras.

Avaliación da evidencia de auditoría

38. Se o auditor identifica unha incorrección, avaliará se é indicativa de fraude. Se existe tal indicio, o auditor avaliará as implicacións da incorrección en relación con outros aspectos da auditoría, especialmente en relación coa fiabilidade das manifestacións da dirección, recoñecendo que un caso de fraude non adoita producirse de forma illada. (NIA-ES 240; P35)

O Anexo 3 da NIA-ES 240 enumera unha serie de circunstancias que indicaría a posible existencia de fraude, mentres que no Anexo 3 desta guía recóllense exemplos doutras circunstancias propias do sector público. (ISSAI 1240; P18).

39. Se o auditor identifica unha incorrección, sexa ou non material, e ten razóns para considerar que é ou pode ser o resultado dunha fraude, así como que está implicada a dirección (en especial, os membros da alta dirección), volverá considerar a valoración do risco de incorrección material debida a fraude e o seu consecuente impacto na natureza, o momento de realización e a extensión dos procedementos de auditoría destinados a dar resposta aos riscos valorados.

Ao reconsiderar a fiabilidade da evidencia obtida anteriormente, o auditor terá tamén en conta se as circunstancias ou as condicións existentes indican a implicación de empregados, da dirección ou de terceiros nunha posible colusión. (NIA-ES 240; P36)

40. Se o auditor confirma que os estados financeiros conteñen incorreccións materiais debidas a fraude, ou non pode alcanzar unha conclusión respecto diso, avaliará as implicacións que este feito ten para a auditoría. (NIA-ES 240; P37)

Imposibilidade do auditor para continuar co encargo de auditoría

41. Os auditores do sector público carecen polo xeral da facultade de abandonar un encargo de auditoría, tal e como se describe en parágrafo 38 da NIA-ES 240⁶, polo que deberán sopesar o efecto que pode ter na opinión de auditoría e a necesidade de recorrer a outras formas de comunicación, como informar separadamente ao poder lexislativo ou elaborar informes confidenciais ou de divulgación restrinxida. (ISSAI 1240; P19).

Se a imposibilidade para realizar a fiscalización fose provocada polo ente fiscalizado actuarase de acordo co previsto na normativa de cada OCEX.

Manifestacións escritas

42. O auditor obterá da dirección e, cando cumpra, dos responsables do goberno da entidade, manifestacións escritas de que: (NIA-ES 240; P39)
- (a) recoñecen a súa responsabilidade no deseño, a implementación e o mantemento do control interno para previr e detectar a fraude.
 - (b) revelaron ao auditor os resultados da valoración realizada pola dirección do risco de que os estados financeiros poidan conter incorreccións materiais debidas a fraude;
 - (c) revelaron ao auditor o seu coñecemento dunha fraude ou de indicios de fraude que afecten á entidade e no que estean implicados:
 - (i) a dirección;
 - (ii) empregados que desempeñen funcións significativas no control interno; ou
 - (iii) outras persoas, cando a fraude poida ter un efecto material nos estados financeiros; e
 - (d) revelaron ao auditor o seu coñecemento de calquera denuncia de fraude, ou de indicios de fraude, que afecten os estados financeiros da entidade, realizada por empregados, antigos empregados, analistas, autoridades reguladoras ou outros.

Comunicacións á dirección e aos responsables do goberno da entidade

43. Os auditores deben manter unha comunicación constante coa entidade fiscalizada en todas as etapas da fiscalización: durante a planificación inicial, durante a execución dos traballos e ata a presentación do informe. Ademais, o auditor informará os responsables da entidade fiscalizada dos criterios de fiscalización utilizados. (ISSAI-ES 400, P45)

Se se identifica unha fraude ou se obtén información que indique a posible existencia dunha fraude, comunicarse oportunamente ao nivel adecuado da dirección, a fin de informar aos principais responsables da prevención e detección da fraude das cuestións relevantes para as súas responsabilidades. (NIA-ES 240; P40)

⁶ O parágrafo 38 da NIA-ES 240 refírese aos casos nos que, como consecuencia dunha incorrección debida a fraude ou a indicios de fraude, o auditor atópase con circunstancias excepcionais que levan a poñer en dúbida a súa capacidade para seguir realizando a auditoría.

Non obstante, se se identificaron indicios de responsabilidade contable ou de delito procederáse como se indica nos apartados seguintes.

Documentación (NIA-ES 240; P44 a 47)

44. En relación co coñecemento da entidade e da súa contorna, así como respecto da valoración dos riscos de incorrección material, o auditor incluírá na documentación de auditoría evidencia de:
 - (a) as decisións significativas que se tomaron durante a discusión mantida entre os membros do equipo do encargo en relación coa probabilidade de incorrección material nos estados financeiros debida a fraude; e
 - (b) os riscos identificados e valorados de incorrección material debida a fraude nos estados financeiros e nas afirmacións.
45. Cando proceda, o auditor incluírá na documentación de auditoría referente ás respostas do auditor aos riscos valorados de incorrección material:
 - (a) as respostas globais aos riscos valorados de incorrección material debida a fraude nos estados financeiros, e a natureza, o momento de realización e a extensión dos procedementos de auditoría, así como a relación que estes procedementos teñen cos riscos valorados de incorrección material debida a fraude nas afirmacións; e
 - (b) os resultados dos procedementos de auditoría, incluídos os que se deseñaron para responder o risco de que a dirección eluda os controis.
46. Na documentación de auditoría, o auditor incluírá as comunicacións sobre fraude que realizase á dirección, aos responsables do goberno da entidade, ao Tribunal de Contas ou á Fiscalía.

III Procedimentos cando hai indicios de responsabilidade contable

No traballo de campo

47. Cando se observaran feitos que permitan ser considerados indicios de responsabilidade contable, á hora de concluír nos papeis de traballo deberá documentarse se, a xuízo do auditor, concorren as circunstancias requiridas:
 - a) Acción ou omisión atribuíble a quen recade, interveñan, administren, custodien, manexen ou utilicen caudais ou efectos públicos.
 - b) Vulneración da normativa orzamentaria e contable reguladora do sector público de que se trate.
 - c) Que a acción ou omisión despréndase das contas que deben render os xestores de caudais públicos.
 - d) O prexuízo para o erario público será consecuencia dunha conduta dolosa, culposa ou negligente grave.
 - e) Menoscabo efectivo, individualizado con relación a determinados caudais ou efectos públicos e avaliable economicamente.
 - f) Relación de causalidade entre a infracción da lei e o menoscabo.

No Anexo 4 danse orientacións sobre a interpretación destas circunstancias e expóñense diversos exemplos.

Se de acordo coa evidencia dispoñible concorren estas circunstancias poderase concluír⁷ que existen indicios de responsabilidade contable e o auditor solicitará informe aos servizos xurídicos para que confirme ou non a conclusión previa. Se non se dispón evidencia sobre a concorrencia das seis circunstancias requiridas non pode concluírse que existen indicios de responsabilidade e non será

⁷ Cando na conclusión sinállese a existencia de posibles indicios de responsabilidade contable ou fraude describírase de forma clara o achado de auditoría realizado, tendo en conta os catro elementos dun achado:

Criterio:	<i>o que debería ser</i> >>> a norma incumplida e a reguladora da Responsabilidade Contable
Condición:	<i>o que é</i> >>> os feitos observados,
Causa:	<i>a razón de que se dea a condición</i> >>> razóns do incumprimento
Efecto:	<i>a natureza do posible impacto</i> >>> a responsabilidade e cuantificación do prexuízo económico se é posible

O auditor, utilizando o xuízo profesional, decidirá o grao de desenvolvemento ou detalle de cada un dos catro elementos dun achado, de acordo cos obxectivos da auditoría e as circunstancias.

preceptivo solicitar informe xurídico.

Á solicitude de informe achegarase a evidencia ou antecedentes documentais do achado e as bases da conclusión ás que chegou o auditor xefe de equipo ou o técnico de auditoría co visto e prace do auditor.

48. Se a conclusión dos servizos xurídicos é negativa modificarase a conclusión dos papeis de traballo engadindo o criterio do informe xurídico.
49. Se a conclusión dos servizos xurídicos é positiva incorporárase o achado ao informe.
50. Na descrición, documentación e conclusión sobre esta materia, dada a súa repercusión e posibles consecuencias débese ser especialmente coidadoso⁸ e aplicar o previsto na NIA-ES 230: A documentación dunha auditoría.
51. Ao discutir coa dirección as conclusións ou o borrador previo de informe (antes da fase formal de alegacións) e abordar esta cuestión, expoñeranse os feitos observados e as circunstancias presentes, pero sen anticipar a conclusión final sobre a posible existencia de indicios de responsabilidade contable á que só se poderá chegar tras a coidadosa análise de toda a evidencia dispoñible; documentarase nos papeis as respostas obtidas.

Pronunciamento sobre responsabilidade contable nos informes

52. Determinados OCEX deben, de acordo ca súa normativa, recoller de forma expresa no informe de fiscalización no apartado de conclusións de legalidade aqueles casos nos que se observou a existencia de indicios de responsabilidade contable, fraude ou irregularidades xa que é un elemento substancial ao concluír sobre o cumprimento da legalidade.

Cando as presuntas situacións de responsabilidade contable sexan múltiples ou extensas de describir e se detallaran no apartado Fundamentos da opinión con salvidades ou no interior do informe, poderase utilizar un parágrafo como o seguinte exemplo:

“Observáronse varios feitos (véxase parágrafos x), e) e z) do apartado 4) cuxas circunstancias concorrentes permiten concluír que reúnen os requisitos para consideralos indiciarios da posible existencia de responsabilidade contable e en consecuencia poñeranse en coñecemento do Tribunal de Contas con esa consideración.”

Ou se as circunstancias aconsellaron describir o achado nunha conclusión xeral, engadirase un parágrafo como o seguinte exemplo:

“O feito descrito no parágrafo anterior e as circunstancias concorrentes permiten concluír que reúnen os requisitos para consideralos indiciarios da posible existencia de responsabilidade contable e en consecuencia poñeranse en coñecemento do Tribunal de Contas con esa consideración.”

O parágrafo descritivo deberá incluír de forma sucinta pero clara as circunstancias esenciais do incumprimento e expoñendo as razóns polas que se considerou que existen indicios de responsabilidade contable. Procurarase cuantificar o posible prexuízo á administración observado, sinalando, no seu caso, o carácter de mínimo ou estimado.

Os casos de incumprimento nos que non se concluíu sobre a existencia de indicios de responsabilidade contable, recibirán o tratamento ordinario de incumprimento ou abuso.

53. De acordo con criterios de calidade os informes deben ser exactos (incluír soamente información que estea sustentada por evidencia de auditoría suficiente e adecuada), obxectivos (equilibrados, sen rumbos, os achados sitúanse en perspectiva e dentro de contexto), completos, convincentes, claros (fáceis de comprender, estar libres de vaguedades ou ambigüidades), concisos (non repetir innecesariamente os achados realizados) e oportunos.
54. A utilización precisa da terminoloxía é moi importante posto que a competencia xurisdiccional en canto aos procedementos de responsabilidade contable corresponde unicamente ao Tribunal de Contas, cuxas resolucións na materia son susceptibles de recurso ante o Tribunal Supremo.

⁸ Dadas as dificultades de identificar supostos indiciarios de responsabilidade contable no Anexo 4 danse orientacións e exemplos respecto diso.

IV Procedimientos cando hai indicios de feitos delituosos

55. Aínda que só un órgano xudicial pode decidir se unha operación concreta é ilegal, os auditores do sector público teñen a obriga de avaliar se as operacións fiscalizadas resultan conformes ou non coas leis e os regulamentos aplicables. (*ISSAI 4100; P120*). Ademais, os OCEX están obrigados a informar sucintamente das infraccións, os abusos ou presuntas irregularidades que se observaron.
56. Por outra banda, os delitos, de acordo coa Lei de Axuizamento Criminal, deben ser obrigatoriamente denunciados ante a autoridade xudicial, polo que, en caso de observarse indicios da súa existencia, o auditor procederá de acordo coa normativa interna de cada OCEX.
57. Cando se observaron feitos que permitan ser considerados indicios de actuacións delituosas (ver Anexo 5), á hora de concluír nos papeis de traballo deberá documentarse se, a xuízo do auditor, concorren fundadamente as circunstancias requiridas.
58. **O auditor non é responsable de “probar” a fraude**, isto é tarefa do Ministerio Fiscal⁹. O auditor só é responsable de notificar casos de sospeitas ou indicios de fraude razoablemente fundadas; probar se as sospeitas de fraude están ben fundamentadas é función dos fiscais. Non obstante, debe evitarse poñer de manifesto sospeitas gratuítas ou infundadas.

O auditor non debe, por tanto, levar a cabo actividades típicas de “investigación”, por exemplo, realizar procedementos máis extensos para determinar se a fraude que se presume produciuse realmente. En especial, o auditor non debe tentar entrevistar os sospeitosos nin acusar a ninguén, reter ou eliminar documentos orixinais e non debe asumir ningún risco coa súa seguridade persoal.

Non obstante, sen solicitar documentos adicionais que non son estritamente necesarios para alcanzar os obxectivos iniciais de auditoría, o auditor pode discretamente copiar calquera documentación relevante que teña dispoñible e debe tomar nota das circunstancias nas que a fraude foi descuberto ou se sospeitou da posible existencia de fraude.

Se ao revisar o cumprimento da normativa o auditor atopa casos de incumprimento que poidan ser indicativos de fraude, debe exercer a debida dilixencia profesional para non interferir con calquera proceso legal ou investigacións futuras.

59. En caso de sospeita fundada, baseada en evidencia suficiente, pertinente e válida resultante da fiscalización, de indicios de fraude, corrupción ou calquera outra actividade ilegal que poida afectar os intereses económicos do sector público, o auditor responsable do traballo documentará o achado de auditoría tal como expúxose no apartado III e solicitará **informe aos servizos xurídicos** para que confirme ou non a súa conclusión previa respecto diso.

Á solicitude de informe achegarase a evidencia ou antecedentes documentais do achado e as bases da conclusión ás que chegou o auditor.

Se a conclusión dos servizos xurídicos é negativa modificarase a conclusión dos papeis de traballo engadindo o criterio do informe xurídico.

60. Na descrición, documentación e conclusión sobre esta materia, dada a súa repercusión e posibles consecuencias débese ser especialmente coidadoso e aplicar o previsto na *NIA-ES 230: A documentación dunha auditoría*. No Anexo 6 danse orientacións sobre a interpretación das circunstancias de posibles indicios de delito e expóñense diversos exemplos.
61. Se houberse sospeitas de delito comentarase cos servizos xurídicos do OCEX a conveniencia de discutir o borrador previo de informe coa dirección. En caso afirmativo expoñeranse os feitos observados e as circunstancias presentes, pero sen anticipar a conclusión final sobre a posible existencia de indicios de delitos á que só se poderá chegar tras a coidadosa análise de toda a evidencia dispoñible; documentarase nos papeis as respostas obtidas.

⁹ Véxase a sección 3, apartado d.3, da Guía de auditoría sobre a fraude do Tribunal de Contas Europeo.

Consideracións sobre os informes

62. Se a conclusión dos servizos xurídicos é que existen indicios fundamentados na evidencia dispoñible sobre a posible existencia dun delito, na comunicación á fiscalía farase constar en que apartados do Informe de fiscalización descríbense os feitos e actuacións que fundamentan a sospeita de indicios de fraude, corrupción ou calquera outra actividade ilegal, co obxecto de que a Fiscalía os valore e realice, no seu caso, as actuacións que procedan segundo a súa natureza.
63. As comunicacións que se dirixan á Fiscalía, en virtude do disposto nos parágrafos anteriores, realizaranse de acordo co procedemento que cada OCEX teña establecido.
64. Á hora de redactar o informe, e elixir a terminoloxía para utilizar, é moi importante ter en conta que a determinación de se un acto ou unha situación constitúe ou non un delito é unha cuestión xurídica que excede as atribucións do OCEX. Por tanto, sen prexuízo do previsto no parágrafo anterior, as sospeitas de fraude, corrupción ou calquera outra actividade ilegal recibirán nos informes o tratamento ordinario de incumprimento ou abuso, sen facer referencia ao presunto delito, a menos que as circunstancias excepcionais esixan outra cousa¹⁰.

V. Índice da NIA-ES 240 - Responsabilidades do auditor na auditoría de estados financeiros con respecto á fraude

	Parágrafo
Introdución	
Alcance desta NIA	1
Características da fraude	2-3
Responsabilidade en relación coa prevención e detección da fraude	4-8
Data de entrada en vigor	9
Obxectivos	10
Definicións	11
Requisitos	
Escepticismo profesional	12-14
Discusión entre os membros do equipo do encargo	15
Procedementos de valoración do risco e actividades relacionadas	16-24
Identificación e valoración dos riscos de incorrección material debida a fraude	25-27
Resposta aos riscos valorados de incorrección material debida a fraude	28-33
Avaliación da evidencia de auditoría	34-37
Imposibilidade do auditor para continuar co encargo	38
Manifestacións escritas	39
Comunicacións á dirección e aos responsables do goberno da entidade	40-42
Comunicacións ás autoridades reguladoras e de supervisión	43
Documentación	44-47
Guía de aplicación e outras anotacións explicativas	
Anexo 1: Exemplo de factores de risco de fraude	
Anexo 2: Exemplos de posibles procedementos de auditoría para responder os riscos valorados de incorrección material debida a fraude	
Anexo 3: Exemplos de circunstancias que indican a posibilidade de fraude	

¹⁰ Véxase a sección 3, apartado d.5, da Guía de auditoría sobre a fraude do Tribunal de Contas Europeo.

Anexo 1: Exemplos de factores engadidos de risco de fraudes no sector público (ISSAI 1240)

Os factores de risco de fraude que se enumeran neste Anexo son exemplo das situacións ás que poden verse confrontados os auditores do sector público. Aínda que abarcan gran número de situacións, estes factores non deixan de ser exemplos, polo que os auditores poden identificar outros diferentes, e non son pertinentes ademais en todas as circunstancias nin a súa transcendencia é a mesma en todas as entidades do sector público, cuxas dimensións, características ou circunstancias varían.

Tampouco a orde en que se citan estes exemplos de factores de risco reflicte a súa importancia relativa nin a frecuencia da súa aparición.

a) Factores de risco de incorreccións derivadas da presentación de información financeira fraudulenta.

Os factores de risco de incorreccións derivadas da presentación de información financeira fraudulenta clasifícanse en función das tres condicións que concorren xeralmente cando se produce a fraude: incentivos/presións, oportunidade e actitudes/racionalización. A continuación expóñense diversos exemplos.

Incentivos/Presións

Circunstancias de inestabilidade financeira ou ameazas expostas pola situación política, económica e orzamentaria ou polas condicións de funcionamento da entidade como as seguintes:

- Deficiencias dos controis orzamentarios.
- Privatizacións.
- Novos programas.
- Modificacións importantes dos programas existentes.
- Novas fontes de financiamento.
- Nova lexislación ou regulamentación ou novas directivas.
- Decisións políticas como a de recolocación das operacións.
- Programas sen fondos ou recursos suficientes.
- Adquisición de bens e servizos en determinados sectores, como o de defensa.
- Externalización de actividades públicas.
- Operacións suxeitas a investigación.
- Cambios políticos.
- Asociacións público - privadas.

Excesiva presión imposta á dirección para cumprir as esixencias ou expectativas de terceiros ou os responsables do goberno da entidade como consecuencia das circunstancias seguintes:

- Aumento das expectativas dos cidadáns.
- Expectativas superiores ás normais para axustarse ao orzamento.
- Redución dos orzamentos sen a correlativa redución das expectativas ao redor dos servizos prestados.

Oportunidade

As características do sector público proporcionan a oportunidade de presentar información financeira fraudulenta como consecuencia das circunstancias seguintes:

- Un ambiente pechado con estreitos contactos e conexións de carácter político.
- Estructuras xerárquicas e burocráticas e a consecuente mentalidade de lealdade e obediencia creada por relacións xerárquicas intensas e ben definidas.
- Transferencias tortuosas entre axencias que dificultan o seguimento da pista do diñeiro e tenden a ocultar a efectiva utilización dos fondos.
- O abuso de poder por parte dos empregados públicos de maior rango.
- Acceso potencial a postos de dirección do sector privado tras o abandono do cargo, debido por exemplo á adxudicación de contratos públicos.
- Tolerancia de erros na información financeira.

O seguimento levado a cabo pola dirección non é eficaz como consecuencia das circunstancias seguintes:

- Forte entramado de motivacións, conexións e lealdades políticas.
- Clima político inestable.

A estrutura organizativa é complexa ou inestable:

- Cambios e/ou reorganizacións frecuentes.

Os elementos de control interno resultan deficientes como consecuencia das circunstancias seguintes:

- Dificultades para a contratación de novos empregados ou falta de persoal cualificado.
- Falta de aplicacións e plataformas informáticas perfeccionadas para atender as necesidades específicas do sector público.
- Fragmentación e falta de integración da infraestrutura informática.

Actitudes/Racionalización

- Indiferenza ás repercusións dos fallos da administración que no sector privado levarían aparelladas sancións económicas, despedimentos ou penas de cárcere.

b) Factores de risco de incorreccións derivadas de malversación de activos

Algúns dos factores de risco de incorreccións derivadas da presentación de información financeira fraudulenta poden tamén estar presentes cando se producen incorreccións pola malversación de activos. Por exemplo, haberá ás veces falta de eficacia no seguimento levado a cabo pola dirección e insuficiencias de control interno ao mesmo tempo que se producen incorreccións derivadas da presentación de información financeira fraudulenta ou malversación de activos. A continuación expóñense exemplos de ditos factores.

Incentivos/Presións

Malas relacións entre a entidade e os empregados con acceso ao manexo de efectivo ou outros activos susceptibles de apropiación que poden levar aos empregados para realizar a malversación. É posible que esas malas relacións débense ás circunstancias seguintes:

- Estructuras ríxidas de remuneración no sector público que non satisfagan as expectativas.
- Recompensa da antigüidade e non do rendemento.

Elementos exclusivos do proceso de licitación e adjudicación de contratos do sector público como os que se enumeran a continuación:

- Contratos con repercusións políticas sensibles.
- Risco de suborno e pago de comisións debido á competencia xerada polo elevado volume ou valor dos contratos.
- Contratos con partes vinculadas.
- Natureza arriscada dalgunhas actividades públicas, como as dos sectores do armamento, recursos naturais, etc.

Abuso de autoridade e de poder:

- A posibilidade de suborno cando se trata de decisións sobre temas sensibles como subvencións, solicitudes de permiso de traballo ou residencia ou solicitudes de obtención da nacionalidade.

Oportunidade

Algúns circunstancias poden aumentar as posibilidades de que se produza unha malversación, por exemplo:

- Discrepancia entre o valor real e o valor rexistrado dos activos patrimoniais.
- Deficiencias do criterio contable de caixa por exemplo:
 - Falta de anotación de determinados activos.
 - Falta de información adecuada sobre a titularidade de bens inmobles como edificios e terreos.
 - Posibilidade de manipular o período de rexistro das operacións.
 - Transición non estruturada ou sen control do principio de contabilidade de caixa ao de devindicación.

Actitudes/Racionalización

- Empregados públicos que non distinguen entre transaccións privadas e públicas e fan por exemplo un uso abusivo das tarxetas de crédito oficiais.
- Funcionarios públicos que manteñen a crenza que o seu rango xustifica un estilo de vida similar aos executivos do sector privado, cando o seu réxime de remuneración non é suficiente para sostelo.
- Tolerancia de condutas inadmisibles en situacións en que resulte difícil despedir ou substituír empregados.

Anexo 2: Exemplos adicionais de procedementos de auditoría utilizables para contrarrestar os riscos valorados de incorreccións materiais por causa de fraude no sector público (ISSAI 1240).

a) Respostas concretas a incorreccións derivadas da presentación de información financeira fraudulenta

Ademais dos exemplos de respostas recollidos na NIA, pódense citar outros aplicables ao sector público como os seguintes:

Planificación da auditoría

Facer fronte aos riscos enumerados no Anexo 1 desta Nota de Práctica, dado o seu carácter xenérico, pode implicar un proceso de planificación máis intenso. Aínda que os procedementos poden ser os mesmos que no sector privado, unha avaliación máis detida dos riscos requirirá quizá a práctica de probas máis detalladas.

Dentro deste proceso de planificación máis intenso, poden considerarse os seguintes aspectos:

- Creación, mantemento e consulta dunha base de datos con información adicional referente por exemplo a:
 - Fraudes notificadas.
 - Noticias de medios de comunicación.
 - Medidas disciplinarias adoptadas contra empregados.
 - Denuncias.
 - Reaccións dos cidadáns e das partes interesadas.
 - A ligazón coa información obtida polos órganos reguladores, o ministerio público, as axencias encargadas da investigación de delitos económicos graves ou outras axencias de investigación que consideren pertinente os auditores do sector público.
 - Información procedente de axentes públicos, mecanismos de denuncia interna, etc.
 - Resultados de investigacións xudiciais ou de auditorías de xestión (sobre todo en relación coa adxudicación de contratos públicos e o investimento en infraestruturas).
 - Empresas vinculadas.
 - Información do rexistro mercantil

Adxudicación de contratos públicos

A adxudicación de contratos públicos está suxeita polo xeral a numerosas leis e regulamentacións, que a miúdo regulan detalladamente procedementos de contratación pública destinados a que todos os interesados reciban en todo momento a mesma invitación e teñan as mesmas oportunidades de participar nunha licitación. Estes procedementos adoitan responder tamén á necesidade de ofrecer un trato transparente e equitativo a todos os licitadores e requiren a realización de probas máis detidas ao avaliar os riscos.

Dentro deste proceso de planificación máis intenso, poden considerarse os seguintes aspectos:

Sistema de licitación

- Interrogar á dirección se se creou e existe na práctica un sistema de licitación que abarque tanto a adquisición de bens e de servizos como o alleamento e o arrendamento de bens públicos.
- Verificar na documentación relativa ao sistema de licitacións se existen disposicións que poidan comprometer o seu carácter equitativo, xusto, transparente, competitivo e eficiente en relación cos custos.
- Comparar a documentación relativa ao sistema de licitacións coas leis e regulamentacións aplicables.
- Verificar na documentación relativa ao sistema de licitacións se existen normas ou criterios de referencias propios dun sistema desas características.

Conflicto de intereses

- Inspeccionar por medio de entrevistas coa dirección e de comprobación da documentación relativa ao sistema de licitacións e as actas das reunións da comisión de licitacións se os responsables da adxudicación de contratos públicos e outros intervinientes:
 - Admitiron e declararon todo posible conflito de intereses.
 - Trataron de modo equitativo a todos os provedores e posibles provedores.
 - Non utilizaron a súa posición con fins de lucro persoal ou para beneficiar ilícitamente a outras persoas.

- Non comprometeron a credibilidade ou integridade do sistema de licitacións aceptando agasallos, hospitalidade ou calquera outro tipo de dádiva.
- Utilizaron os bens públicos con escrupulosidad.
- Axudaron ás autoridades ou aos encargados do sistema de contabilidade a combater a corrupción e a fraude no sistema de licitacións.
- Indagar e inspeccionar se a entidade practicaba controis para informar de conflitos de intereses e se estes controis foran comunicados ao persoal.
- Comprobar a documentación de apoio para determinar se no período examinado había un sistema para garantir o cumprimento de normas deontolóxicas.

b) Conduta irregular e infraccións

- Indagar por medio de entrevistas coa dirección se durante o período examinado rexistráronse alegacións de conduta irregular ou infraccións en relación co sistema de licitacións.
- Verificar se se notificou e abordou adecuadamente calquera caso de conduta irregular ou infracción en relación co sistema de licitacións detectado noutra parte do proceso de auditoría. Confirmar así mesmo se foron alertadas as autoridades competentes.
- Indagar por medio de entrevistas coa dirección se durante o período examinado rexistráronse casos de licitadores que cometesen accións fraudulentas cando competían para a adxudicación dun contrato. Se así sucedeu, interrogar á dirección se foron rexeitadas as ofertas deses licitadores.
- Se a entidade está a aplicar un mecanismo de denuncia interna, investigar como se denuncian e abordan as infraccións nesa organización. Examinar e debater co servizo de auditoría os resultados do mecanismo de denuncia interna e determinar se se adoptaron medidas correctoras cando houbo infraccións.
- Indagar por medio de entrevistas coa dirección se durante o período examinado recibíronse queixas dos interesados en relación co sistema de licitacións ou a información relativa ao mesmo. Se así sucedeu, investigar se se adoptaron medidas respecto diso.

Probas de confirmación ou sustantivas

- Inspeccionar os rexistros e a documentación para localizar:
 - Nomes e direccións de vendedores inhabituais.
 - Recepción de copias (facturas, ordes de compras, etc.) no canto de orixinais.
 - Facturas electrónicas.
 - Pedidos de material xa existente en cantidades suficientes.
 - Pedidos de materiais cuxa eliminación está programada debido ao seu estado de obsolescencia.
 - Pedidos de materiais cuxa natureza non se axusta ao mandato e ás operacións da entidade.
 - Compras por un importe ou por unha cantidade xusto inferiores ao límite esixido para a aprobación polo nivel seguinte.
 - Fragmentación das compras mediante pedidos ou outros medios para eludir as políticas en vigor.
 - Pagos aos vendedores á marxe do sistema normal de licitacións.
 - Sinaturas da dirección ou de supervisores en documentos asinados normalmente por subordinados (evitando así os controis ordinarios).
 - Concesión aos provedores dun volume significativo de bens ou servizos da entidade.
 - Prezos superiores aos do mercado, especialmente en compras de grandes cantidades.
 - Esquemas de adxudicación de contratos que indican a existencia de rotación das ofertas.
 - Combinación de escasa calidade con prezos elevados / porcentaxe elevada de produtos con problemas.
 - Existencia dunha única fonte de provisión de bens e servizos en cantidades significativas.
 - Recurso excesivo a procedementos excepcionais, de urxencia ou abreviados para as compras.

Axustes orzamentarios

- Cerciorarse de que o procedemento orzamentario se adecua ás esixencias legais.
- Cerciorarse de que o orzamento foi aprobado correctamente.
- Examinar o proceso de notificación mensual das previsións orzamentarias e a execución real:

- Investigar toda posible excepción (gastos excesivos ou insuficientes) e os seus motivos, así como as medidas adoptadas.
- Confirmar que as excepcións foron autorizadas en caso necesario.
- Examinar todo axuste orzamentario significativo ou movemento excesivo de fondos entre programas realizados en datas próximas ao termo do exercicio ou posteriormente, así como os seus motivos.
- Examinar os informes de resultados para determinar se se rexistraron infraccións significativas de obxectivos fixados no plan estratéxico / gastos excesivos ou insuficientes por importes considerables ao termo do exercicio.
- Examinar todo axuste orzamentario realizado en datas próximas ao termo do exercicio ou posteriormente para determinar se foi oportunamente autorizado polo poder legislativo en caso necesario.

Gastos de persoal

- Examinar os rexistros de gastos e dietas de viaxe para determinar se hai indicios de:
 - Inclusión de gastos persoais.
 - Solicitudes de reembolso de gastos de aloxamento, representación ou comidas que non resulten conformes co establecido.
 - Autorización por persoa distinta ao supervisor ordinario.
 - Datas, horas ou outros elementos das solicitudes de reembolso de gastos que resulten inhabituais ou irrazonables.
- Examinar as follas de asistencia para determinar se hai indicios de:
 - Autorización por persoa distinta ao supervisor ordinario.
 - Extravío ou alteración das follas de asistencia ou calquera outro feito inhabitual en relación con elas, especialmente se sucede de forma recorrente cos mesmos empregados.
 - Número excesivo ou inhabitual de horas extraordinarias.
 - Utilización de códigos horarios ou de códigos de clasificación de empregados que resulten inhabituais ou inapropiados.
- Proceder a probas de confirmación das nóminas para determinar se hai indicios de:
 - Número excesivo ou inhabitual de horas extraordinarias.
 - Discrepancias inhabituais entre os importes reais e os orzados ou variacións estacionais.
 - Ingresos bancarios en números de contas inhabituais ou en contas en lugares inhabituais (por exemplo a realización de máis dun ingreso nun exercicio na mesma conta pode ser reveladora da existencia de empregados ficticios).
 - Comparación entre a remuneración por empregado ou grupo de empregados ao final do exercicio co nivel de remuneración normal para a categoría laboral correspondente.
- Analizar os procedementos de contratación e os seus controis e proceder á realización de probas co fin de determinar se:
 - Os postos publicados foron debidamente autorizados.
 - Os postos foron publicados conforme á regulamentación aplicable (requisitos de transparencia, competencia aberta e leal, etc.).
 - Cumpriuse o procedemento de contratación nas súas distintas fases (entrevista, presentación de referencias e o seu control, fixación do nivel adecuado de remuneración, etc.).
 - Prestouse a necesaria atención aos indicios de amizades ou inimidades persoais.
 - Deuse o curso apropiado ás denuncias recibidas respecto de procedementos de contratación.

Anexo 3: Exemplos adicionais de circunstancias indicativas da posibilidade de fraude no sector público (ISSAI 1240)

A continuación enuméranse exemplos de circunstancias que poden indicar a existencia de incorreccións nos estados financeiros por causa de fraude.

Discrepancias nos rexistros contables:

- Transferencias considerables de operacións entre fondos e programas.

Procedementos orzamentarios anormais:

- Axustes orzamentarios significativos.
- Solicitudes de financiamento complementario.
- Falta de autorización dos axustes orzamentarios.
- Gastos excesivos ou insuficientemente xustificados por importes considerables.
- Os indicadores de resultados sinalan incumprimentos importantes.

Adxudicación de contratos públicos:

- Procesos xudiciais.
- Ausencia de normativa sobre a adxudicación de contratos públicos.
- Modificacións recentes á normativa sobre adxudicación de contratos públicos.
- Normativa complexa ou falta de claridade.
- Importes considerables en xogo (como no sector de defensa).
- Inspección polos órganos reguladores.
- Denuncias de posibles provedores sobre prácticas irregulares na organización de licitacións.
- O nomeamento de antigos empregados públicos para postos de responsabilidade en empresas que recibiron contratos públicos.

Concesión de subvencións e financiamento por doazóns:

- Incumprimento dos requisitos esixidos para as subvencións.
- Falta de claridade dos requisitos esixidos para as subvencións.
- Recepción das subvencións por destinatarios non designados.
- Denuncias de destinatarios ou grupos de interese designados.

Activos:

- Uso non autorizado de activos.
- Material obxecto de uso persoal ou non programado como teléfonos móbiles, cámaras dixitais, ordenadores, vehículos, ferramentas, etc.
- Activos materiais que poidan ser obxecto de uso persoal ou dun uso desviado, como edificios ou terreos desocupados, equipamento obsoleto, activos abandonados, etc.
- Perda de material utilizado en procedementos oficiais de carácter confidencial como pasaportes e documentos de identidade.

Anexo 4: Exemplos de actuacións calificables de responsabilidade contable

A concreción sobre que feitos ou actuacións reúnen todos os requisitos para poder consideralos supostos indiciarios de responsabilidade contable adoita ser complicada. Por iso, na descrición, documentación e conclusión sobre esta materia, dada a súa repercusión e posibles consecuencias débese ser especialmente coidadoso¹¹

Os seguintes exemplos poden axudar a clarificar algunha situación que se presente nas fiscalizacións.

1. Requisitos da responsabilidade contable

Para que exista responsabilidade contable deben concorrer os seguintes requisitos (sentenzas da Sala de Xustiza do Tribunal de Contas, en diante SJTCu, do 18 de abril de 1986 e 9 de setembro de 1987, entre moitas outras):

1.1 Acción ou omisión atribuíble a quen recade, interveñan, administren, custodien, manexen ou utilicen caudais ou efectos públicos.

Este requisito expón dous problemas, a saber: determinar cando nos atopamos ante caudais ou efectos públicos e quen son os que recadan, interveñen, administran, custodian, manexan ou utilizan os mesmos. Estudáremoslos a continuación por separado:

a) Os caudais ou efectos que merecen a consideración de públicos.

No aspecto temporal, os caudais son públicos a partir da data en que un dereito está en condicións de ser liquidado, por atoparse en poder da entidade titular do mesmo a información legalmente prevista para practicar a devandita liquidación.

A xurisprudencia contable, en xeral, entende que por caudais ou efectos non se pode entender calquera ben propiedade dun ente do sector público, senón que se fai referencia a uns tipos moi específicos como son o diñeiro e os títulos que o representan, así como os documentos de crédito, quedando excluído calquera outro tipo de ben.

Os fondos manexados polas sociedades mercantís públicas teñen natureza pública xa que os mesmos forman parte do patrimonio dunha entidade pública ou dun ente con personificación pública, con independencia de que se rexan por normas de dereito público ou privado.

O concepto de caudais e efectos públicos engloba as **subvencións** públicas. A disposición adicional primeira, parágrafo segundo, sinala que o réxime de responsabilidade contable en materia de subvencións regularase de acordo coa LOTCu e a LFTCu. O artigo 49.1 da LFTCu estende expresamente a función xurisdiccional do Tribunal de Contas ás persoas ou entidades receptoras de subvencións, créditos, avais ou axudas procedentes do sector público.

b) Os que recadan, interveñen, administran, custodian, manexan ou utilizan caudais ou efectos públicos.

- Segundo a Sentenza da SJTCu 13/2008, do 20 de outubro, non poden ser responsables contables quen, a pesar de participar nos feitos xeradores do menoscabo nos caudais públicos, non tivesen a condición de xestores do patrimonio danado, xa que iso supoñería unha invasión pola xurisdicción contable das competencias doutras ordes xurisdiccionais.

- Non fai falta dispoñibilidade directa sobre os fondos prexudicados senón que basta con ter capacidade de decisión sobre o seu uso.

A Sentenza da SJTCu 12/1999, do 29 de setembro, declara que a participación nas decisións de gasto, ou a involucración na actividade económico-financeira dun ente público, fai a unha persoa susceptible de ser suxeito de responsabilidades contables. Non pode circunscribirse a condición de enxuzable contable ao feito estrito da ordenación do gasto ou da ordenación do pago ou da execución material do mesmo, senón que bastaría con ter capacidade de decisión nalgunha das devanditas actividades para poder imputar responsabilidade polos danos que a terceiros poidan orixinar a execución de tales decisións.

¹¹ Non cabe esquecer o manifestado polo Presidente do Tribunal de Contas en sede parlamentaria (ver Diario de Sesións Cortes Xerais número 71 de 27/06/2006, páxina 28, Comisión Mixta para as Relacións co Tribunal de Contas): "*Desde a Lei de funcionamento o ilícito contable quedou tan restrinxido que me atrevería a dicir que hai que buscalo case cun candil*".

Un exemplo: o que xera responsabilidade é a pasividade no desenvolvemento da xestión que tiña encomendada, o que se concretou na ausencia das comprobacións, e iso con independencia da súa falta de intervención directa (orde e firma) na operación concreta de que se trate.

Outro exemplo: as funcións directivas de alto rango, ao incluír competencias para organizar a actividade económica financeira dunha entidade, teñen un contido obxectivo o suficientemente relevante como para, en caso de actuación irregular, xerar responsabilidade contable (*Sentenza da SJTCu 12/2008, do 13 de outubro*).

- Considérase indiferente que o xestor conte cun nomeamento formal, pois basta a delegación de feito ou de dereito ou a simple adxudicación de facto, salvo que non contasen en ningún momento coa correspondente autorización, mandato ou delegación, aínda que fose de feito, da superioridade (*Sentenza da SJTCu 5/2007, do 24 de abril*).

Un exemplo: se a xestión de fondos públicos materialmente desenvolvida non está incluída entre as funcións profesionais propias do posto que ocupa o axuizado, iso pode dar lugar a unha controversia laboral ou administrativa entre o mesmo e a entidade para a que traballa, pero non evita que se lle considere “xestor” a efectos de responsabilidade contable.

1.2 Vulneración da normativa orzamentaria e contable reguladora do sector público de que se trate:

En relación con este requisito expónse unha problemática moi variada, pois a vulneración da normativa contable e orzamentaria pódese efectuar de distintas maneiras:

- Un suposto é que un ou varios xestores de caudais públicos realicen unha actuación que vulnere as normas contables e orzamentarias.

Por exemplo, ordénase un pago duplicado polo órgano competente.

Outro exemplo: Déixase prescribir un dereito xa liquidado por non levar a cabo un recadador as actuacións legalmente previstas para a súa cobro en tempo e forma.

- Outro suposto distinto é que se produza polo xestor de caudais públicos unha vulneración de normas non contables nin orzamentarias, e que este incumprimento determine a improcedencia dos pagos que se realicen.

Nestes casos producirase un alcance, dado que dita infracción contable –á vista da interpretación que veu desenvolvendo a SJTCu– caracterízase pola falta dunha obriga válida e lexítima que xustifique unha saída de fondos, ou a existencia dun dereito que indebidamente se deixe de ingresar. Esta situación pode deberse ao incumprimento de normas non contables nin orzamentarias. No alcance pódese dar, pois, a situación, que a infracción contable teña a súa orixe nunha infracción extracontable.

Exemplo: un caso en que o Secretario-Interventor autorizou coa súa firma unha serie de mandamentos que non deberían ser librados, considerando a situación de incompatibilidade (norma extracontable) do perceptor. A conclusión a que se chega é que existe responsabilidade contable, tendo en conta que a expedición dos libramentos e o seu posterior pago son accións que realizadas de forma culposa e grave propiciaron uns pagos que por indebidos son contrarios á máis esencial normativa contable e que correlativamente prexudicaron ao Concello de cuxa caixa saíron (*Sentenza da SJTCu do 1 de outubro de 1992*).

1.3 Que a acción ou omisión despréndase das contas que deben render os xestores de caudais públicos:

As sentenzas da SJTCu 4/1986, do 18 de abril, e 10/1987, do 10 de xullo, entre outras, declararon que este requisito interpretárase no sentido máis amplo. Así, son contas as que deben render todos cuantos manexen caudais ou efectos públicos, teñan ou non a condición legal de contadantes ante o Tribunal de Contas. Por iso, pode haber responsables contables dentro do proceso normal de rendición de contas e tamén fóra do devandito procedemento. Unha interpretación tan ampla fai que este requisito quede comprendido nos dous anteriores, pois se un xestor de caudais públicos causa un menoscabo efectivo á Facenda Pública debido ao incumprimento de normas contables e orzamentarias, dado o concepto tan amplo que se manexa, dificilmente tal infracción non se desprenderá das contas.

1.4 Dolo, culpa ou negligencia graves:

- Neglixente é o que non prevé podendo facelo ou prevendo non tomou as medidas necesarias e adecuadas para evitar o dano (*Sentenza da SJTCu 2/2007, 14 de marzo*).
- Diferenza entre negligencia grave e leve, en función de xuízo de previsibilidade que se realice en cada caso concreto, que terá en conta circunstancias persoais de tempo e lugar do axente, sector do tráfico ou contorna física e social onde se proxecta a conduta.
- As deficiencias organizativas lonxe de ser unha causa de exoneración da responsabilidade esixible a un xestor de fondos públicos reforzan o deber de dilixencia (*Sentenza da SJTCu 5/2008, do 1 de abril*).
- O posible incumprimento por parte doutros das obrigas que teñen atribuídas nunca pode constituír causa para que un deixe de atender as propias (*Sentenza da SJTCu 13/2007, 23 de xullo*).
- Esíxese aos xestores públicos unha especial dilixencia no cumprimento das súas obrigas (*Sentenza 1/2007, do 16 de xaneiro*).
- A culpa ou negligencia graves non se eliminan sequera co puntual cumprimento das precaucións legais ou regulamentarias e das aconselladas pola técnica se todas elas revélanse insuficientes para a evitación do risco, sendo preciso o que se veu denominando como “esgotar a dilixencia” (*Sentenza da SJTCu 4/2006, do 29 de marzo, entre outras*).

1.5 Menoscabo efectivo, individualizado con relación a determinados caudais ou efectos públicos e available economicamente:

- A falta de título xurídico dunha relación de servizos entre unha Administración e un particular pode ser unha irregularidade administrativa, pero se os pagos realizados corresponden a servizos necesarios e efectivamente prestados non hai alcance (*Auto da SJTCu 44/2007, do 20 de xullo*).
- Non en todos os casos o feito de probarse os servizos pode fundamentar a inexistencia de prexuízo aos fondos públicos, pois se ditos servizos non son necesarios ou non se xustificou razonadamente que deben prestarse, orixinan un dano aos fondos públicos cando se retribúen, polo que non ten sentido falar de enriquecemento inxusto por parte da Administración. E iso non impide que o empregado contratado poida percibir as retribucións que correspondan ou as que determine o xuíz se aquelas non están fixadas, pero non que a Administración teña que soportar dito gasto, o cal debe ser repercutido e imputado ao responsable contable (*Sentenza da SJTCu 2/2007, do 14 de marzo*).
- O conflito que se suscita entre a estrita legalidade da actuación administrativa e a seguridade xurídica derivada da mesma, ten primacía esta última sobre aquela, cando a Administración mediante actos externos inequívocos move ao administrado a realizar unha actividade que lle orixina uns necesarios desembolsos económicos.

1.6 Relación de causalidade:

Existen varias teorías do nexa causal, que son aplicadas polo Tribunal de Contas en cada caso concreto, sen que se aprecie unha opción clara por algunha delas. Estas teorías son as seguintes:

- Teoría da causalidade adecuada. Conforme a ela, é causa na produción do resultado non toda condición, senón aquela apropiada para produci-lo. De acordo coa teoría da causalidade adecuada, das múltiples condicións que interveñen nun acontecemento, só ten a consideración de causa a condición que conforme á experiencia é adecuada para producir o resultado típico, é dicir, aquela que apareza como apropiada (previsible) para producir o resultado. O Xuíz debe situarse no momento da acción para determinar se, de acordo cos coñecementos dunha persoa media, o resultado concreto aparece como obxectivamente previsible.

Exemplo: a conexión de causalidade (entre a conduta axuzada e o menoscabo producido) supón unha ligazón, polo menos suficiente, entre certos actos comisivos ou omisivos e un resultado determinado (*Sentenza da SJTCu 17 decembro 1998*).

- Teoría da causalidade eficiente. Causa, no sentido do Dereito, é a condición que contribuíu en maior grao á produción do efecto.

Exemplo: é causa eficiente para producir o resultado aquela que, aínda concorrendo con outras, prepare, condicione ou concrete a acción da causa última (*Sentenza da SJTCu 16/1999, do 30 de setembro*).

- Teoría da imputación obxectiva do resultado. Un suxeito só é responsable por sucesos que se atopen dentro da órbita da súa competencia, pois só nese caso ten unha posición de garante con respecto á evitación do resultado. Así, responde aquel suxeito que defrauda as expectativas que nacen do seu rol; é dicir, se crea un risco xuridicamente desaprobado.

Exemplo: aínda que os administradores dunha sociedade mercantil pública poden delegar as súas facultades –salvo as que a Lei considera indelegables, entre as que se atopa a formulación das contas anuais–, dita delegación non exime aos mesmos de responsabilidade polos actos ou omisións de quen exercita as facultades delegadas. A eles correspóndelles a responsabilidade última da xestión social, sen que sirva como escusa, para desentenderse da dita responsabilidade, o feito de que contratasen un Avogado, un Economista e un Auditor para controlar a xestión do Xerente. En efecto, o labor desempeñado por aqueles pódese conceptualizar como auxiliar respecto da principal que corresponde aos administradores pero, en ningún caso, substitutiva da mesma. A delegación de facultades e competencias foi un acto voluntario dos administradores sociais, nin imposto nin debido, polo que non se pode tomar como escusa ou causa de exención de responsabilidade (*Sentenza da SJTCu 2/2009, 18 de febreiro*).

2. O alcance, a malversación e as demais infraccións contables

No **alcance e na malversación**, o menoscabo dos fondos públicos, como elemento obxectivo calificador da responsabilidade contable, é consustancial á infracción mesma (a acción ou omisión antixurídica e culpable concrétese *ab initio* nun dano aos caudais ou efectos de que se trate) a diferenza das demais infraccións contables en que, a miúdo, atopámonos ante condutas en contra das leis orzamentarias e/ou contables, que serán ou non xeradoras de responsabilidade contable en función de que realmente ocasionasen un dano aos fondos públicos.

Na actualidade, a inmensa maioría das sentenzas da Sala de Xustiza do Tribunal de Contas, en diante SJTCu, ten que ver con supostos de alcance.

2.1 Alcance

Os casos calificables de alcance son unicamente os que encaixan dentro da relación seguinte (artigo 72 da LFTCu):

- Os saldos debedores inxustificables dunha conta.
- A falta de numerario.
- A falta de xustificación nas contas dos contadantes.

A efectos ilustrativos, a continuación relaciónanse varios supostos de alcance analizados pola Sala de Apelación do Tribunal de Contas:

- Existencia de mandamentos de pago sen xustificar ou mal xustificables (*sentenza 1/1992, do 31 de decembro*).
- Mandamentos de pago non xustificables en tempo e forma (*sentenza 3/1992, do 1 de xuño*).
- Cantidades recadadas non ingresadas (*sentenza 3/1992, do 1 de xuño*).
- Expedición e cobro, por parte do recadador, de recibos falsos, de forma que se impide unha posterior emisión e cobro dos correspondentes recibos verdadeiros (*sentenza 8/1992, do 25 de xuño*).
- Recibos, facturas, pagarés e outros documentos similares correspondentes a pagos realizados e non contabilizados, sen xustificación. Neste tipo de documentos inclúense gastos de viaxe, tanto dietas como outros gastos, sen que haxa constancia de ningún tipo de rendición de contas (*sentenza 22/1992, do 30 de setembro*).

2.2 Malversacións

O concepto de malversación de caudais ou efectos públicos, como subespecie da responsabilidade contable establécese no artigo 72.2 da LFTCu: *“entenderase por malversación de caudais ou efectos públicos a súa substracción, ou o consentimento para que esta verifíquese, ou a súa aplicación a usos propios ou alleos por parte de quen os teña ao seu cargo.”* De acordo co anterior enunciado, as malversacións, a efectos da responsabilidade contable, comprenden os seguintes supostos:

- A substracción de caudais ou efectos públicos.
- O consentimento para que sexa posible levar a cabo a substracción.
- A aplicación a usos propios ou alleos dos caudais ou efectos públicos, por parte da persoa que os teña ao seu cargo.

2.3 Outros supostos

O suposto de infracción contable máis claro que a xurisprudencia do Tribunal de Contas non asimilou ao alcance é o de prescrición de dereitos da Facenda Pública sen suxeitarse ás disposicións que regulan a súa liquidación, recadación ou ingreso no Tesouro. A Sentenza da SJTCu 16/1999, do 30 de setembro, declarou que a notificación da liquidación tributaria é esencial no procedemento xa que vincula ao suxeito pasivo do imposto coa obriga de satisfacer a débeda tributaria, quedando interrompido o prazo de prescrición da mesma. Se non se notificou a liquidación non naceu a súa obriga de pagamento e non se lle poderá esixir o mesmo pola vía de constrinximento. A omisión da notificación da liquidación debe cualificarse de negligencia grave, xa que debeu evitar o dano que o transcurso do tempo, sen practicar correctamente a notificación, podía producir.

3. Causas de exención de responsabilidade

3.1 A obediencia debida (principio de xerarquía):

Quedarán exentos de responsabilidade quen actúe en virtude de obediencia debida, sempre que advertisen por escrito a imprudencia ou ilegalidade da correspondente orde, coas razóns en que se funden (artigo 39.1 LOTCu).

Non obstante, o Código penal non admite a eximente de obediencia debida e o Estatuto Básico do Empregado Público non obriga a cumprir as ordes manifestamente ilegais. Segundo o artigo 54.3 desta última disposición, obedecerán as instrucións e ordes profesionais dos superiores, salvo que constitúan unha infracción manifesta do ordenamento xurídico, nese caso poñeranas inmediatamente en coñecemento dos órganos de inspección procedentes.

3.2 Diferenzas entre xerarquía e dirección ou competencia:

- A Sentenza 17/1998, do 16 de novembro, pon de relevo as diferenzas entre xerarquía e competencia. Así, sinala que no seo da organización administrativa, a atribución de funcións exclusivas a uns órganos debilita o principio de xerarquía e substitúeos polo de dirección, con consecuencias importantes no contido da dita relación. Neste sentido, cando o superior e o inferior exerzan competencias exclusivas cada un deles, o órgano superior non pode respecto do inferior que ten atribuídas competencias exclusivas, dar ordes ou instrucións respecto das mesmas, nin substituírle, nin anular os actos do inferior, pois, se así fóra, estaría a exercer competencias que o sistema normativo otorgou de maneira exclusiva e excluínte ao inferior. Por iso, na relación de dirección o superior só conta coa posibilidade de condicionar a finalidade da actividade do inferior, pero nunca pode predeterminar o contido dos seus actos. Da mesma maneira, en canto ao réxime de responsabilidades, nas relacións de xerarquía a conformidade do superior implica asunción de responsabilidades, mentres que nas de dirección nas que non cabe tal aceptación cada órgano asume as cargas que derivan do réxime propio de competencias.
- Están suxeitos á obriga de indemnizar á Facenda Pública estatal ou, no seu caso, á respectiva entidade, ademais dos que adopten a resolución ou realicen o acto determinante daquela, os interventores no exercicio da función interventora, respecto dos extremos aos que se estende a mesma, e os ordenadores de pago que non salvasen a súa actuación no respectivo expediente, mediante observación escrita acerca da improcedencia ou ilegalidade do acto ou resolución (artigo 179 LGP).

- No caso de que interventores, ordenadores de pagos e tesoureiros non realicen ditas advertencias, non por iso serán responsables automaticamente dos danos e prexuízos que se causen á Facenda Pública, pois haberá que examinar a súa actuación a efectos de determinar se existe dolo, culpa ou negligencia pola súa banda.
 - A Sentenza da SJTCu 5/2000, do 28 de abril, sinala que “a orde de pago recibida polo tesoureiro, sempre que estea debidamente intervida, é unha orde que está obrigado a cumprir”.
 - Respecto do resto de xestores de caudais públicos non se di nada. Haberá que estar, pois, a unha apreciación da súa conduta, en función das circunstancias, para determinar se é ou non culpable.
- 3.3 O incumprimento por outra persoa das súas obrigas específicas, sempre que o responsable así o fixera constar por escrito (artigo 39.2 LOTCu). O responsable porque outro incumpra as súas obrigas non debe deixar de cumprir as súas e esgotar a dilixencia.
- 3.4 Exime de responsabilidade subsidiaria a falta de medios persoais e materiais para cumprir as correspondentes obrigas, sempre que se probe polo presunto responsable (artigo 40.1 LOTCu). A falta de medios materiais e persoais non autoriza a deixar de cumprir as propias obrigas e esgotar a dilixencia.

4. Supostos concretos de responsabilidade contable

1) Estado de abandono:

Valórase non só a falta de contas senón un conxunto de circunstancias que determinan dito estado e considérase que o mesmo é causa do dano producido, a efectos de determinar responsabilidade subsidiaria (*Sentenza da SJTCu 10/2007, do 18 de xullo*).

2) Diferenza de prezo:

No ámbito penal, declarouse que hai malversación de caudais públicos nos supostos de aproveitamento de caudais públicos, sen entregar nada por iso, que é o suposto ordinario e máis elemental, e tamén cando se consegue tal apoderamento mediante entrega doutra cousa a cambio, mesmo por medio dun contrato, debéndose determinar entón a contía do malversado non polo valor do caudal subtraído, senón pola diferenza entre ese valor e aquel que tiver os que se entregou ao estado ou ente público (*Sentenza do Tribunal Supremo de data 14 de novembro de 1991*).

3) Contratación:

- As irregularidades que puidesen producirse respecto da forma de adxudicación o contrato non orixinan por si soas responsabilidades contables (*Sentenza da SJTCu 7/2008, do 28 de abril*).
- A Sentenza 4/2001, do 28 de febreiro sinala que á marxe da posible incompatibilidade para celebrar contratos cuxo coñecemento non compete ao Tribunal de Contas, é necesario determinar para declarar a existencia de alcance se concorren os requisitos que contempla o artigo 49 da LFTCu sendo o primeiro deles que se produciu un dano ou prexuízo para o erario público.
- A Sentenza da SJTCu 7/2002, que versa sobre un asunto no que se puido acreditar a interposición de empresas para a contratación de subministracións, así como na venda de produtos elaborados, para conseguir un beneficio ilícito, de tal forma que entre a adquisición e a revenda os prezos foron superiores. Houbo condena penal por fraude na contratación. Non obstante, desde o punto de vista da xurisdición contable, non puido condenarse aos contratistas ao reintegro, por carecer de lexitimación pasiva para ser demandados en xuízo contable, mentres que, polos prexuízos producidos, si foron demandados e condenados os xestores públicos que interviñeron en tales negociacións.
- Na Sentenza da SJTCu 3/2004, do 5 de febreiro, confirmouse a condena de responsabilidade ditada pola Sentenza de primeira instancia, respecto da responsabilidade dun Xerente dun ente de dereito público municipal, que encargou a un arquitecto privado diversos proxectos, efectuou a contratación e asinou a folla de encargo, sen aplicar a redución do 20% das tarifas de honorarios para o caso de obras públicas.
- Expúxose doctrinalmente se deixar de impoñer unha penalidade ao contratista pode constituír un suposto de responsabilidade contable. A resposta a esta cuestión debe ser negativa, xa que a imposición da penalidade é un acto extracontable que debe levar a cabo o órgano de contratación. Se non se impón non hai, pois, ningún dereito que liquidar.

- 4) Subvencións:
- Pesa sobre o perceptor da subvención a carga da xustificación, debendo obter os xustificantes establecidos regulamentarios ou ben mesmo acreditar a realidade do gasto por calquera outro medio preventivo (*Sentenza da SJTCu 4/2000, do 31 de marzo*).
 - A Sentenza da SJTCu 13/1999, do 29 de setembro, refírese á falta de xustificación dunha subvención, e distínguese daqueles casos en que a xustificación se considera insuficiente. Para que exista responsabilidade contable non basta unha irregularidade formal da documentación, senón que é necesario acreditar que a cantidade subvencionada destinouse a financiar actividades distintas das previstas inicialmente.
- 5) Exponse a posible responsabilidade contable dos membros da Comisión de Goberno dun Concello por incorrecta liquidación de taxas por licenzas de construción. Declárase a competencia da xurisdición contable para coñecer da acción pública no seu día exposta. Non se acepta o criterio mantido en primeira instancia de que “é unha cuestión allea á xurisdición contable, pois o seu coñecemento supoñería invadir a competencia reservada á orde xurisdicional contenciosa-administrativo” (*Sentenza da SJTCu do 3 de xullo de 2000*).
- 6) A Sentenza da SJTCu 14/2001, do 29 de xuño, versa sobre un suposto de extinción de contratos de alta dirección para o que nin a Lei nin os contratos subscritos prevían a entrega aos dimisionarios de indemnización ou gratificación de tipo algún, pese ao cal acordouse recoñecer a cada directivo o dereito ao percibo dunha determinada cantidade. O pago realizado non obedecía a obriga algunha, polo que se produciu unha saída de fondos carente de xustificación. Declarouse, pois, a existencia de alcance.
- 7) A realización dos arqueos podería evitar que o desfasamento entre o saldo real e o de caixa e o saldo contable fose crecendo, o que, “a sensu contrario”, permite afirmar que a omisión desta obriga foi causa directa e xuridicamente relevante dos danos e prexuízos ocasionados nos fondos da caixa da empresa (*Sentenza da SJTCu 15/1998, do 25 de setembro*).
- 8) A delegación non exime de responsabilidade contable se non existe o debido control sobre o delegado (*Sentenza da SJTCu 18/2008, do 3 de decembro*).

Anexo 5: Resumo dos principais delitos de fraude e corrupción¹²

a) Malversación de caudais

O delito de malversación de caudais públicos do artigo 432 do Código penal, castiga á autoridade ou ao funcionario público que substraxera ou consentira que un terceiro con ánimo de lucro substraia os caudais ou efectos públicos que teña ao seu cargo.

Constituirían presupostos deste delito, os seguintes¹³:

- A calidade de funcionario público¹⁴ ou autoridade do axente.
- Unha facultade decisoria xurídica ou detención material dos caudais ou efectos, xa sexa de dereito ou de feito, con tal de que no primeiro caso en aplicación das súas facultades, teña unha efectiva dispoñibilidade material.
- Os caudais gozarán da consideración de públicos¹⁵.
- Sustraendo ou consentindo que outro substraia ditos caudais, ou o que é o mesmo, apropiación sen ánimo de reintegro.
- Ánimo de lucro do sustractor ou da persoa á que se facilita a sustracción.

b) Delito de fraude de subvencións

O delito de fraude de subvencións do artigo 308 do Código penal, sanciona ao que obteña subvencións, desgravacións ou axudas das Administracións públicas de máis de cento vinte mil euros, falseando as condicións requiridas para a súa concesión ou ocultando as que a impedisen.

Tal como sinala a STS NÚM. 2052/2002 do 11 de decembro, a subvención é un dos instrumentos a través dos cales o Estado leva a cabo a súa intervención na economía e en xeral na vida social.

¹² Extractado fundamentalmente da SENTENZA Nº 4/14 do TSJ da CV de 27/05/2014.

¹³ Véxase STS núm. 841/2013 do 18 de novembro.

¹⁴ Concepto de funcionario público na orde penal

O concepto de funcionario público na orde penal é moito máis amplo que no administrativo. O feito que define a condición de funcionario público é a participación en funcións públicas.

O artigo 24 do Código penal considera funcionario a todo o que por disposición inmediata da lei, por elección ou por nomeamento da autoridade competente, participe de funcións públicas. Inclúense no concepto:

- Funcionarios de carreira e interinos
- Persoal laboral da Administración e do Sector Público (empresas e demais entidades)
- Altos cargos da Administración e do Sector Público

Nos delitos de malversación o autor debe entrar necesariamente dentro do concepto (penal) de funcionario público, pero este requisito non é esixible a indutores, colaboradores ou cómplices do delito.

Exemplos de autores de malversación sobre sentenzas do TS:

- Axentes recadadores interinos que se apropian do importe de impostos municipais.
- Funcionarios que permiten que terceiros non funcionarios queden para si caudais públicos.
- Alcalde e Secretario de Concello que desvían da conta do Municipio a outra da que poden dispoñer e fano no seu proveito.
- Secretario interventor que se apropia de fondos municipais.
- Alcalde que estende cheque para finalidades falsas contra conta do Concello e que despois cobra.
- Empregado de limpeza de Concello que se retira pero segue cobrando o seu soldo.
- Policía local que se apropia do importe das multas.
- Administrador de persoa xurídica titular de fondos públicos que consente a súa sustracción.

¹⁵ Concepto penal de caudais públicos

Son caudais públicos calquera clase de bens, mobles e con valor económico, diñeiro, efectos negociables ou outros bens ou dereitos que forman o activo dun patrimonio público», incluíndo dentro de tal concepto todos os bens mobles que se achen integrados no patrimonio do ente público, sen exclusión de ningunha clase (fóra dos inmobles) e inclúese dentro da categoría de caudal ou efecto todo capital, facenda, patrimonio, fondo, cousa ou ben de calquera condición, incluíndo bens mobles, diñeiro e valores negociables e mesmo un sector da xurisprudencia incluíu ata o valor resultante da utilización de man de obra ao servizo da Administración.

O carácter de efectos ou fondos públicos éelles recoñecido por razón da súa pertenza á Administración ou pola súa adscrición, producida a partir da recepción daqueles por funcionario lexitimado.

Inclúense os fondos de entidades privadas pertencentes a entes públicos (Sector Público).

Por iso, **hoxe día ninguén discute que o dereito penal debe ser o instrumento reactivo, para sancionar aquelas condutas que valéndose de artificios ou enganos, defraudan á Facenda Pública ou á Seguridade Social** nas cantidades que o lexislador estimou relevantes para impoñer unha sanción penal. A defraudación incide negativamente sobre o gasto público, lesionando gravemente o Estado Social e aos intereses xerais, constituíndo ademais unha conduta antisocial. Aparecendo xustificada esta intervención do dereito penal, **cando concorren as condicións seguintes: subvención pública a particulares; atribución patrimonial; carácter non devolutivo, e afectación a un fin.**

Pero o tipo penal esixe ademais a concorrencia dun **falseamiento das condicións requiridas para a súa concesión e, ao mesmo tempo, unha ocultación das condicións que impedisen a súa atribución.** Que foi precisado pola STS núm. 523/2006 do 19 de maio e 965/2007 do 12 de novembro, sinalando que **estas dúas alternativas típicas son independentes,** é dicir, ningunha delas depende da comprobación da outra. Diso dedúcese que, unha vez acreditada a desviación antixurídica dos fondos recibidos pola subvención, a cuestión de se, ademais, a subvención foi obtida fraudulentamente tórnase irrelevante.

Engadindo a STS núm. 428/2001 do 19 de marzo, que ambos supostos configúranse como delitos especiais. Así a primeira modalidade éo, por canto na medida en que solicitante e beneficiario dunha subvención, desgravación ou axuda teñen que coincidir, o tipo, só pode realizalo quen obtivo a subvención, desgravación ou axuda. Respecto da segunda, tamén o é, por canto só pode ser cometido por quen previamente obtivo a subvención.

c) Prevaricación administrativa

O delito de prevaricación administrativa do artigo 404 do Código penal, castiga á autoridade ou funcionario público, que a propósito da súa inxustiza, dite unha resolución arbitraria nun asunto administrativo da súa incumbencia.

De acordo co TS¹⁶, o delito de prevaricación tutela o correcto exercicio da función pública de acordo cos parámetros constitucionais (artigo 103 da Constitución) que orientan a súa actuación:

- 1º) O servizo prioritario aos intereses xerais.
- 2º) O sometemento pleno á lei e a dereito.
- 3º) A absoluta obxectividade no cumprimento dos seus fins.

Garante o debido respecto, no ámbito da función pública, do principio de legalidade como fundamento básico dun Estado Social e Democrático de Dereito, fronte a ilegalidades severas e dolosas, respectando coetáneamente o principio de última ratio na intervención do ordenamento penal. Sinalando que, **para apreciar a existencia dun delito de prevaricación será necesario,**

- 1º) en primeiro lugar, unha resolución ditada por autoridade ou funcionario en asunto administrativo;
- 2º) en segundo lugar que sexa obxectivamente contraria ao dereito, é dicir, ilegal;
- 3º) en terceiro lugar, que esa contradición co dereito ou ilegalidade, que pode manifestarse na falta absoluta de competencia, na omisión de trámites esenciais do procedemento ou no propio contido substancial da resolución, sexa de tal entidade que non poida ser explicada cunha argumentación técnico-xurídica minimamente razoable;
- 4º) en cuarto lugar, que ocasione un resultado materialmente inxusto, e;
- 5º) en quinto lugar, que a resolución sexa ditada coa finalidade de facer efectiva a vontade particular da autoridade ou funcionario, e co coñecemento de actuar en contra do dereito.

Sinalando en canto ao contido arbitrario da resolución, que **o decisivo é que este sexa expoñente dun exercicio arbitrario do poder,** é dicir, cando ditan unha resolución que non é efecto da Constitución e do resto do ordenamento xurídico senón, pura e simplemente, produto da súa vontade convertida irrazonablemente en aparente fonte de normatividade. Cando se actúa así e o resultado é unha inxustiza, é dicir, unha lesión dun dereito ou do interese colectivo.

¹⁶ Tal como pon de manifesto a STS núm. 743/13 do 11 de outubro, facendo referencia a reiterada doutrina dese alto Tribunal (STS núm. 340/2012 do 30 de abril, 363/2006 do 28 de marzo, 1590/2003 do 22 de abril, 1497/2002 do 23 de setembro, 878/2002 do 17 de maio, 76/2002 do 25 de xaneiro, 2340/2001 do 10 de decembro, 766/1999 do 18 de maio).

O Código penal con este tipo delituoso non sanciona a mera ilegalidade senón a arbitrariedade.

Respecto da arbitrariedade a STS 743/2013, do 11 de outubro, con citación doutras moitas, sinala que tal condición aparece cando a resolución, no aspecto en que se manifesta a súa contradición co dereito, non é sustentable mediante ningún método aceptable de interpretación da lei, ou cando falta unha fundamentación xurídica razoable distinta da vontade do seu autor ou cando a resolución adoptada –desde o punto de vista obxectivo- non resulta cuberta por ningunha interpretación da lei baseada en canons interpretativos admitidos.

d) Tráfico de influencias

O delito de tráfico de influencias, **segundo o artigo 428 do Código penal, castiga ao funcionario ou autoridade que influir noutro funcionario público ou autoridade prevaléndose do exercicio das facultades do seu cargo ou de calquera outra situación derivada da súa relación persoal ou xerárquica con este ou con outro funcionario ou autoridade para conseguir unha resolución que lle pode xerar directa ou indirectamente un beneficio económico para si ou un terceiro.**

Respecto deste delito a nosa Xurisprudencia, da que pode ser expoñente a STS núm. 300/2012 de data 3 de maio (que á súa vez fai mención á STS núm. 866/2008 do 1 de decembro, 335/2006 do 24 de marzo, 480/2004 do 7 de abril, 1391/2003 do 14 de novembro, 537/2002 do 5 de abril, entre outras), sinala que **o ben xurídico protexido a través do mesmo é a obxectividade e imparcialidade da función pública**, incluíndo tanto as funcións administrativas como as xudiciais. É un delito especial **cuo suxeito activo debe ter a condición de “autoridade” ou “funcionario público”, que só admite a forma dolosa e non se pode cometer por omisión.**

- O **primeiro dos elementos** do delito é exercer influencia, o que consiste no exercicio dunha presión moral eficiente sobre a acción ou decisión doutra persoa, derivada da posición ou status do influente. Actos consistentes no exercicio dun predomino ou forza moral, de suficiente intensidade como para conseguir que outro realice a vontade de quen inflúe, de tal maneira que a resolución ou actuación levada a cabo polo suxeito pasivo sexa debida á presión exercida. Por tanto esa influencia debe exercerse precisamente para alterar a decisión do funcionario influído, o que exclúe as meras solicitudes de información ou xestións amparadas na súa adecuación social interesando o bo fin dun procedemento que non pretendan alterar o proceso decisor obxectivo e imparcial da autoridade ou funcionario que deba tomar a decisión procedente.
- En segundo **lugar**, o tipo esixe o abuso dunha situación de superioridade, polo que non penaliza xenericamente calquera xestión realizada por quen ostenta un nivel xerárquico superior, senón unicamente aquelas en que dita posición de superioridade utilízase de modo desviado, exercendo unha presión moral impropia do cargo.
- En terceiro **lugar**, neste delito sempre un interese espurio por exercer a influencia ou presión moral sobre o funcionario ou autoridade que debe ditar determinada resolución coa finalidade de introducir na súa motivación elementos alleos aos intereses públicos.

A acción por tanto ten que estar dirixida a conseguir unha resolución beneficiosa. Expresión que ten un significado técnico específico, que deixa fóra do ámbito deste tipo delituoso aquelas xestións que, aínda que exerzan unha presión moral indebida, non se dirixan á obtención dunha verdadeira resolución, senón a actos de trámite, informes, consultas ou ditames, aceleración de expedientes, información sobre datos, actos preparatorios, etc. Que non constitúen resolución en sentido técnico, aínda cando se trate de condutas moralmente reprochables e que poden constituír infraccións disciplinarias ou outros tipos delituosos.

e) Fraude contable

De acordo co artigo 433 bis do Código penal, a autoridade ou funcionario público que, de forma idónea para causar un prexuízo económico á entidade pública da que dependa, e fóra dos supostos previstos no artigo 390, falsear a súa contabilidade, os documentos que deban reflectir a súa situación económica ou a información contida nos mesmos, será castigado coa pena de inhabilitación especial para emprego ou cargo público por tempo dun a dez anos e multa de doce a vinte e catro meses.

Coas mesmas penas castigarase á autoridade ou funcionario público, que de forma idónea para causar un prexuízo económico á entidade pública da que dependa, facilite a terceiros información mendaz relativa á situación económica da mesma ou algún dos documentos ou informacións a que se refire o apartado anterior.