



# **Normativa de Control Financiero Permanente**

**MINISTERIO DE DEFENSA**

**Intervención General de la Defensa**

**2011**



# **Normativa de Control Financiero Permanente**

**MINISTERIO DE DEFENSA**

**Intervención General de la Defensa**

**2011**

**CATÁLOGO GENERAL DE PUBLICACIONES OFICIALES**  
**<http://www.publicacionesoficiales.boe.es>**

Edita:



NIPO: 075-11-129-9 (edición en papel)

ISBN: 978-84-9781-129-661-8

Depósito Legal: M-23182-2011

Imprime: Imprenta Ministerio de Defensa

Tirada: 800 ejemplares

Fecha de edición: mayo 2011

NIPO: 075-11-130-1 (edición en línea)



En esta edición se ha utilizado papel libre de cloro obtenido a partir de bosques gestionados de forma sostenible certificada.

# PRESENTACIÓN

En el mes de junio de 2000, a instancias de la Intervención General de la Defensa, fue editado por el Centro de Publicaciones de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Defensa, una recopilación normativa sobre control financiero, elaborada por miembros del Cuerpo Militar de Intervención, que incluía las disposiciones e instrucciones que regían en aquellos momentos, con la finalidad de su difusión, no solo entre los Interventores, como encargados de la ejecución de dicho control, sino también entre los responsables de la gestión de los entes sometidos al mismo.

El transcurso del tiempo, y otras múltiples razones, han motivado la exigencia de actualizar dicha recopilación con las normas vigentes que regulan el régimen económico financiero del sector público estatal. Entre éstas razones cabe destacar, como ya se recoge en la Exposición de Motivos de la actual Ley General Presupuestaria 47/2003, de 26 de noviembre, las siguientes: la introducción de las más innovadoras teorías y procedimientos de presupuestación, control y contabilidad en la gestión pública gracias a los avances tecnológicos; la corrección de la dispersión legislativa en materia presupuestaria; el amplio desarrollo del proceso de descentralización en España; la pertenencia a la Unión Económica y Monetaria Europea..., todo ello con el fin de obtener una más amplia racionalización del proceso presupuestario y cumplir con los objetivos de estabilidad presupuestaria, en consonancia con los nuevos condicionantes que encuadran la actividad financiera del Estado.

En esta línea, se promulgó la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, lo cual hizo ineludible la aprobación de una nueva Ley General Presupuestaria y, aunque en el ámbito del control sigue en vigor el RD 2188/1995, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejerci-

do por la Intervención General de la Administración del Estado, se han ido introduciendo novedades a través de Resoluciones de este Centro Fiscal, cristalizando finalmente en la aprobación de diferentes Circulares: la 1/2010, sobre Control Financiero Permanente, y la 2/2010, sobre Auditoría Pública, las cuales han sido adaptadas, al entorno del control en el Ministerio de Defensa, por respectivas Instrucciones de la Intervención General de este Departamento.

El nuevo marco normativo ha suscitado la necesidad de elaborar, por parte de esta Intervención General, una nueva recopilación de disposiciones, y dado que la nueva regulación del control de la actividad económico-financiera del sector público estatal se centra en un planteamiento más claro y sistemático del control interno, tratando de manera más pormenorizada el control posterior, constituido por dos modalidades con sustantividad propia, el control financiero permanente y la auditoría pública, llegando a la conclusión de que, a diferencia de la edición anterior en la que se agrupaban estas dos modalidades, es preferible y más práctico, confeccionar dos publicaciones de manera individual, dando lugar a dos obras: una sobre la normativa de Control Financiero Permanente y otra con la normativa de Auditoría Pública.

El objetivo del presente trabajo es, por tanto, la realización de una recopilación actualizada de la normativa sobre CONTROL FINANCIERO PERMANENTE con el fin de facilitar el desarrollo de las tareas y procedimientos inherentes a esta modalidad de control interno.

La estructura de este compendio se ha concebido sobre la premisa de ofrecer una guía eminentemente práctica para el conocimiento y aplicación de los requisitos y condiciones del control financiero permanente y, más particularmente, los aspectos que inciden en la tramitación de los correspondientes informes. De esta manera se han recopilado desde la Ley General Presupuestaria hasta las Instrucciones de la Intervención General de la Defensa, sistematizadas desde un criterio general al criterio más particular, como disposiciones más específicamente relacionadas con el régimen del control financiero permanente.

Adicionalmente, se ha considerado conveniente la inclusión tanto de las Normas de Auditoría del Sector Público, como de las Normas Técnicas de Auditoría de la Intervención General de la Administración del Estado que son de plena aplicación en el desarrollo del control financiero

permanente. Del mismo modo, y relacionado con el aspecto de la Seguridad de la Información en el ámbito del Ministerio de Defensa, se han incluido, en último lugar, las disposiciones que clasifican la información del control financiero permanente de Difusión Limitada, lo que le otorga ciertas peculiaridades a efectos de su custodia y tramitación.

Finalmente, se ha insertado un índice sistemático de todas las disposiciones, que puede utilizarse como un instrumento para la localización de las diversas disposiciones. Se incorpora asimismo, como medio de consulta, un índice analítico en el que se han introducido las voces más representativas en el desarrollo de las tareas del control financiero permanente.

Con el deseo de que se cumplan los objetivos para los que se ha confeccionado la presente obra y proporcione información actualizada, sirviendo de provecho en su consulta y utilización, agradezco el esfuerzo realizado y felicito a los autores de este trabajo: los Comandantes Interventores Ángel L. Salguero Díaz y Mercedes Espadas Misioné, y la Capitán Interventor M. Covadonga Garrido-Lestache Rodríguez-Monte.

Madrid, marzo de 2011.

LUIS LLORET GADEA  
*Interventor General de la Defensa*

**NORMATIVA DE  
CONTROL FINANCIERO  
PERMANENTE**

## SUMARIO

- § 1 LEY 47/2003, DE 26 DE NOVIEMBRE, GENERAL PRESUPUESTARIA.
- § 2 REAL DECRETO LEGISLATIVO 2188/1995, DE 28 DE DICIEMBRE, POR EL QUE SE DESARROLLA EL RÉGIMEN DEL CONTROL INTERNO EJERCIDO POR LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO.
- § 3 RESOLUCIÓN DE 14 DE FEBRERO DE 1997, DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, POR LA QUE SE APRUEBAN LAS NORMAS DE AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO.
- § 4 ORDEN MINISTERIAL Nº 173/1997, DE 18 DE SEPTIEMBRE, SOBRE EJERCICIO DE CONTROL INTERNO POR LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA DEFENSA.
- § 5 CIRCULAR 1/2009, DE 16 DE SEPTIEMBRE, DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO SOBRE CONTROL FINANCIERO PERMANENTE.
- § 6 INSTRUCCIÓN GENERAL 1/2010, DE 28 DE ENERO, DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE DEFENSA, SOBRE CONTROL FINANCIERO PERMANENTE.
- § 7 INSTRUCCIÓN DE 11 DE JUNIO DE 2002, DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, SO-

BRE ORGANIZACIÓN DE LOS PAPELES DE TRABAJO EN LAS AUDITORÍAS Y ACTUACIONES DE CONTROL FINANCIERO.

- § 8 NORMA TÉCNICA DE 23 DE NOVIEMBRE DE 1999, DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, PARA LA EVALUACIÓN DE LA CALIDAD EN LAS AUDITORÍAS Y ACTUACIONES DE CONTROL FINANCIERO.
- § 9 NORMA TÉCNICA DE 11 DE ABRIL DE 2007, DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, SOBRE EVALUACIÓN E IMPORTANCIA RELATIVA EN LAS AUDITORÍAS DE CUENTAS REALIZADAS POR LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO.
- § 10 ORDEN MINISTERIAL 183/2002, DE 2 DE SEPTIEMBRE, POR LA QUE SE CLASIFICAN LOS INFORMES DE CONTROL FINANCIERO.
- § 11 COMUNICACIÓN DE INTERÉS GENERAL 17/2002, DE 23 DE OCTUBRE, DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA DEFENSA, SOBRE NORMAS PARA LA PROTECCIÓN DE DOCUMENTACIÓN DE CONTROL FINANCIERO, CLASIFICADA DE DIFUSIÓN LIMITADA.

## ÍNDICE ANALÍTICO

**Auditoría Pública § 1 162.**

**Autonomía § 1, 144.**

**Control financiero Permanente, § 1. 157, §5. 3, § 6.3.**

Ámbito de aplicación § 1.158, §5.1. § 6.1.

Áreas de Riesgo § 5. 5.1, § 6. 5.3.

Calidad en las actuaciones § 8

Contenido § 1.159, § 5.3, § 6.3.

Control financiero de subvenciones y ayudas públicas § 1.141.

Consultas §5.10, § 6.10

Destinatarios de los informes definitivos §5.14.9, & 6.14.

Encomiendas de Control Financiero Permanente § 5.11, §6.11.

Ejecución de las actuaciones de control financiero permanente, § 5.8, § 6.8.

Formas de ejercicio § 2. 35.

Informes al Consejo de Ministros § 2. 39.

Informes de Control Financiero § 5.13, § 6.13

Alegaciones § 2.36.2, § 3.6.13.2, § 5.14.1 § 6.14.1

Clasificación § 6.14.2, §10

Estructura y Contenido: § 5.13.2, disp. trans. primera. § 6.13, Anexo 1.

Ficha de seguimiento Informe anual §6.7.2

Informes y Memorandos Parciales § 5.15. § 6.15.

Observaciones a las alegaciones § 2.36.5, § 3.6.13.2, § 5.14.4, § 6.14.1

Plazo de emisión de Informes anuales § 6.14.3.

Informes de actuación § 1.161, § 2. 38, § 5.18, § 6.19.

Informes especiales §5.19 § 6.20

Informes globales anuales § 5.16, § 6.16

Informes elaborados por los Interventores desplazados en el exterior § 6.17

Tramitación de los Informes § 5.14.4, § 6.14.4.

Medidas correctoras § 2. 38 bis.

Modificación programación §6.7.3

Normativa aplicable § 5.2. §6.2.

Objetivo y competencias § 2. 34.

Objeto de control financiero § 5.3. § 6.3.

Obtención de información y documentación, § 5.9, 6.9.

Órganos competentes § 5.4, § 6.4.

Otros Informes de Control Financiero Permanentes § 5.17, § 6.18

Papeles de Trabajo § 3.5.4, §6.8.5, § 7

Plan anual de Control Financiero Permanente §5.5 § 6.5

Modificación § 5.6, § 6.6.

Programación y Seguimiento § 5.7, § 6.7.

Programación § 6. 5.4

Propuestas de informe de actuación § 1.161.1, § 5.18.disp. trans. segunda, § 6.19

Seguimiento de las medidas correctora § 5.12 § 6.12.

Solicitud de Información, § 6. 9.2.

## **Control financiero del Sector Público § 2. 40 a 42.**

### **Deber de colaboración de los titulares de los distintos centros gestores de gasto del Ministerio de Defensa § 4**

### **Deberes del personal controlador § 1.145, § 2.4.**

### **Normas de Auditoría del Sector Público §.3.**

Introducción § 3.1.

Normas de Auditoría del Sector Público: Enunciación § 3.3.

Normas relativas al sujeto auditor § 3.3.1.

Normas sobre la ejecución del trabajo § 3.3.2.

Normas sobre preparación, contenido y presentación de los informes § 3.3.3.

Normas relativas al sujeto auditor § 3.4.

Cualificaciones § 3.4.1.

Diligencia profesional § 3.4.3.

Independencia § 3.4.2.

Responsabilidad § 3.4.4.

Secreto profesional § 3.4.5.

Normas sobre ejecución del trabajo § 3.5.

Control interno § 3.5.2.

Evidencia §3.5.3.

Papeles de trabajo § 3.5.4.

Planificación § 3.5.1.

Revisión de cumplimiento legal § 3.5.6.

Supervisión § 4.5.5.

Normas sobre preparación, contenido y presentación de informes § 3.6.

Calidad del informe § 3.6.5.

Contenido § 3.6.3.

Contenido de los informes financieros §3.6.4.

Forma escrita § 3.6.1.

Plazo de entrega § 3.6.2.

Principios generales § 3.2.2.

Ámbito de aplicación §3.4.2.

Objetivos y clases de auditoría § 3.2.1.

### **Protección de documentación de control financiero permanente**

Clasificación de Informes de control financiero permanente § 6.14.2, § 10.

Tratamiento y protección de documentación § 11

**Técnicas de muestreo y auditoría § 3. 5.3.4, §5.8.4, §6.8.3, § 9.2.2**

**Tramitación informes de actuación como consecuencia de formulación de propuestas § 1.161.1, § 5.18.disp. trans. segunda, § 6.19**

**Sistemas Provisionales de Control Financiero §1. Disp. Ad. Undécima.**

**LEY 47/2003, DE 26 DE NOVIEMBRE,  
GENERAL PRESUPUESTARIA.**

**(BOE núm. 284, de 27 de noviembre de 2003)**

**MODIFICADO POR DIVERSAS DISPOSICIONES**

## TÍTULO I

### Del ámbito de aplicación y de la Hacienda Pública estatal

#### CAPÍTULO I

#### Ámbito de aplicación y organización del sector público estatal

##### **Artículo 1. Objeto**

Esta Ley tiene por objeto la regulación del régimen presupuestario, económico-financiero, de contabilidad, intervención y de control financiero del sector público estatal.

##### **Artículo 2. Sector público estatal<sup>1</sup>.**

1. A los efectos de esta Ley forman parte del sector público estatal:

a) La Administración General del Estado.

b) Los organismos autónomos dependientes de la Administración General del Estado.

c) Las entidades públicas empresariales, dependientes de la Administración General del Estado, o de cualesquiera otros organismos públicos vinculados o dependientes de ella.

---

<sup>1</sup> Ver la Ley de 28/2006, de 18 de julio, de Agencias Estatales para la mejora de servicios públicos.

## § 1

d) Las entidades gestoras, servicios comunes y las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social en su función pública de colaboración en la gestión de la Seguridad Social, así como sus centros y entidades mancomunados<sup>2</sup>.

e) Las sociedades mercantiles estatales, definidas en la Ley de Patrimonio de las Administraciones Públicas.

f) Las fundaciones del sector público estatal, definidas en la Ley de Fundaciones.

g) Las entidades estatales de derecho público distintas a las mencionadas en los párrafos b) y c) de este apartado.

h) Los consorcios dotados de personalidad jurídica propia a los que se refieren los artículos 6, apartado 5, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y 87 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, cuando uno o varios de los sujetos enumerados en este artículo hayan aportado mayoritariamente a los mismos dinero, bienes o industria, o se haya comprometido, en el momento de su constitución, a financiar mayoritariamente dicho ente y siempre que sus actos estén sujetos directa o indirectamente al poder de decisión de un órgano del Estado.

2. Se regula por esta Ley el régimen presupuestario, económico-financiero, contable y de control de los fondos carentes de personalidad jurídica cuya dotación se efectúe mayoritariamente desde los Presupuestos Generales del Estado.

3. Los órganos con dotación diferenciada en los Presupuestos Generales del Estado que, careciendo de personalidad jurídica, no están integrados en la Administración General del Estado, forman parte del sector público estatal, regulándose su régimen económico-financiero por esta Ley, sin perjuicio de las especialidades que se establezcan en sus normas de creación, organización y funcionamiento. No obstante, su régimen de contabilidad y de control quedará sometido en todo caso

---

<sup>2</sup> Ap. 1 d) modificado con efectos de 1 de enero de 2009 y vigencia indefinida por disp. final 10.1 de Ley 2/2008, de 23 diciembre.

a lo establecido en dichas normas, sin que les sea aplicable en dichas materias lo establecido en esta Ley.

Sin perjuicio de lo anterior, esta Ley no será de aplicación a las Cortes Generales, que gozan de autonomía presupuestaria de acuerdo con lo establecido en el artículo 72 de la Constitución; no obstante, se mantendrá la coordinación necesaria para la elaboración del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado.

### **Artículo 3. Sector público administrativo, empresarial y fundacional**

A los efectos de esta Ley, el sector público estatal se divide en los siguientes:

1. El sector público administrativo, integrado por:

a) Los sujetos mencionados en los párrafos a), b) y d) del apartado 1 y en el apartado 3 del artículo anterior.

b) Las entidades mencionadas en los párrafos g) y h) del apartado 1 del artículo anterior, que cumplan alguna de las dos características siguientes:

1ª Que su actividad principal no consista en la producción en régimen de mercado de bienes y servicios destinados al consumo individual o colectivo, o que efectúen operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional, en todo caso sin ánimo de lucro.

2ª Que no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales, entendiéndose como tales a los efectos de esta Ley, los ingresos, cualquiera que sea su naturaleza, obtenidos como contrapartida de las entregas de bienes o prestaciones de servicios.

2. El sector público empresarial, integrado por:

a) Las entidades públicas empresariales.

b) Las sociedades mercantiles estatales.

c) Las entidades mencionadas en los párrafos g) y h) del apartado 1 del artículo anterior no incluidas en el sector público administrativo.

3. El sector público fundacional, integrado por las fundaciones del sector público estatal.

[...]

## TÍTULO V

### Contabilidad del sector público estatal

#### CAPÍTULO III

##### Información contable

##### SECCIÓN 1ª Cuentas Anuales

##### **Artículo 127. *Formulación de las cuentas anuales***

Todas las entidades del sector público estatal deberán formular sus cuentas anuales, de acuerdo con los principios contables que les sean de aplicación, en el plazo máximo de tres meses desde el cierre del ejercicio económico, poniéndolas a disposición de los auditores que corresponda según lo previsto en los artículos 163 y 168 de esta Ley.

##### **Artículo 128. *Contenido de las cuentas anuales de las entidades que deben aplicar los principios contables públicos***<sup>3</sup>

1. Las cuentas anuales de las entidades que deben aplicar los principios contables públicos comprenderán: el balance, la cuenta del resultado económico-patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria. Estos documentos forman una unidad.

2. El balance comprenderá, con la debida separación, el activo, el pasivo y el patrimonio neto de la entidad.

3. La cuenta del resultado económico-patrimonial recogerá el resultado del ejercicio (ahorro o desahorro), separando debidamente los ingresos y los gastos imputables al mismo.

---

<sup>3</sup> Modificado con efectos 1-1-2010 y vigencia indefinida por disp. final 5.7 de Ley 26/2009, de 23 diciembre.

4. El estado de cambios en el patrimonio neto informará de todas las variaciones habidas en el patrimonio neto, de los ingresos y gastos totales reconocidos y de las operaciones realizadas con la entidad o entidades propietarias.

5. El estado de flujos de efectivo informará sobre el origen y destino de los movimientos habidos en las partidas monetarias de activo representativas de efectivo y otros activos líquidos equivalentes e indicará la variación neta de las mismas en el ejercicio.

6. El estado de liquidación del presupuesto comprenderá, con la debida separación, la liquidación del Presupuesto de gastos y del Presupuesto de ingresos de la entidad, así como el resultado presupuestario.

7. La memoria completará, ampliará y comentará la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales.

En particular, la memoria informará del remanente de tesorería de la entidad obtenido a partir de las obligaciones reconocidas no satisfechas el último día del ejercicio, los derechos pendientes de cobro y los fondos líquidos existentes a 31 de diciembre, debiendo tener en cuenta en su cálculo los posibles recursos afectados a la financiación de gastos concretos y los derechos pendientes de cobro que se consideren de difícil o imposible recaudación.

Asimismo, en la memoria se incluirá el balance de resultados y el informe de gestión a los que se refiere el artículo 71 de esta Ley, en los que se informará del grado de realización de los objetivos, los costes en los que se ha incurrido y las desviaciones físicas y financieras que, en su caso, se hubieran producido.

8. El Ministro de Economía y Hacienda determinará el contenido y estructura de los documentos anteriores.

### ***Artículo 129. Contenido de las cuentas anuales del resto de entidades del sector público estatal***

1. Las cuentas anuales de las entidades que deben aplicar los principios y normas de contabilidad recogidos en el Plan General de Contabilidad de la empresa española, así como en sus adaptaciones y disposiciones que lo desarrollan, serán las previstas en dicho plan.

## § 1

Estas entidades deberán incluir en sus cuentas anuales la propuesta de distribución del resultado del ejercicio, cuya aprobación se efectuará posteriormente por el órgano competente.

2. Las cuentas anuales de las entidades que deben aplicar los principios y normas de contabilidad recogidos en la adaptación al Plan General de contabilidad a las entidades sin fines lucrativos serán las previstas en dicha norma.

3. Las sociedades mercantiles estatales, las entidades públicas empresariales, el resto de entes del sector público estatal sometidos a los principios y normas de contabilidad recogidos en el Plan General de Contabilidad de la empresa española y las fundaciones del sector público estatal presentarán, junto con las cuentas anuales, un informe relativo al cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asumen dichas entidades como consecuencia de su pertenencia al sector público<sup>4</sup>.

[...]

## TÍTULO VI

### **Del control de la gestión económico-financiera efectuado por la Intervención General de la Administración del Estado**

#### **CAPÍTULO I**

##### **Normas generales**

##### **Artículo 140. *Del control de la gestión económico-financiera del sector público***

1. En su condición de supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público, corresponde al Tribunal de Cuentas el control externo del sector público estatal, en los términos establecidos en la Constitución, en su Ley Orgánica y en las demás leyes que regulen su competencia.

---

<sup>4</sup> En relación con el artículo 159.1.c) de la Ley General Presupuestaria.

La Orden EHA 614/2009, de 3 de marzo, regula el contenido del Informe al que hace mención el artículo 129.3.

2. La Intervención General de la Administración del Estado ejercerá en los términos previstos en esta Ley el control interno de la gestión económica y financiera del sector público estatal, con plena autonomía respecto de las autoridades y demás entidades cuya gestión controle.

#### ***Artículo 141. Control de subvenciones y ayudas***

La Intervención General de la Administración del Estado ejercerá el control sobre entidades colaboradoras y beneficiarios de subvenciones y ayudas concedidas por los sujetos del sector público estatal y de las financiadas con cargo a fondos comunitarios de acuerdo a lo establecido en la Ley General de Subvenciones y en la normativa comunitaria.

#### ***Artículo 142. Objetivos del control***

1. El control regulado en este título tiene como objetivos:

a) Verificar el cumplimiento de la normativa que resulte de aplicación a la gestión objeto del control.

b) Verificar el adecuado registro y contabilización de las operaciones realizadas, y su fiel y regular reflejo en las cuentas y estados que, conforme a las disposiciones aplicables, deba formar cada órgano o entidad.

c) Evaluar que la actividad y los procedimientos objeto de control se realiza de acuerdo con los principios de buena gestión financiera y, en especial, los previstos en la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

d) Verificar el cumplimiento de los objetivos asignados a los centros gestores del gasto en los Presupuestos Generales del Estado.

2. El control se realizará mediante el ejercicio de la función interventora, el **control financiero permanente y la auditoría pública, a que se refieren los capítulos II, III y IV de este título.**

#### ***Artículo 143. Ámbito y ejercicio del control***

El control a que se refiere este título será ejercido sobre la totalidad de los órganos o entidades del sector público estatal por la Intervención General de la Administración del Estado, a través de sus servicios centrales o de sus Intervenciones Delegadas.

En el ámbito del Ministerio de Defensa y de la Seguridad Social, el control se ejercerá, respectivamente a través de la Intervención General

de la Defensa, y de la Intervención General de la Seguridad Social, dependientes funcionalmente, a estos efectos, de la Intervención General de la Administración del Estado.

***Artículo 144. Principios de actuación y prerrogativas***

1. La Intervención General de la Administración del Estado ejercerá sus funciones de control conforme a los principios de autonomía, ejercicio desconcentrado y jerarquía interna a través de los órganos de control a que se refiere el artículo anterior.

2. El control a que se refiere este título se ejercerá con plena autonomía respecto al órgano o entidad cuya gestión sea objeto de control. A tales efectos, los funcionarios que lo realicen gozarán de independencia funcional respecto de los titulares de los órganos cuya gestión controlen y ajustarán su actuación a la normativa vigente y a las instrucciones impartidas por la Intervención General de la Administración del Estado.

3. El procedimiento contradictorio rige la solución de las diferencias que puedan presentarse en el ejercicio de control de la función interventora. Dicho principio se materializará en el procedimiento de resolución de discrepancias regulado en el artículo 155 de esta Ley.

En el ámbito del **control financiero permanente** y la auditoría pública, el alcance del procedimiento contradictorio será el establecido en la normativa reguladora de los correspondientes informes, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 161 y en el apartado 3 del artículo 166 de esta Ley.

4. El Interventor General de la Administración del Estado y sus Interventores Delegados podrán recabar directamente de quien corresponda los asesoramientos jurídicos y los informes técnicos que considere necesarios, así como los antecedentes y documentos precisos para el ejercicio de sus funciones. Cuando los asesoramientos e informes hayan de recabarse de órganos cuya competencia se extiende a la totalidad de la Administración General e Institucional, se solicitarán, en todo caso, por la Intervención General de la Administración del Estado.

5. El Interventor General de la Administración del Estado y sus interventores delegados podrán interponer los recursos y reclamaciones que autoricen las disposiciones vigentes.

***Artículo 145. Deberes y facultades del personal controlador, deber de colaboración y asistencia jurídica***

1. Los funcionarios que desempeñan las funciones de control deberán guardar la confidencialidad y el secreto respecto de los asuntos que conozcan por razón de su trabajo.

Los datos, informes o antecedentes obtenidos en el desarrollo de sus funciones sólo podrán utilizarse para los fines del control y, en su caso, para la denuncia de hechos que puedan ser constitutivos de infracción administrativa, responsabilidad contable o de delito.

Asimismo, las Comisiones Parlamentarias de Investigación podrán tener acceso a dichos datos, informes o antecedentes, en los términos establecidos por el Real Decreto-ley 5/1994, de 29 de abril.

En los demás casos en que proceda legalmente el acceso a los informes de control, la solicitud de los mismos se dirigirá directamente a sus destinatarios.

2. Las autoridades, cualquiera que sea su naturaleza, los jefes o directores de oficinas públicas, los de las entidades integrantes del sector público estatal y quienes en general, ejerzan funciones públicas o desarrollen su trabajo en dichas entidades deberán prestar a los funcionarios encargados del control el apoyo, concurso, auxilio y colaboración que les sean precisos, facilitando la documentación e información necesaria para dicho control.

3. Toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar, previo requerimiento del órgano de control de la Intervención General de la Administración del Estado actuante, toda clase de datos, informes o antecedentes, deducidos directamente de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, con trascendencia para las actuaciones de control que desarrolle.

4. Los servicios jurídicos del Estado prestarán la asistencia que, en su caso, corresponda a los funcionarios que, como consecuencia de su participación en actuaciones de control, sean objeto de citaciones por órganos jurisdiccionales.

***Artículo 146. Informes generales de control financiero permanente y de auditoría pública***

1. La Intervención General de la Administración del Estado presentará anualmente al Consejo de Ministros a través del Ministro de Hacienda un informe general con los resultados más significativos de la ejecución del **Plan anual de Control Financiero Permanente y del Plan anual de Auditorías de cada ejercicio.**

**2. La Intervención General de la Administración del Estado podrá elevar a la consideración del Consejo de Ministros a través del Ministro de Hacienda los informes de control financiero permanente y de auditoría que, por razón de sus resultados, estime conveniente anticipar su conocimiento.**

***Artículo 147. Control de las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social***

1. El Gobierno a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado, y a iniciativa de la Intervención General de la Seguridad Social, aprobará las normas para el ejercicio por esta última del control en las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social.

2. Las normas que regulen el control en las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social se basarán en lo dispuesto en este título, que será de aplicación en lo no previsto por dichas normas, sin perjuicio de la aplicación directa en los casos en que proceda. A tal efecto, las referencias hechas en este título a los distintos órganos de la Administración General del Estado y sus organismos autónomos se entenderán hechas a los correspondientes órganos del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales y de las Entidades gestoras y Servicios comunes de la Seguridad Social.

## **CAPÍTULO II**

### **De la función interventora**

***Artículo 148. Definición***

La función interventora tiene por objeto controlar, antes de que sean aprobados, los actos del sector público estatal que den lugar al reconoci-

miento de derechos o a la realización de gastos, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven, y la inversión o aplicación en general de sus fondos públicos, con el fin de asegurar que su gestión se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso.

No obstante, la fiscalización previa e intervención de los derechos e ingresos del Tesoro Público se podrá sustituir reglamentariamente por las comprobaciones efectuadas en el ejercicio del **control financiero permanente y la auditoría pública, salvo en los actos de ordenación del pago y pago material correspondientes a devoluciones de ingresos indebidos**<sup>5</sup>.

#### *Artículo 149. Ámbito de aplicación*

1. La función interventora se ejercerá por la Intervención General de la Administración del Estado y sus interventores delegados respecto de los actos realizados por la Administración General del Estado, sus organismos autónomos, y las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social.

2. El Consejo de Ministros, a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado, podrá acordar de forma motivada la aplicación del **control financiero permanente, en sustitución de la función interventora, respecto de toda la actividad del organismo o de algunas áreas de gestión, en aquellos organismos autónomos en los que la naturaleza de sus actividades lo justifique.**

3. Cuando en los procedimientos de gestión que den lugar a los referidos actos, documentos y expedientes participen diversas Administraciones públicas, la función interventora se limitará a las actuaciones que se produzcan en el ámbito de las Administraciones referidas en el apartado 1.

[...]

---

<sup>5</sup> Párr. 2º modificado, con efectos desde el 1 de enero de 2005 y vigencia indefinida por disp. adic. 31 de Ley 2/2004, de 27 diciembre.

## CAPÍTULO III

### Del Control Financiero Permanente

#### *Artículo 157. Definición*

El control financiero permanente se ejercerá en los órganos y entidades establecidos en el artículo siguiente y tendrá por objeto la verificación de una forma continua realizada a través de la correspondiente intervención delegada, de la situación y el funcionamiento de las entidades del sector público estatal en el aspecto económico-financiero, para comprobar el cumplimiento de la normativa y directrices que les rigen y, en general, que su gestión se ajusta a los principios de buena gestión financiera y en particular al cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria y de equilibrio financiero.

#### *Artículo 158. Ámbito de aplicación*<sup>6</sup>

1. El control financiero permanente se ejercerá sobre:
  - a) La Administración General del Estado.
  - b) Los organismos autónomos dependientes de la Administración General del Estado.
  - c) Las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social.
  - d) Las entidades estatales de derecho público contempladas en el párrafo g) del apartado 1 del artículo 2 de esta Ley.
  - e) Las entidades públicas empresariales previstas en el artículo 2.1.c).
  - f) Las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social, cuando se hallen inmersas en alguno de los supuestos previstos en el artículo 74.1 de la Ley General de la Seguridad Social.
2. El Consejo de Ministros podrá acordar, a propuesta del Ministerio de Hacienda y a iniciativa de la Intervención General de la Administración del Estado, que en determinadas entidades públicas empresariales y

---

<sup>6</sup> Ver la Ley de 28/2006, de 18 de julio, de Agencias Estatales para la mejora de servicios públicos.

entidades estatales de derecho público del párrafo g) del apartado 1 del artículo 2 de esta Ley, el control financiero permanente se sustituya por las actuaciones de auditoría pública que se establezcan en el Plan Anual de Auditorías.

### ***Artículo 159. Contenido del control financiero permanente***

1. El control financiero permanente incluirá las siguientes actuaciones:

a) Verificación del cumplimiento de la normativa y procedimientos aplicables a los aspectos de la gestión económica a los que no se extiende la función interventora.

b) Seguimiento de la ejecución presupuestaria y verificación del cumplimiento de los objetivos asignados a los programas de los centros gestores del gasto y verificación del balance de resultados e informe de gestión<sup>7</sup>.

c) Informe sobre la propuesta de distribución de resultados a que se refiere el artículo 129 de esta Ley.

d) Comprobación de la planificación, gestión y situación de la tesorería.

e) Las actuaciones previstas en los restantes títulos de esta Ley y en las demás normas presupuestarias y reguladoras de la gestión económica del sector público estatal, atribuidas a las intervenciones delegadas.

f) Análisis de las operaciones y procedimientos, con el objeto de proporcionar una valoración de su racionalidad económico-financiera y su adecuación a los principios de buena gestión, a fin de detectar sus posibles deficiencias y proponer las recomendaciones en orden a la corrección de aquéllas.

2. Las actuaciones antes referidas se documentarán en informes.

Anualmente se elaborará un informe comprensivo de los resultados de las actuaciones de control financiero permanente realizadas durante el ejercicio.

3. Las actuaciones de control financiero permanente a efectuar en cada ejercicio y el alcance específico fijado para las mismas se determinará en el plan anual de control financiero permanente elaborado por la Interven-

---

<sup>7</sup> Ver Artículos 27.5, 29.1 y 6, 31.2, 33.2.d) y 35.4 de la Ley General Presupuestaria.

ción General de la Administración del Estado, que podrá ser modificado cuando se produzcan circunstancias que lo justifiquen.

***Artículo 160. Informes de control financiero permanente***

1. Los informes referidos en el párrafo e) del apartado 1 del artículo anterior se ajustarán en su procedimiento de elaboración, contenido y destinatarios a lo establecido en sus normas reguladoras.

2. Los restantes informes establecidos en el artículo anterior se desarrollarán de acuerdo con las normas que la Intervención General de la Administración del Estado apruebe, las cuales establecerán su periodicidad, contenido, destinatarios y el procedimiento para su elaboración.

***Artículo 161. Informes de actuación y seguimiento de medidas correctoras***

1. La Intervención General de la Administración del Estado podrá formular informes de actuación derivados de las recomendaciones y de las propuestas de actuación para los órganos gestores contenidas en los informes anuales de control financiero permanente a que se refiere el apartado 2 del artículo 159, cuando se den algunas de las circunstancias siguientes:

a) Cuando se hayan apreciado deficiencias y los titulares de la gestión controlada no indiquen las medidas necesarias y el plazo previsto para su solución.

b) Cuando manifiesten discrepancias con las conclusiones y recomendaciones y no sean aceptadas por el órgano de control.

c) Cuando habiendo manifestado su conformidad, no adopten las medidas para solucionar las deficiencias puestas de manifiesto.

2. Los informes de actuación se dirigirán al titular del departamento del que dependa o al que esté adscrito el órgano o entidad controlada y, en caso de disconformidad del titular del departamento, se elevarán al Consejo de Ministros a través del Ministro de Hacienda. Las decisiones que en este sentido adopte el Consejo de Ministros serán vinculantes tanto para los órganos de gestión como de control.

3. La Intervención General de la Administración del Estado realizará un seguimiento continuado sobre las medidas correctoras que se hayan decidido como consecuencia de las deficiencias detectadas en los informes.

## CAPÍTULO IV

### De la auditoría pública

#### SECCIÓN 1.ª

##### Normas generales

##### *Artículo 162. Definición*

La auditoría pública consistirá en la verificación, realizada con posterioridad y efectuada de forma sistemática, de la actividad económico-financiera del sector público estatal, mediante la aplicación de los procedimientos de revisión selectivos contenidos en las normas de auditoría e instrucciones que dicte la Intervención General de la Administración del Estado.

##### *Artículo 163. Ámbito*

La auditoría pública se ejercerá, en función de lo previsto en el plan anual de auditorías a que se refiere el artículo 165 de esta Ley, sobre todos los órganos y entidades integrantes del sector público estatal y sobre los fondos a que se refiere el apartado 2 del artículo 2 de esta Ley, sin perjuicio de las actuaciones correspondientes al ejercicio de la función interventora y del **control financiero permanente**, y de las actuaciones sometidas al ejercicio de la auditoría privada de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, impuestas a las sociedades mercantiles estatales por la legislación mercantil.

[...]

## TÍTULO VII

### De las responsabilidades

##### *Artículo 176. Principio general*

Las autoridades y demás personal al servicio de las entidades contempladas en el artículo 2 de esta Ley que por dolo o culpa graves adopten resoluciones o realicen actos con infracción de las disposiciones de esta Ley, estarán obligados a indemnizar a la Hacienda Pública estatal o, en su caso, a la respectiva entidad los daños y perjuicios que sean consecuencia

de aquellos, con independencia de la responsabilidad penal o disciplinaria que les pueda corresponder.

***Artículo 177. Hechos que pueden generar responsabilidad patrimonial***

1. Constituyen infracciones a los efectos del artículo anterior:

a) Haber incurrido en alcance o malversación en la administración de los fondos públicos.

b) Administrar los recursos y demás derechos de la Hacienda Pública estatal sin sujetarse a las disposiciones que regulan su liquidación, recaudación o ingreso en el Tesoro.

c) Comprometer gastos, liquidar obligaciones y ordenar pagos sin crédito suficiente para realizarlos o con infracción de lo dispuesto en esta Ley o en la de Presupuestos que sea aplicable.

d) Dar lugar a pagos reintegrables, de conformidad con lo establecido en el artículo 77 de esta Ley.

e) No justificar la inversión de los fondos a los que se refieren los artículos 78 y 79 de esta Ley y la Ley General de Subvenciones.

f) Cualquier otro acto o resolución con infracción de esta Ley, cuando concurren los supuestos establecidos en el artículo 176 de esta Ley.

2. Las infracciones tipificadas en el número anterior darán lugar, en su caso, a la obligación de indemnizar establecida en el artículo anterior.

***Artículo 178. Tipos de responsabilidad.***

1. Cuando el acto o la resolución se dictase mediando dolo, la responsabilidad alcanzará a todos los daños y perjuicios que conocidamente deriven de la resolución adoptada con infracción de esta Ley.

2. En el caso de culpa grave, las autoridades y demás personal de los entes del sector público estatal sólo responderán de los daños y perjuicios que sean consecuencia necesaria del acto o resolución ilegal.

A estos efectos, la Administración tendrá que proceder previamente contra los particulares para el reintegro de las cantidades indebidamente percibidas.

3. La responsabilidad de quienes hayan participado en la resolución o en el acto será mancomunada, excepto en los casos de dolo, que será solidaria.

***Artículo 179. Responsabilidad de los interventores y ordenadores de los pagos***

En las condiciones fijadas en los artículos anteriores, están sujetos a la obligación de indemnizar a la Hacienda Pública estatal o, en su caso, a la respectiva entidad, además de los que adopten la resolución o realicen el acto determinante de aquélla, los interventores en el ejercicio de la función interventora, respecto a los extremos a los que se extiende la misma, y los ordenadores de pago que no hayan salvado su actuación en el respectivo expediente, mediante observación escrita acerca de la improcedencia o ilegalidad del acto o resolución.

***Artículo 180. Órgano competente y Procedimiento***

1. En el supuesto del párrafo a) del apartado 1 del artículo 177 de esta Ley, la responsabilidad será exigida por el Tribunal de Cuentas mediante el oportuno procedimiento de reintegro por alcance de conformidad con lo establecido en su 2. En los supuestos que describen los párrafos b) a f) del apartado 1 del artículo 177 de esta Ley, y sin perjuicio de dar conocimiento de los hechos al Tribunal de Cuentas a los efectos prevenidos en el artículo 41, apartado 1, de la Ley Orgánica 2/1982, la responsabilidad será exigida en expediente administrativo instruido al interesado.

El acuerdo de incoación, el nombramiento de instructor y la resolución del expediente corresponderán al Gobierno cuando se trate de personas que, de conformidad con el ordenamiento vigente, tengan la condición de autoridad, y en los demás casos al Ministro de Hacienda.

Las competencias atribuidas al Ministro de Hacienda, corresponderán al de Trabajo y Asuntos Sociales, en las responsabilidades relativas a las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social.

La resolución que, previo informe del servicio jurídico del Estado, o, en su caso, de la Seguridad Social, ponga fin al expediente tramitado con audiencia de los interesados, se pronunciará sobre los daños y perjuicios causados a los bienes y derechos de la Hacienda Pública estatal o, en su

caso, de la entidad, imponiendo a los responsables la obligación de indemnizar en la cuantía y en el plazo que se determine.

Dicha resolución será recurrible ante la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de su notificación.

***Artículo 181. Régimen jurídico del importe de los perjuicios irrogados***

1. Los perjuicios declarados en los expedientes de responsabilidad, tendrán la consideración de derechos de la Hacienda Pública estatal o del ente respectivo.

Dichos derechos gozarán del régimen a que se refiere el artículo 10, apartado 1, de esta Ley y se procederá a su cobro, en su caso, por la vía de apremio.

2. La Hacienda Pública estatal o, en su caso, la entidad correspondiente tienen derecho al interés previsto en el artículo 17 de esta Ley, sobre el importe de los alcances, malversaciones, daños y perjuicios a sus bienes y derechos, desde el día que se irroguen los perjuicios. Cuando por insolvencia del deudor directo se derive la acción a los responsables subsidiarios, el interés se calculará a contar del día en que se les requiera el pago.

***Artículo 182. Diligencias previas***

Tan pronto como se tenga noticia de que se ha producido un hecho constitutivo de las infracciones a que se refiere el artículo 177.1 o hayan transcurrido los plazos señalados en los correspondientes artículos de esta Ley sin haber sido justificadas las órdenes de pago o los fondos a que el mismo se refiere, los jefes de los presuntos responsables y los ordenadores de pagos, respectivamente, instruirán las diligencias previas y adoptarán, con igual carácter, las medidas necesarias para asegurar los derechos de la Hacienda Pública estatal o los de la respectiva entidad, dando inmediato conocimiento al Tribunal de Cuentas o al Ministro de Hacienda, en cada caso, para que procedan según sus competencias y conforme a los procedimientos establecidos.

[...]

***Disposición adicional cuarta. Interventores delegados***

Los interventores delegados serán designados entre funcionarios de los Cuerpos siguientes:

a) En la esfera civil del Estado, sus organismos públicos y entidades estatales de derecho público, entre los del Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado.

b) En la militar, entre los del Cuerpo Militar de Intervención de la Defensa.

c) En las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social, entre los del Cuerpo Superior de Intervención y Contabilidad de Administración de la Seguridad Social.

[...]

***Disposición adicional sexta. Gestión de los gastos para procesos electorales***

1. La gestión de los gastos de funcionamiento que ha de asumir el Estado como consecuencia de la celebración de procesos electorales, en el ámbito de la Ley Orgánica del Régimen Electoral General, se realizará mediante un procedimiento específico que, a fin de asegurar su agilidad y el control individualizado de cada proceso electoral por parte del Tribunal de Cuentas, se ajustará a los siguientes principios:

a) La imputación de dichos gastos se realizará a concepto presupuestario específico existente en el Ministerio del Interior, que recogerá tanto los efectuados por este departamento como por otros ministerios u organismos autónomos.

b) El Ministerio del Interior distribuirá mediante provisiones específicas las cantidades correspondientes a las distintas autoridades estatales, que podrán ponerse a su disposición a través de libramientos con aplicación definitiva a la indicada imputación presupuestaria.

c) Los órganos gestores han de rendir cuentas de su gestión que incluirá expresión de los gastos realizados con cargo a los fondos recibidos. La cuenta a presentar por cada órgano gestor será única para cada proceso

electoral y será remitida al Tribunal de Cuentas por conducto del Ministerio del Interior.

d) En sustitución de la función interventora, la gestión de estos gastos quedará sometida al **control financiero permanente** realizado por el interventor delegado. Como resultado de este control, dicho interventor formulará un informe a la cuenta justificativa, que será remitido junto a ésta al Tribunal de Cuentas.

2. Se autoriza al Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de este procedimiento.

[...]

***Disposición adicional undécima. Sistemas provisionales de control financiero***

Cuando circunstancias excepcionales lo aconsejen, el Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Hacienda ante iniciativa de la Intervención General de la Administración del Estado y previa solicitud a ésta realizada por la Intervención General de la Defensa o de la Seguridad Social, en el caso de entidades sometidas a su ámbito de actuación, podrá acordar para determinadas entidades integrantes del sector público estatal, la sustitución por un período determinado del sistema de control a que quedan sometidas por otra u otras de las modalidades previstas en el título VI de esta Ley.

El referido acuerdo será individualizado para cada entidad y no podrá tener una vigencia superior al año, sin perjuicio de acuerdos posteriores que mantengan dicha situación.

***Disposición adicional duodécima. Funciones de control***

Lo establecido en el título VI se aplicará sin perjuicio del control que los departamentos ministeriales, organismos públicos y demás entidades del sector público desarrollan, en el ámbito de su competencia, de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 15.1.c), 51, y 59 de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, y las demás normas que regulan dichas actuaciones.

[...]

*Disposición transitoria primera Régimen de los organismos a los que se refieren los artículos 60 y 61 de Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social*<sup>8</sup>

1. En el plazo de un año a partir de la entrada en vigor de esta Ley, se procederá a la adaptación de la normativa reguladora de los organismos autónomos a los que se refiere el apartado uno del artículo 60 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, así como de los organismos públicos de Investigación a los que refiere el artículo 61. Uno de la citada Ley 50/1998, a las disposiciones contenidas en esta Ley, atendiendo a las peculiaridades derivadas de la actividad ejercida por dichos organismos.

2. En tanto no se proceda a la adaptación prevista en el apartado 1 de esta disposición, los citados organismos públicos se ajustarán en su régimen presupuestario a lo previsto para los organismos autónomos en esta Ley, sin perjuicio de las especialidades que se deriven de las operaciones de carácter comercial, industrial, financiero y análogo y teniendo en cuenta lo que se dispone en los siguientes párrafos.

Los presupuestos de los organismos a los que se refiere el apartado primero de esta disposición, se acompañarán de una cuenta de operaciones comerciales que recogerá las operaciones propias de la actividad de estos organismos y no estarán sometidas al régimen de limitaciones establecido para los créditos incluidos en el estado de gastos de sus presupuestos.

El ejercicio presupuestario coincidirá con el año natural sin perjuicio de los ajustes necesarios cuando las operaciones a realizar por el Organismo autónomo estén vinculadas a ciclo productivo distinto, que no podrá ser superior a doce meses.

En su régimen económico-financiero, de contabilidad, intervención y **control financiero**, se regirán por lo dispuesto en los artículos 60, apartado cinco, y 61. uno, de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

[...]

---

<sup>8</sup> Ver Acuerdo de Consejo de Ministros de 8 de enero de 1999 sobre régimen de control económico-financiero aplicable por la Intervención General de la Administración del Estado a determinados organismos públicos.

***Disposición derogatoria única. Derogación normativa***

1. Quedan derogadas las siguientes disposiciones:

a) El Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, con efectos de 1 de enero de 2005, con las excepciones que se indican a continuación:

El artículo 15, que queda derogado a partir del 1 de enero de 2004.

Los artículos 147 y 148, que quedan derogados a partir de 1 de enero de 2004, a efectos de la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2005.

Los artículos 149, 150.2 y 150.3, que quedan derogados a partir de 1 de enero de 2004.

Las secciones primera y segunda, del capítulo I, de su título II, que quedan derogadas a partir del 1 de enero de 2004, salvo los artículos 49, 59, 62 y 63 que continuarán vigentes durante 2004, y sin perjuicio de lo establecido en la disposición transitoria segunda de esta Ley.

El capítulo II de su título II, que continuará en vigor para los organismos autónomos a los que se refieren los artículos 60 y 61 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, hasta tanto se cumplan las previsiones contenidas en la disposición transitoria primera de esta Ley.

b) El artículo 21 y la disposición adicional primera del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado.

c) El artículo 21 y la disposición adicional segunda del Real Decreto 706/1997, de 16 de mayo, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Seguridad Social.

2. Asimismo, quedan derogadas cuantas disposiciones, de igual o inferior rango, se opongan a lo establecido en esta Ley.

[...]

***Disposición final tercera. Control financiero***

Las menciones efectuadas por las normas anteriores a esta Ley al control financiero de la Intervención General de la Administración del Estado se entenderán efectuadas al control financiero permanente y a la auditoría pública definidas en los artículos 157 y 162 de esta Ley.

**REAL DECRETO LEGISLATIVO 2188/1995, DE 28 DE  
DICIEMBRE, POR EL QUE SE DESARROLLA EL RÉGIMEN  
DE CONTROL INTERNO EJERCIDO POR LA INTERVENCIÓN  
GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO**

**(BOE. núm. 22, de 25 de enero de 1996)**

**(BOD núm. 20, de 29 de enero de 1996)**

**MODIFICADO POR DIVERSAS DISPOSICIONES**

En el vigente Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, se regula el ejercicio del control interno del sector público estatal a realizar por la Intervención General de la Administración del Estado.

Este sistema de control interno se caracteriza por las siguientes notas:

a) Ejercerse con plena autonomía respecto de las autoridades y órganos controlados.

b) Realizarse por medio de las modalidades de función interventora y del control financiero.

c) Ejercerse de forma desconcentrada de acuerdo con la competencia del órgano controlado.

d) Tomar en conjunto como marco de referencia tanto el aspecto legal o de cumplimiento normativo como otros principios fundamentales en la actuación del sector público, como son la economía, la eficiencia y la eficacia.

En el ámbito de la función interventora se considera conveniente delimitar con claridad las características básicas del régimen especial de fiscalización limitada previa para diferenciarlo del régimen ordinario, así como regular adecuadamente las medidas a tomar en caso de omisión de la preceptiva fiscalización previa.

En el ámbito del control financiero, se considera necesario tanto el realizar un adecuado desarrollo normativo dada la dispersión existente en esta materia y el carácter de instrucción provisional que tenía el Real Decreto 1124/1978, de 12 de mayo, como conseguir una regulación a nivel reglamentario que delimite con claridad aspectos relevantes tales como el ámbito de aplicación, las formas de ejercicio, etc., y dado que el control no es, ni puede ser, un fin en sí mismo, sino que debe concebirse como un instrumento para el perfeccionamiento de la actividad controlada, regular también el cauce a seguir por los informes que, en el ejercicio de esta modalidad del control, se emiten.

Es interés del Gobierno la continua mejora en los mecanismos de gestión y control interno del sector público estatal, a cuyo efecto se hace necesario dictar normas que desarrollen los preceptos de la Ley General Presupuestaria en materia de función interventora y de control financiero, en aras de su mayor eficacia.

En su virtud, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 28 de diciembre de 1995, dispongo:

## TÍTULO I

### Disposiciones comunes

#### *Artículo 1. Ámbito de aplicación*

El control interno de la gestión económico-financiera del sector público estatal se realizará en los términos establecidos en el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria y en el presente Reglamento, sobre el conjunto de dicha actividad financiera y sobre los actos con contenido económico que la integran.

El control interno a que se refiere el presente Reglamento no será de aplicación a los órganos que no dependan del Gobierno o de la Administración General e Institucional del Estado.

## ***Artículo 2. Formas de ejercicio***

1. El control interno de la gestión económico-financiera del sector público estatal se realizará mediante el ejercicio de la función interventora y del control financiero.

2. La función interventora tiene por objeto controlar todos los actos de la Administración del Estado y de sus Organismos autónomos que den lugar al reconocimiento de derechos y de obligaciones de contenido económico, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven y la recaudación, inversión o aplicación en general de los caudales públicos, con el fin de asegurar que la administración de la Hacienda Pública se ajusta a las disposiciones aplicables en cada caso.

3. El control financiero tiene por objeto comprobar que la actuación, en el aspecto económico-financiero, de los servicios, Organismos autónomos, sociedades y demás entes públicos estatales, cualquiera que sea su denominación y forma jurídica, se ajusta al ordenamiento jurídico así como a los principios generales de buena gestión financiera.

Este control comprenderá la verificación de la eficacia y eficiencia, así como el adecuado registro y contabilización de la totalidad de las operaciones realizadas por cada órgano o entidad y su fiel reflejo en las cuentas y estados que, conforme a las disposiciones aplicables, deban formar éstos. Dicha función podrá ejercerse con carácter permanente.

El control de eficacia, a ejercer por la Intervención General de la Administración del Estado, comprenderá el análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento o utilidad de los respectivos servicios o inversiones, así como del cumplimiento de los objetivos de los correspondientes programas, sin que dicho control pueda emitir juicio sobre las decisiones de carácter político.

El control de eficacia se realizará sin perjuicio del que cada Departamento ministerial, en el ámbito de sus competencias, pueda desarrollar en esta materia, por sí mismo o en colaboración con la Intervención General de la Administración del Estado.

Cuando los presupuestos de los servicios o entidades públicas se formulen por programas, objetivos o planes de actuación el control financiero tendrá como objeto, entre otros, el examen, análisis y evaluación de los

sistemas y procedimientos de seguimiento de objetivos aplicados por los órganos gestores, así como de cuantos documentos y antecedentes resulten necesarios para determinar el grado de fiabilidad de los datos contenidos en los informes que, con relación a la ejecución de los programas, deban rendir los órganos gestores responsables.

A estos efectos, los órganos gestores habrán de establecer un sistema de seguimiento de objetivos adaptado a las necesidades propias de su gestión con la finalidad de poder evaluar el cumplimiento de los objetivos que han servido de base en la asignación de recursos.

### ***Artículo 3. Principios de ejercicio del control interno***

1. La Intervención General de la Administración del Estado, en el ejercicio de sus funciones de control interno, estará sometida a los principios de autonomía funcional, ejercicio desconcentrado y procedimiento contradictorio.

2. El control interno de la Intervención General de la Administración del Estado se ejercerá con plena autonomía respecto de las autoridades y demás entidades cuya gestión sea objeto del control. A tales efectos, los funcionarios que realicen el mismo tendrán independencia funcional respecto de los titulares de las entidades cuya gestión controlen y ajustarán sus actuaciones a las instrucciones impartidas al efecto por el citado centro directivo.

3. La Intervención General de la Administración del Estado dará cuenta a los órganos de gestión controlados de los resultados más relevantes de las comprobaciones efectuadas y recomendará las actuaciones que resulten aconsejables. De igual modo, este centro dará cuenta al Consejo de Ministros, a través del Ministro de Economía y Hacienda, de los resultados que por su especial transcendencia considere adecuado elevar al mismo, o cuando los responsables de la gestión no adopten las medidas correctoras propuestas.

4. Cuando la naturaleza del acto, documento o expediente lo requiera, la Intervención General de la Administración del Estado o sus Interventores Delegados, en el ejercicio de sus funciones de control interno, podrán recabar directamente de los distintos órganos de la Administración General e Institucional los asesoramientos jurídicos y los informes técnicos que

consideren necesarios, así como los antecedentes y documentos precisos para el ejercicio de sus funciones de control interno, con independencia del medio que los soporte. Cuando los asesoramientos e informes hayan de recabarse de órganos cuya competencia se extiende a la totalidad de dicha Administración, se solicitarán, en todo caso, por la Intervención General de la Administración del Estado<sup>1</sup>.

#### ***Artículo 4. Deberes del personal controlador***

1. Los funcionarios que ejerzan la función interventora o realicen el control financiero deberán guardar el debido sigilo con relación a los asuntos que conozcan en el desempeño de sus funciones.

Los datos, informes o antecedentes obtenidos en el ejercicio del control interno sólo podrán utilizarse para los fines asignados al mismo y, en su caso, para formular la correspondiente denuncia de hechos que puedan ser constitutivos de infracción administrativa, responsabilidad contable o penal. Asimismo, las Comisiones Parlamentarias de Investigación podrán tener acceso a dichos datos, informes o antecedentes.

2. Cuando en la práctica de un control, el interventor actuante aprecie, que los hechos acreditados en el expediente pudieran ser susceptibles de constituir una infracción administrativa o de responsabilidades contables o penales, lo deberá poner en conocimiento de la Intervención General de la Administración del Estado, la cual, si procede, remitirá lo actuado al órgano competente para la iniciación de los oportunos procedimientos.

3. En los demás casos en que proceda legalmente el acceso a los informes de control, la solicitud de los mismos deberá dirigirse directamente al gestor directo de la actividad controlada

#### ***Artículo 5. Facultades del personal controlador.***

1. Las autoridades, cualquiera que sea su naturaleza, así como los Jefes o Directores de oficinas públicas, Organismos autónomos y sociedades estatales y quienes en general, ejerzan funciones públicas o desarrollen su trabajo en dichas entidades deberán prestar la debida colaboración y apoyo a los funcionarios encargados de la realización del control.

---

<sup>1</sup> Ap. 4 modificado por art. 1 de Real Decreto 339/1998, de 6 marzo.

2. El Servicio Jurídico del Estado deberá prestar la asistencia jurídica que, en su caso, corresponda a los funcionarios que, como consecuencia de su participación en actuaciones de control interno, sean objeto de citaciones por órgano jurisdiccional.

3. Los funcionarios actuantes en el control financiero podrán revisar los sistemas informáticos de gestión que sean precisos para llevar a cabo sus funciones de control. Los accesos a las bases de datos y archivos automatizados de la Administración tributaria se realizarán en el marco de las normas básicas de control y seguridad que se dicten en desarrollo de la disposición final segunda de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social<sup>2</sup>.

## TÍTULO II

### De la función interventora

#### CAPÍTULO I

##### Disposiciones generales

##### *Artículo 6. Ámbito de aplicación*

1. La Administración General del Estado y sus Organismos autónomos de carácter administrativo están sujetos a la función interventora en los términos establecidos en el capítulo I y en el artículo 99 del Título III del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria y en el presente Título.

2. Cuando en los procedimientos de gestión que den lugar a actos, documentos y expedientes de contenido económico objeto de control participen distintas Administraciones públicas, la función interventora se limitará a las actuaciones que se produzcan en el ámbito de la Administración General del Estado y sus Organismos autónomos administrativos.

[...]

---

<sup>2</sup> Ap. 3 añadido por art. 1 de Real Decreto 339/1998, de 6 marzo.

### CAPÍTULO III

#### **Del procedimiento para el ejercicio de la función interventora sobre los derechos e ingresos**

##### *Artículo 11. Fiscalización previa de derechos e ingresos*

La fiscalización previa e intervención de los derechos e ingresos del Tesoro Público se sustituyen por el control inherente a la toma de razón en contabilidad y el control posterior a que se refiere el artículo siguiente de este Reglamento.

Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo anterior, la citada sustitución no alcanzará a los actos de ordenación y pago material derivados de devoluciones de ingresos indebidos, que se fiscalizarán conforme a lo que se establece en la sección quinta del capítulo siguiente.

##### *Artículo 12. Control posterior de derechos e ingresos*

El control posterior de los derechos e ingresos del Tesoro Público se efectuará mediante el ejercicio del **control financiero permanente**. El Interventor general podrá establecer específicas comprobaciones posteriores sobre determinados tipos de liquidaciones.

[...]

### CAPÍTULO IV

#### **El procedimiento para el ejercicio de la función interventora sobre gastos y pagos**

[...]

#### **SECCIÓN 2ª. De la fiscalización e intervención previa de la autorización de gastos y obligaciones del Tesoro Público**

[...]

##### *Artículo 21. Control posterior<sup>3</sup>*

*1. El grado de cumplimiento de la legalidad de los extremos no comprobados en la fiscalización o intervención a que se refiere esta sección se*

---

<sup>3</sup> Artículo 21 Derogado por Ley 47/2003, de 26 noviembre

*verificará con carácter posterior sobre una muestra representativa de los actos, documentos o expedientes que dieron origen a la referida fiscalización. La Intervención General de la Administración del Estado determinará los procedimientos a aplicar para la selección, identificación y tratamiento de la muestra o, en su caso, para la realización de la auditoría.*

*2. Los interventores delegados que efectúen dicha verificación deberán emitir informe escrito en el que harán constar cuantas observaciones y conclusiones se deduzcan de la misma. Estos informes se remitirán al titular del centro gestor del gasto correspondiente para que formule, en su caso, en el plazo máximo de quince días las alegaciones que estime oportunas.*

*3. Los interventores delegados en Ministerios y Organismos autónomos formularán un informe resumen en el que se reflejarán los aspectos más destacados de las actuaciones a que se refiere el apartado anterior en el ámbito del correspondiente Departamento u organismo.*

*4. La Intervención General de la Administración del Estado, de acuerdo con lo previsto en el artículo 95.5 de la Ley General Presupuestaria, dará cuenta al Consejo de Ministros y a los centros y organismos afectados, según lo dispuesto en el artículo 3.3 del presente Real Decreto, de los resultados más importantes, si los hubiere, derivados de las verificaciones efectuadas y, en su caso propondrá las actuaciones que resulten aconsejables.*

[...]

## TÍTULO III

### Del control financiero

#### CAPÍTULO I

##### Disposiciones generales

##### *Artículo 33. Ámbito de aplicación*

El control financiero se ejercerá respecto de los sujetos siguientes:

a) Los servicios, Organismos autónomos, sociedades y demás entes públicos estatales, cualesquiera que sean su denominación y forma jurídica.

b) Las sociedades mercantiles, empresas, entidades y particulares por razón de las subvenciones, créditos, avales y demás ayudas del Estado o de sus Organismos autónomos, o de otro modo concedidas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado o a fondos de las Comunidades Europeas, así como las entidades colaboradoras que participen en el procedimiento para su concesión y gestión.

#### **Artículo 34. Objetivo y competencias**

1. El control financiero al que se refieren los artículos 17 y 18 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, tiene por objeto verificar que la gestión económico-financiera del sector público estatal se adecua a los principios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia.

*En los casos a que se refiere el apartado 2 del artículo 33 de este Real Decreto, el control financiero tendrá por objeto comprobar la adecuada y correcta obtención, utilización y disfrute de las subvenciones, créditos, avales y demás ayudas percibidas, así como la realidad y regularidad de las operaciones con ellas financiadas<sup>4</sup>.*

2. El control financiero, que será ejercido con plena autonomía e independencia respecto de las autoridades y entidades cuya gestión se controle, se realizará por la Intervención General de la Administración del Estado a través de sus Subdirecciones Generales, Intervenciones Delegadas y los funcionarios que aquélla designe, de conformidad con lo previsto en el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, en el presente Real Decreto y demás disposiciones reglamentarias.

3. El control financiero tiene como finalidad promover la mejora de las técnicas y procedimientos de gestión económico-financiera, a través de las propuestas que se deduzcan de los resultados del mismo. De los informes de control se podrá extraer información que permita una mejor aplicación de los principios de eficiencia y economía en la programación y ejecución del gasto público.

#### **Artículo 35. Formas de ejercicio**

1. El control financiero se ejercerá mediante auditorías u otras técnicas de control, de conformidad con lo establecido en el presente Real Decreto

---

<sup>4</sup> Ap. 1 párr. 2º derogado por disp. derog. única.2 d) de Ley 38/2003, de 17 noviembre

## § 2

y en las normas de auditoría e Instrucciones que dicte la Intervención General de la Administración del Estado.

2. Las auditorías consistirán en la comprobación de la actividad económico-financiera de los entes o programas presupuestarios objeto de control, realizada de forma sistemática y mediante la aplicación de procedimientos de análisis de las operaciones o actuaciones singulares seleccionados al efecto.

Dichas comprobaciones, de acuerdo con los objetivos que en cada caso se persigan, podrán utilizar, para el análisis de la actividad económico-financiera, alguno de los siguientes modelos de auditoría: financiera, de cumplimiento, operativa, de programas presupuestarios y planes de actuación y de sistemas y procedimientos de gestión financiera.

3. Con independencia de lo dispuesto en el número anterior, el control financiero podrá consistir en:

a) El examen de registros contables, cuentas o estados financieros, mediante la aplicación de concretos procedimientos de análisis.

b) El examen de operaciones individualizadas y concretas.

c) La comprobación de aspectos parciales y concretos de una serie de actos efectuados por el ente controlado.

d) La comprobación material de inversiones y otros activos.

e) Las actuaciones concretas de control que deban realizarse conforme con lo que en cada caso establezca la normativa vigente.

f) Otras comprobaciones decididas por la Intervención General de la Administración del Estado en atención a las características especiales de las actividades realizadas por los entes sometidos a control.

g) La revisión de los sistemas informáticos de gestión económico-financiera, que abarcará el examen de las funciones y operaciones efectuadas en éstos, con el objeto de verificar que la información responde a los principios de fiabilidad, integridad, precisión y disponibilidad<sup>5</sup>.

4. Las normas de auditoría e instrucciones dictadas por la Intervención General de la Administración del Estado serán de aplicación a todas

---

<sup>5</sup> Ap. 3 g) añadido por art. 1 de Real Decreto 339/1998, de 6 marzo.

las auditorías que se realicen en el ámbito del sector público estatal por los órganos funcionalmente dependientes de dicho centro directivo y los auditores de cuentas o sociedades de auditoría de cuentas contratados al efecto<sup>6</sup>.

## CAPÍTULO II

### De los informes de control financiero

#### *Artículo 36. Informes de control financiero provisionales y definitivos*

1. El órgano que haya desarrollado el control deberá emitir informe escrito comprensivo de los hechos puestos de manifiesto y de las conclusiones y recomendaciones que se deduzcan del mismo.

2. Dicho informe tendrá carácter provisional y se remitirá por el órgano que haya efectuado el control al gestor directo de la actividad controlada para que, en el plazo máximo de quince días desde la recepción del informe, formule las alegaciones que estime oportunas. En el caso de existir deficiencias admitidas por el órgano gestor, éste indicará las medidas necesarias y el calendario previsto para solucionarlas.

3. Se entenderá como gestor directo al titular del servicio, órgano o ente controlado.

4. Con base en el informe provisional y en las alegaciones recibidas, el órgano de control emitirá el informe definitivo. Si no se hubieran recibido alegaciones en el plazo señalado para ello el informe provisional se elevará a definitivo.

5. El informe definitivo incluirá las alegaciones del gestor y, en su caso, las observaciones del órgano de control sobre dichas alegaciones.

6. *En los casos de control financiero sobre entidades colaboradoras o perceptores de ayudas y subvenciones públicas, el órgano que haya desarrollado el mismo emitirá informe comprensivo de los hechos puestos de manifiesto en el control y de las conclusiones que de aquéllos se deriven respecto al cumplimiento o incumplimiento de los requisitos y condiciones exigidos por la normativa aplicable. Este informe se diri-*

---

<sup>6</sup> Ap. 4 añadido por art. 2 de Real Decreto 339/1998, de 6 marzo.

*girá a la entidad colaboradora o al beneficiario dándole quince días de plazo para que efectúe las alegaciones que estime convenientes. Transcurrido el plazo mencionado, y teniendo en cuenta las alegaciones, en su caso, efectuadas, el órgano de control emitirá informe provisional dirigido al órgano gestor directo de las ayudas controladas, que seguirá la tramitación contemplada en los apartados 2 y siguientes de este artículo<sup>7</sup>.*

### **Artículo 37. Destinatarios de los informes definitivos**

1. Los informes definitivos de control financiero serán remitidos por la Intervención General de la Administración del Estado, por sí o por medio de sus delegados, a los siguientes destinatarios:

a) Al gestor directo de la actividad controlada.

*b) Los relativos a controles financieros sobre subvenciones o ayudas públicas se remitirán al titular del órgano o ente que las haya concedido y, en su caso, a la entidad colaboradora y al beneficiario<sup>8</sup>.*

c) Cuando el control se haya realizado a solicitud o mandato de otro Estado miembro de la Unión Europea o de la propia Comisión Europea, de acuerdo con la normativa aplicable se remitirán, además, a dicha Institución.

d) Cuando el ente o entes destinatarios de los informes estén incluidos en la órbita de dirección, coordinación o competencias de un determinado Departamento ministerial, servicio, organismo o ente público, los informes definitivos se remitirán, además, al titular de dicho Departamento, servicio, organismo o ente en la forma que para cada caso determine la Intervención General de la Administración del Estado.

e) En todo caso, se remitirán al Secretario de Estado de Hacienda<sup>9</sup>.

2. En el caso de que el control se haya realizado por interventores delegados, la Intervención General de la Administración del Estado determinará los informes que aquéllos han de enviarle.

---

<sup>7</sup> Ap. 6 derogado por disp. derog. única.2 d) de Ley 38/2003, de 17 noviembre.

<sup>8</sup> Ap. 1 b) derogado por disp. derog. única.2 d) de Ley 38/2003, de 17 noviembre.

<sup>9</sup> Ap. 1 e) modificado por art. 3 de Real Decreto 339/1998, de 6 marzo.

### **Artículo 38. Informes de actuación**

1. La Intervención General de la Administración del Estado emitirá informe de actuación en relación con los aspectos relevantes deducidos del control dirigida al titular del Departamento del que dependa o esté adscrito el órgano o entidad controlada en los siguientes casos:

a) Cuando se hayan apreciado deficiencias y los titulares de la gestión controlada no hayan realizado alegaciones o, presentadas éstas, no indiquen las medidas necesarias y el calendario previsto para su solución<sup>10</sup>.

b) Cuando manifiesten discrepancias con las conclusiones y recomendaciones y no sean aceptadas por el órgano de control.

c) Cuando habiendo manifestado su conformidad, no adopten las medidas para solucionar las deficiencias puestas de manifiesto.

2. El titular del Departamento, una vez recibido dicho informe, manifestará al Ministro de Economía y Hacienda su conformidad o disconformidad con el contenido del mismo en el plazo máximo de dos meses.

3. En caso de disconformidad, el Ministro de Economía y Hacienda, previo informe de la Intervención General de la Administración del Estado, en el plazo máximo de dos meses, someterá las actuaciones, en su caso, a la consideración del Consejo de Ministros.

*4. Con independencia de lo anteriormente dispuesto y cuando por su especial transcendencia la Intervención General de la Administración del Estado lo considere oportuno, elevará las actuaciones, acompañadas de un sucinto informe donde se expongan de forma motivada los aspectos específicos de mayor relevancia que recomiendan este procedimiento, a través del Secretario de Estado de Hacienda, al Ministro de Economía y Hacienda para que, en su caso, las someta a la consideración del Consejo de Ministros<sup>11</sup>.*

### **Artículo 38 bis. Medidas de corrección de anomalías detectadas en el control financiero. Reintegros<sup>12</sup>**

1. Los órganos gestores deberán comunicar al órgano que haya desarrollado el control a los efectos de lo dispuesto en el apartado 2 del

<sup>10</sup> Ap. 1 a) modificado por art. 4.1 de Real Decreto 339/1998, de 6 marzo.

<sup>11</sup> Ap. 4 suprimido por el artículo 4.2 del Real Decreto 339/1998, de 6 de marzo.

<sup>12</sup> Artículo 38.bis añadido por art. 5 de Real Decreto 339/1998, de 6 marzo.

artículo 36 las medidas que se vayan adoptando para solucionar las deficiencias puestas de manifiesto y, en su caso, el grado de cumplimiento de los plazos establecidos en sus alegaciones. En el caso de que dichas medidas no sean adoptadas o no se cumplan los plazos establecidos, el órgano de control lo pondrá en conocimiento de la Intervención General de la Administración del Estado a los efectos de la elaboración del informe de actuaciones a que se refiere el artículo 38 de este Real Decreto.

2. En el caso de que en los informes de control financiero se indiquen actuaciones de los órganos gestores que, de acuerdo con la normativa vigente, deban ser realizadas de forma inexcusable e inmediata, para reparar o evitar perjuicios para la Hacienda Pública o de los entes controlados, dichos órganos deberán comunicar en el plazo máximo de un mes al órgano que haya desarrollado el control las medidas que hayan adoptado al respecto, señalando, en su caso, las discrepancias que puedan surgir con relación al contenido del correspondiente informe. Si el órgano que ha practicado el control manifestara su disconformidad con las actuaciones realizadas por el órgano gestor, lo pondrá en conocimiento de la Intervención General de la Administración del Estado a los efectos de la posible elaboración del informe de actuación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 38 de este Real Decreto.

*3. Cuando de los informes, definitivos o de actuaciones, realizados se deriven reintegros de perceptores de subvenciones o ayudas públicas el procedimiento a seguir será el siguiente:*

*a) El órgano gestor deberá iniciar el expediente de reintegro mediante notificación formal al interesado, concediéndole un plazo de alegaciones de acuerdo con lo previsto en el apartado 3 del artículo 8.2 del Real Decreto 2225/1993. La cantidad reclamada será la que figure en las conclusiones del informe, salvo que el órgano haya mostrado la discrepancia, en cuyo caso será la determinada por el Consejo de Ministros.*

*b) El órgano gestor, a la vista de las alegaciones del beneficiario, determinará, de acuerdo con sus competencias, la procedencia o improcedencia del reintegro y su cuantificación en una cifra que podrá ser diferente a la propuesta en el informe de la Intervención General de la Administración del Estado. En todo caso, deberá remitir a la Intervención General de la Administración del Estado resolución motivada del punto anterior para su conocimiento y efectos.*

*c) Si el órgano gestor no iniciase la instrucción del expediente de reintegro, la Intervención General de la Administración del Estado podrá, a través del Ministro de Economía, comunicarlo al Consejo de Ministros a los efectos oportunos.*

*d) En todo caso, el órgano gestor deberá realizar las actuaciones precisas para evitar la posible prescripción de los créditos*<sup>13</sup>.

4. Lo dispuesto en este artículo se aplicará sin perjuicio de las competencias que corresponden a la Subsecretaría de Economía y Hacienda y a la Inspección General del Departamento en materia de expedientes administrativos de responsabilidad contable, de acuerdo con lo dispuesto en el Real Decreto 700/1988, de 1 de julio, sobre expedientes administrativos de responsabilidad contable derivados de las infracciones previstas en el Título VII de la Ley General Presupuestaria.

### ***Artículo 39. Informes al Consejo de Ministro***<sup>14</sup>

1. La Intervención General de la Administración del Estado elevará al Consejo de Ministros, a través del Ministro de Economía y Hacienda, un informe trimestral de los resultados más relevantes que se hayan puesto de manifiesto en las actuaciones de control financiero.

2. El Ministro de Economía y Hacienda someterá al Consejo de Ministros el informe que anualmente elaborará la Intervención General de la Administración del Estado, comprensivo de los resultados más significativos de las actuaciones de control financiero realizadas durante el ejercicio.

3. Con independencia de lo dispuesto en el artículo 38 y en los apartados anteriores, cuando por su especial trascendencia la Intervención General de la Administración del Estado lo considere oportuno elevará las actuaciones, a través del Secretario de Estado de Presupuestos y Gastos, al Ministro de Economía y Hacienda, para que, en su caso, las someta a consideración del Consejo de Ministros. Tales actuaciones irán acompañadas de un sucinto informe donde se expongan de forma motivada los aspectos específicos de mayor relevancia que recomienden este procedimiento.

---

<sup>13</sup> Ap. 3 derogado por disp. derog. única.2 d) de Ley 38/2003, de 17 noviembre.

<sup>14</sup> Artículo 39 modificado por art. 6 de Real Decreto 339/1998, de 6 marzo.

## CAPÍTULO III

### **Del control financiero del sector público estatal**

#### ***Artículo 40. Del control financiero de la Administración General del Estado y sus Organismos autónomos administrativos***

1. El control financiero se ejercerá sobre los órganos de la Administración General del Estado y sus Organismos autónomos administrativos de acuerdo con lo dispuesto en los capítulos I y II de este Título.

2. El control financiero se podrá ejercer de forma permanente en los términos y con el alcance que determine la Intervención General de la Administración del Estado.

#### ***Artículo 41. Del control financiero en los Organismos autónomos comerciales, industriales, financieros o análogos***

Los Organismos autónomos del Estado, con actividades industriales, comerciales, financieras o análogas, estarán sometidos a control financiero de carácter permanente, en sustitución de la función interventora. Dicho control se ejercerá respecto de la totalidad de las operaciones realizadas por los citados Organismos.

#### ***Artículo 42. Del control financiero de las sociedades estatales y entes públicos.***

1. El control financiero se ejercerá sobre las sociedades estatales de acuerdo con lo dispuesto en este Título.

2. El Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda y a iniciativa de la Intervención General de la Administración del Estado, podrá determinar aquellas entidades y entes a que se refieren los artículos 6.1, b) y 6.5 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria en las que el control financiero se ejercerá de forma permanente, sin perjuicio de lo establecido en sus normativas específicas.

## CAPÍTULO IV

### Del control financiero de las subvenciones y ayudas públicas

#### **Artículo 43. Delimitación y facultad**<sup>15</sup>

1. *El control financiero se ejercerá por la Intervención General de la Administración del Estado respecto de los beneficiarios de subvenciones y ayudas públicas, y en su caso, entidades colaboradoras, con el alcance y finalidad contemplados en el párrafo segundo del artículo 34.1 de este Reglamento.*

2. *Cuando en el ejercicio de las funciones de control se deduzcan indicios de la incorrecta obtención, destino o justificación de la subvención o ayuda percibida, los agentes encargados de su realización podrán, previa autorización de la Intervención General de la Administración del Estado, acordar la retención de las facturas, documentos equivalentes o sustitutos y de cualquier otro documento relativo a las operaciones en que tales indicios se manifiesten.*

#### **Artículo 44. Cogestión**<sup>16</sup>

*En lo relativo a las subvenciones y ayudas gestionadas por entes territoriales, podrán establecerse, mediante convenio con la Administración General del Estado, procedimientos específicos para el control, seguimiento y evaluación de aquéllas.*

#### **Artículo 45. Cofinanciación**<sup>17</sup>

*En las ayudas y subvenciones financiadas total o parcialmente con cargo a fondos comunitarios, la Intervención General de la Administración del Estado será el órgano competente para establecer, de acuerdo con la normativa comunitaria y nacional vigente, la necesaria coordinación de controles, manteniendo, a estos solos efectos, las necesarias relaciones con los órganos correspondientes de la Comunidad Europea, de los entes territoriales y de la Administración General del Estado.*

#### **Artículo 46. Control de subvenciones**<sup>18</sup>

1. *Los titulares de los Departamentos ministeriales y los Presidentes o Directores de los organismos autónomos y entes públicos que gestionen*

<sup>15</sup> Artículo 43 derogado por disp. derog. única.2 d) de Ley 38/2003, de 17 noviembre.

<sup>16</sup> Artículo 44 derogado por disp. derog. única.2 d) de Ley 38/2003, de 17 noviembre.

<sup>17</sup> Artículo 45 derogado por disp. derog. única.2 d) de Ley 38/2003, de 17 noviembre.

<sup>18</sup> Artículo 46 derogado por disp. derog. única.2 c) de Real Decreto 887/2006, de 21 julio. Téngase en cuenta lo dispuesto en la disp. transit. 3ª.

*subvenciones o ayudas públicas facilitarán información sobre la gestión de dichas subvenciones y ayudas públicas a la Intervención General de la Administración del Estado, en los términos que determine el Ministerio de Economía y Hacienda mediante Orden Ministerial que comprenderá los extremos indicados en el artículo 3 de la Ley Orgánica 5/1992, de 29 de octubre.*

*2. La referida información contendrá el detalle de las bases reguladoras de la subvención; convocatorias; operaciones derivadas del pago de las subvenciones concedidas; justificación efectuada por los beneficiarios de subvenciones y actuaciones encaminadas a la recuperación de cantidades indebidamente obtenidas, aplicadas o no justificadas por los beneficiarios.*

*Con la información a que se hace referencia en el párrafo anterior, la Intervención General de la Administración del Estado formará una base de datos nacional sobre subvenciones y ayudas públicas que facilite la planificación y seguimiento de las actuaciones de control cuya ejecución tiene atribuida de acuerdo con los artículos 17, 18 y 81.4.c) del texto refundido de la Ley General Presupuestaria.*

*La creación de la base de datos a que se refiere el párrafo anterior se efectuará por Orden ministerial del Ministerio de Economía y Hacienda, que contendrá los aspectos exigidos por la Ley Orgánica 5/1992, de 29 de octubre, de Regulación del Tratamiento Automatizado de Datos de Carácter Personal, en particular por su artículo 18.2, y que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 36 de la citada Ley Orgánica, deberá ser previamente informada por la Agencia de Protección de Datos.*

*3. La Intervención General de la Administración del Estado facilitará el acceso a esta información a las entidades gestoras de las subvenciones, de acuerdo con la normativa vigente en materia de protección de datos y en los términos que determine el Ministerio de Economía y Hacienda.*

***Disposición adicional primera. Potestad de acceso a documentación***<sup>19</sup>

*1. La Intervención General de la Administración del Estado, en el ejercicio de sus funciones, podrá recabar de los Subsecretarios de los Departamentos ministeriales, así como de los Directores o Presidentes de Organismos autónomos, sociedades estatales y demás entes públicos estatales, los informes de auditoría que hayan sido emitidos por auditores privados en materia económico-financiera.*

---

<sup>19</sup> Disposición derogada por disp. derog. única.1ª a) de Ley 47/2003, de 26 noviembre.

*2. Los servicios y Organismos autónomos, entes públicos y sociedades estatales no sujetas a la Ley de Auditoría de Cuentas, con carácter previo a la contratación con auditores privados deberán comunicarlo a la Intervención General de la Administración del Estado.*

*En los contratos que se celebren se deberá incluir una cláusula indicando que la Intervención General de la Administración del Estado, en el ejercicio de sus funciones, tendrá acceso a los papeles de trabajo que hayan servido de base a la realización de los informes.*

*3. La Intervención General de la Administración del Estado, en aplicación de lo dispuesto en la disposición final primera de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, podrá recabar de los auditores privados cuanta información resulte necesaria para el ejercicio de sus competencias en relación con las auditorías de cuentas realizadas en las sociedades estatales y empresas y entidades a que se refiere el artículo 33.2 de este Real Decreto.*

#### ***Disposición adicional segunda. Verificación de subvenciones***

La verificación de la aplicación o empleo de las subvenciones, tanto corrientes, como de capital, se ejercerá en el ámbito de competencias de la Intervención General de la Administración del Estado mediante el ejercicio del control financiero.

#### ***Disposición adicional tercera. Intervención General de la Seguridad Social***

El ejercicio de la función interventora y del control financiero por la Intervención General de la Seguridad Social en las entidades gestoras y servicios comunes y sobre las entidades colaboradoras de la Seguridad Social se regulará por su normativa específica, sin perjuicio de la aplicación con carácter supletorio de este Reglamento.

#### ***Disposición adicional cuarta. Auditoría de cuentas anuales de los organismos públicos***<sup>20</sup>

La Intervención General de la Administración del Estado realizará anualmente una auditoría financiera de todos los organismos y entes públicos no sometidos a la Ley de Auditoría de Cuentas. Los informes de

---

<sup>20</sup> Disposición añadida por art. 8 de Real Decreto 339/1998, de 6 marzo.

tales auditorías se deberán acompañar a las cuentas, cuando éstas se rindan al Tribunal de Cuentas.

En el caso de insuficiencia de medios para efectuar las actuaciones previstas en el apartado anterior la Intervención General de la Administración del Estado podrá recurrir para el ejercicio de sus competencias en este campo a la contratación con auditores de cuentas o sociedades de auditoría, de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional segunda del texto refundido de la Ley General Presupuestaria.

En los casos de organismos o entidades sometidas a **control financiero permanente**, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 40, 41 y 42 de este Real Decreto, la auditoría financiera anual será efectuada por la correspondiente Intervención Delegada, salvo que expresamente el Interventor general de la Administración del Estado decida su realización directa por el centro directivo.

#### ***Disposición derogatoria única. Alcance de la derogación normativa***

Quedan derogadas las disposiciones que a continuación se citan así como todas aquellas normas de igual o inferior rango en la parte en que se opongan a lo dispuesto en este Real Decreto:

a) Real Decreto de 3 de marzo de 1925 por el que se aprueba el Reglamento orgánico del Tribunal Supremo de la Hacienda Pública.

b) Decreto 493/1967, de 3 de marzo, por el que se dictan normas en relación con el artículo 25.4 del Reglamento de 3 de marzo de 1925 y la contratación directa del Estado y sus entidades autónomas.

c) Real Decreto 1124/1978, de 12 de mayo, por el que, con carácter de instrucción provisional, se desarrollan las normas relativas a los servicios de intervención y control contenidas en la Ley General Presupuestaria.

[...]

#### ***Disposición final segunda. Habilitación normativa***

Por el Ministro de Economía y Hacienda se dictarán las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación del presente Real Decreto.

**RESOLUCIÓN DE 14 DE FEBRERO DE 1997, DE LA INTER-  
VENCION GENERAL DE LA ADMINISTRACION DEL ESTADO  
POR LA QUE SE APRUEBAN LAS NORMAS DE AUDITORIA  
DEL SECTOR PUBLICO**

(Resolución de 1 de septiembre de 1998, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se ordena la publicación de la Resolución que aprueba las Normas de Auditoría del Sector Público)

(BOE núm.234)

(BOD núm.193, de 2 de octubre de 1998)

Con fecha 14 de febrero de 1997, el Interventor general aprobó las Normas de Auditoría del Sector Público. La elaboración de estas normas ha supuesto una adaptación y actualización de las anteriores, aprobadas en 1983, con objeto de constituir un instrumento homogeneizador y de mejora de la calidad de los trabajos de auditoría realizados en el ámbito del sector público estatal.

Por otra parte, el artículo 2 del Real Decreto 339/1998, de 6 de marzo, que añade un nuevo apartado 4 al artículo 35 del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, establece que las Normas de Auditoría e instrucciones dictadas por la Intervención General de la Administración del Estado serán de aplicación a todas las auditorías que se realicen en el ámbito del sector público estatal por los órganos funcionalmente dependientes de dicho centro directivo y los Auditores de cuentas o sociedades de auditoría de cuentas contratados al efecto.

A su vez, es preciso destacar su posible extensión a otros ámbitos, como sería la Administración Local, tal como establece la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, que, en su artículo 201, apartado 3, preceptúa que el control financiero se realizará por procedimientos de auditoría de acuerdo con las Normas de Auditoría del Sector Público.

Por todo lo anterior, con el fin de favorecer su conocimiento y aplicación, se considera necesario ordenar la publicación de la Resolución de 14 de febrero de 1997, que se incluye como anexo a esta Resolución.

## **RESOLUCIÓN DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO POR LA QUE SE APRUEBAN LAS NORMAS DE AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO**

El marco normativo regulador de las auditorías realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado ha sido objeto de profundos cambios desde la aprobación del vigente texto refundido de la Ley General Presupuestaria mediante Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre.

En particular, la promulgación del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, que desarrolla el régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado y la adaptación de la normativa interna mediante la Circular 2/1996, de 30 de abril, materializan la voluntad de superar la dispersa normativa anterior.

Tales cambios deben ir acompañados de una adaptación y actualización de las Normas de Auditoría del Sector Público ya que las actualmente existentes datan de 1983.

Por todo ello, parece necesaria la aprobación de unas Normas de Auditoría del Sector Público revisadas que, recogiendo las modificaciones jurídicas más recientes, se constituyan en instrumento homogeneizador y de mejora de calidad de los trabajos realizados por los funcionarios de este centro directivo.

De acuerdo con ello, y en aplicación del artículo 17 del texto refundido de la Ley General Presupuestaria y del artículo 35.1 del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, se aprueban las Normas de Auditoría del Sector Público que se incluyen como anexo a esta Resolución y que serán difundidas con carácter general para favorecer su conocimiento y aplicación.

### **1. *Introducción***

Es ya casi un tópico afirmar que el sector público actual tiene muy poco que ver con el del principio de siglo y con aquel que existía en el momento de crearse la Intervención General de la Administración del Estado. No se trata sólo de su tamaño, sino también y principalmente de su complejidad. Es por ello por lo que la Ley General Presupuestaria de 1997 amplía sustancialmente el ámbito y la finalidad del con-

trol del gasto público y junto a la función interventora, caracterizada principalmente por la fiscalización previa de legalidad, se añade el control financiero, que, bien de manera concomitante o “a posteriori”, sumará a los aspectos de cumplimiento legal y presupuestario, la comprobación de que la actividad económica financiera de los distintos agentes se realiza de acuerdo con los principios de economía, eficacia y eficiencia; principios que por otra parte fueron recogidos en la Constitución Española.

La auditoría se configura como la principal técnica para realizar el control financiero y en este sentido la Intervención General de la Administración del Estado comenzó a practicarlas desde el principio de los años ochenta. En 1983 emite las primeras normas de auditoría pioneras en nuestro país, no sólo en el sector público sino también en el sector privado.

La auditoría como técnica profesional y de control se fundamenta de forma esencial en la existencia de un conjunto de reglas y pautas de comportamiento que de una manera minuciosa enmarcan el desarrollo de los trabajos y se refieren directamente a los profesionales que han de realizarlos, tanto para contemplar su estatus como para dirigir su propio comportamiento en un terreno en el que precisamente su carácter reglado resulta un principio básico.

Este conjunto de reglas, existe en general en el campo profesional de la auditoría, dictadas bajo el nombre de “normas de auditoría” por el órgano o corporación que en cada caso sea el responsable superior de la regulación y ordenación de la actividad y que en el sector público estatal corresponde a la Intervención General de la Administración del Estado dentro de sus funciones y de su propia autonomía como órgano de control interno y general de la gestión económico-financiera en dicho ámbito.

Desde 1983 mucha ha sido la experiencia acumulada por este centro directivo en el ejercicio auditor. En este período, además, se ha reglamentado en nuestro país la auditoría, se ha creado el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y los distintos organismos competentes (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Tribunal de Cuentas, etc.) han emitido sus respectivas normas de auditoría. Se hacía preciso por tanto que la Intervención General de la Administración del Estado

tras trece años de experiencia y en función también de los cambios institucionales, jurídicos y fácticos acaecidos en este ámbito en España, efectuase una revisión de las anteriores normas, corrigiéndolas, y sobre todo ampliándolas, a fin de adaptarse a la nueva realidad y a los nuevos métodos.

Varios son los puntos a destacar en las nuevas normas de auditoría que ahora se presentan:

1.º Su finalidad, que no puede ser otra que conseguir, en la realización de las auditorías, mayor homogeneidad en los métodos y procedimientos, así como en la formulación de los resultados. Todo ello sin duda redundará en una mejor calidad de los trabajos. En este sentido las actuales normas, aun sin perder el carácter de tales y por lo tanto la generalidad propia de este tipo de documentos, intentan trazar un marco nítido y claro del camino a seguir en las distintas auditorías, de manera que el equipo auditor cuente con reglas precisas de cuál debe ser su actuación en cada fase de trabajo.

2.º Su vocación de universalidad. Se pretende que su ámbito de aplicación lo constituya la totalidad del sector público estatal. Deberá, desde luego, pautar todas las auditorías realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado tanto directamente, como indirectamente a través de los distintos órganos de ella dependientes, pero también están llamadas a aplicarse en todos aquellos casos en que alguno de los organismos o entes del sector público estatal sean auditados por firmas privadas y en los trabajos de auditoría realizados por los órganos de control interno de cualquier entidad pública estatal. Incluso parecería conveniente que pudieran ser adoptadas por los diferentes responsables de control interno en los ámbitos autónomos y locales.

3.º Continuidad con las normas anteriores. En la creencia de que la continuidad en sí misma era un valor a conservar en la medida de lo posible, se ha optado por mantener el esquema y la estructuración de las normas anteriores, aunque eso sí mejorándolas y ampliándolas, como es lógico.

4.º Mayor atención a la auditoría operativa en sus diversas formas y modalidades. De economía y eficiencia, de eficacia, de programas y ob-

jetivos, de sistemas y procedimientos, etc. Las especiales características del sector público y las funciones que como órgano de control interno compete a la Intervención General de la Administración del Estado hace que la auditoría operativa adquiera en este ámbito una especial relevancia, toda vez que su finalidad directa es colaborar en la mejora de los procedimientos y técnicas de gestión y, en definitiva, de los servicios públicos a ofrecer a los ciudadanos.

## **2. Principios generales**

2.1. Objetivos y clases de auditoría.

2.2. Ámbito de aplicación.

2.1. *Objetivos y clases de auditoría*

2.1.1. La gestión económico-financiera del sector público deberá regirse, de acuerdo con el actual ordenamiento jurídico, por los principios de legalidad, eficacia, eficiencia y economía.

2.1.2. En consecuencia, los directivos públicos y todos aquellos que manejen fondos públicos:

a) Tienen la obligación de emplear estos recursos de forma eficiente, económica y eficaz al efecto de cumplir los objetivos a los que aquéllos están destinados. Esta responsabilidad se extiende a todo tipo de recursos públicos, sea cual sea su origen.

b) Son responsables del cumplimiento de las leyes y demás normas aplicables. Esta responsabilidad abarca la obligación de conocer los requisitos que tanto la entidad como los directivos deben cumplir y la de implantar sistemas diseñados para que se consiga esta finalidad.

c) Son responsables de establecer y mantener un sistema de control interno eficaz, que asegure el logro de los objetivos previstos, la custodia de los recursos, el cumplimiento de las leyes y normas jurídicas y la obtención de información fiable.

d) Son cuentadantes ante la sociedad y los poderes constitucionales por los recursos que se les han proporcionado para la consecución de sus programas y la prestación de los servicios. Consecuentemente, de-

berán enviar los informes pertinentes a aquellos ante los que son cuentadantes.

2.1.3. El control financiero de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) tiene por objeto comprobar la situación y el funcionamiento de los servicios y organismos autónomos, sociedades estatales y demás entes públicos estatales, cualquiera que sea su denominación y forma jurídica, en los aspectos económico-financieros para verificar que se acomodan a la regularidad y a los principios de buena gestión financiera, y que son conformes a las disposiciones y directrices que las rigen, así como la verificación de la eficacia y eficiencia. Su objetivo consistirá, por tanto, en comprobar:

a) Que los actos, operaciones y procedimientos de gestión se han desarrollado de conformidad con las normas, disposiciones y directrices que les son de aplicación y se realizan con criterios de eficacia, eficiencia y economía.

b) Que la contabilidad en general y las cuentas anuales, estados y demás informes de gestión en particular expresen fielmente el resultado de dicha gestión y su adecuada realidad patrimonial, de acuerdo con las normas y principios contables generalmente ac) Que los procedimientos aplicados garanticen de forma razonable que las operaciones se han desarrollado de conformidad con la normativa aplicable.

d) Cuando los presupuestos de los servicios o entidades públicas se formulen por programas, objetivos o planes de actuación tendrán por objeto, entre otros, el examen, análisis y evaluación de los sistemas y procedimientos de seguimiento de objetivos aplicados por los órganos gestores, así como de cuantos documentos y antecedentes resulten necesarios para determinar el grado de fiabilidad de los datos contenidos en el informe que, con relación a la ejecución de los programas, deben rendir los órganos gestores responsables.

El control financiero por razón de subvenciones, créditos, avales y demás ayudas se ejercerá respecto de las sociedades mercantiles, empresas, entidades y particulares perceptores de las mismas así como respecto a las entidades colaboradoras que participen en el procedimiento para su concesión y gestión, siendo su objeto comprobar su

adecuada y correcta obtención, utilización y disfrute, consistiendo en verificar:

El cumplimiento de las condiciones establecidas en la normativa nacional y comunitaria para su concesión u obtención.

La correcta utilización y aplicación de los fondos a los fines previstos en la normativa reguladora y en el correspondiente acuerdo de concesión.

La realidad y regularidad de las operaciones con ellas financiadas.

La actuación de la entidad colaboradora, así como la justificación de los fondos recibidos y el cumplimiento de las demás obligaciones a que esté sujeta.

2.1.4. El control financiero se ejercerá mediante la realización de auditorías u otras técnicas de control. La auditoría consistirá en la comprobación de la actividad económico-financiera de los entes o programas presupuestarios objeto de control, realizada de forma sistemática y mediante la aplicación de los procedimientos de revisión propios, en consonancia con estas normas de auditoría.

Los objetivos de la auditoría coincidirán con los objetivos asignados al control financiero. Los distintos objetivos a conseguir determinan, por tanto, las distintas clases de auditoría posibles.

2.1.5. Los tipos de auditoría, definidas según sus objetivos, se clasifican a los efectos de estas normas técnicas en auditorías de regularidad y auditorías operativas.

Las auditorías de regularidad incluyen las auditorías financieras y las auditorías de cumplimiento.

Las auditorías operativas incluyen auditorías de economía y eficiencia, auditorías de programas y auditorías de sistemas y procedimientos.

2.1.6. La auditoría financiera pretende obtener una seguridad razonable acerca de si la contabilidad en general, y las cuentas anuales y demás estados financieros, expresan fielmente el resultado de la gestión y su adecuada realidad patrimonial, de acuerdo con las normas y principios generalmente aceptados.

2.1.7. La auditoría de cumplimiento trata de verificar que los actos, operaciones y procedimientos de gestión se han desarrollado de conformidad con las normas, disposiciones y directrices que sean de aplicación.

2.1.8. La auditoría operativa constituye un examen sistemático y objetivo a fin de proporcionar una valoración independiente de las operaciones de una organización, programa, actividad o función pública, con la finalidad de evaluar el nivel de eficacia, eficiencia y economía alcanzado por ésta en la utilización de los recursos disponibles, detectar sus posibles deficiencias y proponer a la dirección las recomendaciones oportunas en orden a la corrección de aquéllas, de acuerdo con los principios generales de la buena gestión, facilitando la toma de decisiones a las personas con responsabilidades de vigilancia o capacidad de emprender acciones correctivas.

2.1.9. La auditoría de economía y eficiencia trata de determinar:

a) Si la entidad está adquiriendo, manteniendo y empleando recursos tales como personas, propiedades, instalaciones, etc., de forma económica y eficiente.

b) Las causas de ineficiencia, si las hubiera, y de las prácticas antieconómicas.

c) Si la entidad está cumpliendo con las leyes y demás normas sobre economía y eficiencia.

La auditoría de economía y eficiencia puede estudiar, entre otros aspectos, si la entidad:

a) Está siguiendo procedimientos de contratación adecuados.

b) Está adquiriendo la cantidad necesaria de recursos y del tipo y calidad apropiados y al coste adecuado.

c) Está protegiendo y manteniendo adecuadamente los recursos.

d) Está evitando la duplicación de tareas y la ejecución de trabajos inútiles.

e) Está evitando la ociosidad y el sobredimensionamiento de la plantilla.

f) Está empleando la cantidad óptima de recursos (personal, equipos, instalaciones, etc.) para producir o suministrar en los tiempos previstos la cantidad y calidad adecuadas de bienes y servicios.

g) Está cumpliendo las leyes y normas en aquellos aspectos que pudieran afectar significativamente a la adquisición, protección y empleo de los recursos de la entidad.

h) Tiene un sistema adecuado de control de la gestión para medir, informar y evaluar la economía y eficiencia de cada una de las actividades o programas.

i) Ha establecido indicadores válidos y fiables de economía y eficiencia.

#### 2.1.10. Las auditorías de programas tratan de determinar:

a) En qué medida se alcanzan los resultados u objetivos establecidos por los legisladores o por los órganos que autorizan los programas.

b) La eficacia de organizaciones, programas, actividades o funciones.

c) Si la entidad ha cumplido las leyes y demás normas en aquellos aspectos relevantes para el programa.

La auditoría de programas, que también puede ser realizada acerca de servicios, actividades y funciones, pretende, entre otros:

a) Valorar si los objetivos de un programa, bien sea éste nuevo o ya en funcionamiento, son adecuados, posibles y útiles.

b) Determinar hasta qué punto un programa consigue sus resultados en el grado deseado.

c) Dictaminar la eficacia de un programa o de alguno de sus componentes.

d) Identificar los factores que están impidiendo un rendimiento satisfactorio.

e) Determinar si en la ejecución de programas se han considerado otras alternativas que pudieran conducir a los resultados deseados, de forma más eficaz o a menor coste.

### § 3

f) Establecer la relación entre el programa auditado y otros, analizando si el cumplimiento los duplica, los solapa o entra en conflicto con ellos.

g) Identificar vías que mejoren las operaciones de los programas.

h) Determinar si se cumplen las leyes y demás normas en aquellos aspectos que son relevantes para los programas.

i) Analizar si los sistemas de control de gestión miden, informan y valoran adecuadamente la eficacia de un programa.

j) Determinar si se han establecido indicadores válidos y fiables de la eficacia del programa.

2.1.11. Las auditorías de sistemas y procedimientos consisten en el estudio exhaustivo de un procedimiento administrativo de gestión financiera con la finalidad de proporcionar su descripción completa, detectar sus posibles deficiencias o, en su caso, su obsolescencia y proponer las medidas correctoras pertinentes o la sustitución del procedimiento de acuerdo con los principios generales de buena gestión.

Las auditorías de sistemas y procedimientos tratan de determinar:

a) El procedimiento administrativo utilizado en la realidad por el órgano gestor en el desarrollo de sus competencias para conseguir la finalidad perseguida.

b) Las causas de la ineficiencia, si las hubiere, y si éstas son debidas a los procedimientos utilizados o a una deficiente organización de los recursos disponibles.

c) Si el órgano gestor está actuando de acuerdo con las normas, principios y directrices vigentes y en particular con los principios generales de la buena gestión financiera.

Las auditorías de sistemas y procedimientos pueden analizar, entre otros, los siguientes aspectos de la gestión financiera:

a) El procedimiento administrativo de gestión financiera objeto de estudio así como los afectados directa o indirectamente por el mismo, dentro del propio órgano gestor, proporcionando una descripción del procedimiento real.

b) Estudio de la parte del procedimiento o de procedimientos relacionados cuya competencia corresponda a otros centros gestores distintos del auditado.

c) Contraste entre el procedimiento real y el establecido en la normativa vigente, obteniendo y cuestionando las desviaciones detectadas.

d) Las posibles ineficiencias y causas de las mismas, incidiendo especialmente en si éstas derivan de la no adecuación de los procedimientos.

e) Estudio de la organización relacionada con el o los procedimientos analizados, y en particular la posibilidad y oportunidad de la delegación o desconcentración de competencias.

f) Diseño, en su caso, de procedimientos alternativos al actual, que solucionen las deficiencias detectadas, dentro de los recursos y condiciones existentes.

g) Trámites a seguir, incluyendo el desarrollo normativo correspondiente, para la implantación del nuevo procedimiento seleccionado o para la modificación del vigente.

h) Estudio de los sistemas informáticos de gestión, asociados al procedimiento existentes y, en su caso, propuesta de uno nuevo para racionalizar el procedimiento.

2.1.12. Por su naturaleza, las auditorías de sistemas y procedimientos son de utilización fundamental en los sujetos y organismos que forman parte del sistema público administrativo, cuyo funcionamiento se regula por las normas de Derecho público y administrativo y en los que los procedimientos de actuación adquieren una especial relevancia en orden a asegurar las exigencias de objetividad, transparencia y legalidad.

2.1.13. En ocasiones, las auditorías pueden abarcar una combinación de objetivos financieros, de cumplimiento y operativos; por ejemplo, dirigidas a verificar contratos de programas o subvenciones incluyen a menudo objetivos financieros y operativos. En otras circunstancias pueden tener objetivos limitados a algunos aspectos parciales de la auditoría financiera u operativa, por ejemplo la auditoría de controles internos específicos, auditorías informáticas, etc.

## 2.2. *Ámbito de aplicación*

### 2.2.1. Estas normas son de obligada aplicación:

A) A cuantas auditorías realice la Intervención General de la Administración del Estado –por sí misma o a través de los distintos órganos que de ella dependen, ya sea orgánica o funcionalmente– en el ámbito del sector público estatal.

a) A los programas, procedimientos, actividades y servicios de los distintos ministerios.

b) A los organismos autónomos.

c) A la Seguridad Social: Entidades gestoras, servicios comunes y entidades colaboradoras.

d) A las sociedades y demás entes públicos estatales cualquiera que sea su denominación y forma jurídica.

e) A las sociedades mercantiles, empresas, entidades y particulares por razón de las subvenciones, créditos y avales y demás ayudas del Estado o de sus organismos autónomos, o de otro modo concedidas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado o a fondos de las Comunidades Europeas, así como a las entidades colaboradoras que participen en el procedimiento para su concesión y gestión.

f) A las auditorías realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado de los fondos de la Unión Europea, de acuerdo con la normativa comunitaria y las directrices de los órganos de control de la Unión.

B) Al control financiero realizado de manera permanente por las Intervenciones Delegadas en los distintos organismos, entes públicos y hospitales y demás centros sanitarios dependientes del INSALUD.

C) Al control posterior efectuado por los Interventores delegados en los casos de fiscalización limitada contemplados en el artículo 95.3 de la Ley General Presupuestaria.

D) A cuantas auditorías realicen las firmas privadas en el ámbito descrito en el punto A) anterior.

E) A todas aquellas auditorías que en sus respectivos ámbitos efectúen los distintos órganos de control interno de Ministerios, organismos, sociedades estatales o entes públicos y de las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social.

F) A las auditorías realizadas sobre los consorcios o sociedades mercantiles creados por distintas Administraciones Públicas, en las que participe la Administración Central o cualquier ente o sociedad de ella dependiente.

2.2.2. Teniendo en cuenta que las distintas Comunidades Autónomas y grandes municipios han adoptado un sistema de control similar al del Estado, estas normas deberían tener validez y ser de aplicación al resto de las Administraciones Públicas con carácter supletorio de acuerdo con las disposiciones que emitan sus respectivos órganos de gobierno.

### **3. Normas de Auditoría del Sector Público: Enunciación**

3.1. Normas relativas al sujeto auditor.

3.2. Normas sobre la ejecución del trabajo.

3.3. Normas sobre la preparación, contenido y presentación de los informes.

#### *3.1. Normas relativas al sujeto auditor*

1. La auditoría deberá realizarse por persona o personas que posean individualmente y en conjunto la cualificación profesional necesaria para la ejecución de las tareas encomendadas.

2. En todo lo relacionado con su actuación profesional, tanto los órganos de control como los auditores gozarán y mantendrán una posición de independencia y actuarán con total objetividad.

3. Tanto la ejecución de los trabajos como la preparación y redacción de los informes se realizarán con la debida diligencia profesional.

4. El Auditor es responsable profesionalmente del contenido del informe y de sus conclusiones. La responsabilidad profesional del Auditor quedará limitada por el cumplimiento de las normas establecidas y por el objetivo y alcance expresado en el informe.

5. El Auditor público deberá mantener y garantizar la confidencialidad acerca de la información obtenida en el curso de sus actuaciones, con la amplitud y limitaciones de las disposiciones legales.

*3.2. Normas sobre la ejecución del trabajo*

1. El trabajo será planificado adecuadamente.

2. Deberá efectuarse un estudio y una evaluación adecuada del control interno para determinar su grado de confianza y en base a ello planificar la auditoría, determinando el alcance, la naturaleza, el momento y la extensión de las pruebas a realizar en función del riesgo previsible.

3. En toda auditoría se deberá obtener evidencia suficiente, pertinente y válida a fin de lograr una base de juicio razonable en la que apoyar los comentarios, conclusiones y recomendaciones.

4. Se formará un archivo completo y detallado del trabajo efectuado y de las conclusiones alcanzadas en el que se incluirán todos los papeles de trabajo.

5. Los trabajos de los distintos miembros del equipo de auditoría deben ser revisados, al objeto de determinar si se han ejecutado adecuadamente y si de acuerdo con ellos pueden alcanzarse los objetivos inicialmente previstos al diseñar el procedimiento en cuestión.

6. Cuando las leyes, normas u otros requisitos de obligado cumplimiento sean importantes para los objetivos de la auditoría, ésta se desarrollará de forma que proporcione garantías suficientes acerca de su cumplimiento.

*3.3. Normas sobre la preparación, contenido y presentación de los informes*

1. Los Auditores elaborarán informes por escrito para comunicar los resultados de la auditoría.

2. Los informes se deberán presentar oportunamente, en las fechas establecidas; se emitirán informes previos parciales cuando la importancia de los hechos identificados recomienden una actuación inmediata.

3. Cada informe incluirá como mínimo los siguientes apartados:

- a) Título del informe e identificación de las personas, entidades u órganos auditados y la de aquellos a los que va dirigido el informe.
- b) Competencia y razones del control financiero.
- c) Objetivos, limitaciones y alcance del trabajo desarrollado.
- d) Declaración de que el trabajo ha sido realizado de acuerdo con las normas técnicas de auditoría establecidas.
- e) Los resultados de la auditoría y, cuando sean aplicables, las conclusiones obtenidas.
- f) El alcance de la auditoría acerca de la verificación de los controles internos e indicación de cualquier debilidad significativa detectada en ellos a lo largo del proceso.
- g) En su caso, recomendaciones para introducir mejoras que ayuden a corregir las áreas problemáticas o las debilidades detectadas.
- h) Mención expresa del grado de observancia de la legislación aplicable de acuerdo con el objeto de la auditoría.
- i) Descripción de los logros más notables alcanzados por la entidad auditada, particularmente cuando las mejoras de gestión en un área puedan ser aplicables en cualquier otra.
- j) Indicación de las posibles consecuencias negativas que puedan derivarse de no corregir las deficiencias señaladas.
- k) Identificación de todas aquellas cuestiones que pudieran requerir un estudio más amplio y preciso, a efectos de ser tenidas en cuenta en la planificación de futuras auditorías.
- l) Referencia a las informaciones relevantes excluidas del informe por su confidencialidad y que deberán figurar en un informe separado.
- m) Las alegaciones que hayan hecho los responsables de la entidad, programa o actividad auditada respecto a los resultados, conclusiones, recomendaciones y acciones correctoras planteadas.
- n) Limitaciones encontradas en la aplicación de las normas y procedimientos de auditoría.

ñ) Se incluirá como anexo al informe cualquier otra información suplementaria de interés. En el informe se hará referencia a aquellos aspectos que sean objeto de ampliación en el anexo.

o) La fecha de emisión del informe y la firma del Auditor o Auditores.

4. Tratándose de informes que incluyan aspectos financieros, contendrán además de los temas indicados en el punto anterior los siguientes:

a) Mención expresa acerca de si los estados financieros recogen la información necesaria y suficiente para una comprensión e interpretación adecuadas y que han sido elaborados de conformidad con los principios y normas contables establecidos.

b) Declaración acerca de si las normas y principios contables utilizados guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

c) Indicación de si los estados financieros expresan en todos los aspectos significativos la imagen fiel de la situación económica y financiera de la entidad y de los resultados de sus operaciones, así como de los recursos obtenidos y aplicados.

d) Opinión del equipo auditor en relación con los estados financieros tomados en su conjunto o bien la indicación de que no se puede emitir tal opinión.

La abstención de opinión sólo se formulará en aquellos casos en que resulte imprescindible y, como regla general, el Auditor procurará emitir opinión con las salvedades que resulten precisas, a fin de procurar en lo posible el máximo cumplimiento de la finalidad informativa que corresponde a la auditoría.

5. Una adecuada calidad del informe exige:

a) Que sea completo.

b) Presentar hechos reales de forma exacta, objetiva y ponderada.

c) Presentar los hechos comprobados y las conclusiones de forma convincente.

d) Incluir únicamente información sobre hechos comprobados y conclusiones que estén firmemente fundamentadas por evidencia suficiente, pertinente y válida, contenida en los papeles de trabajo.

- e) Estar escrito en un lenguaje tan claro y sencillo como sea posible.
- f) Ser conciso, de manera que se destaque la información relevante que no deba quedar subsumida entre comentarios, datos y cifras.
- g) Poner énfasis en las mejoras a introducir y no insistir en la crítica del pasado, que en ningún caso deberá caer en la acritud.
- h) Reconocer las dificultades o circunstancias adversas en las que se desenvolvían los responsables de la gestión de la entidad auditada, en los supuestos en que esto suceda.

#### **4. Normas relativas al sujeto auditor**

- 4.1. Cualificaciones.
- 4.2. Independencia.
- 4.3. Diligencia profesional.
- 4.4. Responsabilidad.
- 4.5. Secreto profesional.

##### *4.1. Cualificaciones*

4.1.1. La auditoría deberá realizarse por persona o personas que posean individualmente y en conjunto la cualificación profesional necesaria para la ejecución de las tareas encomendadas.

En las auditorías realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado, el sujeto auditor es siempre un órgano institucional: La propia Intervención General de la Administración del Estado a través de los equipos de auditoría, las Intervenciones Delegadas, incluyendo la Intervención General de Defensa, la de la Seguridad Social o las Intervenciones Regionales o Territoriales.

Estamos en presencia de órganos colectivos y por lo tanto la cualificación profesional deberá exigirse de forma colectiva.

Dos son las notas características:

1.º No se precisa que todos los participantes del equipo conozcan de todas las materias y sean especialistas en todas las áreas. Es el equipo en su conjunto el que debe poseer, contando con los conocimientos específi-

### § 3

cos de sus miembros, la cualificación necesaria para abordar los trabajos necesarios a efectos de llevar a buen fin la auditoría planificada.

2.º La cualificación necesaria del equipo estará en consonancia con los objetivos y alcance proyectados para la auditoría, así como con la clase de ente que se pretenda auditar. Según la clase de auditoría, así tendrá que ser la composición del equipo auditor.

4.1.2. A menudo, y sobre todo en las auditorías operativas, será necesario incorporar personal cualificado en diversas disciplinas, especialistas, desde estadísticos hasta ingenieros o informáticos, psicólogos, médicos, etcétera. En todos estos casos la Intervención General de la Administración del Estado podrá y deberá solicitar este personal a otros organismos de la Administración e incluso contratarlos en el ámbito privado cuando no se encuentre disponible en el público.

4.1.3. Con carácter general, los funcionarios que compongan habitualmente los equipos de auditoría habrán de tener conocimientos amplios en:

- a) Los métodos y técnicas empleados en auditoría.
- b) En contabilidad, tanto empresarial como pública.
- c) En los principios, normas y procedimientos presupuestarios.
- d) En Derecho administrativo y financiero.
- e) En el funcionamiento, organización y características del sector público.

A estos conocimientos generales pueden añadirse conocimientos específicos:

En muestreo estadístico.

En principios y procedimientos de gestión.

En informática.

En funcionamiento y supervisión de los controles internos.

En evaluación y análisis de datos.

4.1.4. La Intervención General de la Administración del Estado establecerá un programa de formación permanente a efectos de garantizar

que el personal auditor mantenga su cualificación profesional y que sus conocimientos se actualicen de acuerdo con los avances de las correspondientes disciplinas.

Especial énfasis debe ponerse en la preparación técnica de los responsables de los equipos de auditoría, es decir de los encargados de planificar, dirigir y ejecutar los trabajos, cuyos conocimientos en las distintas materias deben ser suficientes para dirigir un equipo de especialistas.

4.1.5. La Intervención General de la Administración del Estado vigilará, asimismo, que la preparación técnica de los profesionales que integran los órganos de control interno de los ministerios, organismos, sociedades estatales o entes públicos es la adecuada, y será una de las variables a tener en cuenta a la hora de supervisar el funcionamiento de los controles internos y de conceder o no fiabilidad a dichos controles.

4.1.6. La Intervención General de la Administración del Estado deberá supervisar también la preparación y capacidad técnica de los Auditores en aquellos casos en que las firmas privadas sean requeridas para actuar en el sector público estatal, y vigilará que se cumple la inscripción en el registro del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), así como que su actuación se adecua a los principios y normas elaborados por esta institución.

En estos casos se deberá exigir a los Auditores, además de la preparación genérica prescrita por las normas técnicas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas cualificación específica en contabilidad pública, en Derecho administrativo y en el funcionamiento del sector público, en la medida que sean de aplicación al ente auditado.

## 4.2. *Independencia*

4.2.1. En todo lo relacionado con su actuación profesional, tanto los órganos de control como los Auditores gozarán y mantendrán una posición de independencia y actuarán con total objetividad.

La independencia permite al Auditor actuar con absoluta libertad en la emisión de su juicio profesional, por lo que debe estar libre de cualquier condicionante interno o externo que pueda violentar su percepción o dictamen.

### § 3

4.2.2. Hay circunstancias o motivos personales que pueden hacer perder al Auditor la imparcialidad.

a) Haber tenido, en época reciente, responsabilidades de gestión en el ente auditado.

b) Ser responsable de la contabilidad de la entidad, o haberlo sido anteriormente, de forma que afecte a las operaciones o programas auditados.

Esta limitación no existe cuando se trata de un control financiero *a posteriori* realizado por la Intervención delegada de un ministerio, en los casos de fiscalización limitada. El objetivo de este tipo de control nunca es revisar los aspectos contables del ministerio, que lleva directamente la Intervención delegada.

c) Mantener relaciones familiares, oficiales, profesionales o económicas con la entidad o con sus responsables políticos o administrativos.

d) Tener ideas preconcebidas, prejuicios, amistad o enemistad manifiesta con los gestores o responsables de la entidad.

En ningún caso la ideología política o la afiliación a un partido o sindicato podrán ser aducidas *a priori* como prueba de parcialidad.

En los casos anteriormente señalados y en otros que se puedan presentar, el Auditor deberá comunicar tal circunstancia a los órganos directivos de la Intervención General de la Administración del Estado, que juzgarán su relevancia y si el Auditor debe continuar o no en su cometido.

De cualquier modo, la Intervención General de la Administración del Estado juzgará también si el hecho o la relación que pudiera limitar la capacidad del auditor deben figurar como limitación en la sección de alcances del informe de auditoría, y las razones por las que no se ha considerado relevante a efectos de la imparcialidad del trabajo auditor.

Téngase en cuenta que la independencia en la función auditora no consiste sólo en el hecho de que los Auditores sean independientes, sino en que los demás los consideren tales.

4.2.3. Cuando los responsables de las entidades a auditar juzguen que existen o se han producido determinados hechos que pueden dañar la im-

parcialidad u objetividad de un auditor, lo pondrán en conocimiento de los órganos directivos de la Intervención General de la Administración del Estado, que juzgarán su relevancia y actuarán como en el punto anterior.

4.2.4. La independencia de los auditores públicos puede verse tanto o más amenazada que por motivos personales, por condicionantes externos o por la propia organización administrativa.

Habrá que evitar, por tanto:

1. Todo tipo de influencias o presiones externas sobre la Intervención General de la Administración del Estado y sus distintas unidades auditoras que:

a) Limiten el alcance de la auditoría.

b) Impongan restricciones no razonables sobre la duración de la auditoría.

c) Interfieran en la selección de los procedimientos de auditoría o en las transacciones y documentos a revisar.

2. Presiones externas, administrativas o políticas sobre la Intervención General de la Administración del Estado y sus órganos de dirección en la asignación, promoción y destino del personal auditor.

3. Limitaciones no razonables al equipo auditor en cuanto a recursos y medios necesarios que pudieran afectar negativamente al desarrollo de la auditoría.

4. Orientaciones o “sesgos” en el trabajo de los equipos de auditoría, especialmente en los supuestos en que los titulares de la gestión auditada sean diferentes a los existentes en el momento del desarrollo de los trabajos.

4.2.5. Para garantizar la independencia y objetividad de los Auditores públicos, la Intervención General de la Administración del Estado promoverá un estatuto especial de personal en el que la retribución, la formación, la movilidad y los ascensos estén basados en el mérito y en la capacidad, mediante un sistema lo más objetivo posible.

4.2.6. Cuando las organizaciones auditoras pertenezcan a los mecanismos de control interno de un Ministerio o de cualquier otro ente público

deberán situarse administrativamente al margen de la línea jerárquica del área o servicio auditado e informarán, en lo posible, a la máxima autoridad del Ministerio, organismo o entidad pública.

La Intervención General de la Administración del Estado tendrá muy en cuenta este punto a la hora de juzgar el buen funcionamiento de los mecanismos de control interno de cualquier entidad pública.

#### 4.3. *Diligencia profesional*

4.3.1. Tanto la ejecución de los trabajos como la preparación y redacción de los informes se realizarán con la debida diligencia profesional.

La diligencia profesional debe aplicarse a lo largo de toda la vida de la auditoría, desde la planificación hasta la conclusión del informe.

Este requisito estará presente por tanto a la hora de establecer el alcance, la selección, la metodología, la elección de los procedimientos de auditoría, de escoger y realizar las pruebas, evaluar los resultados y redactar el informe.

4.3.2. La diligencia profesional responsabiliza a cada una de las personas del equipo auditor de que todo su trabajo se realice de acuerdo y con observancia de las normas técnicas de auditoría.

Cuando se juzgue que determinadas normas técnicas no son aplicables a una auditoría concreta, se hará constar en el informe, junto con la justificación razonada de la excepción en la aplicación de las normas de que se trate, documentándose adecuadamente tal extremo en los papeles de trabajo.

4.3.3. Únicamente se podrá encargar a cada grupo auditor aquellos trabajos que pueda realizar con la debida diligencia profesional.

4.3.4. Asimismo, la Intervención General de la Administración del Estado en su conjunto tan sólo podrá aceptar aquella carga de trabajo que sea compatible con el cumplimiento de esta norma.

4.3.5. Cuando se recurra a especialistas externos o a firmas privadas de auditoría habrá que comprobar su competencia e independencia en el momento de la selección y verificar que su trabajo se realiza con el adecuado celo profesional.

#### 4.4. *Responsabilidad*

4.4.1. El Auditor es responsable profesionalmente del contenido del informe y de sus conclusiones. La responsabilidad profesional del Auditor quedará limitada por el cumplimiento de las normas establecidas y por los alcances expresados en el informe.

Los Auditores son responsables de realizar su trabajo con diligencia profesional. Pero ello no implica una responsabilidad absoluta e ilimitada, sino tan sólo que el trabajo se ha ejecutado de acuerdo con las normas técnicas.

4.4.2. Cuando existan factores externos susceptibles de impedir un conocimiento apropiado de aspectos sustanciales, o que dificulten la formulación de una opinión objetiva, los auditores salvarán su responsabilidad señalando estas limitaciones en el alcance del informe y mencionando su incidencia en los resultados de la auditoría.

4.4.3. El trabajo de auditoría no está destinado por definición a detectar todas las irregularidades de cualquier tipo y cuantía que se hayan podido cometer. Su objetivo vendrá determinado en cada caso por el alcance y la planificación.

En ningún caso se debe dar a la auditoría un carácter de infalibilidad o de predicción de sucesos futuros.

4.4.4. La existencia de un informe de auditoría en el que no se hayan detectado irregularidades graves no es garantía ni implica la certeza de que la entidad auditada no vaya a tener problemas en el futuro. No obstante, el Auditor deberá subrayar en el informe todos aquellos factores de riesgo e incertidumbres detectados.

#### 4.5. *Secreto profesional*

4.5.1. El Auditor público deberá mantener y garantizar la confidencialidad acerca de la información obtenida en el curso de sus actuaciones, con la amplitud y limitaciones de las disposiciones legales.

Esta norma implica la prohibición de que el auditor pueda utilizar la información en su provecho o en el de terceras personas.

4.5.2. La Intervención General de la Administración del Estado deberá conservar, debidamente custodiados, los papeles de trabajo y el resto de la información, de manera que pueda garantizar su confidencialidad.

4.5.3. Tanto los expertos externos como las firmas privadas de auditoría que colaboren en la realización de auditorías públicas deberán guardar el correspondiente secreto profesional. La Intervención General de la Administración del Estado velará por el cumplimiento de esta obligación.

## **5. Normas sobre ejecución del trabajo**

5.1. Planificación.

5.2. Control interno.

5.3. Evidencia.

5.4. Papeles de trabajo.

5.5. Supervisión.

5.6. Revisión del cumplimiento legal

### **5.1. Planificación**

5.1.1. El trabajo será planificado adecuadamente.

En la planificación, los Auditores definirán los objetivos, el alcance y la metodología para alcanzar tales objetivos.

5.1.2. Se deben identificar claramente los objetivos que la auditoría se propone, determinándose de esta manera el tipo de auditoría que ha de realizarse. Los objetivos identifican la materia a auditar y los elementos dignos de ser tenidos en cuenta que los Auditores esperan encontrar.

La naturaleza y conclusiones variarán en función de las características del organismo o programa a auditar, del conocimiento y experiencia que se posea de su actividad y entorno operativo, de la calidad del control interno y de la clase de auditoría de que se trate.

5.1.3. En la fase de planificación, el Auditor debe considerar, entre otras, las cuestiones siguientes:

a) Todos los aspectos relativos a la actividad de la entidad, con especial atención al tipo de productos o servicios que suministra. Ello permite

seleccionar los acontecimientos, transacciones y prácticas significativas sobre la materia a auditar.

b) Normativa legal, procedimientos y principios contables aplicados a la entidad.

c) Estructura organizativa.

d) Sistema de control interno y manuales de políticas y procedimientos.

e) Incardinación administrativa.

f) En el caso de sociedades estatales o privadas, la estructura del capital y sus relaciones con otras empresas del mismo grupo o terceros vinculados.

g) Información sobre el entorno en que opera la entidad y sobre el sector al que pertenece:

Condiciones económicas.

Cambios en la tecnología.

Nivel de competencia.

Tendencias financieras y ratios de empresas afines.

5.1.4. Cuando la auditoría recaiga sobre un programa público, la planificación deberá realizarse a partir de un conocimiento lo más amplio posible de los distintos elementos que componen el programa:

a) Normativa jurídica que le afecta. El origen de los distintos programas públicos se encuentra de manera directa o indirecta en una disposición legal, y determina en casi todos los casos las condiciones que rodean el programa. En la práctica totalidad de los programas públicos, las normas determinan, habitualmente, el objetivo del programa, cómo y quién debe ejecutarlo, los beneficiarios o destinatarios, los medios económicos y de otro tipo asignados al mismo, etc. De esta manera, el reconocimiento de la normativa jurídica que determina un programa suministra una información muy útil y necesaria a la hora de conocer el programa.

b) Finalidad y objetivos del programa. Es esencial no sólo conocer el resultado o resultados que se espera conseguir de los programas sino

### § 3

también, y en lo posible, la cuantificación de aquéllos. Normalmente, esa cuantificación no vendrá determinada en las normas jurídicas, que en la mayoría de los casos se limitarán a definir únicamente la finalidad general, siendo necesario que el presupuesto o los responsables del programa cuantifiquen los objetivos.

c) Bienes y servicios producidos por el programa, cuantificados adecuadamente.

d) Resultados conseguidos. En determinados casos, el único resultado que se considera es el más inmediato, es decir, los bienes y servicios suministrados. En otros casos, éstos son tan sólo instrumentos para conseguir otros resultados más generales y remotos.

e) La cantidad de recursos (económicos, materiales, humanos, etcétera) dedicados al programa.

f) Las operaciones, es decir, las estrategias, procesos y actividades que la entidad realiza de cara a transformar los recursos en productos y servicios.

5.1.5. Cuando la auditoría recaiga sobre un procedimiento administrativo, la planificación deberá realizarse a partir de un conocimiento lo más detallado posible de los distintos elementos que comportan el procedimiento:

a) Normativa jurídica que regula el procedimiento administrativo, tanto de carácter general como específica.

b) Órganos que intervienen en el procedimiento, estructura y competencias de cada uno de ellos. Análisis especial de la desconcentración de competencias.

c) Otros procedimientos afectados, normativa reguladora y órganos competentes.

5.1.6. A la hora de planificar una auditoría se deberá contar, si los hubiese, con los informes y papeles de trabajo de otras auditorías previas. Dicho material puede suministrar información valiosísima al Auditor de cara a orientarle en el camino a seguir, incluso a la hora de determinar los objetivos de la auditoría que se está programando. En toda auditoría, si no existen motivos en contrario, se debería hacer un seguimiento de las

recomendaciones efectuadas en auditorías anteriores, y de si éstas se han cumplido y se han corregido los defectos observados.

5.1.7. Una adecuada planificación deberá comprender:

a) Desarrollo de un plan global relativo al ámbito y desarrollo de la auditoría.

b) Programa para cada área en que se divida el trabajo a realizar.

c) Calendario de la auditoría.

d) Memoria de la planificación.

Plan global

5.1.8. El desarrollo del plan global deberá incluir:

a) La definición del tipo de auditoría, o, lo que es lo mismo, la determinación de su objetivo.

Constituye sin duda la parte más importante de la planificación. Es de una gran relevancia tener perfectamente definida la finalidad de la auditoría, lo que se pretende de ella y lo que se busca.

Resulta de suma importancia que la auditoría se planifique con criterios realistas y que no se fijen objetivos inviables, bien sea esta inviabilidad absoluta, es decir, por las dificultades intrínsecas debidas al organismo, actividad o programa, bien sea relativa, por insuficiencias e inadecuación del equipo auditor.

b) La recopilación de la información previa, a la que nos hemos referido en los puntos anteriores.

La cantidad y clase de información a recopilar estarán en función del tipo de auditoría que se realizase.

c) Una estimación de las áreas de riesgo, entendiendo por tales todas aquellas en que se pueden producir errores o irregularidades significativas y para las que se deben diseñar pruebas específicas.

d) La selección del equipo de auditoría idóneo y la fijación del calendario de trabajo.

Debe existir una adecuación entre los medios, tanto materiales como humanos, asignados al equipo auditor y los objetivos, alcance y metodología aplicados en una auditoría. A estos efectos, debe valorarse la aplicación por los auditores de técnicas y herramientas de auditoría asistidas por ordenador.

En la planificación deberá detectarse si existe o no tal adecuación, de manera que si ésta no existe en principio, deberá corregirse ya sea modificando los objetivos, ya buscando soluciones alternativas tales como contratar personal externo, descentralizar por provincias determinadas áreas de la auditoría, etc.

e) En función del conocimiento de las fases anteriores, se determinará el alcance.

#### Programas de trabajo

5.1.9. Se preparará un programa escrito para cada área en que se divide la auditoría, donde se establecerán los procedimientos, controles y pruebas a realizar de cara a cumplir los correspondientes objetivos.

Cada programa será lo suficientemente detallado y con los desgloses adecuados, de manera que sirva como documento de asignación de trabajo a los distintos componentes del equipo, así como de medio de control de su adecuada ejecución.

En los programas se especificará también en qué medida y sobre qué aspectos el equipo auditor ha decidido confiar y servirse de los controles internos, en función del conocimiento previo que se tiene de ellos. Igualmente, deberá constar la previsión de la colaboración que el equipo Auditor espera de la entidad auditada y la posible participación de expertos o de firmas privadas.

El plan global y los correspondientes programas deberán revisarse a medida que progresa la auditoría. Cualquier modificación se basará en el estudio de control interno, la evaluación del mismo y el resultado de las pruebas que se vayan realizando.

#### Calendario y presupuesto de la auditoría

5.1.10. Se deberá estimar el tiempo necesario para realizar las distintas fases de la auditoría con la finalidad de asegurar que se cumplan las fechas acordadas.

La estimación de los tiempos deberá desglosarse teniendo en cuenta las distintas categorías de los componentes del equipo auditor.

Estas previsiones deben hacerse de manera ineludible aun admitiendo la posibilidad de que puedan ser revisadas en función de imprevistos y problemas que puedan surgir en la ejecución de las auditorías.

#### Memoria de planificación

5.1.11. Todos los aspectos de la planificación se incluirán en una memoria escrita con el suficiente detalle, que debe ser aprobada por el responsable de la auditoría antes de comenzar el resto del trabajo.

En el caso de producirse cambios significativos en el alcance del trabajo con posterioridad a la etapa de planificación, deberán documentarse formalmente en una memoria complementaria, que habrá de ser aprobada de nuevo por el responsable de la auditoría.

#### 5.2. *Control interno*

5.2.1. Deberá efectuarse un estudio y una evaluación adecuada del control interno para determinar su grado de confianza y en base a ello planificar la auditoría, determinando el alcance y la naturaleza, el momento y la extensión de las pruebas a realizar.

5.2.2. Un sistema de control interno se puede definir como el plan de organización y el conjunto de medidas, métodos y procedimientos con el objetivo:

- a) De salvaguardar y proteger sus activos y recursos.
- b) De asegurar la fiabilidad e integridad de la información.
- c) De asegurar el cumplimiento de toda la normativa aplicable.
- d) De garantizar una gestión eficiente y eficaz de los recursos públicos.
- e) De garantizar que se logren de manera eficaz y eficiente las metas y objetivos establecidos en los programas.

5.2.3. El control interno en su sentido más amplio se puede subdividir de acuerdo con los aspectos a los que se dirijan:

### § 3

a) Los controles contable-financieros.

Comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos cuya misión es la salvaguarda de los bienes activos y la fiabilidad de los registros contables-financieros.

b) El control de cumplimiento de la entidad.

Es el conjunto de métodos y procedimientos destinados a detectar si se cumple toda la normativa aplicable.

c) El control de gestión.

Definido como el conjunto de normas y procedimientos establecidos con el objetivo de detectar si las actividades de la entidad o del programa se realizan de forma eficaz y eficiente.

5.2.4. Cuáles son los aspectos del control interno y en qué medida hay que valorar y examinar éste, son extremos que variarán en función de la auditoría que se quiera realizar. No obstante, conviene tener en cuenta que muchos de estos mecanismos están interrelacionados y que a veces, por ejemplo, el funcionamiento de determinados controles de gestión puede influir en la fiabilidad de las cuentas anuales.

5.2.5. Son elementos fundamentales de cualquier sistema de control interno:

a) Un plan de organización que proporcione una adecuada segregación de funciones.

b) Un sistema adecuado de autorizaciones y de procedimientos de registro que proporcione un control razonable sobre las operaciones realizadas y los derechos y obligaciones contraídos.

c) Unas prácticas sólidas a seguir en el desarrollo de las responsabilidades y funciones de cada uno de los departamentos organizativos.

d) Personal de formación y capacidad adecuadas a las funciones que desempeña.

e) Un sistema de control de gestión que proporcione información útil y parámetros objetivos de evaluación que permitan la toma de decisiones de la dirección de la entidad.

5.2.6. El control interno contable se debe relacionar con cada una de las etapas de las que se compone una transacción. Comprende su autorización, ejecución, registro y finalmente la responsabilidad respecto a la salvaguarda y custodia de los activos que en su caso resulten de dicha transacción, garantizándose que han sido clasificados en las cuentas apropiadas.

Dentro del control interno contable-financiero, se deberá dar especial importancia a los controles de protección y custodia de activos. Son los relativos a la prevención y detección oportuna de transacciones y accesos no autorizados a los activos que pudieran generar pérdidas con significación en los estados financieros.

Los controles de protección no están diseñados para prevenir pérdidas por insuficiencias o por la toma de decisiones erróneas, sino para garantizar que el uso y acceso a los activos se realiza de acuerdo con las autorizaciones pertinentes.

Los controles de protección no se limitan a la prevención o detección de las sustracciones, se dirigen también a detectar o evitar otras pérdidas que pudieran producirse como consecuencia de adquisición, uso o disposición no convenientemente autorizadas.

La entidad deberá tener perfectamente determinado a través de las correspondientes instrucciones de la dirección a quién corresponde autorizar cada operación, y qué requisitos y procedimientos deben seguirse en la adquisición, empleo y disposición de cada uno de los activos.

Las entidades públicas pueden estar sometidas a un régimen presupuestario de carácter limitativo y a disposiciones legales y normativas de carácter general o específico que obligan a la propia dirección de la entidad, por lo que los controles de protección deberán diseñarse de manera que puedan prever y detectar los incumplimientos de estas normas a la hora de adquirir, usar o disponer de estos activos.

Este tipo de controles deberá incluir también la conciliación frecuente de los activos existentes con los registrados, a efectos de garantizar que todos los recursos se encuentran registrados y que todos los registrados existen tal como indican los registros.

5.2.7. Un análisis detallado de este tipo de control interno puede ayudar a los auditores a identificar los siguientes riesgos:

### § 3

a) Errores y fallos en el seguimiento de las operaciones descentralizadas.

b) Ausencia de control en las operaciones informáticas o en el acceso a aplicaciones que pretendan vigilar el movimiento de activos.

c) Defectos en el desarrollo y en la difusión de las instrucciones o procedimientos cuya finalidad es la salvaguarda de datos o activos.

d) Carencia de la documentación que soporte determinadas operaciones.

e) Deficiencias en el examen e investigación de las diferencias no conciliadas entre las cuentas de control y los registros subsidiarios.

5.2.8. El estudio y evaluación del control interno incluye dos fases:

a) Análisis preliminar del sistema global del control interno, con objeto de conocer y comprender los procedimientos y métodos establecidos por la entidad. Este estudio general, incluyendo los sistemas informáticos, constituye un requisito mínimo imprescindible para la planificación de la auditoría, y es un paso previo y la base para las pruebas de cumplimiento.

La información requerida en esta primera fase se obtiene normalmente a través de entrevistas con el personal apropiado de la entidad y mediante el estudio de manuales de procedimientos, instrucciones a los empleados, etc. Toda esta información deberá ser documentada en forma de cuestionarios, resúmenes de procedimientos, flujogramas o cualquier otra forma de descripción de circuitos administrativos.

b) Pruebas de cumplimiento: Se trata de proporcionar al Auditor una seguridad razonable de que los procedimientos relativos a los controles internos están siendo aplicados tal como fueron establecidos.

Las pruebas de cumplimiento son necesarias si se va a confiar en el control interno. Por el contrario, si el análisis previo del control interno ha arrojado resultados insatisfactorios, las pruebas de cumplimiento no podrán proporcionar ninguna confianza.

Cuando el examen de los mecanismos de control interno no constituya un objetivo *per se* de la auditoría, sino tan sólo un medio para alcanzar otros objetivos, el equipo auditor podrá omitir total o parcialmente

la comprobación de los sistemas de control interno, si tal comprobación no fuese efectiva en términos de coste-beneficio y siempre que las pruebas alternativas de naturaleza sustantiva proporcionen suficiente certeza.

Los resultados obtenidos acerca de la naturaleza y cumplimiento del sistema de control interno determinan la clase, extensión y momento de ejecución de las pruebas sustantivas.

Las pruebas de cumplimiento están íntimamente interrelacionadas con pruebas sustantivas.

La extensión de las pruebas de cumplimiento deberá determinarse mediante procedimientos de muestreo. En ocasiones, la elección de las pruebas y su extensión puede basarse en percepciones subjetivas. En tal caso deberá dejarse constancia en los papeles de trabajo de las razones existentes para abandonar los criterios estadísticos, los motivos que han conducido a la elección y en función de qué parámetros se ha realizado, estimando el grado de confianza que en este caso cabe depositar en el control interno. Asimismo, en el caso general de que se aplique el muestreo estadístico, deberá dejarse constancia en los papeles de trabajo del criterio utilizado para la selección de la muestra.

5.2.9. El equipo auditor deberá plantearse para cada tipo de operaciones o transacciones las siguientes cuestiones:

1.<sup>a</sup> Considerar los tipos de errores o irregularidades que puedan producirse.

2.<sup>a</sup> Determinar los procedimientos de control interno que pueden detectar esos errores o irregularidades.

3.<sup>a</sup> Examinar si esos procedimientos están establecidos y si funcionan adecuadamente.

4.<sup>a</sup> Evaluar cualquier deficiencia, error o irregularidad potencial cuya detección o prevención no esté contemplada por los controles internos existentes, con objeto de determinar la naturaleza, momento de ejecución y extensión de los procedimientos de auditoría a aplicar, y hacer las correspondientes indicaciones en el informe.

5.2.10. Es competencia de los directivos de la entidad o programa el establecimiento de controles de gestión eficaces y adecuados a las ca-

racterísticas de su organización. En el sector público esto es tanto o más necesario cuanto que los lógicos relevos políticos crean una relativa interinidad en los cargos de gestión.

5.2.11. El control de gestión en su sentido más amplio engloba el plan de organización, métodos y procedimientos adoptados por la dirección para garantizar el cumplimiento de sus objetivos.

Las instrucciones y procedimientos establecidos por la dirección pueden dirigirse:

a) A garantizar que los datos obtenidos son válidos y fiables y que se reflejan adecuadamente en los informes, es decir, que la dirección cuenta con una información válida y fiable sobre el funcionamiento de los programas.

El análisis de estos aspectos puede servir al equipo auditor para evaluar el riesgo de que los datos obtenidos de la entidad no sean fiables y a diseñar las pruebas necesarias en su caso.

b) A garantizar razonablemente que el uso de los recursos se realiza de acuerdo con las leyes y demás normas establecidas. Su análisis servirá al equipo auditor para evaluar el riesgo de que se cometan actos ilegales.

c) A garantizar razonablemente que los recursos están protegidos contra el mal uso, despilfarro o pérdida. Su examen será relevante a la hora de planificar las auditorías de eficacia y eficiencia.

d) A garantizar razonablemente que un programa alcanza sus objetivos. Analizando este tipo de controles, los Auditores externos podrán conocer de qué forma los recursos se transforman en productos.

### 5.3. Evidencia

5.3.1. En toda auditoría se deberá obtener evidencia suficiente, pertinente y válida a fin de lograr una base de juicio razonable en la que apoyar el dictamen, comentarios, conclusiones y recomendaciones.

5.3.2. La evidencia de la auditoría puede clasificarse en:

a) Evidencia física: Es la obtenida por los Auditores a través de la inspección directa o la observación de personas, de activos tangibles, actos o procedimientos.

La inspección de activos tangibles proporciona evidencia acerca de su existencia, pero no sobre su propiedad.

La evidencia física podrá fundamentarse mediante memorandos, fotografías, esquemas, diagramas, gráficos, mapas o muestras físicas.

b) Evidencia documental: Está integrada por las informaciones materializadas en cartas, contratos, registros, facturas, informes de gestión sobre rendimientos, etcétera.

Las tres categorías de evidencia documental, que proporcionan distinto grado de confianza son:

La producida y mantenida por terceros.

La producida por terceros y en poder de la entidad.

La producida y mantenida por la entidad.

c) Evidencia testimonial: Consiste en obtener información apropiada de las personas que la poseen dentro y fuera de la entidad, mediante encuestas, entrevistas, etcétera.

Las respuestas pueden suministrar información que no se poseía y corroborar pruebas obtenidas anteriormente.

Las pruebas testimoniales deben ser refrendadas por otras evidencias y ser evaluadas atendiendo al origen del testimonio.

d) Evidencia analítica: Consiste en cálculos, estimaciones, comparaciones, estudios de índices y tendencias, investigación de variaciones y transacciones no habituales, etcétera.

e) Evidencia informática: Información y datos contenidos en soportes electrónicos, informáticos y telemáticos, así como los elementos lógicos, programas y aplicaciones utilizados en los procedimientos de gestión del auditado. Esta evidencia informática incluirá los elementos identificados y estructurados que contienen texto, gráficos, sonidos, imágenes o cualquier otra clase de información que pueda ser almacenada, editada, extraída e intercambiada entre sistemas de tratamiento de la información, o usuarios de tales sistemas, como unidades diferenciadas.

5.3.3. La evidencia deberá ser suficiente, pertinente y válida. En muy raras ocasiones podrá el Auditor tener certeza absoluta sobre la validez de

### § 3

la información auditada. Tendrá que conformarse con una evidencia que deberemos calificar de suficiente y adecuada.

5.3.4. El término suficiente hace referencia a la cantidad de la evidencia obtenida. Es decir, contar con un número suficiente de elementos de prueba que permitan mantener las constataciones y recomendaciones de los Auditores.

Generalmente, un Auditor no necesita examinar toda la información disponible para alcanzar una conclusión razonable sobre un saldo, una transacción, un sistema o procedimiento de control.

Una evidencia suficiente debe permitir a terceras personas llegar a las mismas conclusiones a las que ha llegado el Auditor. El equipo auditor seleccionará la cantidad de evidencia necesaria en función de procedimientos de muestreo y atendiendo a su buen criterio y juicio profesional.

El juicio del Auditor, con respecto a lo que constituye una cantidad suficiente de evidencia, se ve afectado por factores tales como:

a) El grado de riesgo de que existan errores o irregularidades. Este riesgo se ve influido por:

La naturaleza del hecho o transacción.

La eficacia del control interno.

La naturaleza de la actividad.

La situación financiera patrimonial de la entidad.

Situaciones especiales que pueden influir en la gestión.

b) La importancia relativa del hecho o partida analizada en relación con el conjunto de la información.

c) La experiencia adquirida en auditorías anteriores.

d) Los resultados obtenidos a través de los procedimientos de auditoría utilizados, incluyendo fraudes, errores o ineficacias que hayan podido ser descubiertos.

e) La calidad de la información disponible.

f) La confianza que merecen la dirección de la entidad y sus empleados.

5.3.5. El concepto de adecuación de la evidencia hace referencia al carácter cualitativo de la misma. Una evidencia es adecuada si es pertinente y válida.

5.3.6. El concepto de evidencia pertinente se refiere a su relevancia y razonabilidad; es decir, si las informaciones utilizadas para extraer una conclusión tienen una relación lógica y concreta con respecto a tal conclusión.

5.3.7. La evidencia válida significa que las pruebas en que se sustente la evidencia sean fiables.

La evidencia en una auditoría se obtiene mediante la aplicación de pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas.

5.3.8. Las pruebas de cumplimiento tratan de obtener evidencia de que los sistemas y procedimientos están siendo aplicados en la forma establecida y de acuerdo con la normativa aplicable.

Incluye:

a) Que los procedimientos y sistemas, incluyendo el control interno, existen.

b) Que están funcionando con eficacia.

c) Que han estado funcionando durante todo el período.

5.3.9. Las pruebas sustantivas tienen como objeto obtener evidencias relacionadas con la integridad, exactitud y validez de la información auditada.

En la auditoría financiera se aplicarán pruebas sustantivas con la finalidad de validar los siguientes extremos:

Que los activos y pasivos existen en una fecha dada.

Que los activos son bienes o derechos de la entidad y los pasivos son obligaciones, a una fecha dada.

Que las transacciones o hechos registrados tuvieron lugar.

Que no hay activos, pasivos o transacciones que no estén debidamente registrados.

Que los activos y pasivos están registrados por su valor adecuado.

Que las transacciones se registran por su justo importe.

Que los ingresos y gastos han sido imputados correctamente al período.

Que las transacciones se clasifican de acuerdo con principios y normas contables generalmente aceptadas y la memoria contiene la información necesaria y suficiente para la interpretación y comprensión adecuada de la información financiera auditada.

5.3.10. Cuando se emplee evidencia informática, o datos procedentes de sistemas informativos del auditado, los auditores deberán evaluar la fiabilidad de esta evidencia, y no darla nunca por supuesta *a priori*.

Existen dos enfoques a la hora de evaluar la fiabilidad de los datos procedentes de sistemas informáticos: La revisión de sistemas y las revisiones limitadas.

Una revisión de sistemas evalúa y comprueba todos los controles en un sistema informático, abarcando todo el rango de sus aplicaciones, funciones y productos. Estas revisiones (1) examinan los controles generales y de aplicación de una instalación informática, (2) verifican el cumplimiento de tales controles, y (3) efectúan pruebas sobre los datos generados o tratados por el sistema. Mientras este enfoque proporciona un mejor entendimiento del diseño y operaciones de un sistema, también tiende a ser una actividad que consume una considerable cantidad de tiempo.

La revisión limitada está dirigida hacia unos datos en particular. De esta forma normalmente se requiere un conocimiento menos extensivo de los controles generales y de aplicación. Los controles pertinentes se examinan, en la medida necesaria para juzgar el nivel de pruebas de datos a efectuar para determinar la fiabilidad de éstos.

5.3.11. En las auditorías operativas se utilizarán, a efectos de obtener evidencia, las pruebas de cumplimiento y específicas así como todas aquellas que resulten adecuadas a los objetivos que les son propios.

5.3.12. Una evidencia goza de mayor o menor fiabilidad dependiendo de las fuentes y de su naturaleza. Aunque la evidencia depende en gran medida de las circunstancias, hay ciertas suposiciones que puede ser interesante tener en cuenta:

1. La evidencia obtenida de fuentes independientes y externas a la organización de la entidad auditada es más fidedigna que la obtenida dentro de la propia entidad.

2. Cuando la evidencia se obtiene de la propia entidad es más fidedigna en el caso de que exista un sistema eficaz de control de gestión que allí donde los controles son débiles o inexistentes.

3. La evidencia obtenida a través del examen físico, mediante inspección u observación, es preferible a la obtenida indirectamente.

4. La evidencia documental es preferible a la evidencia oral.

5. Los documentos originales proporcionan una evidencia más adecuada que las copias.

6. La evidencia testimonial obtenida en condiciones de libre inspección es más válida que la conseguida en condiciones comprometidas (por ejemplo, allí donde la persona puede ser intimidada).

7. La evidencia testimonial obtenida de una persona no sesgada o que tiene un conocimiento completo sobre el área es más adecuada que la de alguien con sesgos o con conocimientos parciales.

La confianza en la auditoría aumentará cuando concuerden las evidencias obtenidas por distintas fuentes.

5.3.13. Las fuentes de información incluyen datos originales recogidos por los Auditores y datos previamente existentes recogidos por los auditados o por un tercero.

Los datos recogidos por los Auditores incluyen sus propias observaciones y medidas. Entre los métodos para seleccionar estos datos se encuentran los cuestionarios, observaciones directas y cálculos. El diseño de estos métodos y la capacidad del Auditor en su aplicación son la clave para que estos datos posean evidencia suficiente y adecuada.

El equipo auditor puede utilizar datos recogidos por el auditado para construir su evidencia; pero para ello tendrá que realizar pruebas directas sobre esos datos, que serán tanto más reducidas si antes se han verificado los controles internos que actúan sobre estas informaciones y han resultado eficaces.

### § 3

5.3.14. Cuando las pruebas efectuadas sobre los datos descubran errores en ellos, o cuando sea imposible obtener evidencia suficiente y adecuada sobre su validez, será necesario recurrir a una de estas opciones:

- a) Buscar evidencia en otras fuentes.
- b) Redefinir los objetivos de la auditoría, para eliminar la necesidad de emplear tales datos.
- c) Utilizar tales datos, pero indicando claramente en el informe sus limitaciones, absteniéndose en todo caso de extraer conclusiones o recomendaciones no suficientemente garantizadas.

5.3.15. La evidencia de los auditores puede incluir también datos o informaciones recogidas por terceros. En este, caso será imprescindible que hayan sido auditados o que los Auditores sean capaces de auditarlos por sí mismos.

5.3.16. Los Auditores deberán tener evidencia suficiente y adecuada de que los datos provenientes de sistemas informáticos sean válidos y fiables cuando tales informaciones sean significativas para los resultados de la auditoría.

El equipo auditor podrá utilizar estas informaciones si otros auditores han verificado la validez y fiabilidad de los datos o la eficacia de los controles sobre el sistema que los genera. En caso contrario, deberán realizarlos ellos mismos mediante pruebas directas. Se pueden reducir las pruebas directas si se verifica que los controles generales y de eficacia sobre los datos provenientes del sistema informático son eficaces. Cuando la fiabilidad de un sistema informático sea el objetivo primario de una auditoría, los auditores deberán efectuar una revisión de los controles generales y de aplicación.

Cuando el equipo auditor emplee datos provenientes de sistemas informáticos y los incluya en el informe con fines tan sólo ilustrativos y no significativos para los resultados, bastará, para satisfacer las normas técnicas, con citar la fuente de tales datos estableciendo que no han sido verificados.

5.3.17. Debe existir una relación apropiada entre los recursos invertidos para obtener evidencia y la utilidad final de los resultados que se esperan obtener. Ello no obstante, el Auditor debe obtener siempre, de-

pendiendo de las circunstancias específicas de cada trabajo, el nivel de evidencia necesario que le permita formar su juicio profesional acerca de las conclusiones y recomendaciones.

5.3.18. La falta del suficiente nivel de evidencia sobre un hecho de gran relevancia en el contexto de los datos que se examinan obliga al Auditor a expresar las salvedades que correspondan o, en su caso, a denegar su opinión.

5.3.19. En una auditoría operativa, se puede obtener evidencia testimonial siempre y cuando pueda servir de base suficiente para formular recomendaciones de mejora de eficiencia y economía en la gestión de los recursos de la entidad.

5.3.20. Los criterios de importancia relativa y riesgo probable determinan el juicio del Auditor sobre la suficiencia y adecuación de la evidencia a obtener.

La importancia relativa puede considerarse como magnitud o naturaleza de un error (incluyendo la omisión) en la información que, ya sea individualmente o en su conjunto, hace probable que el juicio de una persona razonable se hubiera visto influenciado o su decisión afectada como consecuencia de ese error u omisión.

La consideración del riesgo probable supone la posibilidad de que el Auditor no detecte un error significativo que pudiera existir por falta de evidencia o por evidencia deficiente o incompleta de un determinado dato.

Importancia relativa y riesgo probable son criterios interdependientes, por lo que deben seguirse y evaluarse de forma conjunta y acumulativa.

#### 5.4. *Papeles de trabajo*

5.4.1. Se formará un archivo completo y detallado del trabajo efectuado y de las conclusiones alcanzadas en el que se incluirán todos los papeles de trabajo.

Los papeles de trabajo comprenden la totalidad de los documentos preparados o recibidos por los auditores, de manera que en conjunto constituyan un compendio de la información utilizada y de las pruebas efectuadas en la ejecución de su trabajo, junto con las decisiones que han debido tomar para llegar a formarse la opinión. Constituyen, por tanto,

el nexo de unión entre el trabajo de campo y el informe de la auditoría. El propósito de los papeles de trabajo es ayudar en la planificación y realización de la auditoría, en la supervisión y revisión de la misma y en suministrar evidencia del trabajo realizado, de tal modo que sirvan de soporte a las conclusiones, comentarios y recomendaciones incluidos en el informe.

5.4.2. Los papeles de trabajo contendrán información suficiente a los efectos de permitir que un auditor experimentado, sin conexión previa con la auditoría, identifique la evidencia que soportan, las conclusiones y juicios más significativos de los Auditores.

5.4.3. Los papeles de trabajo habrán de ser:

Completos y exactos, de manera que puedan documentar los hechos comprobados, los juicios y conclusiones y mostrar la naturaleza y alcance de la auditoría.

Claros, comprensibles y detallados, de forma que no necesiten aclaraciones adicionales, que cualquiera pueda entender su finalidad, sus fuentes, la naturaleza y alcance del trabajo y las conclusiones alcanzadas por quien los preparó.

Relevantes, es decir, que solamente incluyan aquellos asuntos de importancia para el objetivo que se pretende alcanzar.

5.4.4. La extensión de la documentación a incluir dependerá del juicio profesional del Auditor. La forma y contenido de los papeles de trabajo estarán afectados por los siguientes factores:

La naturaleza de la auditoría.

El tipo de informe que se vaya a emitir.

La naturaleza y complejidad de la actividad de la entidad.

El grado de confianza en la efectividad del control interno.

5.4.5. En cada auditoría, los papeles de trabajo deben diseñarse y organizarse según las circunstancias y las necesidades del Auditor. El uso de papeles normalizados contribuye a mejorar la eficacia en la preparación y revisión, facilita también la delegación de tareas proporcionando un elemento para controlar su calidad.

5.4.6. Los papeles de trabajo deben:

- a) Recoger la evidencia obtenida en la ejecución del trabajo, así como los medios por los que el auditor ha llegado a formar sus conclusiones.
- b) Servir para que los responsables puedan revisar el trabajo de todo el equipo de auditoría.
- c) Ayudar al Auditor en la ejecución de sus trabajos.
- d) Ser útiles para sistematizar y perfeccionar por la experiencia el desempeño de futuras auditorías.
- e) Hacer posible que cualquier persona con experiencia pueda supervisar en todos sus aspectos la actuación realizada.

5.4.7. En general, todo papel de trabajo debe contener como mínimo:

**Encabezamiento:** Incluirá el nombre de la entidad pública, ejercicio económico, número de codificación y referencia y breve descripción del contenido de la cédula.

**Identificación:** Iniciales de las personas que han contribuido a su elaboración, fecha de realización, así como constancia de la revisión efectuada.

**Fuente:** Indicación de la manera como se ha obtenido la información, con referencia a los documentos base y las personas que la facilitaron.

**Explicación:** Comentarios al trabajo realizado, señalando los objetivos perseguidos y las pruebas llevadas a cabo para su consecución.

**Referencias:** Cada papel de trabajo tendrá su propia referencia, y deberá indicar las hojas de trabajo relacionadas de acuerdo con un sistema de referencias cruzadas que permita la revisión.

**Alcance del trabajo:** Indicando el tamaño de las muestras y la forma de su obtención.

**Información general:** Sobre problemas planteados, deficiencias encontradas, etc.

**Conclusiones:** Exposición sucinta de los resultados logrados con el trabajo, una vez finalizado.

### § 3

5.4.8. Las cédulas y documentos que integran los papeles de trabajo se clasifican en:

Hojas matrices: Son los documentos que muestran la información sujeta a revisión, como son el presupuesto, estados financieros, cuadros de indicadores de eficacia y eficiencia, etc.

Hojas sumarias: Para cada rúbrica de la cédula matriz debe abrirse una cédula sumaria que desarrolle la información de la cédula matriz.

Cuadros analíticos: Su finalidad es la de proporcionar detalle sobre determinados conceptos incluidos en las cédulas sumarias.

Documentos probatorios y accesorios: Cuando la importancia de los hechos así lo requiera, debe adjuntarse toda la documentación posible sobre los hechos descritos en las hojas de trabajo.

#### 5.4.9. El archivo puede ser permanente y del ejercicio.

El archivo permanente de papeles de trabajo es un conjunto coherente de documentación que, contiene información de interés permanente y susceptible de incidir en futuras auditorías.

El archivo de papeles de trabajo del ejercicio es un conjunto coherente de documentación que incluye información relativa a la auditoría del ejercicio en cuestión.

Los archivos permanentes deben utilizarse en cada nueva auditoría y contener una información que debe ser de utilidad en las auditorías sucesivas. En contraposición, los archivos del ejercicio contienen únicamente información relativa al período auditado.

5.4.10. El archivo de auditoría incluirá normalmente la siguiente información:

- a) La normativa específica aplicable a la entidad y referencia a las disposiciones de carácter general cuyo cumplimiento haya de ser examinado en la ejecución del trabajo.
- b) La organización de la entidad.
- c) Extracto o copia de documentos legales, contratos, acuerdos y actas importantes para la auditoría.

d) Constancia del proceso de planificación y de los programas de auditoría.

e) Constancia del estudio y de la evaluación del sistema de control interno contable, mediante descripciones narrativas, cuestionarios o flujogramas, o bien una combinación de estos instrumentos.

f) Tratándose de una auditoría operativa, descripción de los sistemas operacionales en los que se fundamenta el control de gestión.

g) Análisis de índices y tendencias significativos.

h) Los principios contables y los criterios de evaluación seguidos.

i) Constancia de la naturaleza, momento de realización y amplitud de las pruebas efectuadas –incluyendo los cuestionarios utilizados para la selección y determinación de la muestra–, el detalle de las mismas y los resultados obtenidos.

j) Comunicaciones con otros Auditores expertos y con terceros.

k) Copia de las cartas o notas relativas a las comunicaciones y asuntos tratados con el personal del ente auditado.

l) Indicación de quién realizó los procedimientos de auditoría y cuándo los llevó a cabo.

m) Conclusiones alcanzadas por el Auditor en relación con los aspectos significativos de la auditoría, incluyendo cómo han sido resueltos o tratados asuntos excepcionales y las salvedades puestas de manifiesto a través de la auditoría.

n) Constancia de que los trabajos realizados por los auditores han sido supervisados y revisados.

o) Bases de elaboración del informe, e informe definitivo, referenciándolo con respecto al resto de los papeles de trabajo.

p) En su caso, las cuentas anuales auditadas y extractos de las actas de las Juntas de accionistas, Consejos de administración y otros órganos de dirección o vigilancia.

5.4.11. Los papeles de trabajo son susceptibles de normalización, lo cual mejora la eficacia de su preparación y revisión.

Es imprescindible que los papeles de trabajo se preparen con un adecuado sistema de referencia que permita al usuario encontrar el origen de la información utilizada.

5.4.12. Cuando se emplee evidencia informática, o se utilicen técnicas o herramientas de auditoría asistida por ordenador los documentos mediante ellas generados se integrarán en los papeles de trabajo, así como la descripción, manual o automatizada, de los procesos y tratamientos efectuados para llegar a los resultados finales partiendo de la evidencia primaria.

5.4.13. Los papeles de trabajo pertenecen a la Intervención General de la Administración del Estado o entidad auditora. Deben tomarse las medidas adecuadas para garantizar la seguridad en su conservación. No deben destruirse antes de haber transcurrido el tiempo preciso para satisfacer las exigencias legales y las necesidades de futuras auditorías. Solamente deberán entregarse en cumplimiento de normas de control y por razones legales.

5.4.14. Los papeles de trabajo ocupan una función excepcionalmente relevante en las auditorías del sector público, donde pueden superponerse controles.

Cuando se hayan realizado auditorías por los órganos de control interno o por firmas privadas, la Intervención General de la Administración del Estado podrá recurrir a los papeles de trabajo de cara a economizar medios y tiempo. Asimismo, la Intervención General de la Administración del Estado deberá recurrir a los papeles de trabajo para ejercer el control de calidad de las auditorías efectuadas en el sector público estatal.

En los casos de consorcios o entidades participadas por varias Administraciones Públicas y donde puedan converger, por tanto, órganos de control diferentes, los papeles de trabajo servirán para evitar repetir el trabajo ya realizado.

### 5.5. *Supervisión*

5.5.1. Los trabajos de los distintos miembros del equipo de auditoría deben ser revisados al objeto de determinar si se han ejecutado adecuadamente y si de acuerdo con ellos pueden cubrirse los objetivos inicialmente previstos al diseñar el procedimiento en cuestión.

5.5.2. El trabajo de cada profesional será revisado por otro de nivel superior, correspondiendo al jefe de equipo la supervisión final del trabajo global, de modo que pueda tener un conocimiento adecuado de todos los aspectos de la auditoría y estar, por tanto, en condiciones de asumir la responsabilidad de la misma.

5.5.3. La supervisión implica, entre otros, los siguientes aspectos:

- a) Proporcionar instrucciones a los distintos miembros del equipo.
- b) Mantenerse informado de los problemas importantes que se presenten.
- c) Revisar el trabajo efectuado dejando constancia de dicha revisión en los papeles de trabajo.
- d) Variar los programas de trabajo de acuerdo con los resultados que se vayan obteniendo.
- e) Resolver las diferencias de opinión entre los distintos miembros del equipo.

5.5.4. Todos los miembros del equipo deberán tener conocimiento claro de sus funciones, responsabilidades y de los objetivos que se persiguen, a través de los diferentes procedimientos de auditoría a desarrollar. El jefe del equipo ha de asegurarse de que todos los miembros conocen suficientemente las características y naturaleza de la entidad en lo que tenga que ver con el trabajo a realizar y los posibles problemas de contabilidad y auditoría que se pueden presentar. Dicho conocimiento debe permitir que se puedan detectar asuntos conflictivos que, de producirse, se pondrán en conocimiento del jefe de equipo para que éste pueda ponderar su importancia y tomar las decisiones pertinentes.

5.5.5. El grado de supervisión depende, entre otros factores, de la complejidad del trabajo y de la experiencia y capacidad profesionales de los miembros del equipo de auditoría. La supervisión debe comprobar:

Que se han cumplido las normas de auditoría.

Que se han seguido los programas de trabajo aprobados y, en todo caso, que cualquier modificación de los mismos sea debidamente justificada y autorizada.

Que los papeles de trabajo soportan correctamente los comentarios, las conclusiones y las recomendaciones incluidas en el informe. Del mismo modo, las revisiones y supervisiones deben estar documentadas en los papeles de trabajo.

Que se cumplen los objetivos de la auditoría.

Que el informe incluye de forma adecuada y clara las conclusiones, opiniones y recomendaciones.

### *5.6. Revisión del cumplimiento legal*

5.6.1. Cuando las leyes, normas u otros requisitos de obligado cumplimiento sean importantes para los objetivos de la auditoría, ésta se desarrollará de forma que proporcione garantías suficientes acerca de su cumplimiento.

5.6.2. El examen del cumplimiento legal variará de acuerdo con el tipo de auditoría que se está realizando. Así, el diseño de las auditorías financieras se hará de forma que proporcionen garantías razonables para la detección de aquellos actos ilegales que tengan un efecto ya sea directo o indirecto, de entidad suficiente en los estados financieros.

En la auditoría de economía y eficiencia, el equipo auditor deberá examinar el cumplimiento de la legislación que pueda afectar de manera significativa a la adquisición, gestión y uso de los recursos, y a la cantidad, calidad, oportunidad y coste de los productos y servicios generales suministrados.

En una auditoría de resultados de programa se deberá revisar aquella legislación relativa a los objetivos y planes o actividades de la entidad. Igualmente, se deberán llevar a cabo pruebas suficientes para comprobar si los planes o actividades se han puesto en práctica según la legislación vigente.

En la auditoría de sistemas y procedimientos deberá verificarse el grado en que la normativa reguladora del procedimiento examinado se acomoda a los criterios de objetividad y transparencia y resulta adecuada para el mejor cumplimiento de los resultados.

En las auditorías operativas no resulta práctico establecer unos criterios precisos y pormenorizados para determinar cuándo las leyes y el

resto de las normas son significativas para los objetivos de la auditoría, porque los programas públicos están sujetos a una gran multiplicidad de leyes y normas y los objetivos de la auditoría pueden variar ampliamente. De cualquier modo, los auditores a la hora de hacer tal determinación, pueden estimar de interés:

a) Realizar preguntas específicas sobre los programas auditados (qué es, fines y objetivos, operaciones del programa, producto y resultados, etc.)

b) Identificar leyes y normas que tratan directamente aspectos específicos del programa que hayan sido incluidos en los objetivos de la auditoría.

c) Determinar si el incumplimiento de esas leyes y normas podrá afectar de forma relevante a la respuesta del Auditor frente a las cuestiones incluidas en los objetivos de la auditoría. En caso afirmativo, tales leyes y normas serán probablemente significativas para los objetivos de la auditoría.

5.6.3. El cumplimiento de la normativa jurídica adquiere especial importancia en el ámbito del sector público, ya que toda su actividad financiera está sometida al principio de legalidad. Es por eso por lo que en las auditorías de entidades públicas el alcance de las pruebas de cumplimiento deberá tener mayor amplitud que el que se aplica normalmente en las auditorías financieras del sector privado.

En muchas ocasiones, el cumplimiento de legalidad será un objetivo propio y específico de las auditorías públicas, aun cuando no tenga efectos inmediatos con entidad suficiente en los estados financieros, o en los restantes objetivos de las auditorías operativas.

5.6.4. Los Auditores públicos deberán consultar con los Asesores jurídicos y con la propia Intervención General de la Administración del Estado cuando surjan problemas en la interpretación de la legislación aplicable. Al ser la legislación aplicable muy prolija, no se debe esperar que el Auditor revise toda la normativa que tenga alguna relación con la entidad auditada. Se espera que el Auditor decida de forma responsable y razonada el cumplimiento de qué normas se deben revisar. Estas consultas se efectuarán de acuerdo con el procedimiento interno de funcionamiento que en cada momento estuviese establecido.

5.6.5. La revisión deberá recaer tanto sobre la legislación de general aplicación como sobre la específica de la entidad acerca de las operaciones sometidas a revisión. Con relación a este punto debe dedicarse especial atención a comprobar que la entidad se desenvuelve dentro de lo establecido en su legislación básica y que las actividades que la ley prevé que deben realizarse son llevadas a cabo realmente.

Entre la legislación a considerar se incluyen:

Disposiciones normativas con rango de ley.

Disposiciones reglamentarias.

Normas estatutarias y contractuales.

5.6.6. Los Auditores deberán prestar especial atención a aquellas situaciones o transacciones que presenten indicios de futuros abuso o actos ilegales y, si existe evidencia de este tipo de situaciones, deberán emplear los procedimientos de auditoría para identificar los efectos de los mismos sobre las operaciones de la entidad.

Aunque el procedimiento de auditoría puede permitir identificar situaciones de abusos, fraudes o actos ilegales, no garantiza el descubrimiento de todas las posibles infracciones que se hayan podido cometer.

El posterior descubrimiento de una situación de fraude, abuso o actos ilegales realizados en el período sometido a auditoría no significa que el trabajo del equipo auditor haya sido inadecuado, siempre y cuando éste haya cumplido las normas aplicables.

5.6.7. El término “incumplimiento” tiene un significado más amplio que el estrictamente relativo a los actos ilegales; los incumplimientos incluyen no sólo actos ilegales, sino también violaciones de las previsiones contractuales o de las condiciones de concesión de subvenciones. Como los actos ilegales, estos tipos de incumplimientos pueden ser significativos para los objetivos de la auditoría. Los auditores diseñarán la auditoría de forma que proporcione garantía razonable de que son detectadas las falsedades con materialidad suficiente en los estados financieros que resulten de incumplimientos de las previsiones contractuales o de las normas relativas a la concesión de subvenciones. Si los auditores obtuvieran información acerca de la posible existencia de este tipo de incumplimientos, habrán de diseñar procedimientos específicos dirigidos a detectarlos.

5.6.8. Si en el curso de la auditoría se detectan presuntos actos o conductas ilegales o delictivas, deberán trasladarse inmediatamente a las autoridades competentes. En estas circunstancias no se debe esperar a la emisión del informe definitivo.

5.6.9. En las auditorías operativas y en especial en las de sistemas y procedimientos, la auditoría incluirá las propuestas de reformas normativas que puedan considerarse precisas en relación con los objetivos de la auditoría.

## **6. Normas sobre preparación, contenido y presentación de informes**

6.1. Forma escrita.

6.2. Plazo de entrega.

6.3. Contenido.

6.4. Contenido de los informes financieros.

6.5. Calidad del informe.

### *6.1. Forma escrita*

6.1.1. Los Auditores elaborarán informes por escrito para comunicar los resultados de la auditoría.

Los informes por escrito son necesarios:

a) Como producto final, para mostrar los resultados del trabajo realizado.

b) Para evitar en lo posible que los resultados sean mal interpretados.

c) Para facilitar el seguimiento y comprobar que se han tomado las acciones correctivas necesarias.

d) Para comunicar el resultado de la auditoría a los usuarios o a los órganos competentes.

Se considera usuario de la auditoría a todo aquel que en virtud de la normativa vigente, sea competente para conocer el informe, así como cualquier otra persona que por razones de conveniencia y utilidad sea autorizada también para tener acceso a él.

6.1.2. Esta norma técnica no tiene por objeto limitar o prohibir la discusión de resultados, conclusiones y recomendaciones con el personal que tenga responsabilidad en el área o programa auditado. Por el contrario, se considera conveniente tal discusión.

## 6.2. *Plazo de entrega*

6.2.1. Los informes se deberán presentar oportunamente, en las fechas establecidas; se emitirán informes previos parciales cuando la importancia de los hechos identificados recomienden una actuación inmediata.

La fecha de entrega de los informes se determinará con antelación al comienzo del trabajo y de acuerdo con las necesidades de información del usuario. Para optimizar la utilidad de la auditoría, los informes deben ser emitidos puntualmente. Un informe preparado con minuciosidad puede tener muy poco valor para quienes toman las decisiones si llega demasiado tarde; por consiguiente, los auditores planificarán y ejecutarán la auditoría teniendo siempre presente este objetivo. Se tratará de respetar la fecha establecida, salvo que por razones justificables se puedan producir desviaciones temporales.

6.2.2. Durante la ejecución de la auditoría, el equipo auditor puede considerar que determinados asuntos, por su significación y magnitud, deben ser puestos en conocimiento inmediato de los responsables de la entidad o del programa auditado. Se deberá notificar mediante informes previos parciales, a fin de permitir acciones correctivas con anterioridad a la elaboración de los informes finales.

Los informes parciales deberán indicar claramente su carácter provisional y en ningún caso pueden ser sustitutivos del informe escrito final. Este recogerá con suficiente detalle los aspectos incluidos en los informes previos parciales.

Los informes previos parciales deberán ser generalmente breves y exponer de forma resumida los problemas, sus causas y las medidas correctivas recomendadas.

En ciertas circunstancias, los problemas detectados en el informe previo parcial podrán facilitar la introducción de mejoras en otras entidades con problemas similares.

### 6.3. *Contenido*

Cada informe incluirá los siguientes apartados:

6.3.1. Título del informe e identificación de las personas, entidades u órganos auditados y el de aquellos a los que va dirigido el informe.

Todo informe deberá llevar su correspondiente título, que servirá para distinguirlo; asimismo, a los efectos de facilitar una identificación adecuada, el nombre de la entidad cuyas cuentas se auditan o cuya gestión se analiza, de forma íntegra y en versión oficial y completa. Deberá señalarse también de manera clara la identificación del destinatario o destinatarios de dicho informe.

6.3.2. Competencia y razones del control financiero.

Habrà que explicitar las razones por las que se efectúa la actuación auditora. Constatar en base a qué mandato o en función de qué competencia se ha decretado la auditoría, si ha surgido a iniciativa de la propia Intervención General o ha sido solicitada por alguna entidad u organismo. En especial, deberá indicarse si está contenida en el Plan General de Auditorías, si está determinada por algún contrato-programa, o si ha sido requerida por el gobierno o por la propia entidad auditada.

6.3.3. Objetivos y alcance del trabajo desarrollado.

6.3.3.1. Los informes deberán señalar claramente los objetivos perseguidos, indicándose por tanto el tipo de auditoría que se ha efectuado.

Los objetivos tendrán que redactarse siempre con detalle, incluso cuando ello suponga la repetición exacta de un texto legal, en cuyo caso será conveniente la referencia al articulado del mismo.

Con la finalidad de evitar una interpretación errónea en los casos en que se puedan inferir objetivos más amplios, será necesario establecer de forma explícita qué objetivos no han sido contemplados y han quedado, por tanto, excluidos del control financiero.

6.3.3.2. Se hará mención expresa del tipo de comprobaciones efectuadas en la evaluación de la información y en la formación del juicio u opinión del auditor, indicando la extensión con que se han aplicado los procedimientos y pruebas de auditoría. Se indicará también cualquier li-

mitación al alcance, bien haya sido acordada previamente o surgida en el transcurso del trabajo, indicando su relevancia para los objetivos fijados. Si no existiese ninguna restricción significativa, se haría constar expresamente.

Los informes deberán señalar la relación existente entre aquello que se ha auditado y el universo total, identificando organizaciones, períodos cubiertos y limitaciones geográficas. Asimismo, habrá que reparar en las clases y fuentes de evidencia.

6.3.3.3. Cuando los datos procedentes de sistemas informáticos sean esenciales para los objetivos de la auditoría, el informe deberá asegurar a los destinatarios que esos datos en que se ha basado son creíbles y fiables. Específicamente el informe deberá: (1) Identificar el alcance del trabajo realizado cuando se confíe en los controles del sistema para reducir las pruebas sustantivas, (2) describir las pruebas sustantivas, su propósito, y las tasas de error descubiertas y (3) presentar cualquier factor conocido que limite la fiabilidad de los datos y, cuando sea significativo, la sensibilidad de los resultados a la precisión de los datos.

6.3.4. Declaración de que el trabajo ha sido realizado de acuerdo con las normas técnicas de auditoría establecidas.

A estos efectos, se entiende por normas de auditoría establecidas las aprobadas y adoptadas por la Intervención General de la Administración del Estado. Cualquier desviación a esta norma se indicará explícitamente en el informe, señalando las razones por las que no se siguen y el efecto previsible sobre los resultados de la auditoría.

6.3.5. Los resultados de la auditoría y, cuando sean aplicables, las conclusiones obtenidas.

6.3.5.1. En el informe deberán explicitarse los resultados significativos obtenidos para cada objetivo de la auditoría. Al reseñar los resultados, deberá incluirse información suficiente, competente y relevante, con la finalidad de que el tema expuesto pueda ser comprendido adecuadamente y los hechos se presenten de forma convincente e imparcial. También se deberá proporcionar aquella información de carácter general que los lectores necesiten para comprender mejor los resultados. En función del tipo de auditoría y cuando sea necesario, se abrirá un epígrafe para cada una de las áreas objeto de control, in-

dicando aquellas circunstancias puestas de manifiesto a lo largo de la verificación auditora.

Igualmente, en cada área de trabajo se deberá efectuar el seguimiento de aquellas medidas que el gestor haya decidido adoptar como consecuencia de las conclusiones y recomendaciones contenidas en los anteriores informes de control financiero.

Los resultados dependerán íntegramente de los objetivos de la auditoría. Un resultado o conjunto de resultados será completo en tanto en cuanto satisfaga los objetivos de la auditoría y el informe deberá relacionar de forma clara ambos extremos.

En el caso de las auditorías de sistemas y procedimientos se incluirá una descripción detallada del procedimiento de gestión analizado, por constituir uno de los valores añadidos más importantes en este tipo de auditoría y uno de los objetivos clave de las mismas.

6.3.5.2. Los resultados de la auditoría no incluidos en el informe por considerarlos poco significativos podrán ser comunicados a la entidad auditada de forma separada, preferiblemente por escrito. Tales resultados, cuando se comuniquen en una carta dirigida a la actual dirección del organismo, deben ser referenciados en el informe. Toda comunicación de resultados deberá ser documentada en los papeles de trabajo.

6.3.5.3. En lo referente a auditoría operativa, generalmente los resultados de la investigación auditora deberán contener los elementos de “criterio”, “condición” y “efecto” a los que habrá que añadir la “causa” en aquellas situaciones en las que se presenten problemas.

Los criterios son los estándares empleados para determinar si un programa alcanza o sobrepasa los resultados esperados. Cuando sea posible, el plan de la auditoría establecerá los criterios a emplear. En todo caso, los auditores son responsables de seleccionar aquellos criterios que sean razonables, posibles y relevantes en la materia auditada. A título de ejemplo, se pueden indicar los siguientes criterios:

- a) Fines u objetivos señalados por leyes u otras normas, o establecidos por la dirección.
- b) Normas técnicas o estándares.

- c) Opiniones de expertos.
- d) Rendimientos obtenidos en períodos anteriores.
- e) Rendimientos obtenidos por entidades similares.
- f) Rendimientos obtenidos en el sector privado.

Condición es una situación dada, ha debido ser determinada y documentada durante la auditoría.

Efecto tiene dos significados distintos en función de cuáles sean los objetivos de la auditoría:

a) Cuando entre los objetivos de la auditoría figura identificar las consecuencias reales o potenciales de que una condición varíe positiva o negativamente con respecto a los criterios predeterminados en la auditoría, efecto es, una medida de esa consecuencia.

b) Cuando entre los objetivos de la auditoría se haya fijado estimar en qué medida un programa ha propiciado cambios en las condiciones físicas, sociales o económicas, efecto es una medida del impacto logrado por el programa.

Causa: Pueden darse también dos acepciones, en función de los objetivos de la auditoría:

a) Cuando entre los objetivos de la auditoría se incluye detectar la razón por la que se ha producido una desviación en los rendimientos previamente observada, el motivo de tal desviación se denomina causa. Identificar la causa de los problemas puede ayudar a los auditores a proponer recomendaciones constructivas. Puesto que el problema puede deberse a un número distinto de factores, las recomendaciones serán tanto o más persuasivas en cuanto que los auditores puedan demostrar y explicar con evidencia y razonamientos la relación entre los problemas y el factor o factores identificados como causa.

b) Cuando entre los objetivos de la auditoría se incluye una estimación de los efectos del programa sobre los cambios en las condiciones físicas, sociales o económicas, se llama causa al propio programa en la medida que origina el cambio.

6.3.5.4. En el caso de las auditorías operativas, los auditores informarán de las conclusiones obtenidas cuando así esté previsto en los objetivos

de la auditoría. Las conclusiones son inferencias lógicas sobre programas, fundamentadas en los resultados. Las conclusiones deben ser claramente expresadas y no reducirse a meras sugerencias, abandonando las inferencias a la voluntad de los lectores. La fuerza de las conclusiones dependerá de la naturaleza persuasiva de la evidencia que soporten los resultados y de lo convincente que sea la lógica empleada en su formalización.

6.3.5.5. En las auditorías operativas, dada su naturaleza, los hechos son difícilmente cuantificables, por lo que las conclusiones corren el riesgo de estar más influidas por interpretaciones y motivos subjetivos que en el caso de las auditorías financieras. Es por eso por lo que habrá que poner especial énfasis en que las conclusiones sean lo más objetivas posibles huyendo de pronunciamientos globales y generales sobre la eficacia, eficiencia y economía, salvo que éstos se limiten a constatar la existencia o no de controles dirigidos a esta finalidad en la propia organización y en su caso a evaluar su funcionamiento. Se deberá tender a que en las conclusiones se incluyan tan sólo declaraciones específicas sobre actuaciones y políticas concretas.

6.3.6. El alcance de la auditoría acerca de la verificación de los controles internos e indicación de cualquier debilidad significativa detectada en ellos a lo largo del proceso.

La información acerca del control interno será distinta en función de la importancia de las debilidades detectadas y de la relación de éstas con los objetivos de la auditoría.

En aquellas auditorías que tengan como único objetivo verificar los controles internos, las debilidades significativas detectadas y que merezcan ser comunicadas serán tenidas como deficiencias y así deberán denominarse en los informes de auditoría. Los controles internos verificados deberán ser identificados en la medida necesaria para presentar de forma clara los objetivos, alcance y metodología de la auditoría.

En la auditoría operativa pueden aparecer debilidades significativas en los controles internos que sean el origen de un funcionamiento insatisfactorio. Al informar de estos resultados la debilidad del control será señalada como “causa”.

6.3.7. En su caso, recomendaciones para introducir mejoras que ayuden a corregir las áreas problemáticas o las debilidades detectadas.

6.3.7.1. Los Auditores efectuarán recomendaciones de acuerdo con los resultados de la auditoría cuando ello suponga una potencial mejora en el funcionamiento y en las operaciones de la entidad. Cuando se detecten casos de incumplimientos significativos o se encuentren puntos débiles en el sistema de control, se efectuarán las recomendaciones oportunas para mejorar los controles internos o para asegurar el cumplimiento de las leyes y demás normas.

Las recomendaciones serán tanto más útiles cuanto que se dirijan a resolver las causas de los problemas detectados, sean factibles y específicas, se propongan a los órganos que tienen autoridad para acometerlas y guarden la debida proporción en materia de coste-beneficio.

6.3.7.2. La responsabilidad de adoptar las medidas oportunas respecto a las recomendaciones contenidas en el informe corresponde generalmente a la entidad auditada. Sin embargo, el informe también deberá manifestar la situación en que se encuentran los defectos significativos puestos de manifiesto por auditorías anteriores y no corregidos. Así mismo, se hará constar si se han cumplido las recomendaciones incluidas en los informes de controles financieros anteriores y que afecten a los objetivos y resultados de la presente auditoría.

6.3.8. Mención expresa del grado de observancia de la legislación aplicable.

6.3.8.1. Los auditores incluirán en el informe todos los incumplimientos y abusos significativos que hayan sido detectados durante o en conexión con la auditoría.

6.3.8.2. El término incumplimiento comprende actos ilegales e inobservancias de cláusulas contractuales o acuerdos sobre subvenciones. Abuso se denomina a toda conducta que en una organización, programa, actividad o función pública se desvía de las expectativas sociales de conducta prudente.

Informar sobre el cumplimiento de la legislación aplicable tiene gran relevancia, ya que el receptor del informe necesita conocer si los fondos públicos han sido utilizados de un modo adecuado.

Se deberá referenciar el grado de cumplimiento de:

- a) Legislación general, principalmente la de carácter administrativo.

b) Normas relativas a la gestión presupuestaria.

c) Normas relativas a la organización, procedimiento y control interno del ente auditado.

6.3.8.3. La información sobre el grado de incumplimiento deberá situarse en una perspectiva adecuada con el objeto de que el lector del informe pueda juzgar su importancia. Se debe señalar, por tanto, la relación que guardan los incumplimientos detectados con el universo o el número total de casos examinados y serán cuantificados en términos de valor monetario cuando sea posible y apropiado.

Se debe hacer referencia expresa a aquella legislación en la que fundamentalmente se ha centrado la investigación auditora en materia de cumplimiento.

6.3.8.4. Cuando los auditores consideren que determinados actos de incumplimiento no tienen significación suficiente para incluirlos en el informe, deberán en todo caso comunicarlos al auditado, preferiblemente por escrito, referenciando la comunicación en el informe de auditoría y documentándola en los papeles de trabajo.

6.3.8.5. El objetivo de una auditoría completa de cumplimiento es emitir un dictamen sobre si la entidad pública cumple adecuadamente la legislación más importante relativa a la administración y control de los fondos públicos.

6.3.8.6. En esta materia, los auditores deberán consultar frecuentemente con las distintas asesorías jurídicas a los efectos de determinar si el acto tiene en realidad la calificación de ilegal.

Si el Auditor no ha aplicado las suficientes pruebas y procedimientos de auditoría que le permitan alcanzar un dictamen profesional, tendrá que hacerlo constar en el informe.

6.3.8.7. En determinadas circunstancias, los Auditores son responsables de comunicar directamente los actos ilegales a terceras personas ajenas al auditado.

El auditado puede estar obligado por la normativa jurídica a comunicar determinados actos ilegales a terceros. Si tales hechos fuesen comunicados al auditado por el responsable de la auditoría y aquél no los co-

municase a los terceros a que está obligado, el responsable de la auditoría lo pondrá en conocimiento de los órganos directivos de la Intervención General de la Administración del Estado para que sea ella la que en su caso lo comunique.

Cuando se trate de actos que presuntamente puedan considerarse delictivos, el responsable de la auditoría los pondrá, inmediatamente y sin esperar a que concluya la auditoría, en conocimiento de los órganos directivos de la Intervención General de la Administración del Estado, a efecto de que se dé comunicación de los mismos al Fiscal General del Estado y a las autoridades judiciales.

Cuando los Auditores sospechen que la inclusión en el informe de ciertas informaciones acerca de determinados hechos delictivos comprometerían la investigación o el procedimiento en curso, deberán consultar con la asesoría jurídica y con las autoridades judiciales con la finalidad de decidir si debe o no incluirse en el informe. Los auditores limitarán su informe a materias que no comprometan tales investigaciones, tales como datos que ya sean de conocimiento público.

6.3.9. Descripción de los logros más notables alcanzados por la entidad auditada, particularmente cuando las mejoras de gestión en un área puedan ser aplicables en cualquier otra.

Tal información facilita una presentación más objetiva de la realidad, proporcionando al informe el equilibrio adecuado.

La auditoría de una entidad pública no debe perseguir como fin único la identificación de deficiencias, errores, actos ilegales, fraudes, etc., sino que también tendrá que poner de manifiesto las mejoras más sustanciales alcanzadas por la entidad auditada. Conviene resaltar que uno de los objetivos esenciales de la auditoría de una entidad pública es mejorar los sistemas y procedimientos que permiten un control de gestión económico, eficiente y eficaz de los recursos públicos.

Por otra parte, el reconocimiento de los logros más importantes alcanzados por una entidad pública puede permitir su aplicación en otra entidad pública de características similares.

6.3.10. Indicación de las posibles consecuencias negativas que puedan derivarse de no corregir las deficiencias señaladas.

En la medida de lo posible, se trata de cuantificar los efectos negativos que tendrá para la entidad continuar su actividad sin corregir las deficiencias descubiertas. Esta cuantificación podrá comprender gastos excesivos o innecesarios o cualquier otro tipo de desviación cuantificable, respecto al marco legal y contable que le es de aplicación.

Los posibles efectos intangibles o de difícil medición habrán de ser también incluidos en el informe si se consideran significativos.

6.3.11. Identificación de todas aquellas cuestiones que pudieran requerir un estudio más amplio y preciso, a efectos de ser tenidas en cuenta en la planificación de futuras auditorías.

Si en el transcurso del control financiero se descubriesen cuestiones importantes no relacionadas con los objetivos de la auditoría que se está realizando y que requirieran, por tanto, un trabajo adicional, los auditores deberán comunicarlo a la Intervención General de la Administración del Estado y reseñarlo en el informe junto con las razones que justifiquen un trabajo suplementario posterior, de cara a que se tenga en cuenta en la planificación de auditorías futuras.

6.3.12. Referencia a las informaciones relevantes excluidas del informe por su confidencialidad y que deberán figurar en un informe separado.

La normativa legal puede prohibir expresamente que se divulguen ciertas informaciones a posibles usuarios del informe. Esta información deberá comunicarse en documento aparte a las personas autorizadas por ley para su conocimiento. En estas circunstancias, se deberá incluir en el informe la naturaleza de la información omitida, así como la causa legal de la omisión, citando la referencia a aquellos documentos que reflejan la información confidencial completa.

Los Auditores deberán tener garantías de que existe tal requisito legal, consultando a los asesores jurídicos siempre que sea necesario.

6.3.13. Las alegaciones que hayan hecho los responsables de la entidad, programa o actividad auditada respecto a los resultados, conclusiones, recomendaciones y acciones correctoras planteadas.

6.3.13.1. Elemento sustancial para asegurar la calidad de un informe y que éste sea completo y objetivo es conseguir que los directivos de la entidad auditada o los responsables de una actividad o programa reali-

cen una revisión del borrador del informe y formulen las alegaciones y comentarios que consideren oportunos. Al incluir las alegaciones de los gestores se logra que los informes no sólo indiquen lo que se descubre y la opinión de los auditores acerca de tales hechos, sino también lo que piensan sobre ello los responsables de la gestión y qué es lo que proponen hacer al respecto.

6.3.13.2. Las alegaciones, que deben constar por escrito, serán evaluadas objetivamente e introducidas en el informe. Cuando estos comentarios sean contrarios a los juicios y conclusiones que aparecen en el borrador del informe, el Auditor deberá considerar las siguientes alternativas:

a) Si considera justificadas las alegaciones del gestor, introducirá las oportunas modificaciones antes de elevar el informe a definitivo, no sin que previamente haya obtenido la suficiente evidencia que soporte el cambio de posición.

b) Por el contrario, si el Auditor no está conforme con los comentarios recibidos del órgano gestor deberá incluir éstos en el informe, añadiendo sus propias observaciones de por qué no acepta las alegaciones del órgano auditado.

En todo caso, en el informe definitivo deberán constar las alegaciones del órgano auditado y la opinión del equipo auditor sobre ellas, indicando en qué medida han sido asumidas.

6.3.13.3. Si transcurridos los plazos concedidos al órgano gestor para realizar las alegaciones correspondientes éste no hubiese contestado, los auditores deberán elevar el borrador de informe a informe definitivo haciendo constar especialmente en él las razones por las que no se incluyen las alegaciones de la entidad auditada.

6.3.13.4. Aun cuando la petición de alegaciones a la entidad auditada debe realizarse una vez que el trabajo está finalizado y redactado el borrador de informe, los responsables del equipo auditor podrán, debido a la especial naturaleza, trascendencia o complejidad de determinados hechos o resultados, ponerlos de forma inmediata en conocimiento de los responsables de la entidad auditada.

6.3.13.5. En el caso de controles financieros efectuados sobre perceptores de subvenciones y ayudas, financiadas ya sea con fondos pre-

supuestarios nacionales o comunitarios, se deberán recabar también las alegaciones de los beneficiarios o de las entidades colaboradoras. El informe enviado con tal fin en ningún caso hará referencia a las debilidades detectadas en el procedimiento de gestión ni incluirá las recomendaciones que puedan realizarse a los órganos gestores. Los informes provisionales que se remitan a los órganos de gestión deberán incluir las observaciones realizadas por los perceptores o por las entidades colaboradoras.

6.3.14. Limitaciones encontradas en la aplicación de las normas y procedimientos de auditoría.

Una auditoría completa de una entidad pública es aquella en la que no existen limitaciones en la aplicación de las normas de auditoría establecidas por la Intervención General de la Administración del Estado y de aquellos procedimientos que son necesarios a juicio del Auditor por las circunstancias de la entidad.

Cualquier restricción en la aplicación de las normas y procedimientos de auditoría deberá mencionarse expresamente en el informe del Auditor junto a las causas de la restricción y su posible efecto en el dictamen de regularidad y en la evaluación operativa.

Una restricción en el alcance del examen de auditoría puede haber sido determinada previamente o derivarse de dificultades surgidas en el transcurso del trabajo que pueden impedir al Auditor llegar a obtener conclusiones adecuadas.

En estas circunstancias, el Auditor deberá considerar la oportuna salvedad en su informe o, si la importancia de la limitación lo justifica, abstenerse de emitir un dictamen u opinión sobre la información financiera y el cumplimiento de la legislación aplicable o, en algunos casos, de hacer una evaluación operativa global de la entidad auditada.

La decisión del Auditor sobre denegar el dictamen o evaluación o emitirlo con salvedades dependerá de la importancia de la limitación.

En su decisión, el Auditor deberá ponderar la naturaleza y magnitud del posible efecto de los procedimientos omitidos y la relevancia de la sección omitida en la entidad auditada.

En el caso de abstención de dictamen o evaluación global, el informe hará constar los resultados obtenidos de la aplicación de aquellos procedimientos de auditoría que se han podido realizar.

6.3.15. Se incluirá como anexo al informe cualquier otra información suplementaria de interés. En el informe se hará referencia a aquellos aspectos que son objeto de ampliación en el anexo.

La necesaria concisión de los informes de auditoría recomienda la elaboración de anexos que incluyan detalles e informaciones adicionales que contribuyan a una mejor comprensión de los aspectos más importantes incluidos en el informe.

En este apartado se podrán incluir las cuentas anuales y los estados que deben rendirse, la descripción del procedimiento de gestión en el caso de auditorías de sistemas y procedimiento o cualquier otra información que se considere relevante.

Los anexos deberán estar estructurados de manera lógica y debidamente puestos en relación con la información contenida en el informe.

El Auditor deberá hacer constar en su informe el grado de responsabilidad que asume sobre la información detallada incluida en los anexos.

6.3.16. La fecha de emisión del informe y la firma del Auditor o Auditores.

El informe deberá estar fechado. La fecha del informe será la del momento final de su elaboración, además se hará constar la fecha del último día de trabajo en los locales de la entidad con indicación de que el auditor ha considerado todos los asuntos que hayan ocurrido hasta ese momento de los que pueda tener conocimiento y que puedan afectar a la entidad auditada.

El informe debe ir firmado y rubricado en todas sus páginas por el Auditor o Auditores encargados del trabajo.

En el informe se especificarán las condiciones profesionales del Auditor o auditores responsables.

#### 6.4. *Contenido de los informes financieros*

Tratándose de informes que incluyan aspectos financieros, contendrán además de los temas indicados en el punto anterior los siguientes:

a) Mención expresa de que los estados financieros recogen la información necesaria y suficiente para una comprensión e interpretación adecuadas y que han sido elaborados de conformidad con los principios y normas contables establecidos.

b) Declaración acerca de si las normas y principios contables utilizados guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

c) Indicación de si los estados financieros expresan en todos los aspectos significativos la imagen fiel de la situación económica y financiera de la entidad y de los resultados de sus operaciones, así como de los recursos obtenidos y aplicados.

d) Opinión del equipo auditor en relación con los estados financieros tomados en su conjunto o bien la indicación de que no se puede emitir tal opinión.

La abstención de opinión sólo se formulará en aquellos casos en que resulte imprescindible y, como regla general, el Auditor procurará emitir opinión con las salvedades que resulten precisas, a fin de procurar en lo posible el máximo cumplimiento de la finalidad informativa que corresponde a la auditoría.

6.4.1. El equipo auditor deberá emitir en el informe una opinión sobre los estados financieros, pudiendo ser ésta:

Favorable,

Favorable con salvedades y

Desfavorable.

6.4.2. Una opinión favorable acerca de los estados financieros exige:

a) Que la información financiera se haya preparado de acuerdo con los principios y normas de contabilidad establecidos y que guarden uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior. A estos efectos, son principios y normas de contabilidad establecidos:

En el supuesto de entidades públicas que adopten la forma de sociedades mercantiles:

Los generalmente estipulados para el sector privado en España, especialmente por el Código de Comercio, la restante legislación mercantil y el Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales.

Aquellos aplicables a la entidad en virtud de su condición de pública por la legislación económica, administrativa o prescritas por la Intervención General de la Administración del Estado en su condición de centro directivo de la contabilidad pública.

En el caso de entidades que no tienen forma jurídica de sociedad mercantil, los establecidos en la legislación económica, administrativa y en los distintos planes de contabilidad pública que les sean aplicables, así como los dispuestos en las instrucciones de la Intervención General de la Administración del Estado como Centro Directivo de la Contabilidad Pública.

b) Que los estados financieros proporcionen en su conjunto y en todos los aspectos significativos la imagen fiel de la situación económico-financiera de la entidad.

Se entiende por aspectos significativos todos aquellos que superan los niveles o cifras de importancia relativa aplicados en el trabajo. Los niveles o cifras de importancia relativa y las razones que los justifican y avalan deberán quedar determinados en los papeles de trabajo, donde se consignará el plan global de auditoría.

c) Que presente todos los detalles relevantes para lograr una adecuada comprensión de la información financiera incluida en el informe.

La opinión favorable sólo podrá emitirse cuando el Auditor haya realizado su trabajo sin limitaciones, de acuerdo con las normas técnicas de auditoría.

6.4.3. Cuando el Auditor concluya que existen una o varias circunstancias que afectan significativamente a su dictamen deberá incluir las correspondientes salvedades.

Las circunstancias que puedan dar lugar a una opinión con salvedades son las siguientes:

1. Limitaciones al alcance del trabajo realizado según se recogen en el punto 6.3.14.

Las limitaciones al alcance de la auditoría pueden tener su causa:

a) En la propia entidad auditada cuando, por ejemplo, ésta se niegue a facilitar determinada información o ponga otro tipo de obstáculos a la obtención de la misma.

b) En circunstancias ajenas a la voluntad del auditado, como, por ejemplo, cuando se ha producido la destrucción accidental de documentos o registros necesarios.

Ante una limitación al alcance, el Auditor deberá decidir si deniega la opinión o la emite con salvedades, dependiendo de la importancia de la restricción. Para ello, tomará en consideración la naturaleza y magnitud del efecto que pudiera seguirse de los procedimientos omitidos y la importancia relativa de la partida afectada en las cuentas anuales. Cuando las limitaciones al alcance son muy significativas e impuestas por la entidad, el Auditor deberá denegar su opinión sobre los estados financieros.

## 2. Incertidumbres:

Se definen como un asunto o situación de cuyo desenlace final no se tiene certeza por depender de que se produzca o no algún otro hecho futuro. La entidad no puede estimar de forma razonable su importe ni saber, pues, si los estados financieros han de ajustarse o no. Reclamaciones, litigios, juicios, contingencias fiscales, etcétera, son ejemplos de hechos inciertos y, por lo tanto, incertidumbres.

Una incertidumbre supone la incapacidad de realizar una estimación razonable, por depender de hechos futuros con un alto grado de aleatoriedad. En consecuencia, no se deben calificar de incertidumbres las estimaciones normales que toda entidad debe realizar a la hora de preparar los estados financieros tales como previsiones o estimaciones actuariales de obligaciones futuras. En estos casos, es factible realizar una estimación razonable, bien a nivel específico bien a nivel global, y recoger en los estados financieros los correspondientes efectos monetarios.

Si el equipo auditor juzga que el desenlace final de un asunto o situación puede ser estimado razonablemente por la entidad, pero ésta no lo hace así o realiza una estimación que se juzga no razonable en base a la evidencia disponible, el informe de auditoría deberá redactarse con salvedad por el incumplimiento de principios y normas de contabilidad establecidos, como se indica en el párrafo 6.4.3.3.

Si el equipo auditor no puede obtener la evidencia necesaria para juzgar cualquier estimación de la entidad acerca del desenlace final de un asunto o situación, el informe no deberá redactarse como si existiese una incertidumbre sino como limitaciones al alcance del trabajo.

### § 3

Cuando el equipo auditor considere que existen a la fecha de redacción del informe incertidumbres que podrían afectar significativamente a los estados financieros, emitirá una opinión con salvedades o en casos excepcionales, dependiendo del grado de significación que pueda representar la resolución final de la incertidumbre, denegará su opinión.

3. Errores o incumplimientos de los principios y normas contables obligatorios.

4. Se incluye como incumplimiento la omisión de información necesaria.

A lo largo de la auditoría pueden identificarse una o varias circunstancias que supongan incumplimientos de principios y normas contables obligatorios:

a) Utilización de principios y normas contables distintos de los obligatorios o de los generalmente admitidos.

b) Presentación incompleta de la información financiera necesaria y suficiente para la interpretación y comprensión adecuada de las situaciones económico-financieras de la entidad.

c) Errores, fueran o no intencionados, en la elaboración de los estados financieros, ya sean aritméticos, en la aplicación práctica de los principios y normas contables, o en la interpretación de los hechos.

d) Hechos posteriores a la fecha del cierre del ejercicio cuyos efectos no hubieran sido corregidos en los estados financieros.

Cuando el Auditor observe alguna de las circunstancias relacionadas anteriormente, deberá evaluar, y en su caso cuantificar, su impacto sobre los estados financieros. En caso de ser significativo se deberá expresar una opinión con salvedad es y en aquellos casos en que los incumplimientos lleven a la conclusión de que las cuentas anuales no presentan la imagen fiel de la entidad, deberá emitirse una opinión desfavorable.

4. Cambios en los principios y normas contables aplicados.

El equipo auditor ha de determinar si los principios y las normas contables empleados para preparar los estados financieros han sido aplicados de manera uniforme con los utilizados en el ejercicio anterior. En el párrafo de opinión deberá indicarse expresamente tal uniformidad.

Si se hubiese producido un cambio justificado en los principios y normas contables que dificultara la comparación de los estados financieros de dos ejercicios, deberá mencionarse expresamente al emitir opinión, indicándose como salvedad.

Si el equipo auditor concluyera que el nuevo principio no es de general aceptación o no está justificado se encontraría en un caso de incumplimiento de principios y normas contables prescritas e incluiría la salvedad correspondiente en el informe.

6.4.4. Al emitir un informe con salvedades, el Auditor deberá utilizar en el párrafo de opinión la expresión “excepto por”, y se hará referencia al punto en el que se describía claramente la naturaleza y las razones de la salvedad y su efecto en los estados financieros, cuando pueda ser cuantificable.

6.4.5. Se emitirá opinión desfavorable cuando se juzgue que los estados financieros tomados en su conjunto no expresan la imagen fiel de la situación económico-financiera en su conjunto, de los cambios acaecidos en ella y del resultado de las operaciones de conformidad con los principios y normas contables obligatorios y de general aceptación.

Cuando se emita una opinión desfavorable deberán expresarse todas las razones que han conducido a ella, describiendo el efecto y los motivos por los que se ha alcanzado tal conclusión. Para que el Auditor exprese una opinión desfavorable es necesario que haya identificado errores, incumplimientos de principios y normas contables obligatorios o de general aceptación, defectos de presentación en la información que a su juicio afecten a los estados financieros en cuantía o conceptos muy significativos o en un número elevado de partidas.

Si, además de las circunstancias que originan la opinión desfavorable, existiesen incertidumbres o cambios de principios y normas contables aplicables al efecto, el Auditor tendrá la obligación de indicar en su informe estas salvedades.

6.4.6. Sólo cuando el equipo auditor no haya obtenido la evidencia necesaria para formarse una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto, deberá manifestar en el informe que no le es posible emitir una opinión sobre ellos.

La necesidad de denegar la opinión debe estar motivada exclusivamente por:

Limitaciones al alcance de la auditoría, e Incertidumbres.

Y ello siempre que se produzcan en importancia y magnitud muy significativa y que impidan al Auditor formar su opinión.

Cuando se deniegue la opinión, deberá expresar claramente tanto las limitaciones como las incertidumbres que provocan esa denegación. A continuación, deberá colocarse un párrafo similar al siguiente: “Debido a la importancia de la limitación al alcance de nuestro trabajo o de la incertidumbre (según convenga) descrita en la salvedad anterior, no podemos emitir una opinión sobre los estados financieros adjuntos”.

#### 6.5. *Calidad del informe*

Una adecuada calidad del informe exige:

##### 6.5.1. Que sea completo.

El informe contendrá toda la información pertinente y necesaria para alcanzar los objetivos de la auditoría y lograr que todas las cuestiones tratadas en él sean objeto de una comprensión correcta. También deberá incluirse toda aquella información de carácter general que se juzgue precisa.

Facilitar una correcta comprensión significa situar a los lectores en una perspectiva adecuada sobre el significado y alcance de los resultados de la auditoría, como por ejemplo, establecer la frecuencia con la que ocurre un hecho en relación al número de casos o transacciones examinados o la importancia de las conclusiones en relación con las operaciones de la entidad.

En la mayoría de los casos, la mera existencia de un hecho deficiente no justifica una conclusión más amplia o una recomendación general. Lo único que expresa es la existencia de una desviación, un error o una debilidad. No se incluirán datos detallados salvo que sea necesario para que el informe sea convincente.

##### 6.5.2. Presentar hechos reales de forma exacta, objetiva y ponderada.

La exactitud en los hechos viene exigida por el requisito de imparcialidad que en todo momento debe seguir el Auditor en la presentación

de los informes, de manera que garantice al usuario que la información presentada es fiable.

La objetividad requiere que el informe se presente en su conjunto de manera equilibrada, tanto en el contenido como en el tono. La verosimilitud de un informe aumenta en la medida en que se presenta la evidencia sin sesgo alguno, de forma que sean los hechos los que persuadan a los lectores.

El informe de auditoría debe ser equilibrado, sin inducir a error, situando los resultados de la investigación en la perspectiva adecuada. Los resultados deberán presentarse de manera imparcial y evitar la tendencia a exagerar o a enfatizar excesivamente las deficiencias. Se deberán recalcar los asuntos que requieren mayor atención, evitando en todo caso las exageraciones. Será conveniente indicar la magnitud de las muestras seleccionadas para cada prueba, así como los métodos de selección aplicados, con objeto de evitar malas interpretaciones.

El tono en que se redacten los informes debe favorecer una reacción positiva ante los resultados y recomendaciones de la auditoría. Los auditores tendrán en cuenta que su objetivo es persuadir y que ello se consigue mejor evitando un lenguaje que origine oposición o actitudes defensivas de forma innecesaria. Aunque, a menudo, será preciso criticar el funcionamiento de la entidad en el pasado, el informe enfatizará las mejoras necesarias a introducir en el futuro.

6.5.3. Presentar los hechos comprobados y las conclusiones de forma convincente.

Los resultados deberán responder a los objetivos de la auditoría y las conclusiones y recomendaciones tendrán que guardar una relación lógica con los hechos presentados en el informe, de manera que permitan al usuario el convencimiento de su importancia, racionalidad y conveniencia.

La adecuada presentación de las conclusiones y recomendaciones deberá servir de estímulo para la adopción de las medidas propuestas.

6.5.4. Incluir únicamente información sobre hechos comprobados y conclusiones que estén firmemente fundamentadas por evidencia suficiente, pertinente y válida, contenida en los papeles de trabajo.

Las conclusiones deberán estar claramente identificadas en el informe y soportadas en los archivos de papeles de trabajo del Auditor por una evidencia suficiente, pertinente y válida, de forma que, analizada por otro Auditor experto, pueda llegar a las mismas conclusiones que el Auditor encargado del trabajo.

Si ciertos datos son relevantes para los resultados de la investigación, pero no han sido auditados, esta limitación deberá indicarse claramente en el informe, y el equipo auditor se abstendrá de sacar conclusiones o emitir recomendaciones mientras no existan garantías acerca de la verosimilitud de estos datos.

No es necesario incluir información demasiado detallada, salvo en los casos en que sea necesario para que el informe resulte más convincente.

6.5.5. Estar escrito en un lenguaje tan claro y sencillo como sea posible.

La claridad requiere que el informe sea fácil de leer y comprender. El informe será redactado en un lenguaje tan claro y sencillo como permita la materia auditada. El Auditor no debe presuponer que el usuario del informe posee un detallado conocimiento acerca de los temas en él incluidos. Se deberá utilizar un lenguaje directo y eludir en lo posible los términos técnicos. Si se emplean términos técnicos, abreviaturas, etc., se deben definir claramente.

La organización lógica del material y la precisión de los hechos y conclusiones resultan fundamentales para la claridad y la legibilidad. El empleo de títulos, subtítulos, notas al margen y similares, consiguen que el informe sea más fácil de leer y comprender. Para contribuir a la claridad, puede acudirse también, cuando ello sea factible, a los gráficos, dibujos, diagramas, fotografías, mapas, cuadros, etc.

6.5.6. Ser conciso, de manera que destaque la información relevante que no deba quedar subsumida entre comentarios, datos y cifras.

Para que el informe sea conciso se requiere que no sea más largo de lo necesario. El excesivo detalle minora el valor del informe, e incluso puede ocultar lo esencial de su contenido, confundiendo y desanimando al lector. Se deben evitar las repeticiones innecesarias.

En todo caso, la extensión y detalle de un informe dependerá del juicio del auditor, pero teniendo en cuenta que aquellos que sean completos y concisos lograrán seguramente mejores resultados.

En el caso de las auditorías operativas, si el informe es muy voluminoso se podrá acompañar de un resumen donde se recojan, entre otros aspectos, las conclusiones y recomendaciones de carácter más general.

6.5.7. Poner énfasis en las mejoras a introducir y no insistir en la crítica del pasado, que en ningún caso deberá caer en la acritud.

El lenguaje de los informes debe producir una reacción favorable en el usuario sobre los hechos identificados y las correspondientes recomendaciones, evitando un estilo que determine una actitud defensiva o contraria.

Aunque a veces sea inevitable hacer críticas sobre el pasado, el informe deberá dar mayor énfasis a las mejoras a introducir en el futuro.

6.5.8. Reconocer las dificultades o circunstancias adversas en las que se desenvolvían los responsables de la gestión de la entidad auditada, en los supuestos en que esto suceda.

Las observaciones, críticas y recomendaciones deberán presentarse de forma equilibrada, de manera que se tengan en cuenta las posibles dificultades o circunstancias adversas de los responsables de la gestión de la entidad auditada, todo ello sin perjuicio de la observancia de los requisitos de objetividad o imparcialidad que deben guiar al Auditor en la elaboración de su informe.

**ORDEN MINISTERIAL N° 173/1997, DE 18 DE SEPTIEMBRE,  
SOBRE EJERCICIO DE CONTROL INTERNO POR LA INTER-  
VENCIÓN GENERAL DE LA DEFENSA**

**(BOD. núm. 186, de 24 de septiembre de 1997)**

La Ley General Presupuestaria dispone que es inherente a la función interventora la facultad de recabar, de quien corresponda, los asesoramientos jurídicos y los informes técnicos que considere necesarios, así como los antecedentes y documentos que precise.

En desarrollo de este precepto legal, el Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, recoge esta facultad entre los principios rectores del ejercicio del control interno, señalando asimismo el deber de sigilo de los funcionarios que realicen dicho control.

Resulta pues necesario que, para la Intervención pueda cumplir sus funciones, se preste la debida colaboración por parte de todos los órganos gestores del Ministerio, quienes deberán proporcionar cuanta documentación sea necesaria para el adecuado ejercicio de aquellas en el marco de la normativa legal vigente. En particular, el artículo 5.1 del mencionado Real Decreto 2188/1995, dispone que las autoridades, cualquiera que sea su naturaleza, así como los Jefes o Directores de oficinas públicas, Organismos autónomos y sociedades estatales, y quienes en general, ejerzan funciones públicas o desarrollen su trabajo en dichas entidades, deberán prestar la debida colaboración y apoyo a los funcionarios encargados de la realización del control.

En este sentido conviene recordar cuanto establece la vigente disposición adicional primera, del Real Decreto 351/1989, de 7 de abril, por la que se determina la estructura básica de la Intervención General de la Defensa al determinar que los Órganos Superiores del Ministerio de Defensa y los Mandos Militares, en su caso, acordarán lo conveniente para que los distintos Interventores Militares puedan utilizar los locales, oficinas,

mobiliario, material, vehículos y, en general, cuántos medios necesiten en el ejercicio de sus funciones y, entre éstos los contenidos en el Sistema de Información Contable de la Administración General del Estado (SIC) regulado por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 1 de febrero de 1996, que aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración General del Estado.

En su virtud,

### **DISPONGO:**

**Primero.-** La Intervención General de la Defensa y las Intervenciones Delegadas a que se refiere el Real Decreto 351/1989, de 7 de abril, podrán recabar, examinar, comprobar y verificar en el ejercicio del control interno cualquier documento, procedimiento contable o registro que soporte operaciones de naturaleza presupuestaria, económica, financiera o patrimonial del Ministerio de Defensa y de sus organismos autónomos. Igualmente, podrán efectuar los recuentos o comprobaciones materiales de inversiones y otros activos cuando las necesidades de dicho control así lo exigieran.

A tal fin, las autoridades, cualquiera que sea su naturaleza, así como los Jefes o Directores de unidades, centros, dependencias, servicios, organismos autónomos, sociedades estatales y quienes en general, ejerzan funciones públicas o desarrollen su trabajo en dichas entidades, facilitarán a dichas Intervenciones los extremos enunciados en el párrafo anterior.

**Segundo.-** Las Autoridades citadas en el párrafo segundo del apartado primero, prestarán la colaboración y apoyo necesarios para que los Interventores Militares puedan disponer de cuantos medios precisen para el ejercicio de sus funciones.

**Tercero.-** Los Interventores Delegados deberán guardar el debido sigilo con relación a los asuntos que conozcan en el desempeño de sus funciones, a tenor del artículo 4 del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado.

### **Disposición final**

La presente Orden Ministerial entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el “Boletín Oficial del Ministerio de Defensa”.

**CIRCULAR N° 1/2009, DE 16 DE SEPTIEMBRE, DE LA INTER-  
VENCIÓN GENERAL DEL ESTADO, SOBRE CONTROL FI-  
NANCIERO PERMANENTE**

**(BOE núm.238, de 2 de octubre)**

La Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, ha venido a representar, en el marco de la organización de la actividad económico-financiera del sector público estatal, un cambio notable en relación con las estructuras y procedimientos en los que tradicionalmente se han insertado las actuaciones de control interno llevadas a cabo por la Intervención General de la Administración del Estado. No en vano, el Título VI de la Ley General Presupuestaria contiene una regulación sistemática y global de la función de control, sobre la base de la configuración independiente de tres modalidades diferentes de su ejercicio: la función interventora, el **control financiero permanente** y la auditoría pública.

Es evidente, por tanto, que si bien los fundamentos de la actividad de control no experimentan alteraciones sustanciales, resulta necesario distinguir, a la luz de la división expuesta, las técnicas, procedimientos y reglas de actuación que han de imperar en cada variante del ejercicio de la función de control. En este sentido, la modalidad de **control financiero permanente** presenta determinadas novedades legislativas que hacen indispensable actualizar sus normas reguladoras internas, con el fin de optimizar su ejercicio, tanto en la fase de planificación como en las fases de ejecución y seguimiento. De hecho, en la nueva Ley General Presupuestaria se amplía el marco regulador del **control financiero permanente** teniendo en cuenta que la anterior Ley sólo regulaba su ámbito de aplicación, en tanto que la nueva Ley establece su definición, su contenido, el régimen jurídico de los informes y su sometimiento a un plan anual de **control financiero permanente**.

En su momento, la aprobación del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado, hizo necesario proceder a dictar una nueva Circular de control financiero que sustituyera a la Circular 2/1996, de forma que, a la vez que se mantuviera una referencia normativa única, se incorporara la experiencia derivada de su aplicación, la evolución de este tipo de control interno en el período transcurrido desde su promulgación, así como los cambios normativos y organizativos producidos, decisión que se concretó en la Circular 1/1999, de 26 de marzo, de Control Financiero.

En la situación presente, la entrada en vigor de la Ley General Presupuestaria, así como la aprobación del Real Decreto 1127/2008, de 4 de julio, por el que se actualizan las funciones que en materia de control financiero corresponden a las distintas unidades y dependencias en las que se estructura la Intervención General de la Administración del Estado, aconseja revisar y reemplazar la Circular 1/1999, de 26 de marzo, a partir del análisis y examen de la experiencia de su aplicación, de la evolución normativa del control interno y de los cambios de organización en el sector público que se están produciendo en los últimos años.

Por todo lo anterior, esta Intervención General procede a dictar las siguientes, Instrucciones:

## **SECCIÓN 1ª. Disposiciones generales**

### ***1ª. Ámbito de aplicación***

1. La presente Circular tiene por objeto regular la aplicación del control financiero permanente, de conformidad con lo establecido en los artículos 157 a 161 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, así como en el Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se regula el régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado, y en el Real Decreto 706/1997, de 16 de mayo, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Seguridad Social.

2. Las Instrucciones incluidas en la presente Circular serán aplicables al control financiero permanente que se ejerza sobre:

- a) La Administración General del Estado.
- b) Los organismos autónomos dependientes de la Administración General del Estado.
- c) Las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social.
- d) Las entidades estatales de derecho público contempladas en el párrafo g) del apartado 1 del artículo 2 de la Ley General Presupuestaria.
- e) Las entidades públicas empresariales contempladas en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 2 de la Ley General Presupuestaria.
- f) Las agencias estatales creadas al amparo de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos.
- g) Las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social, cuando se hallen inmersas en alguno de los supuestos previstos en el apartado 1 del artículo 74 de la Ley General de la Seguridad Social.

3. Lo dispuesto en esta instrucción será también de aplicación a aquellas entidades, no incluidas en el apartado anterior, que sean sometidas a control financiero permanente en virtud de lo dispuesto en la disposición adicional undécima de la Ley General Presupuestaria.

## ***2ª. Normativa aplicable***

1. El control financiero permanente se regula por las siguientes normas:

- a) Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, en particular por sus artículos 157 a 161.
- b) El Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se regula el régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado.

c) El Real Decreto 706/1997, de 16 de mayo, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Seguridad Social.

d) Las circulares, resoluciones e instrucciones aprobadas por la Intervención General de la Administración del Estado. En particular, las resoluciones por las que se aprueban los planes anuales de control financiero permanente.

2. Las actuaciones de control financiero permanente a que se refiere el párrafo e) del apartado 1 del artículo 159 de la Ley General Presupuestaria se regirán por su normativa específica.

### ***3ª. Objeto y contenido del control financiero permanente***

1. El control financiero permanente del sector público estatal tiene por objeto comprobar de forma continuada que su funcionamiento, en el aspecto económico-financiero, se ajusta al ordenamiento jurídico y a los principios generales de buena gestión financiera, así como formular recomendaciones en los aspectos económico, financiero, patrimonial, presupuestario, contable, organizativo y procedimental y sobre los sistemas informáticos de gestión, para corregir las actuaciones que lo requieran, a fin de promover la mejora de las técnicas y procedimientos de gestión económico-financiera.

2. El ejercicio del control financiero permanente comprende tanto las actuaciones de control que anualmente se incluyan en el correspondiente plan como las actuaciones atribuidas a las intervenciones delegadas, regionales y territoriales a las que se refiere el párrafo e) del apartado 1 artículo 159 de la Ley General Presupuestaria, entre otras, los informes a las bases reguladoras de la concesión de subvenciones, regulados en el apartado 1 del artículo 17 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones; las actividades relacionadas con la asistencia a mesas y juntas de contratación previstas en la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, y los informes en materia de modificaciones de crédito a que se refiere el artículo 63 de la Ley General Presupuestaria. En este segundo caso, el trabajo desarrollado en el ejercicio de la competencia atribuida a las intervenciones delegadas, regionales y territoriales será la base para elaborar tanto los informes puntuales que deban emitirse en función de su normativa reguladora como informes de control financiero

permanente en los que se contemple con un enfoque global las actuaciones realizadas.

#### **4ª. Órganos Competentes**

1. El control financiero permanente se ejercerá de una forma continua por las intervenciones delegadas en los ministerios, organismos y entidades citados en la Instrucción 1ª de esta Circular, de conformidad con lo previsto en la Ley General Presupuestaria y en las demás normas de desarrollo.

A efectos de la presente Circular, las intervenciones delegadas en los centros directivos Dirección General del Tesoro y Política Financiera y Dirección General de Costes de Personal y Pensiones Públicas ejercerán las funciones que se prevén para las intervenciones delegadas en organismos públicos.

2. Cuando las actuaciones sometidas a control financiero permanente hayan sido realizadas por los servicios periféricos de los anteriormente citados ministerios, organismos y entidades, el control financiero permanente se realizará por las intervenciones regionales y territoriales que se designen al efecto en el plan anual de control financiero permanente.

3. Corresponde a los interventores delegados en los ministerios, organismos y entidades la coordinación de las actuaciones de control financiero permanente que realicen los interventores regionales y territoriales en relación con los servicios periféricos de aquéllos. En particular, esta función de coordinación comprenderá las siguientes actuaciones:

a) Proporcionar y transmitir a los interventores regionales y territoriales la información e instrucciones que se consideren oportunas para la realización de las actuaciones de control financiero permanente.

b) Coordinar y valorar, antes de su remisión a la Intervención General de la Administración del Estado, las propuestas de inclusión o modificación de controles en el plan anual de control financiero permanente que efectúen los interventores regionales y territoriales en relación con los servicios periféricos.

c) Recibir los informes y memorandos elaborados por los interventores regionales y territoriales sobre los servicios periféricos del respectivo ministerio, organismo o entidad, e incorporar, en su caso, el resultado de

## § 5

su trabajo en los informes de control financiero permanente que emita el interventor delegado.

d) Valorar, a efectos de proponer a la Oficina Nacional de Auditoría la tramitación de los informes a que se refiere el artículo 161 de la Ley General Presupuestaria, las recomendaciones y propuestas de informe de actuación para los órganos gestores efectuadas por los interventores regionales y territoriales en relación con servicios periféricos.

e) Proporcionar a las intervenciones regionales y territoriales, al menos con periodicidad anual, información agregada sobre los resultados del control financiero permanente realizado en los servicios periféricos.

4. Corresponde a los interventores regionales la coordinación de las actuaciones de control financiero permanente asignadas a los interventores territoriales de su ámbito en las condiciones que al respecto establezcan la Oficina Nacional de Auditoría y las intervenciones delegadas. En particular, esta función comprenderá las siguientes actuaciones:

a) Coordinar las propuestas de actuaciones de control sobre los servicios periféricos a incluir en los planes anuales de control financiero permanente.

b) Proponer motivadamente a la correspondiente intervención delegada que se asigne a una de las intervenciones territoriales de su ámbito las actuaciones sometidas a control financiero permanente que hayan sido realizadas por órganos con competencia regional y se hayan asignado inicialmente a la intervención regional.

c) Efectuar el seguimiento de la ejecución del plan anual de control financiero permanente asignado a las intervenciones territoriales de su ámbito.

d) Coordinar el contenido de los informes de control financiero permanente a emitir sobre una misma actuación de control por varias intervenciones territoriales de su ámbito.

5. Cuando sea la Oficina Nacional de Auditoría quien coordine el control financiero permanente a realizar en un conjunto de entidades pertenecientes a un mismo sector, las funciones de coordinación se realizarán de forma similar a la señalada en el apartado 3 anterior para los interventores delegados.

6. Corresponde a la Oficina Nacional de Auditoría la coordinación, planificación, programación global y el control de calidad de las actuaciones de control financiero permanente realizadas por las diferentes unidades de la Intervención General.

Las actuaciones de control de calidad podrán ser llevadas a cabo directamente por la Oficina Nacional de Auditoría o asignarse a las intervenciones delegadas en ministerios, respecto de las intervenciones delegadas en organismos y entidades adscritas o dependientes del ministerio, y a las intervenciones regionales, respecto de las intervenciones territoriales de su ámbito.

## **SECCIÓN 2ª. Del plan anual de control financiero permanente**

### ***5ª. Elaboración y aprobación del plan anual de control financiero permanente***

1. Para la elaboración del plan de actuaciones de control financiero permanente de cada ejercicio, la Oficina Nacional de Auditoría solicitará a los interventores delegados en ministerios, organismos y entidades la remisión de la propuesta de las actuaciones de control a incluir, sobre la base de un análisis de riesgos consistente con los objetivos que se pretendan conseguir, las prioridades establecidas para cada ejercicio y los medios disponibles.

2. La Oficina Nacional de Auditoría determinará la metodología a utilizar para seleccionar las actuaciones a incluir y los modelos, plazos y procedimientos de remisión de las propuestas.

3. El Interventor General de la Administración del Estado, a propuesta del Director de la Oficina Nacional de Auditoría, del Interventor General de la Defensa y del Interventor General de la Seguridad Social, aprobará mediante resolución el plan anual, que contendrá las actuaciones de control a realizar por cada intervención delegada en ministerios, centros directivos, organismos y entidades, incluyendo, en su caso, las actuaciones de control a realizar por las intervenciones regionales y territoriales respecto de la gestión realizada por los servicios periféricos y el alcance de los trabajos a efectuar.

4. El plan anual de control financiero permanente, una vez aprobado, se remitirá por la Intervención General de la Administración del Estado,

al Ministro de Economía y Hacienda, al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos y a los titulares de los departamentos ministeriales en la parte que corresponda al ámbito de sus respectivas competencias.

#### ***6ª. Modificación del plan anual de control financiero permanente***

1. El plan anual de control financiero permanente aprobado podrá ser modificado en las siguientes circunstancias:

a) Como consecuencia de la ejecución de controles específicos en virtud de solicitud o mandato legal.

b) Cuando se produzcan variaciones en la estructura orgánica de los ministerios, organismos o entidades objeto de control.

c) Para evitar la repetición de trabajos con alcance similar realizados por otros órganos o instituciones de control públicos.

d) Por insuficiencia de medios u otras razones debidamente ponderadas.

Las modificaciones serán aprobadas, en su ámbito, por el Director de la Oficina Nacional de Auditoría, el Interventor General de la Defensa o de la Seguridad Social y serán comunicadas mensualmente al Interventor General de la Administración del Estado.

2. La Oficina Nacional de Auditoría dictará las instrucciones a las que habrán de ajustarse las propuestas de modificación al plan aprobado.

#### ***7ª. Programación y seguimiento del plan anual de control financiero permanente***

1. Una vez aprobado el plan de control financiero permanente para cada ejercicio, los interventores delegados en ministerios, organismos y entidades y los interventores regionales y territoriales realizarán la programación de las actuaciones de control a ejecutar a lo largo de todo el ejercicio al que se refiere el plan y deberán mantener actualizada en todo momento la situación de los trabajos de control que les han sido asignados con objeto de poder realizar el seguimiento del estado de ejecución del plan.

2. La Oficina Nacional de Auditoría dictará las instrucciones a las que deberán ajustarse la programación y seguimiento de las actuaciones de control financiero permanente.

## **SECCIÓN 3ª. Del ejercicio del control financiero permanente**

### ***8ª. Ejecución de las actuaciones de control financiero permanente***

1. Los interventores delegados, regionales y territoriales planificarán y dirigirán el desarrollo de las actuaciones de control financiero permanente que tengan asignadas y designarán a los integrantes del equipo de control. Cuando no asuman personalmente las tareas de planificación, dirección y supervisión final de todas o alguna de las actuaciones de control propondrán, de forma motivada, a la Oficina Nacional de Auditoría el nombramiento de un director del control.

2. Los trabajos de control financiero permanente se realizarán de forma continuada, no obstante, los interventores delegados, regionales y territoriales comunicarán al órgano gestor el inicio de aquellas actuaciones de control que requieran su colaboración.

3. Los interventores delegados en ministerios, organismos y entidades con servicios periféricos deberán remitir a los interventores regionales y territoriales que tengan actuaciones previstas en el correspondiente plan, con una antelación mínima de tres meses a la fecha límite de emisión de los informes o memorandos, las instrucciones o guías necesarias para la adecuada ejecución y homogeneización del trabajo a realizar.

En igual plazo deberá remitir la Oficina Nacional de Auditoría las instrucciones o guías necesarias para realizar las actuaciones de control cuando coordine las actuaciones a realizar en un conjunto de entidades.

4. Las verificaciones necesarias para el desarrollo de los trabajos de control financiero permanente se realizarán de forma sistemática y mediante la aplicación de procedimientos de análisis de las operaciones o actuaciones seleccionadas al efecto, que permitan obtener una evidencia suficiente, pertinente y válida.

En el caso de que dichas verificaciones se efectúen aplicando procedimientos de auditoría, se someterán, a falta de norma específica, a lo establecido en las normas de auditoría del sector público y en las adaptaciones de normas internacionales de auditoría aprobadas por la Intervención General de la Administración del Estado.

5. Las actuaciones a realizar podrán consistir, entre otras, en:

§ 5

a) El examen de registros contables, cuentas, estados financieros o estados de seguimiento elaborados por el órgano gestor.

b) El examen de operaciones individualizadas y concretas.

c) La comprobación de aspectos parciales y concretos de un conjunto de actos.

d) La verificación material de la efectiva y conforme realización de obras, servicios, suministros y gastos.

e) El análisis de los sistemas y procedimientos de gestión.

f) La revisión de los sistemas informáticos de gestión económico-financiera.

g) Otras comprobaciones en atención a las características especiales de las actividades realizadas por los ministerios, centros directivos, organismos y entidades sometidos a control y a los objetivos que se persigan.

6. Las actuaciones se documentarán y archivarán conforme a lo establecido en las normas de auditoría y en las instrucciones sobre organización de los papeles de trabajo y de las actuaciones de control financiero dictadas por la Intervención General de la Administración del Estado.

***9ª. Obtención de información, documentación y asesoramiento técnico en las actuaciones de control financiero permanente***

1. En el ejercicio de las funciones de control financiero permanente se deberán examinar cuantos antecedentes, documentación e información sean precisos a efectos de las actuaciones de control, así como consultar la información contenida en los sistemas informáticos de gestión que sea relevante.

2. A estos efectos, los órganos gestores, de acuerdo con el deber de colaboración que se establece en el apartado 2 del artículo 145 de la Ley General Presupuestaria, deberán facilitar la información de carácter económico o de otra naturaleza que sea relevante para la realización de las actuaciones de control. Los interventores delegados, regionales y territoriales podrán solicitar la mencionada información de manera singular o estableciendo la periodicidad y el procedimiento para su remisión.

En particular, se podrán solicitar los informes emitidos por los órganos de control externo, inspecciones de servicios y otros órganos de control.

3. Los interventores delegados, regionales y territoriales podrán solicitar información con trascendencia para las actuaciones de control a cualquier persona física o jurídica privada, así como a cualquier entidad del sector público, diferente de la sometida a su control, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 145 de la Ley General Presupuestaria, procediendo conforme a las siguientes reglas:

a) Cuando la petición se efectúe a personas privadas se realizará por escrito y se concederá un plazo no inferior a diez días hábiles para proporcionar la información solicitada. Cuando las peticiones sean susceptibles de ser normalizadas, se deberán utilizar los modelos que a tal efecto establezca la Intervención General de la Administración del Estado.

b) Las peticiones de información o documentación en el ámbito del sector público se realizarán, según se considere más conveniente en cada caso, al órgano de dirección o al responsable del servicio que corresponda, a través de los medios usuales de comunicación entre órganos del sector público.

4. Los interventores delegados podrán solicitar al Interventor General de la Administración del Estado, a través de la Oficina Nacional de Auditoría, la designación de asesores o peritos entre funcionarios que no hayan intervenido en la gestión objeto de control o la contratación de empresas especializadas para la realización de actuaciones de asesoramiento o periciales.

Las peticiones deberán ir acompañadas de una descripción detallada de los trabajos a desarrollar, de los objetivos que se pretenden con la realización del peritaje y de una exposición razonada acerca de la imposibilidad de obtener evidencia adecuada y suficiente por otros medios alternativos.

Las solicitudes que puedan realizar los interventores regionales y territoriales deberán dirigirse al interventor delegado correspondiente, quien las transmitirá a la Oficina Nacional de Auditoría acompañadas de su opinión sobre la procedencia de la solicitud realizada.

Cuando la petición de asesoramiento tenga por objeto verificar el funcionamiento o la seguridad de los sistemas informáticos del ministerio, organismo o entidad controlada, la Oficina Nacional de Auditoría lo pon-

drá en conocimiento de los Servicios de Informática presupuestaria de la Intervención General de la Administración del Estado al objeto de evaluar, y en su caso programar, la colaboración requerida, a realizar a través de una unidad específica dedicada a esta función.

### ***10ª. Consultas***

Cuando el interventor delegado considere necesaria la formulación de una consulta, relacionada con el ejercicio del control financiero permanente, se dirigirá al Director de la Oficina Nacional de Auditoría, quien resolverá acerca de la elaboración del correspondiente informe o su traslado al órgano competente. Las consultas que estimen necesario efectuar los interventores regionales y territoriales se dirigirán al interventor delegado en los correspondientes servicios centrales, quien, en su caso, las remitirá a la mencionada Dirección.

La Oficina Nacional de Auditoría o la correspondiente intervención delegada asegurarán la adecuada difusión, a todos los órganos de control que pudieran estar afectados, de las respuestas o informes derivados de las consultas planteadas en el párrafo anterior.

### ***11ª. Encomiendas de control financiero permanente***

Cuando un interventor delegado considere conveniente que se encomiende a otro interventor delegado la realización de actuaciones, comprobaciones o verificaciones, deberá solicitar al Director de la Oficina Nacional de Auditoría que se formalice una encomienda de control, mediante propuesta motivada en la que deberán constar las pruebas a realizar, la forma de comunicación de los resultados y la fecha de su emisión.

No tienen la consideración de encomiendas de control las actuaciones que un interventor delegado proponga para que sean realizadas por el interventor regional o territorial en los servicios periféricos correspondientes.

Las encomiendas de control no producirán necesariamente modificaciones en el plan anual, aunque en el caso de ser aprobadas se modificará la asignación de controles de la intervención delegada que las lleve a cabo.

### ***12ª. Seguimiento de las medidas correctoras***

1. Las intervenciones delegadas regionales y territoriales deberán realizar un seguimiento de las medidas correctoras decididas como conse-

cuencia de deficiencias detectadas en los informes definitivos de control financiero permanente.

Con tal fin, establecerán los mecanismos necesarios que permitan el seguimiento, tanto de las medidas correctoras propuestas en los informes definitivos como de las actuaciones adoptadas por el órgano gestor.

2. El resultado del seguimiento de las medidas correctoras, en tanto no se corrija la situación, deberá incluirse en los sucesivos informes que se emitan sobre el área en la que se hubieran puesto de manifiesto las deficiencias y deberán reflejarse, si la relevancia del asunto lo aconseja, en el correspondiente informe global anual.

3. Corresponderá a la intervención delegada regional o territorial que haya formulado la propuesta efectuar el seguimiento de las medidas adoptadas por los órganos gestores como consecuencia de informes de actuación.

A estos efectos, con base en la información que sobre la tramitación del informe de actuación le transmita la Oficina Nacional de Auditoría, la intervención delegada regional o territorial realizará las actuaciones necesarias para el seguimiento de las actuaciones adoptadas por el órgano gestor.

## **SECCIÓN 4ª. De los informes de control financiero permanente**

### ***13ª. Informes de control financiero permanente***

1. El resultado de las actuaciones de control financiero permanente se documentará en informes escritos, en los que se expondrán de forma clara, objetiva y ponderada los hechos comprobados, las conclusiones obtenidas y, en su caso, las recomendaciones sobre las actuaciones objeto de control. Asimismo, se indicarán las deficiencias que deban ser subsanadas mediante una actuación correctora inmediata, debiendo verificarse su realización en las siguientes actuaciones de control.

2. La estructura y contenido de los informes de control financiero permanente se ajustarán a lo que disponga la correspondiente norma técnica.

### ***14ª. Tramitación de los informes de control financiero permanente***

1. El interventor delegado, regional o territorial que haya desarrollado la actuación de control deberá emitir el informe con carácter provisio-

nal y remitirlo al titular del órgano gestor, acompañado de un escrito de remisión en el que se indicará que en un plazo de quince días hábiles podrá efectuar las alegaciones que considere convenientes. Los informes provisionales deberán contener en cada una de sus páginas una marca que indique su condición de provisional.

Si se considera procedente, en función de los hechos puestos de manifiesto en el informe, en el escrito de remisión se indicará que el órgano gestor deberá comunicar las medidas adoptadas o el calendario previsto para solucionar las deficiencias puestas d2. Cuando se hubiera producido un cambio en la titularidad del órgano controlado, su actual titular podrá recabar y remitir al órgano de control, acompañando a las alegaciones, las consideraciones que, en su caso, pueda realizar el anterior titular de la gestión.

A estos efectos, el interventor delegado, regional o territorial, cuando tenga conocimiento de que se ha producido dicho cambio de titularidad, incluirá en el escrito de remisión del informe provisional mención expresa a la posibilidad a que se ha hecho referencia en el párrafo anterior.

3. Con carácter previo a la emisión del informe provisional, se podrá dar traslado al órgano gestor de los resultados más significativos puestos de manifiesto en el control realizado, cuando el interventor delegado, regional o territorial, lo estime oportuno debido a la especial naturaleza, trascendencia o complejidad del contenido del informe.

4. Sobre la base del informe provisional, y en su caso de las alegaciones recibidas del órgano gestor, se emitirá el informe definitivo, al que se acompañarán, como anexos, las citadas alegaciones y las observaciones del órgano de control sobre las mismas.

No obstante, cuando de las alegaciones se deduzca que no existen discrepancias con el contenido del informe, se acompañen de anexos que no se estimen relevantes, o se modifique el informe incorporando todos los argumentos expuestos en las alegaciones, podrá optarse por no acompañar al informe definitivo las alegaciones o sus anexos. En este caso habrá de hacerse mención de esta circunstancia en el apartado de observaciones.

5. Cuando se hubiesen recibido alegaciones que discrepen del contenido del informe, se actuará de la siguiente forma:

a) En el supuesto de aceptación, habrán de modificarse los términos en que estaba redactado el informe provisional, debiendo constar esta circunstancia en el apartado de observaciones a las alegaciones.

b) En el caso de falta de aceptación, en el apartado de observaciones del informe definitivo se expondrá, de forma concisa y motivada, la opinión del órgano de control.

6. Si no se hubieran recibido alegaciones en el plazo señalado para ello, se emitirá el informe definitivo en el que se indicará esta circunstancia.

7. Si las alegaciones se recibieran fuera de plazo, pero antes de la emisión del informe definitivo, el interventor delegado, regional o territorial, valorará su relevancia y en caso de que den lugar a modificaciones en las conclusiones o recomendaciones del informe se acompañarán al informe definitivo, salvo que sea de aplicación lo establecido en el segundo párrafo del apartado 4 anterior.

En el caso de que se recibieran alegaciones después de la emisión del informe definitivo, se procederá a su archivo. Excepcionalmente se podrá emitir un nuevo informe definitivo, haciendo constar esta circunstancia en el apartado de introducción, cuando de haberse recibido antes de la emisión del informe definitivo hubieran dado lugar a modificaciones sustanciales en su contenido.

8. Los informes de control financiero permanente, provisionales y definitivos, serán firmados por los interventores delegados, regionales o territoriales, y en su caso por el director del control. Los informes definitivos deberán estar rubricados en todas sus páginas, salvo que se hubieran firmado electrónicamente.

La Oficina Nacional de Auditoría dictará las instrucciones necesarias para establecer el procedimiento de firma electrónica.

En caso de discrepancia de criterios entre el interventor delegado, regional o territorial y el director del control, éste no firmará el informe y manifestará por escrito las razones por las que discrepa del contenido. Los interventores delegados, regionales o territoriales emitirán el informe con su única firma y además darán traslado del mencionado escrito al Director de la Oficina Nacional de Auditoría.

9. El informe definitivo se remitirá por el interventor delegado, regional o territorial al gestor directo de la actividad controlada y, una vez remitido, se pondrá a disposición de la Oficina Nacional de Auditoría por el procedimiento que ésta señale. Los interventores regionales o territoriales pondrán a disposición del correspondiente interventor delegado los informes de control financiero permanente que emitan respecto de los servicios periféricos.

Cuando el gestor directo de la actividad controlada dependa jerárquicamente de un órgano superior, distinto del ministro, se le podrá remitir el informe de control financiero definitivo, para su conocimiento y adopción de las medidas y recomendaciones que se propongan en el informe.

En los supuestos en los que se estime necesario, por la naturaleza del trabajo o de sus conclusiones, el interventor delegado propondrá a la Oficina Nacional de Auditoría que el informe definitivo se remita al ministro en cuyo ámbito de competencia se encuentre el órgano, organismo o entidad correspondiente, y al Ministro de Economía y Hacienda.

#### ***15ª. Memorandos de control financiero permanente de servicios periféricos***

1. El resultado de las actuaciones de control realizadas por los interventores regionales y territoriales podrá documentarse en forma de memorando cuando, en función del concreto trabajo de control de que se trate y de la naturaleza de la gestión del órgano periférico, el interventor delegado así lo determine.

2. Con carácter general, los memorandos contendrán los resultados del trabajo realizado y se deberán ajustar a las instrucciones que al respecto haya establecido el interventor delegado.

3. Previamente a su emisión, se remitirá un borrador del memorando al gestor controlado a los solos efectos de contrastar la veracidad de los hechos y, en su caso, corregir errores materiales.

4. Los memorandos se pondrán a disposición de los interventores delegados y se trasladarán al órgano controlado para su conocimiento.

#### ***16ª. Informes globales anuales***

1. En el curso del primer trimestre del año siguiente al que se refiera el plan de control, los interventores delegados en los ministerios, orga-

nismos y entidades, con el fin de facilitar una valoración global de la gestión deberán elaborar un informe comprensivo de los resultados más relevantes de las actuaciones de control financiero permanente realizadas en ejecución del correspondiente plan anual.

2. El contenido del informe incluirá los aspectos que resulten significativos por su relevancia cuantitativa o cualitativa, por su reiteración, por su novedad, o por cualquier otra circunstancia que el interventor delegado considere oportuno y deberá estar basado en los informes que a lo largo del ejercicio se hayan remitido a los gestores directos de la actividad controlada. Por tanto, no se incluirán aspectos que no hayan sido objeto de comentario en los mencionados informes.

3. Cuando en alguno de los aspectos que se trasladan al informe global el órgano gestor en sus alegaciones mantenga opiniones contrarias a las del interventor delegado, que se estime deban ser conocidas por los destinatarios del informe, se hará referencia a tal circunstancia y se explicarán los argumentos de la intervención para ratificar su opinión, pero en ningún caso se acompañarán alegaciones al informe global.

4. Los informes globales elaborados por los interventores delegados se pondrán a disposición de la Oficina Nacional de Auditoría antes del 31 de marzo de cada año.

5. El Interventor General de la Administración del Estado remitirá antes del 31 de julio de cada año a cada ministro el informe relativo al ministerio y los de los organismos y entidades dependientes o adscritas que estén sometidas a control financiero permanente. Igualmente, antes de la citada fecha, remitirá todos los informes globales al Ministro de Economía y Hacienda y al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos.

6. La Oficina Nacional de Auditoría dictará las instrucciones a las que habrán de ajustarse el contenido, estructura y formato de los informes globales.

### ***17ª. Otros informes de control financiero permanente***

1. Cuando el plan anual de control financiero permanente incluya actuaciones de control en virtud de lo previsto en el artículo 82 del Real Decreto 887/2006, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley General de Subvenciones, si se producen las circunstancias a que

se refiere el apartado 3 del mencionado artículo, se detallarán en el correspondiente informe de control financiero permanente y, tras su elevación a definitivo, se emitirá un informe separado dirigido al órgano concedente de la subvención en el que se harán constar las diferencias advertidas entre las cuentas justificativas presentadas y los registros contables o justificantes que las acreditan.

2. Cuando el interventor delegado en un organismo o entidad sometido a control financiero permanente realice la auditoría de cuentas del mencionado organismo o entidad y en su desarrollo se pongan de manifiesto incumplimientos de la legalidad, defectos de gestión o debilidades significativas de control interno que por sus características no tengan cabida en el informe de auditoría de cuentas, deberá incluir tales circunstancias en un informe de control financiero permanente, ajustándose a lo que al respecto señala la norma técnica sobre informes adicionales al de auditoría de cuentas.

## **SECCIÓN 5ª. De los informes de actuación e informes especiales**

### ***18ª. Informes de actuación***

1. Los interventores delegados, regionales y territoriales, a la vista de las conclusiones y recomendaciones recogidas en los informes definitivos de control financiero permanente emitidos y de acuerdo con la naturaleza de las actuaciones a realizar por el órgano gestor, elaborarán las propuestas de informe de actuación que consideren oportunas a efectos de la posible formulación de informes de actuación por la Intervención General.

2. Las propuestas de informe de actuación se elaborarán cuando se produzcan circunstancias que se refieran a aspectos de especial relevancia en la actividad del órgano o entidad sometida a control y de graves efectos negativos contrastados que puedan ser corregidos mediante actuaciones específicas y no sea previsible que vayan a ser corregidas en un tiempo razonable. La estructura y contenido de las propuestas de informes de actuación se ajustará a lo que disponga la correspondiente norma técnica.

3. Cuando los hechos puestos de manifiesto en un informe provisional de control financiero permanente sean susceptibles de producir una propuesta de informe de actuación, se deberá hacer referencia expresa a esta circunstancia en los mencionados informes y, con objeto de agotar las vías de corrección de las deficiencias o infracciones observadas, en el

escrito de remisión del informe provisional se hará una mención expresa a la posibilidad de formular la propuesta, enfatizando así la especial relevancia del asunto y del proceso de alegaciones.

Asimismo, se indicará que se deben comunicar al órgano de control las medidas correctoras que tiene previsto adoptar el órgano gestor y el calendario previsto para solucionar las deficiencias puestas de manifiesto o las actuaciones realizadas para reparar o evitar perjuicios para la Hacienda Pública o para el órgano gestor.

4. Los hechos susceptibles de producir propuestas de informe de actuación que se mantengan tras la emisión de los informes definitivos, al no haber considerado suficientes las medidas correctoras alegadas por los órganos gestores, se incluirán en un documento independiente denominado “propuesta de informe de actuación” y se remitirán a la Oficina Nacional de Auditoría firmadas por el interventor delegado, regional o territorial proponente. Las propuestas formuladas por los interventores regionales y territoriales en relación con los servicios periféricos de un ministerio, organismo o entidad serán remitidas al interventor delegado correspondiente, quien las remitirá a la Oficina Nacional de Auditoría acompañadas de un escrito en el que manifieste su opinión acerca de la emisión de un informe de actuación.

5. La Oficina Nacional de Auditoría, a la vista de las propuestas recibidas, las elevará al Interventor General, quien, en su caso, remitirá el informe de actuación al ministro del departamento del que dependa el gestor de la actividad o al que esté adscrito el organismo o entidad controlada, de conformidad y a los efectos previstos en el artículo 161 de la Ley General Presupuestaria. De la remisión del informe de actuación se dará cuenta al interventor delegado y al interventor regional o territorial que hubieran remitido o formulado la propuesta.

6. Cuando el órgano gestor objeto de una propuesta de informe de actuación esté adscrito o dependa de otro órgano, distinto del ministro, el Director de la Oficina Nacional de Auditoría podrá, previamente a la emisión de un informe de actuación, poner los hechos que constituyen la propuesta en su conocimiento, con objeto de que pueda instar la adopción de las medidas oportunas.

7. No se emitirán propuestas de informe de actuación cuando los hechos acreditados fueran constitutivos de infracciones que pudieran dar

lugar a la exigencia de responsabilidades patrimoniales, contables o penales, actuándose en este caso conforme a lo previsto en la instrucción relativa a los informes especiales de esta Circular.

### ***19ª. Informes especiales***

1. Cuando en el ejercicio del control financiero permanente el interventor delegado, regional o territorial entienda que hechos comprobados constituyen infracciones que pudieran dar lugar a la exigencia de responsabilidades patrimoniales, contables o penales, emitirá un informe especial.

2. En el informe especial se deberán indicar los siguientes aspectos:

a) Las presuntas infracciones, con descripción de los hechos constatados.

b) Los presuntos responsables, en el caso de que se disponga de información suficiente para su identificación.

c) Cuando de los supuestos de hecho se pudiera derivar responsabilidad contable, la cuantificación o estimación de los perjuicios causados, siempre que fuese posible.

d) Actuaciones realizadas por el órgano gestor en relación con las presuntas infracciones.

3. Los informes especiales se emitirán tan pronto se tenga noticia del posible alcance, malversación, daño o perjuicio a la Hacienda Pública, independientemente de la emisión del correspondiente informe definitivo de control financiero permanente y de que en él se hagan constar los hechos manifestados.

4. El informe especial se remitirá al ente controlado a efectos de alegaciones. Transcurrido el plazo de quince días hábiles y, si a juicio del interventor delegado, regional o territorial los defectos o anomalías no hubiesen sido subsanados suficientemente, el informe, acompañado de copia de los documentos en los que conste la evidencia obtenida y de las alegaciones que haya realizado el órgano gestor, se remitirá a la Oficina Nacional de Auditoría.

5. En los supuestos en los que el interventor delegado, regional o territorial aprecie que pudieran existir indicios de delito valorará, en función

de las circunstancias concurrentes, la comunicación inmediata, sin envío previo a efectos de alegaciones, a la Oficina Nacional de Auditoría.

6. La Oficina Nacional de Auditoría, en el ámbito de sus competencias, procederá al examen de los informes especiales recibidos, y, en su caso, realizará la tramitación correspondiente en función de cuál sea el órgano competente para la resolución de los oportunos procedimientos.

### **DISPOSICIÓN ADICIONAL**

La Intervención General de la Defensa y la Intervención General de la Seguridad Social, para la aplicación y adaptación de la presente Circular en su ámbito, dictarán las Instrucciones que contemplen sus particularidades.

#### **Disposición Transitoria primera**

En tanto no se apruebe la norma técnica sobre los informes de control financiero permanente a que se refiere el apartado 2 de la instrucción 13ª se aplicará lo dispuesto en el anexo I.

#### **Disposición Transitoria segunda**

En tanto no se apruebe la norma técnica sobre las propuestas de informes de actuación a que se refiere el apartado 2 de la instrucción 18ª se aplicará lo dispuesto en el anexo II.

### **DISPOSICIÓN DEROGATORIA**

Queda derogada la Instrucción 12 de la Circular 2/1996, de 30 de abril, de la Intervención General de la Administración del Estado, de control financiero.

A partir de la entrada en vigor de esta Circular no será de aplicación al control financiero permanente lo dispuesto en la Circular 1/1999, de 26 de marzo, de la Intervención General de la Administración del Estado, de control financiero.

### **DISPOSICIÓN FINAL**

La presente Circular entrará en vigor el 1 de enero de 2010.

## ANEXO I

### **Estructura y contenido de los informes de control financiero permanente**

De acuerdo con lo establecido en la Instrucción 13ª de esta Circular, los resultados de las actuaciones de control financiero permanente se documentarán en informes escritos cuyo contenido y estructura será determinado mediante una norma técnica. En tanto no se apruebe la citada norma técnica, los informes de control financiero permanente se ajustarán al siguiente modelo:

#### I. Introducción:

i. Se indicará la intervención delegada, regional o territorial que emite el informe y el Plan en cuya ejecución se ha realizado el control.

ii. En los informes definitivos se hará mención al envío del informe provisional, a la realización o no de alegaciones y, en su caso, a la existencia de observaciones a las citadas alegaciones.

II. Consideraciones generales: Se hará una breve referencia a las características de la actividad que es objeto de control.

#### III. Objetivos y alcance:

i. Se señalarán, de forma sucinta, los objetivos del control y los aspectos de la gestión que son objeto de análisis.

ii. Se expondrán las limitaciones al alcance que se han producido y su trascendencia para el cumplimiento de los objetivos del control.

#### IV. Resultados del trabajo:

i. Se indicarán los resultados del control, reflejando los hechos constatados como consecuencia del trabajo realizado.

ii. En aquellos casos en que sea necesario, se abrirá un epígrafe para cada una de las actuaciones objeto de control, indicando aquellas circunstancias, debilidades, deficiencias o incumplimientos que se hayan puesto de manifiesto en la comprobación, proporcionando los datos o la información necesaria que permita valorar adecuadamente su importancia cuantitativa o cualitativa.

iii. Asimismo, para cada actuación, se deberá efectuar el seguimiento de aquellas medidas que el gestor haya decidido adoptar como consecuencia de las conclusiones y recomendaciones que sobre esa misma actuación se hubieran formulado en anteriores informes de control financiero permanente o informes de actuación.

#### V. Conclusiones y recomendaciones:

i. Se destacarán los aspectos más significativos de los resultados obtenidos, valorando su relevancia cuantitativa o cualitativa así como los efectos que de los mismos se pudieran derivar.

ii. La información a incluir en este apartado debe ser la necesaria para que mediante su lectura los destinatarios del informe puedan tener un conocimiento adecuado y suficiente de los resultados obtenidos.

iii. Se propondrán las posibles medidas a adoptar para corregir las debilidades y defectos puestos de manifiesto y si fuera procedente se propondrá al órgano gestor que realice las actuaciones tendentes a la recuperación de cantidades indebidamente pagadas o justificadas.

Al informe definitivo se acompañarán, como anexos, los siguientes documentos:

#### Anexo I.-Alegaciones del órgano controlado:

i. A los informes definitivos se adjuntarán en este anexo las alegaciones y el escrito de remisión del órgano gestor.

ii. Se podrá omitir adjuntar las alegaciones cuando de ellas se deduzca que no existen discrepancias con el contenido del informe o se modifique éste incorporando todos los argumentos expuestos en las alegaciones. Tampoco se adjuntarán los anexos que no se consideren relevantes.

En el caso de que no se adjunten las alegaciones deberá indicarse esta circunstancia y sus motivos en el apartado de observaciones.

iii. En el caso de que transcurrido el plazo para alegaciones éstas no se hayan recibido, se destacará esta situación en el apartado de Introducción dAnexo II.-Observaciones a las alegaciones:

i. Cuando el interventor delegado, regional o territorial, a la vista de las alegaciones recibidas, considere necesario modificar el informe provisio-

nal o efectuar alguna matización a los hechos puestos de manifiesto, a las conclusiones o a las recomendaciones contenidas en el informe, o no comparta el contenido de las alegaciones, se acompañará este anexo al informe definitivo en el que, de forma concisa y motivada, se expondrá la opinión del órgano de control y las modificaciones introducidas en el informe.

ii. Igualmente se incluirá este anexo cuando habiendo recibido alegaciones se haga uso de la posibilidad de no incluirlas prevista en el apartado ii del Anexo I.

iii. El documento de observaciones a las alegaciones deberá ser firmado por el correspondiente interventor delegado, regional o territorial.

## **ANEXO II**

### **Criterios para elaborar propuestas de informes de actuación y contenido**

1. Situaciones que pueden dar lugar a la emisión de una propuesta de actuación.- Las propuestas de informe de actuación se elaborarán cuando se produzcan circunstancias que se refieran a aspectos de especial relevancia en la actividad del órgano o entidad sometida a control y de graves efectos negativos contrastados que puedan ser corregidos mediante actuaciones específicas y no sea previsible que vayan a ser corregidas en un tiempo razonable al producirse alguno de los siguientes supuestos:

a) Que el órgano controlado manifieste discrepancias con las conclusiones y recomendaciones del informe y éstas no sean aceptadas por el órgano de control o no se manifieste en relación con el contenido del informe.

b) Que no se formulen alegaciones y no se produzca una manifestación inequívoca de que se van a resolver las deficiencias en un plazo que el órgano de control considere razonable.

c) Que aceptando las conclusiones del informe, de sus alegaciones no se deduzca que asume el compromiso de adoptar las medidas necesarias para solventar las deficiencias puestas de manifiesto en un plazo que el órgano de control considere razonable en virtud de la naturaleza de las mencionadas deficiencias.

d) Que el órgano de control compruebe que el órgano controlado está incumpliendo con el compromiso de solventar las deficiencias en el plazo que él mismo estableció.

e) Que el órgano controlado manifieste que para solventar las deficiencias se requieren actuaciones que exceden de su ámbito de competencia.

2. Contenido de las propuestas de informe de actuación.- Las propuestas deberán contener los siguientes aspectos:

a) Descripción del procedimiento o actuación inadecuada e identificación del órgano gestor que lo lleva a cabo.

b) Indicación de los preceptos legales infringidos, de los procedimientos que menoscaben la eficacia, eficiencia o economía, o del acto susceptible de producir un perjuicio económico.

c) Valoración de los efectos negativos que tendrá para el órgano gestor continuar su actividad sin corregir las deficiencias puestas de manifiesto, cuantificando o evaluando, cuando sea posible, tanto en valores absolutos como relativos, el posible perjuicio.

d) El órgano u órganos que resulten competentes para promover un cambio en la actuación.

e) Las medidas o las actuaciones que, a juicio del interventor delegado, deba adoptar el órgano gestor para corregir una conducta o procedimiento concreto o para reparar o evitar un perjuicio económico.

f) Referencia a las comunicaciones que al respecto ha realizado el órgano de control y, en su caso, a las actuaciones y alegaciones efectuadas por el órgano gestor.

**INSTRUCCIÓN GENERAL 1/2010, DE 28 DE ENERO, DE LA  
INTERVENCIÓN GENERAL DE DEFENSA, SOBRE CONTROL  
FINANCIERO PERMANENTE**

La Circular 1/1999, de 26 de marzo, de la Intervención General de la Administración del Estado, de Control Financiero, vino a derogar, entre otras, a la 2/1996, de 20 de abril, de ese mismo Centro Fiscal, lo cual dio lugar a la necesidad de su adaptación al Ministerio de Defensa, dictándose, por la Intervención General de este Ministerio, la Circular 2/1999, de 27 de mayo, de Control Financiero y la Circular 2/2000, de 17 de enero, de tramitación de Informes de Actuación como consecuencia de formulación de propuestas, con las consiguientes actualizaciones e instrucciones complementarias, que se han ido incorporando a través de sucesivas Circulares y Escritos del Interventor General de la Defensa.

La aprobación de la reciente Circular 1/2009, de 16 de septiembre, de la Intervención General de la Administración del Estado, sobre Control Financiero Permanente, deroga la citada Circular 1/1999, de 26 de marzo, estableciendo, en su Disposición Adicional, que la Intervención General de la Defensa dictará las Instrucciones para la aplicación y su adaptación a las particularidades del Ministerio de Defensa.

En aplicación de lo establecido en dicha Disposición Adicional, y con el fin de que la presente Instrucción General se convierta en referencia normativa única del Control Financiero Permanente en el ámbito del Ministerio de Defensa, he resuelto dictar las siguientes Instrucciones:

## INSTRUCCIONES

### SECCIÓN PRIMERA. DISPOSICIONES GENERALES

#### *1ª Ámbito de Aplicación*

La presente Instrucción General tiene como objeto adaptar lo previsto en la Circular 1/2009, de 16 de septiembre, de la Intervención General de la Administración del Estado, sobre Control Financiero Permanente, dentro del ámbito exclusivo del Ministerio de Defensa.

#### *2ª Normativa Aplicable*

Las actuaciones de Control Financiero Permanente se desarrollarán, en el ámbito del Ministerio de Defensa, de acuerdo con la normativa recogida en la Instrucción 2ª de la Circular 1/2009. Asimismo, se aplicará lo dispuesto en la siguiente normativa:

A. Orden Ministerial 173/1997, de 18 de septiembre, sobre ejercicio del control interno por la Intervención General de la Defensa.

B. Orden Ministerial 146/2003, de 24 de octubre, por la que se establece la Estructura Orgánica de la Intervención General de la Defensa.

C. Instrucción 29/2004, de 5 de marzo, del Subsecretario de Defensa, por la que se desarrolla la Estructura Orgánica Básica de los Órganos Periféricos de la Intervención General de la Defensa.

D. Circular 1/2009, de 16 de septiembre, de la Intervención General de la Administración del Estado, sobre Control Financiero Permanente.

E. Las adaptaciones, en su caso, al Ministerio de Defensa, de las Circulares, Resoluciones e Instrucciones aprobadas por la Intervención General de la Administración del Estado.

#### *3ª Objeto y Contenido del Control Financiero Permanente*

El objeto y contenido del Control Financiero Permanente es el referido en la Instrucción 3ª de la Circular 1/2009, de la Intervención General de la Administración del Estado, entendiéndose que la reseña a las Intervenciones Delegadas, Regionales y Territoriales, recogida en el apartado 2 de la

misma, se entenderá hecha, en el ámbito del Ministerio de Defensa, a las Intervenciones Delegadas a que se refiere la Instrucción 4ª de la presente Instrucción General.

#### **4ª Órganos Competentes**

1. El Control Financiero Permanente se ejercerá, de una forma continua, por los Interventores Delegados designados en Centros, Unidades, Servicios, Dependencias y Organismos en el ámbito del Ministerio de Defensa, de acuerdo con la estructura orgánica vigente de la Intervención General de la Defensa.

2. Corresponde a la División de Control Financiero y Auditorías:

A. Planificación de las actuaciones de Control Financiero Permanente, a cuyo fin elaborará una propuesta de Plan Anual de Control Financiero Permanente para su aprobación por el Interventor General de la Defensa.

B. Coordinar y valorar, antes de remitir al Interventor General de la Defensa para su aprobación, las propuestas de modificación del Plan Anual de Control Financiero Permanente.

C. Comunicar mensualmente a la Intervención General de la Administración del Estado las modificaciones del Plan Anual de Control Financiero Permanente aprobadas por el Interventor General de la Defensa.

D. Notificar a cada Intervención Delegada la Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado por la que se aprueba el Plan Anual de Control Financiero Permanente, así como las eventuales modificaciones que le afecten.

E. Coordinar y realizar el seguimiento de las actuaciones de Control Financiero Permanente atribuidas a las correspondientes Intervenciones Delegadas.

F. Recibir los informes y memorandos relativos a actuaciones parciales y los informes anuales elaborados por los Interventores Delegados, así como, en su caso, el control de calidad de los mismos de acuerdo con las normas relativas a estos efectos dictadas por la Intervención General de la Administración del Estado, y proponer al Interventor General de la Defensa la adaptaciones pertinentes de dichas normas al ámbito del Ministerio de Defensa.

G. Valorar las propuestas de actuación formuladas por los Interventores Delegados, y la tramitación y seguimiento de los Informes de Actuación elaborados por la Intervención General de la Administración del Estado.

H. Elaborar el Informe Global Anual de Control Financiero Permanente del Departamento.

I. Recibir y trasladar al Interventor General de la Defensa la solicitud de designación de asesores o peritos, según se establece en la Instrucción 9ª de esta Instrucción General.

J. Proponer al Interventor General de la Defensa, la resolución de las consultas relativas al Control Financiero Permanente, en los términos establecidos en la Instrucción 10ª de esta norma.

K. Proponer al Interventor General de la Defensa la resolución de las propuestas de encomiendas de control a que se refieren la Instrucción 11ª de la presente Instrucción General.

L. Estudiar y proponer la aprobación de las disposiciones de carácter general necesarias para la realización de los Controles Financieros Permanentes, así como las Instrucciones necesarias para el desarrollo de esta Instrucción General.

## **SECCIÓN SEGUNDA. DEL PLAN ANUAL DE CONTROL FINANCIERO PERMANENTE**

### ***5ª Elaboración y Aprobación del Plan Anual de Control Financiero Permanente***

1. A requerimiento de la Intervención General de la Administración del Estado, y con el fin de elaborar la propuesta de Plan Anual de Control Financiero Permanente, la Intervención General de la Defensa, a través de la División de Control Financiero y Auditorías, solicitará a los Interventores Delegados a que se refiere la Instrucción 4ª, la relación de Centros, Unidades, Servicios, Dependencias y Organismos objeto de Control Financiero Permanente.

2. Cada Intervención Delegada puede decidir el alcance material del control de la gestión, concretando las áreas a examinar teniendo en cuenta

las posibles áreas de riesgo. En orden a una mayor eficiencia en la actividad de control dicho alcance es susceptible de no extenderse a todas las áreas, u órganos gestores.

3. Para la selección de las áreas deberá ponerse en relación los objetivos y prioridades que se persiguen con los medios y recursos de los que se dispone para ello, procediéndose a seleccionar sobre todo el universo de control posible, aquellas actuaciones que van a ser objeto de control en base a criterios como la calidad de la gestión, importancia en términos cuantitativos, tiempo transcurrido desde que fue analizada por última vez y existencia de modificaciones normativas u organizativas recientes.

Deberá introducirse en todo caso como área específica, la relativa al Seguimiento de Informes de Control Financiero Permanente y Memorandos del ejercicio corriente y de ejercicios anteriores respecto a las conclusiones, recomendaciones, propuestas de actuación contenidas en los mismos, así como en su caso, de Informes de Auditoría Pública y de Actuación.

4. En relación con lo anterior, se solicitará la programación efectuada por cada Interventor Delegado, con expresión de la siguiente información mínima, cuya remisión se realizará por correo electrónico:

- Plan de Control Financiero Permanente a que se refiere la programación:
- Intervención Delegada que programa:
- Interventor firmante de Informes y Memorandos (o en su caso Director de Control):
- Equipo de Control (en su caso):
- Nº de Teléfono de contacto (civil y militar):
- Dirección de Lotus Notes/Correo Electrónico
- Órganos Gestores objeto de control:
- Número de Informes Parciales o Memorandos y fecha prevista de emisión:
- Periodos objeto de control de cada actuación:

- Áreas totales objeto de posible control:
- Áreas seleccionadas y justificación de la selección:

5. El Interventor General de la Defensa remitirá a la Intervención General de la Administración del Estado, para su aprobación, la propuesta del Plan Anual de Control Financiero Permanente, que contendrá los Centros Gestores objetos de control así como los Órganos encargados de las actuaciones de control a realizar.

6. Una vez aprobado el Plan de Control Financiero Permanente y recibido en la Intervención General de la Defensa, se procederá a remitir a cada Intervención Delegada copia de la Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado por la que ha sido aprobado el mencionado Plan.

#### ***6ª Modificación del Plan Anual de Control Financiero Permanente***

1. El Plan Anual de Control Financiero Permanente podrá ser modificado cuando se produzcan algunas de las circunstancias a que se refiere la Instrucción 6ª.1 de la Circular 1/2009, de la Intervención General de la Administración del Estado.

2. Las modificaciones serán aprobadas, en el ámbito del Ministerio de Defensa, por el Interventor General de la Defensa, y comunicadas **men-  
sualmente** a la Intervención General de la Administración del Estado.

3. Cada Interventor Delegado deberá informar a la Intervención General de la Defensa, a través de la División de Control Financiero y Auditorías, de cualquier circunstancia de la que tenga conocimiento, que pudiera dar lugar a una modificación en el Plan Anual de Control Financiero Permanente.

Dicha comunicación, que se realizará mediante correo electrónico, tendrá como contenido mínimo los siguientes datos:

- Interventor Delegado que comunica la modificación.
- Órgano gestor al que afecta.
- Alcance de la modificación.
- Circunstancias que motivan la modificación.
- Resolución o normativa en la que se basa (en su caso).

- Fecha desde la que surte efecto la modificación.

4. La Intervención General de la Defensa, División de Control Financiero y Auditorías, comunicará las modificaciones producidas en Plan Anual de Control Financiero Permanente a todos los Órganos de Control a los que pudiera afectarles.

### ***7ª Seguimiento de las Actuaciones del Plan Anual de Control Financiero Permanente***

1. La División de Control Financiero y Auditorías hará un seguimiento de la programación que según la Instrucción 5ª de esta Instrucción General ha de elaborar cada Interventor Delegado.

A estos efectos, en los términos establecidos en la Instrucción 15ª, cada Intervención Delegada deberá remitir a la mencionada División los informes o memorandos que correspondan a cada actuación parcial en las fechas en que éstos se emitan. Todo ello según la programación efectuada.

2. Junto con el Informe Anual Definitivo de Control Financiero Permanente que emita cada Interventor Delegado, deberá remitir, en forma de ficha, y en cumplimiento de lo dispuesto en la Instrucción 14ª, la siguiente información mínima:

- Intervención Delegada que emite el informe.
- Interventor firmante
- Plan Anual de Control Financiero Permanente en que se incluyeron las actuaciones de control.
- Centro Gestor objeto de control.
- Período objeto de control.
- Áreas controladas (según la programación realizada).
- Fecha de emisión del Informe Provisional.
- Fecha de emisión del Informe Definitivo.
- Alegaciones (sí o no)
- Observaciones a las alegaciones (sí o no).

3. Si concurre alguna circunstancia que obligue a un Interventor

Delegado a modificar la programación realizada o a retrasar sustancialmente los plazos previstos para la emisión de los informes o memorandos referidos a las actuaciones parciales o de los informes anuales, se comunicará a la División de Control Financiero y Auditorías, a la mayor brevedad posible, mediante correo electrónico y con la debida justificación.

4. La Intervención General de la Defensa, División de Control Financiero y Auditorías, podrá recabar de los Interventores Delegados, la información que considere oportuna en relación a la situación de los trabajos de control que les han sido asignados.

### **SECCIÓN TERCERA. DEL EJERCICIO DEL CONTROL FINANCIERO PERMANENTE**

#### ***8ª Ejecución de las Actuaciones de Control Financiero Permanente***

1. Las actuaciones de Control Financiero Permanente serán ejecutadas por los Órganos de control a que se refiere la Instrucción 4ª.1 de esta Instrucción General

En aquellos Centros, Unidades, Servicios, Dependencias, y Organismos con más de un Interventor Delegado, la figura del Director del Control recaerá sobre el de mayor graduación o antigüedad en el empleo, el cual designará los integrantes del Equipo de Control, lo que se reflejará en la programación a que se refiere la Instrucción 5ª.4 de esta Instrucción General.

El Director del Control será el encargado de firmar los informes y memorandos, así como en su caso, las observaciones a las alegaciones y el Documento Propuestas de Informe de Actuación.

2. Los trabajos de Control Financiero Permanente se realizarán de forma continuada. No obstante, los Interventores Delegados comunicarán al Órgano Gestor el inicio de aquellas actuaciones de control que requieran su colaboración.

3. Las verificaciones necesarias para el desarrollo de los trabajos de Control Financiero Permanente se realizarán de forma sistemática y mediante la aplicación de procedimientos de análisis de las operaciones o

actuaciones seleccionadas al efecto, que permitan obtener una evidencia suficiente, pertinente y válida.

En el caso de que dichas verificaciones se efectúen aplicando procedimientos de auditoría, se someterán, a falta de norma específica, a lo establecido en las Normas de Auditoría del Sector Público y en las adaptaciones de normas internacionales de auditoría aprobadas por la Intervención General de la Administración del Estado, así como las que se realicen, en su caso, al Ministerio de Defensa.

4. Para las actuaciones a realizar se estará a lo establecido en la Instrucción 8ª.5 de la Circular 1/2009, de la Intervención General de la Administración del Estado.

5. Las actuaciones se documentarán y archivarán conforme a lo establecido en las normas de auditoría y en las instrucciones sobre organización de los papeles de trabajo y de las actuaciones de Control Financiero dictadas por la Intervención General de la Administración del Estado, y sus adaptaciones, en su caso, al Ministerio de Defensa.

### ***9ª Obtención de Información, Documentación y Asesoramiento Técnico en las Actuaciones de Control Financiero Permanente***

1. Se aplicará lo establecido en la Instrucción 9ª de la Circular 1/2009, de la Intervención General de la Administración del Estado, pero teniendo en cuenta las siguientes consideraciones:

- Las remisiones efectuadas a la Intervención General de la Administración del Estado en los apartados 3 y 4 se entenderán formuladas a la Intervención General de la Defensa.

- Asimismo, las referencias hechas al Interventor General de la Administración del Estado en el apartado 4 de la misma, se entenderá, en el ámbito del Ministerio de Defensa, hecha al Interventor General de la Defensa.

- Las referencias recogidas en el apartado 4 a la Oficina Nacional de Auditoría se entenderá, en el ámbito del Ministerio de Defensa, formulada a la División de Control Financiero y Auditorías.

- Por último, las menciones que se hacen, en los apartados 2, 3 y 4, a los Interventores Delegados, Regionales y Territoriales, han de entender-

se formuladas a los Interventores Delegados encargados de las actuaciones de Control Financiero Permanente.

2. La solicitud de información a que se refiere el apartado 3 de la mencionada Instrucción 9ª de la Circular 1/2009, se tramitará siempre por mediación del Órgano Gestor objeto del control, tanto si la petición se efectúa a personas físicas o jurídicas privadas como si se trata de entidades del sector público.

### ***10ª Consultas***

1. Cuando un Interventor Delegado considere necesaria la formulación de una consulta relacionada con el ejercicio del Control Financiero Permanente la dirigirá, con opinión motivada y debidamente justificada, a la Intervención General de la Defensa, División de Control Financiero y Auditorías, quien resolverá acerca de dicha solicitud o, en su caso, su traslado al Órgano competente.

2. La mencionada División asegurará la adecuada difusión, a todos los Órganos de control que pudieran estar afectados, de las respuestas o informes derivados de las consultas planteadas en el párrafo anterior.

### ***11ª Encomiendas de Control Financiero Permanente***

1. Cuando un Interventor Delegado considere conveniente que se encomiende a otro la realización de actuaciones, comprobaciones o verificaciones, deberá solicitar a la Intervención General de la Defensa, División de Control Financiero y Auditorías, que se formalice una encomienda de Control Financiero Permanente, mediante propuesta motivada en la que deberán constar las pruebas a realizar y la fecha de su emisión.

2. El Interventor General de la Defensa, a propuesta de la División de Control Financiero y Auditorías, resolverá sobre la conveniencia de la encomienda y lo comunicará, en su caso, directamente al Interventor designado.

3. No serán necesarios los trámites anteriores cuando la encomienda figure en el Plan Anual de Control Financiero Permanente.

4. El Interventor actuante comunicará el inicio de las actuaciones al Gestor cuya actividad es objeto de encomienda utilizando los modelos

aprobados por la Intervención General de la Defensa, a propuesta de la División de Control Financiero y Auditorías.

5. El resultado de estas actuaciones se documentarán en un Memorando firmado por el actuante, en el que se expondrán los resultados de las pruebas realizadas. Con carácter previo a su emisión, se remitirá el Memorando al Gestor, con objeto de que aporte observaciones en relación con el contenido del mismo. Este trámite no se realizará cuando así se indique expresamente en la encomienda de Control Financiero Permanente.

Los Memorandos de encomienda de Control Financiero Permanente, serán remitidos a la Intervención General de la Defensa, División de Control Financiero y Auditoría, por correo ordinario debiendo anticiparse por correo electrónico. Asimismo se deberá remitir al Gestor para su conocimiento, y al Interventor solicitante de la encomienda.

### ***12ª Seguimiento de las medidas correctoras***

1. Los Interventores Delegados deberán realizar un seguimiento de las medidas correctoras decididas como consecuencia de deficiencias detectadas en los informes y memorandos de Control Financiero Permanente e Informes de Actuación.

2. Asimismo, corresponderá a los Interventores Delegados en los Centros, Unidades, Servicios, Dependencias y Organismos realizar el seguimiento de las medidas correctoras puestas de manifiesto en los informes derivados de las auditorías públicas llevadas a cabo en los mismos

3. No obstante lo anterior, el Interventor General de la Defensa, a propuesta del Jefe de la División de Control Financiero y Auditorías, podrá disponer que, de manera excepcional, se realicen los seguimientos referidos por Equipos de Auditorías designados para tal fin

4. El resultado del seguimiento de las medidas correctoras, en tanto no se corrija la situación, deberá incluirse en los sucesivos informes que se emitan y deberán reflejarse, si la relevancia del asunto lo aconseja, en el correspondiente Informe Global Anual a que se refiere la Instrucción 16ª.

## **SECCIÓN CUARTA. DE LOS INFORMES DE CONTROL FINANCIERO PERMANENTE**

### ***13ª Informes Anuales de Control Financiero Permanente***

Se aplicará lo establecido en la Instrucción 13ª de la Circular 1/2009, de la Intervención General de la Administración del Estado. No obstante, y en virtud de lo previsto en la Disposición Transitoria Primera de la citada Circular, en tanto no se apruebe una norma técnica se seguirá la estructura y el contenido de los informes que se incluye en el ANEXO I.

### ***14ª Tramitación de los Informes Anuales de Control Financiero Permanente***

1. Se seguirá lo establecido en la Instrucción 14ª de la Circular 1/2009, de la Intervención General de la Administración del Estado, haciendo constar que las referencias que se hacen al Interventor Delegado, Regional o Territorial, así como a la Oficina Nacional de Auditoría, se entenderán hechas, en el ámbito del Ministerio de Defensa, a los Interventores Delegados que han emitido los correspondientes informes y a la División de Control Financiero y Auditorías, respectivamente.

2. Asimismo, se hará constar el carácter de difusión limitada de los informes, de acuerdo con lo establecido en la Orden Ministerial 183/2002, de 2 de septiembre, por la que se clasifican los Informes de Control Financiero, comunicada mediante la CIG, de 23 de octubre de 2002, de la Intervención General de la Defensa, sobre Normas de Protección de Documentación de Control Financiero.

3. Los Informes Anuales Definitivos de Control Financiero Permanente deberán ser remitidos, junto con la información a que se refiere la Instrucción 7ª.2, a la Intervención General de la Defensa, División de Control Financiero y Auditorías, antes del 31 de marzo del ejercicio siguiente, mediante correo ordinario, debiendo ser anticipado a través de correo electrónico.

### ***15ª Informes y Memorandos Parciales de Control Financiero Permanente***

1. El resultado de las actuaciones parciales del control realizadas por los Interventores Delegados podrá documentarse en forma de informe, con la estructura y formalidades del mismo, o de memorando, conside-

rándose, en todo caso, necesario, la emisión de, al menos, uno de estos informes o memorandos parciales durante el ejercicio, además del informe anual.

2. El memorando deberá contener, como mínimo, la siguiente información:

- Intervención Delegada que emite el Memorando, Centro gestor, y período y áreas objetos de control, según la programación a la que se refiere la Instrucción 5ª.
- Breve descripción de la información analizada en cada área.
- Resultados del trabajo, donde se describirán los puntos relevantes o de interés para llegar a las conclusiones.
- Conclusiones y recomendaciones para cada área analizada.
- Fecha de emisión y firma.

3. A los efectos de contrastar la veracidad de los hechos y, en su caso, corregir errores materiales, el Memorando se remitirá al Gestor Controlado, debiendo hacerse mención de esta circunstancia en el cuerpo del Memorando. Asimismo se hará constar el carácter de Difusión Limitada en los términos a que se refiere la Instrucción 14ª.2.

4. Los informes y memorandos parciales deberán remitirse a la Intervención General de la Defensa, División de Control Financiero y Auditorías, al menos por correo electrónico, en las fechas en que éstos se emitan, según la programación efectuada por cada Intervención Delegada.

### ***16ª. Informes Globales Anuales***

1. La Intervención General de la Defensa, División de Control Financiero y Auditorías, con el fin de facilitar una valoración global de la gestión, deberá elaborar un informe comprensivo de los resultados más relevantes de las actuaciones de Control Financiero Permanente realizadas en ejecución del correspondiente Plan Anual.

2. El contenido del informe incluirá los aspectos que resulten significativos por su relevancia cuantitativa o cualitativa, por su reiteración, por su novedad, o por cualquier otra circunstancia que la Intervención General de la Defensa, a propuesta de la mencionada División, considere

oportuno, y deberá estar basado en los informes que, a lo largo del ejercicio, se hayan remitido a los Gestores Directos de la actividad controlada por cada Interventor Delegado. Por tanto, no se incluirá aspectos que no hayan sido objeto de comentario en los mencionados informes.

3. Cuando en alguno de los aspectos que se trasladan al Informe Global el Órgano Gestor en sus alegaciones mantenga opiniones contrarias a las del Interventor Delegado, que se estimen deban ser conocidas por los destinatarios del informe, se hará referencia a tal circunstancia y se explicarán los argumentos de la Intervención para ratificar su opinión, pero en ningún caso se acompañarán las alegaciones al Informe Global.

4. El Informe Global elaborado se pondrá a disposición de la Intervención General de la Administración del Estado antes del 30 de abril del ejercicio siguiente al que se refiera el Plan Anual de Control Financiero Permanente.

***17ª. Informes de Control Financiero Permanente elaborados por Interventores desplazados con Fuerzas Armadas españolas en el exterior***

1. Será de aplicación lo establecido en las Instrucciones de la Intervención General de la Defensa sobre los cometidos de los Interventores de las Fuerzas Armadas españolas en el exterior.

A estos efectos, cada Intervención Delegada remitirá mediante correo electrónico a la Intervención General de Defensa, División de Control y Auditorías, una programación de las actuaciones de Control Financiero Permanente a efectuar, en la que se reflejará como mínimo los siguientes apartados:

- Intervención Delegada Firmante
- Órgano sometido a control
- Alcance material y temporal del control
- Fecha prevista de emisión del Informe Definitivo

2. Las actuaciones se plasmarán en un informe de Control Financiero Permanente, con la estructura y formalidades exigidas en la presente Instrucción General. Dicho Informe se remitirá en duplicado ejemplar a la

Intervención General de Defensa, División de Control Financiero y Auditorías, anticipándose por correo electrónico, para su posterior remisión a la Intervención Delegada correspondiente, la cual recogerá en su Informe anual de Control Financiero Permanente los aspectos que considere relevantes.

#### *18ª. Otros Informes de Control Financiero Permanente*

Se aplicará lo dispuesto en la Instrucción 17ª de la Circular 1/2009, de la Intervención General de la Administración del Estado.

### SECCIÓN QUINTA. DE LOS INFORMES DE ACTUACIÓN E INFORMES ESPECIALES

#### *19ª. Informes de actuación*

1. Los Interventores Delegados, a la vista de las conclusiones y recomendaciones recogidas en los informes de Control Financiero Permanente emitidos y, de acuerdo con la naturaleza de las actuaciones a realizar por el Órgano Gestor, elaborarán las propuestas de informe de actuación que consideren oportunas a efectos de la posible formulación de Informes de Actuación por la Intervención General de la Administración del Estado.

2. Las propuestas de Informe de Actuación se elaborarán cuando se produzcan circunstancias que se refieran a aspectos de especial relevancia a la actividad del órgano o entidad sometida a control y de graves efectos negativos contrastados que puedan ser corregidos mediante actuaciones específicas **y no sea previsible que vayan a ser corregidas en un tiempo razonable**. En virtud de la Disposición Transitoria Segunda de la Circular 1/2009, de la Intervención General de la Administración del Estado, en relación a los criterios para elaborar propuestas de informes de actuación y la estructura y contenido de las mismas, se aplicará lo dispuesto en el ANEXO II.

3. Cuando los hechos puestos de manifiesto en un Informe Provisional de Control Financiero Permanente sean susceptibles de producir una propuesta de Informe de Actuación, se **deberá hacer referencia expresa a esta circunstancia en este, debiendo comunicar al Órgano Gestor, de entre todas las conclusiones, aquéllas que pudieran dar lugar a las mencionadas propuestas, según lo establecido en el párrafo anterior.**

Con objeto de agotar las vías de corrección de las deficiencias o infracciones observadas, en el escrito de remisión se hará una mención expresa a la posibilidad de formular la propuesta, enfatizando así la especial relevancia del asunto y del proceso de alegaciones.

Asimismo, se indicará que se deben comunicar al Órgano de Control las medidas correctoras que tiene previsto adoptar el Órgano Gestor y el calendario previsto para solucionar las deficiencias puestas de manifiesto o las actuaciones realizadas para reparar o evitar perjuicios para la Hacienda Pública o para el Órgano Gestor.

4. Los hechos susceptibles de producir propuestas de Informe de Actuación que se mantengan tras la emisión de los Informes Definitivos, al no haber considerado suficiente las medidas correctoras alegadas por los Órganos Gestores, se incluirán en un **documento independiente** denominado “Propuesta de Informe de Actuación”, y se remitirán **únicamente** a la Intervención General de la Defensa, División de Control Financiero y Auditorías, firmadas por el Interventor Delegado proponente. No serán objeto de remisión a los Órganos Gestores.

Con carácter excepcional, si la importancia de la situación lo aconseja, podrán remitirse las Propuestas de Informe de Actuación a la Intervención General de la Defensa, División de Control Financiero y Auditorías, antes de la emisión del Informe Anual de Control financiero correspondiente.

La Intervención General de la Defensa, División de Control Financiero y Auditorías, valorará las propuestas recibidas y las elevará, en su caso, a la Intervención General de la Administración del Estado, a efectos de su inclusión en un Informe de Actuación.

5. La Intervención General de la Defensa, División de Control Financiero y Auditorías, además de la información a que se refiere el ANEXO II.2, podrá recabar opinión del Interventor Delegado proponente en relación a la inclusión en un Informe de Actuación de las propuestas formuladas.

6. La Intervención General de la Defensa, División de Control Financiero y Auditorías, pondrá en conocimiento de cada Interventor Delegado, aquellas propuestas emitidas que han sido incluidas en un Informe de Actuación, a los efectos del seguimiento a que se refiere la Instrucción 12ª de la presente Instrucción General.

7. No se emitirán propuestas de Informe de Actuación cuando los hechos acreditados fueran constitutivos de infracciones que pudieran dar lugar a la exigencia de responsabilidades patrimoniales, contables o penales, actuándose en este caso conforme a lo previsto en la Instrucción siguiente sobre Informes Especiales.

### **20ª. Informes Especiales**

1. Se seguirá lo establecido en la Instrucción 19ª de la Circular 1/2009, de la Intervención General de la Administración del Estado, teniendo en cuenta que las referencias al Interventor Delegado, Regional o Territorial y a la Oficina Nacional de Auditoría, se entenderán hechas, en el ámbito del Ministerio de Defensa, a los Interventores Delegados y a la Intervención General de la Defensa, División de Control Financiero y Auditorías, respectivamente.

### **DISPOSICIÓN DEROGATORIA**

A partir de la entrada en vigor de la presente Instrucción General, no será de aplicación al Control Financiero Permanente, en el ámbito del Ministerio de Defensa, lo dispuesto en la siguiente normativa de la Intervención General de la Defensa:

- o Circular 2/1999, de 27 de mayo, de Control Financiero.
- o Circular 2/2000, de 17 de enero, de tramitación de Informes de Actuación como consecuencia de formulación de propuestas.
- o Circular 1/2001, de 22 de marzo, sobre criterios a seguir en la elaboración del Informe de Control Financiero Permanente.
- o Circular 1/2002, de 15 de enero, sobre calendario de actuaciones de los Informes de Control Financiero Permanente.
- o Escrito del Interventor General de la Defensa, de 23 de febrero de 2006, sobre Directrices para la Ejecución del Plan de Control Financiero Permanente para el año 2006 en el ámbito del Ministerio de Defensa.

### **DISPOSICIÓN FINAL**

La presente Instrucción General entrará en vigor el 1 de febrero de 2010.

Madrid, 28 de enero de 2010. El Interventor General de la Defensa, Antonio Zúñiga Pérez del Molino.

## **ANEXO I**

### **Estructura y contenido de los Informes de Control Financiero Permanente**

Al modelo establecido deberá precederle un Título del Informe con el siguiente formato:

#### **TÍTULO DEL INFORME**

**INFORME ANUAL** (Provisional o Definitivo)

**DE CONTROL FINANCIERO PERMANENTE DE** (Unidad, Centro, Servicio, Dependencia u Organismo)

**EJERCICIO** (Período a que corresponde el control)

**DIRIGIDO A** (Gestor Directo de la Actividad, Intervención General de la Defensa y en caso de Organismos Autónomos, Intervención General de la Administración del Estado).

## ÍNDICE

**I.-INTRODUCCIÓN.**

**II.-CONSIDERACIONES GENERALES.**

**III.-OBJETIVOS Y ALCANCE DEL TRABAJO.**

**IV.-RESULTADOS DEL TRABAJO.**

**V.-CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.**

**Anexo I.-ALEGACIONES. (*En su caso*).**

**Anexo II.-OBSERVACIONES A LAS ALEGACIONES. (*En su caso*).**

**Otros Anexos.-(*En su caso*).**

## I. INTRODUCCIÓN

- Deberá indicarse la Intervención Delegada que emite el Informe y la Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado que aprueba el Plan Anual de Control Financiero Permanente en cuya ejecución se ha realizado el control.

- **No será necesario** incluir las normas generales de acuerdo a las cuales se han realizado las actuaciones de Control Financiero Permanente.

- En los Informes Definitivos ha de recogerse la mención expresa del envío del Informe Provisional al Órgano controlado, a la recepción o no de alegaciones y, en su caso, a la existencia de observaciones a las citadas alegaciones, así como, cuando proceda, a lo establecido en la Instrucción 14ª.7 de la Circular 1/2009, de la Intervención General de la Administración del Estado.

## **II. CONSIDERACIONES GENERALES**

- Se hará una breve referencia a las características de la actividad de la Unidad, Centro, Servicio, Dependencia u Organismo que es objeto de control.

- **Deberá destacarse** la normativa básica particular y específica reguladora de su actividad.

### III. OBJETIVOS Y ALCANCE DEL TRABAJO

#### OBJETIVOS:

- Debe reflejarse el objetivo genérico del Control Financiero Permanente, el cual será *comprobar, de forma continuada que el funcionamiento de (Unidad, Centro, Servicio, Dependencia u Organismo) en el aspecto económico financiero, se ajusta al ordenamiento jurídico y a los principios generales de buena gestión financiera*, así como formular las recomendaciones oportunas para corregir las actuaciones que lo requieran, a fin de promover la mejora de las técnicas y procedimientos de gestión económico-financiera.

#### ALCANCE:

- Temporal: será el período objeto de control.

- Material: áreas objeto de control, según la programación efectuada por cada Intervención Delegada, en los términos establecidos en la Instrucción 5ª.4 de esta Instrucción General. En todo caso, deberán introducirse, como áreas específicas, las relativas a los seguimientos de Informes de Control Financiero Permanente, Memorandos, y en su caso, Informes de Auditoría Pública y de Actuación.

Deberán incluirse los objetivos genéricos y particulares de las diferentes áreas objeto de examen, los cuales aparecen descritos en las Guías Marco. Esta información puede incluirse en este subapartado, cuando se hace una descripción de las distintas áreas, o bien, puede hacerse alusión en el subapartado OBJETIVOS, a continuación de la descripción del objetivo genérico de Control Financiero Permanente.

#### LIMITACIONES AL ALCANCE:

- Deberá hacerse constar, expresamente, que no ha habido ninguna limitación al alcance, o las limitaciones que hayan existido y su trascendencia para el cumplimiento de los objetivos del control.

#### **IV. RESULTADOS DEL TRABAJO.**

- Se indicarán los resultados del control, reflejando la evidencia y los hechos constatados como consecuencia de las pruebas realizadas en relación a los objetivos del Control Financiero Permanente.

- Los resultados deberán reflejarse para cada área, teniendo en cuenta los siguientes aspectos:

- Incumplimientos, irregularidades o debilidades de control interno.
- Después de cada deficiencia se señalarán las recomendaciones propuestas a cada una de ellas.

- Se reflejarán de forma independiente los resultados de auditoría financiera de aquellas otras relativas al cumplimiento de la legalidad o a la gestión.

- Al reseñar los resultados debe incluirse información suficiente, competente y relevante.

- Se presentarán los hechos reales de forma objetiva, exacta y ponderada.

- Se incluirá, únicamente, información de hechos comprobados y conclusiones fundamentadas por evidencia suficiente, pertinente y válida.

- El informe debe ser fácil de leer y comprender, por lo que el lenguaje debe ser tan claro y sencillo como permita la materia auditada.

- El informe debe ser conciso, de manera que se destaque la información relevante, la cual no debe quedar subsumida entre comentarios, datos o cifras.

- En todo caso, deberá cuantificarse, cuando ello sea posible, el número e importe en relación a las debilidades, deficiencias o incumplimientos.

- En relación con el apartado III. OBJETIVOS Y ALCANCE, deberán introducirse, como áreas específicas, las relativas a los seguimientos de Informes de Control Financiero Permanente, Memorandos, y en su caso, Informes de Auditoría Pública y de Actuación.

## V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

En relación al contenido:

- **Se podrá hacer** una breve referencia al objetivo y alcance del trabajo.

- Se destacarán los aspectos más significativos de los resultados obtenidos, valorando su relevancia cuantitativa o cualitativa, así como los efectos que de los mismos se pudieran derivar.

- Se propondrán las posibles medidas a adoptar para corregir las debilidades y defectos puestos de manifiesto, y si fuera procedente, se propondrá al Órgano Gestor que realice las actuaciones tendentes a la recuperación de cantidades indebidamente pagadas o justificadas.

- Al igual que en el apartado anterior, deberán introducirse, como áreas específicas, las relativas a los seguimientos de Informes de Control Financiero Permanente, Memorandos, y en su caso, Informes de Auditoría Pública y de Actuación.

- En relación a las conclusiones y recomendaciones de auditoría financiera, se deben recoger todos los extremos previstos en la norma 6.4 de las Normas de Auditoría del Sector Público.

Los Interventores Delegados en Organismos y entidades que deban realizar Informe de Auditoría de Cuentas Anuales de acuerdo a la normativa vigente, emitirán su opinión sobre las cuentas anuales en dicho Informe que se realizará de forma independiente. En todo caso, tendrán en cuenta lo establecido en el punto 2 de la Instrucción 17ª de la Circular 1/2009, de la Intervención General de la Administración del Estado.

- En caso de Informe Provisional, y en virtud de lo establecido en la Instrucción 19ª de la presente Instrucción General.

• Cuando los hechos puestos de manifiesto en un Informe Provisional de Control Financiero Permanente sean susceptibles de producir una propuesta de Informe de Actuación, se **deberá hacer referencia expresa a esta circunstancia en los mencionados informes, debiendo comunicar al Órgano Gestor, de entre todas las conclusiones, aquéllas que pudieran dar lugar a las mencionadas propuestas, según lo establecido en el párrafo anterior.** Con objeto de agotar las vías de corrección de las deficiencias o infracciones observadas, en el escrito de remisión del

## § 6

Informe Provisional se hará una mención expresa a la posibilidad de formular la propuesta, enfatizando así la especial relevancia del asunto y del proceso de alegaciones.

- Asimismo, se indicará que se deben comunicar al Órgano de Control las medidas correctoras que tiene previsto adoptar el Órgano Gestor y el calendario previsto para solucionar las deficiencias puestas de manifiesto o las actuaciones realizadas para reparar o evitar perjuicios para la Hacienda Pública o para el Órgano Gestor.

En relación a la estructura, y a efectos de conseguir una mayor claridad y una mejor exposición:

- Se distinguirá por áreas las distintas conclusiones, proponiéndose a continuación para cada una de éstas, la recomendación que proceda, para introducir mejoras que ayuden a corregir las áreas problemáticas o las debilidades detectadas.

- Se reflejarán de forma independiente las conclusiones y recomendaciones de auditoría financiera de aquellas otras relativas al cumplimiento de la legalidad o a la gestión.

### **Anexo I. ALEGACIONES DEL ÓRGANO CONTROLADO**

- A los Informes Definitivos se adjuntarán en este Anexo las alegaciones y el **escrito de remisión** del Órgano Gestor.

- Se podrá omitir adjuntar las alegaciones o sus anexos cuando de ellas se deduzca que no existen discrepancias con el contenido del Informe, se acompañen de anexos que no se estimen relevantes o se modifique el informe incorporando todos los argumentos expuestos en las alegaciones

- En el caso de que no se adjunten las alegaciones deberán indicarse esta circunstancia y sus motivos en el Anexo II. Observaciones a las alegaciones.

- Si trascurrido el plazo para alegaciones éstas no se han recibido, se tendrá en cuenta lo establecido en las Instrucciones 14. 6 y 14.7 de la Circular 1/2009, de la Intervención General de la Administración del Estado.

## **Anexo II. OBSERVACIONES A LAS ALEGACIONES**

- Cuando el Interventor Delegado, a la vista de las alegaciones recibidas, considere necesario modificar el Informe Provisional o efectuar alguna matización a los hechos puestos de manifiesto, a las conclusiones o a las recomendaciones contenidas en el Informe, o no comparte el contenido de las alegaciones, se acompañará este Anexo al Informe Definitivo en el que, de forma concisa y motivada, se expondrá la opinión del Órgano de control y las modificaciones introducidas en el Informe.

- Igualmente se abrirá este Anexo cuando recibidas las alegaciones, se haga uso de la posibilidad de no incluirlas, haciéndolo constar. (según se prevé en el anterior Anexo 1. Alegaciones del Órgano Controlado y en la Instrucción 14.4 de la Circular 1/2009, de la Intervención General de la Administración del Estado )

- El documento de Observaciones a las alegaciones deberá ser firmado por el correspondiente Interventor Delegado.

**OTROS Anexos.**

- Se podrán incluir información de detalle, adicional o relevante, que contribuya a una mejor comprensión de los aspectos más importantes incluidos en el Informe. No se adjuntarán los Anexos que no se consideren relevantes.

- Los Anexos deben estar estructurados de manera lógica y debidamente puestos en relación con la información contenida en el Informe.

## ANEXO II

### **Criterios para elaborar Propuestas de Informe de Actuación. Estructura y contenido.**

1. Situaciones que pueden dar lugar a la emisión de una propuesta de Informe de Actuación.

Las propuestas de Informe de Actuación se elaborarán cuando se produzcan circunstancias que se refieran a aspectos de especial relevancia en la actividad del Órgano o Entidad sometida a control y de graves efectos negativos contrastados que puedan ser corregidos mediante actuaciones específicas y **no sea previsible que vayan a ser corregidas en un tiempo razonable** al producirse alguno de los siguientes supuestos:

a. Que el Órgano controlado manifieste discrepancias con las conclusiones y recomendaciones del Informe y éstas no sean aceptadas por el Órgano de Control o no se manifiesten en relación con el contenido del Informe.

b. Que no se formulen alegaciones y no se produzca una manifestación inequívoca de que se van a resolver las deficiencias en un plazo que el Órgano de Control considere razonable.

c. Que aceptando las conclusiones del Informe, de sus alegaciones no se deduzca que asume el compromiso de adoptar las medidas necesarias para solventar las deficiencias puestas de manifiesto en un plazo que el Órgano de Control considere razonable en virtud de la naturaleza de las mencionadas deficiencias.

d. Que el Órgano de Control compruebe que el Órgano controlado está incumpliendo con el compromiso de solventar las deficiencias en el plazo que él mismo estableció.

e. Que el Órgano controlado manifieste que para solventar las deficiencias se requieren actuaciones que exceden de su ámbito de competencia.

2. Estructura y contenido de las propuestas de Informe de Actuación.

Las propuestas deberán contener la siguiente estructura y contenido:

Área de...

Propuesta 1:

a. Descripción del procedimiento o actuación inadecuada e identificación del Órgano Gestor que lo lleva a cabo.

b. Indicación de los preceptos legales infringidos, de los procedimientos que menoscaben la eficacia, eficiencia o economía, o del acto susceptible de producir un perjuicio económico.

c. Valoración de los efectos negativos que tendrá para el Órgano Gestor continuar su actividad sin corregir las deficiencias puestas de manifiesto, cuantificando o evaluando, cuando sea posible, tanto en valores absolutos como relativos, el posible perjuicio.

d. El Órgano u Órganos que resulten competentes para promover un cambio en la actuación.

e. Las medidas o las actuaciones que, a juicio del Interventor Delegado, deba adoptar el Órgano Gestor para corregir una conducta o procedimiento concreto o para reparar o evitar un perjuicio económico.

f. Referencia a las comunicaciones que al respecto ha realizado el Órgano de Control y, en su caso, a las actuaciones y alegaciones efectuadas por el Órgano Gestor.

Propuesta 2.

Se repetirán los aspectos a que se refiere el apartado anterior

- .....

- .....

- .....

Área de...

(Se repetirá la anterior estructura dentro de cada área).

Fecha y firma del Órgano de Control

**INSTRUCCIÓN DE 11 DE JUNIO DE 2002 DE LA INTERVENCIÓN  
GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO SOBRE  
ORGANIZACIÓN DE LOS PAPELES DE TRABAJO EN LAS  
AUDITORÍAS Y ACTUACIONES DE CONTROL FINANCIERO**

Las Normas de Auditoría del Sector Público al enunciar en el apartado 3.2. las normas relativas a la ejecución del trabajo, establecen en el punto 4 que “Se formará un archivo completo y detallado del trabajo efectuado y de las conclusiones alcanzadas en el que se incluirán todos los papeles de trabajo”.

De esta forma, el cumplimiento de las funciones de verificación que suponen la realización de las auditorías y actuaciones de control financiero debe quedar documentado, con el fin de servir de fundamento de las manifestaciones efectuadas en el correspondiente informe.

En el apartado 5.4. de las citadas Normas, dedicado a los papeles de trabajo, se reitera la citada obligación y se regula el contenido, los requisitos materiales y formales, los tipos de papeles de trabajo, se dictan reglas sobre su conservación y se prevé la posibilidad de su estandarización al establecer en el punto 5.4.5. que “El uso de papeles normalizados contribuye a mejorar la eficacia en la preparación y revisión, facilita también la delegación de tareas proporcionando un elemento para controlar su calidad”.

En aplicación de lo dispuesto en la citada norma, se han elaborado las siguientes instrucciones en las que se determina la forma en que deben organizarse los papeles de trabajo que se generan en las auditorías y controles financieros que realizan las distintas unidades de la Intervención General de la Administración del Estado, y se establece el sistema de referencias aplicable para su identificación y rápida localización. Mediante la aprobación de estas instrucciones se pretende:

- Disponer de una guía básica en la preparación y organización de la documentación generada en las auditorías y controles financieros.
- Conseguir una mayor eficiencia en el desarrollo de los trabajos.
- Facilitar la revisión de los trabajos a partir de la homogeneidad formal de los mismos.

### Organización de los Papeles de Trabajo

## I. INTRODUCCIÓN

Las Normas de Auditoría del Sector Público establecen la obligatoriedad de formar un archivo con la documentación generada en el curso de una auditoría o una actuación de control financiero.

Esta documentación constituye el registro del que dispone el auditor para recoger los procedimientos empleados, las comprobaciones realizadas, las evidencias obtenidas y las conclusiones que darán lugar a la emisión de su informe.

No es posible establecer la forma exacta que deben adoptar los papeles de trabajo o su contenido, ya que éstos variarán en función de las circunstancias concretas de cada trabajo pero, en todo caso, deben servir de prueba del trabajo realizado, facilitar su ejecución y permitir su revisión posterior.

Las presentes Instrucciones son una especificación concreta para el caso general en que los documentos de trabajo de la auditoría se soporten en papel. No obstante, el auditor podrá emplear sistemas de papeles de trabajo automatizados, también conocidos como sistemas de auditoría sin papeles, empleando documentos electrónicos, siempre que su utilización se ajuste a la filosofía de esta Norma y sean sistemas formalmente propuestos, impulsados o aprobados por la Oficina Nacional de Auditoría.

## II. PAPELES DE TRABAJO

Las Normas de Auditoría del Sector Público se refieren a los papeles de trabajo indicando que *“comprenden la totalidad de los documentos preparados o recibidos por los auditores, de manera que en conjunto constituyan un compendio de la información utilizada y de las pruebas efectuadas en la ejecución de su trabajo, junto con las decisiones que han debido tomar para llegar a formarse la opinión”*.

El objetivo del auditor es conseguir una evidencia suficiente, pertinente y válida que le permita obtener una base de juicio razonable en la que apoyar sus comentarios, conclusiones y recomendaciones. Los papeles de trabajo son los documentos en los que se recogen todos los procedimientos que han sido necesarios para obtener esa evidencia, desde la planificación inicial del trabajo hasta la emisión del informe final.

Las Normas de Auditoría del Sector Público indican cuales son los requisitos de los papeles de trabajo, su contenido mínimo y sus clases.

### 1. Requisitos

De acuerdo con las citadas normas *“los papeles de trabajo habrán de ser:*

*– Completos y exactos, de manera que puedan documentar los hechos comprobados, los juicios y conclusiones y mostrar la naturaleza y alcance de la auditoría.*

Sin perjuicio de ser completos y exactos, deben ser presentados de forma concisa. Los análisis deben resumir e interpretar los datos y no constituir una copia o transcripción de la información objeto de análisis.

*– Claros, comprensibles y detallados, de forma que no necesiten aclaraciones adicionales, que cualquiera pueda entender su finalidad, sus fuentes, la naturaleza y alcance del trabajo y las conclusiones alcanzadas por quien los preparó.* Deben ser confeccionados de forma que sea posible su rápida comprensión por quien haya de revisarlos, o por quien, sin haber participado en su elaboración, deba utilizarlos en futuros controles o consultarlos, sin necesidad de solicitar aclaraciones verbales adicionales. Por ello, deben exponerse de forma clara los elementos de juicio obtenidos, las explicaciones o comentarios y las descripciones.

– *Relevantes, es decir, que solamente incluyan aquellos asuntos de importancia para el objetivo que se pretende alcanzar”.*

Deben resultar de utilidad para la comprensión de los hechos analizados. No deben extenderse a cuestiones que no sean estrictamente necesarias para el propósito perseguido. Cada papel debe incluir, solamente, los datos necesarios para la obtención de la evidencia, sin adicionar detalles irrelevantes a estos efectos.

En consecuencia, los papeles de trabajo deben elaborarse procurando que no sea necesaria la aportación de datos adicionales a la hora de extraer las conclusiones que de los mismos se deriven, para el informe. No deben contener puntos o dudas pendientes de aclaración.

## 2 Contenido

El contenido concreto de los papeles de trabajo vendrá determinado por la naturaleza y circunstancias de la auditoría o del control financiero al que correspondan y por las características concretas de la prueba que soportan.

Las Normas de Auditoría del Sector Público delimitan un contenido mínimo en su apartado 5.4.7. en el que se dispone que *“En general, todo papel de trabajo debe contener como mínimo:*

– *Encabezamiento: incluirá el nombre de la entidad pública, ejercicio económico, número de codificación y referencia y breve descripción del contenido de la cédula.*

– *Identificación: iniciales de las personas que han contribuido a su elaboración, fecha de realización, así como constancia de la revisión efectuada.*

– *Fuente: indicación de la manera como se ha obtenido la información, con referencia a los documentos base y las personas que la facilitaron.*

– *Explicación: comentarios al trabajo realizado, señalando los objetivos perseguidos y las pruebas llevadas a cabo para su consecución.*

– *Referencias: cada papel de trabajo tendrá su propia referencia, y deberá indicar las hojas de trabajo relacionadas de acuerdo con un sistema de referencias cruzadas que permita la revisión.*

– *Alcance del trabajo: indicando el tamaño de las muestras y la forma de su obtención.*

– *Información general: sobre problemas planteados, deficiencias encontradas, etcétera.*

– *Conclusiones: exposición sucinta de los resultados logrados con el trabajo, una vez finalizado”.*

La identificación de la persona que ha elaborado el papel de trabajo y la constancia, de la revisión del mismo sirven para determinar los responsables del trabajo y sirve de registro para el futuro. La inclusión de la fecha resulta útil para poder fijar los hechos en un momento determinado.

La fuente de la información que se contiene en un papel de trabajo puede resultar, en muchos casos evidente, por el encabezamiento o por la descripción del trabajo. Si no es así, debe hacerse constar claramente el nombre y cargo de la persona y el registro o cualquier otra fuente de la que se obtuvieron los datos analizados.

Teniendo en cuenta que los trabajos de auditoría se realizan de acuerdo con un programa de trabajo, no será necesario indicar en los papeles los procedimientos aplicados o las pruebas realizadas. Cuando sea oportuno completar lo previsto en el programa, se describirán en la hoja de trabajo los objetivos y los procedimientos aplicados.

Es imprescindible que los papeles de trabajo se organicen con un orden lógico mediante un sistema de referencias que facilite su manejo y su archivo. Esto precisa que cada papel deba identificarse con una referencia en la parte superior derecha del mismo, que permita su identificación individual. Por otro lado, los datos que figuran en un papel de trabajo se relacionan con los recogidos en otros papeles para corroborar su exactitud, o explicar con detalle su origen. Por medio del cruce de referencias se aclaran los datos que se incluyen en un papel de trabajo mediante su remisión a otro en el que se realiza el análisis necesario.

Cuando en el papel de trabajo se realiza una prueba selectiva, debe indicarse el alcance de la misma, especificando la proporción que la muestra seleccionada supone sobre el total y el criterio de selección.

Deben explicarse de forma clara las incidencias que se derivan de las comprobaciones efectuadas, así como extraer una conclusión sucinta sobre el objetivo perseguido con dichas comprobaciones.

### 3. Clases

Las Normas de Auditoría del Sector Público establecen una tipología de papeles de trabajo en su norma 5.4.8, en la que se indica que *“Las cédulas y documentos que integran los papeles de trabajo se clasifican en:*

– *Hojas matrices: son los documentos que muestran la información sujeta a revisión, como son el presupuesto, estados financieros, cuadros de indicadores de eficacia y eficiencia, etcétera.*

– *Hojas sumarias: para cada rúbrica de la cédula matriz debe abrirse una cédula sumaria que desarrolle la información de la cédula matriz.*

– *Cuadros analíticos: su finalidad es la de proporcionar detalle sobre determinados conceptos incluidos en las cédulas sumarias.*

– *Documentos probatorios y accesorios: cuando la importancia de los hechos así lo requiera, debe adjuntarse toda la documentación posible sobre los hechos descritos en las hojas de trabajo”.*

En otros apartados de este documento se describe el contenido de estos y otros papeles de trabajo.

## III. SISTEMA DE REFERENCIAS

Las Normas de Auditoría del Sector Público aluden, al regular los papeles de trabajo, a la necesidad de disponer de un sistema de referencias, considerando, en su apartado 5.4.11. *“imprescindible que los papeles de trabajo se preparen con un adecuado sistema de referencias que permita al usuario encontrar el origen de la información utilizada”.*

En consecuencia, cuando las citadas Normas aluden al contenido mínimo de los papeles de trabajo, incluyen en éste las referencias, indicando que cada uno *“tendrá su propia referencia, y debe indicar las hojas de trabajo relacionadas de acuerdo con un sistema de referencias cruzadas que permita la revisión”.*

Aplicar un sistema de referencias consiste en identificar las distintas hojas que integran los archivos del control financiero de forma que permita conseguir un triple objetivo:

- Facilitar una lógica organización de los mismos.
- Identificar ágilmente la ubicación de cada hoja de trabajo.
- Relacionar la información contenida en una hoja de trabajo con la incluida en otras, permitiendo comprobaciones internas (referencias cruzadas).

Existen múltiples sistemas de referencia válidos, aunque en todo caso deben reunir dos características:

- Ser completo, de forma que cada papel de trabajo esté perfectamente identificado.
- Ser sencillo, evitando las secuencias demasiado complejas que dificultan el ágil cumplimiento de los objetivos señalados anteriormente.

Más que el sistema de referencias a utilizar, lo importante es la aplicación que del mismo se haga, en particular mediante la utilización de las llamadas referencias cruzadas. El sistema de referencias se ha elaborado teniendo en cuenta las siguientes premisas:

- El sistema se basa en una combinación de números y letras (índice alfanumérico).
- Es un sistema de referencias sencillo y de fácil manejo que permite la rápida localización de todos los papeles de trabajo.
- Es flexible, de forma que pueda utilizarse para todo tipo de auditorías y controles financieros.
- Se parte del supuesto de que todo auditor, necesariamente, tiene que seguir un programa de trabajo.

El programa de trabajo recoge el conjunto de pruebas y procedimientos necesarios para la obtención de la evidencia. Constituye un elemento de planificación que refleja los objetivos perseguidos y las actuaciones necesarias para conseguirlos. Además el programa de trabajo determinará la organización de los papeles de trabajo en cada área.

El número de orden asignado a cada prueba contenida en el programa de trabajo determinará la referencia numérica de los papeles de trabajo y, consecuentemente, su orden de archivo, facilitando de esta forma la labor de registro y localización de los papeles de trabajo.

Se preparará un programa de trabajo escrito por cada una de las áreas de auditoría, donde se incluyan tanto los objetivos específicos del área como los procedimientos concretos en que se materializan las pruebas a realizar, con descripción de su extensión y alcance.

Los programas de trabajo deben estar diseñados para presentar las pruebas de forma clara, tanto en lo referido a la descripción de su contenido como a la ordenación de las mismas, de tal modo que por un lado permitan el desarrollo del trabajo y fomenten el enfoque metódico de la labor a llevar a cabo, y por otro lado permitan conseguir una homogeneidad en la organización de los papeles de trabajo por áreas.

En el programa de trabajo quedarán bien definidas tanto las pruebas principales de auditoría, como aquellas otras necesarias para el desarrollo de la prueba principal y que pretenden conseguir el mismo objetivo que ésta, es decir, los pasos de programa.

Se consideran pasos de programa, en sentido amplio, el conjunto de comprobaciones, detalladas en cada prueba que, necesariamente, se han de realizar y que, a su vez, implican la confección de una hoja de trabajo complementaria de la que se realiza para contener las verificaciones establecidas en la prueba principal. Las hojas de trabajo en donde se recogen los pasos del programa, constituyen el soporte del trabajo realizado sobre un elemento analizado o un conjunto de elementos que son afines por naturaleza.

#### 1. Descripción del sistema de referencias

En cada auditoría o control financiero se parte de un universo global a examinar: las cuentas anuales en el caso de una auditoría de cuentas, la cuenta justificativa en el caso de una subvención, etc. Este universo puede dividirse en áreas de trabajo mediante la agrupación de aquellos elementos que son susceptibles de una valoración conjunta. Una vez decididas las áreas, se les asigna una letra para su identificación. Dentro de cada área y según las premisas señaladas, el sistema de referencias que se propone tiene la siguiente estructura:

**X 1 .1 -1 (n/m)**

Donde:

- **X** Letra mayúscula asignada previamente al área correspondiente.
- **1** Numeración de las hojas de trabajo confeccionadas para la ejecución de cada una de las distintas pruebas de auditoría previstas en el programa de trabajo correspondiente a esa área.
- **.1** Numeración secuencial que identifica los pasos de programa necesarios para el desarrollo de la prueba principal y que van dirigidos a cumplir el mismo objetivo.
- **-1** Dígito para registrar o archivar documentos soporte que justifican hechos puestos de manifiesto en la hoja de trabajo. Aunque habitualmente se refieran a documentos probatorios que serán escaneados o fotocopiados, es posible que el auditor efectúe en ellos anotaciones.
- **(n/m)** Se utiliza en los casos en que un papel de trabajo ocupe varias hojas. Mediante la fracción se indica con “n” el número de orden de la hoja y con “m” el número total de hojas. La utilización de programas informáticos de papeles de trabajo automatizados supondrá la eliminación de este elemento de la referencia.

## 2. Opciones del sistema de referencias

El diseño de los programas de trabajo es fundamental en la aplicación del sistema de referencias, al vincular cada prueba en él incluida con su correspondiente numeración, a la referencia numérica asignada a cada papel de trabajo donde se materializan las comprobaciones realizadas.

La referencia de cada papel de trabajo realizado puede corresponder, o bien a la realización de una prueba, o bien a la de un paso de programa.

El sistema de referencias ofrece la posibilidad de ser utilizado de dos modos diferentes, en función de la complejidad de las áreas a analizar y los programas a aplicar.

- Primera modalidad

Consiste en considerar una prueba en su conjunto como única, y a las comprobaciones adicionales pero a su vez necesarias que se realizan

en hoja de trabajo separada, pero dependiente de la prueba inicial, como pasos de programa.

Considerando que el área analizada es la **X**,

**X1** es la referencia dada a la prueba uno del programa de trabajo, y

**X1.1** es el paso del programa que desarrolla y complementa la prueba **X1**.

– Segunda modalidad

Ofrece la posibilidad de presentar como pruebas independientes lo que en el caso anterior eran pasos de programa.

En este caso,

**X1** es la primera prueba del programa, y

**X2** se corresponde con la segunda prueba del programa, que aunque está vinculada a la prueba anterior, por su entidad, complejidad o simplemente para dar una mayor información, se considera como prueba independiente.

En cada una de estas pruebas, **X1** y **X2** se incluirán los pasos de programa correspondientes con las referencias **X1.1 a n** y **X2.1 a n**

#### **IV. ORGANIZACIÓN DE LOS PAPELES DE TRABAJO**

##### 1. Descripción de los papeles de trabajo.

En este apartado se describen las cédulas y documentos que se pueden elaborar en el desarrollo de los trabajos de auditoría.

##### 1.1 Cédula Matriz

Recoge la información sujeta a revisión, que en el caso de una auditoría de cuentas estaría constituida por las Cuentas Anuales.

En el caso de una auditoría de cuentas anuales es conveniente elaborar una hoja de trabajo matriz para cada uno de los siguientes bloques:

– Estado de Liquidación del Presupuesto de Gastos

– Estado de Liquidación del Presupuesto de Ingresos

- Activo del Balance de Situación
- Pasivo del Balance de Situación
- Gastos de la Cuenta de Resultados Económico-Patrimonial, o de la Cuenta Pérdidas y Ganancias
- Ingresos de la Cuenta de Resultados Económico-Patrimonial, o de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias

En el caso del control financiero de una subvención, la cédula matriz podría ser el total de la subvención concedida dividida por programas y conceptos, el volumen de producción o de obra construida, o cualquier parámetro determinante de la cuantía de subvención otorgada.

Cada uno de los epígrafes o apartados de la matriz irá asociado a un área de auditoría donde se va a realizar el trabajo, y estará referenciada a la sumaria del área correspondiente.

Dado que las matrices recogen información referente a toda la auditoría, serán archivadas en el Archivo General del ejercicio (ver Contenido del Archivo General).

### 1.2 Cédula sumaria

Para cada uno de los epígrafes o apartados de la cédula matriz, se abrirá una cédula sumaria que recogerá las cuentas de dicho epígrafe que van a ser objeto de revisión en el área.

Cada una de las cuentas de la cédula sumaria irá referenciada a las divisionarias u hojas de trabajo donde se realicen las comprobaciones correspondientes.

### 1.3 Cédula divisionaria

Son todas aquellas cédulas donde se desarrolla el trabajo realizado en el área. Puede ser de dos tipos:

- Las que proporcionan un detalle sobre determinados conceptos incluidos en la cédula sumaria.
- Las que recogen pruebas o comprobaciones sobre información de la sumaria u otra divisionaria.

#### 1.4 Resumen de Ajustes y Reclasificaciones

Se elaborarán dos tipos de hojas resumen de ajustes y reclasificaciones:

– Una en cada una de las áreas en las que se ha dividido el trabajo de auditoría, que recoja todos los ajustes y reclasificaciones detectados en el área.

– Otra, general, que recoja todos aquellos ajustes y reclasificaciones que han sido detectados por los auditores en todas las áreas.

La primera cédula se archivará en cada una de las áreas, y la segunda en el Archivo General del ejercicio ya que recoge información referente a todas las áreas de trabajo.

La información que deberán recoger dichas cédulas es la siguiente:

- Breve explicación del ajuste.
- Descripción y número de las cuentas afectadas.
- Importe.
- Referencia al papel de trabajo donde se ha propuesto.
- Indicación de si ha sido o no aceptado por la entidad.

Es conveniente que los ajustes y reclasificaciones propuestos en las hojas de trabajo se destaquen del resto del trabajo, por lo que deben identificarse a través de algún tipo de marca o símbolo. Una forma fácil de identificación sería incluir al lado de cada uno de ellos, y “en rojo”, las siglas **A/R**.

Por otro lado, para permitir su rápida identificación, los ajustes y reclasificaciones deben ser, además, numerados dentro de la hoja resumen.

#### 1.5 Resumen de puntos de control interno

Igual que en el caso de ajustes y reclasificaciones, se elaborarán dos tipos de resúmenes de puntos de control interno, uno en cada una de las áreas, donde se recojan el total de puntos detectados en el área, y otro, general, que incluya los detectados en todas las áreas analizadas, y que se incluirá en el Archivo General del ejercicio.

Asimismo, y para que los puntos de control interno sean también fácilmente resaltados del resto del trabajo, se podrían identificar en las hojas de trabajo con las siglas **C.I.**

### 1.6 Documentos Probatorios

Cuando la importancia de los hechos así lo requiera, se adjuntará toda la documentación posible sobre las circunstancias descritas en las hojas de trabajo. No son propiamente papeles de trabajo, normalmente son copias que documentan una operación, y que se incorporan como soporte de una prueba.

No se debe abusar de los documentos probatorios, se adjuntarán los estrictamente necesarios para evidenciar algún hecho relevante.

### 1.7 Memorándum

Es la exposición concisa del contenido y resultado del trabajo en cada área. Como mínimo contendrá la siguiente información

- Breve descripción de la información analizada en el área. Si esta información está claramente definida en la sumaria se hará referencia a ella.

- Trabajo realizado: se hará referencia al programa de trabajo, donde previamente y de forma detallada se ha descrito el trabajo a realizar en el área correspondiente. Sólo en el caso de que alguna de las pruebas señaladas en el programa no se haya realizado o se haya añadido una nueva comprobación, se indicará en este apartado.

- Resultados del trabajo: donde se describirán los puntos relevantes o de interés para llegar a las conclusiones.

- Referencia a la hoja donde se recogen los puntos débiles de control interno detectados en el desarrollo de las pruebas.

- Referencia a la hoja donde se recogen los ajustes y reclasificaciones.

- Conclusiones del área y puntos para el informe.

El **memorándum** irá siempre referenciado a cada uno de los papeles de trabajo donde se encuentran los comentarios y conclusiones recogidos en el mismo (referencia cruzada).

## 1.8 Otras hojas de trabajo

Además de todas las cédulas y documentos anteriormente mencionados, es conveniente realizar en cada área, las hojas de trabajo correspondientes a:

– Puntos pendientes: hoja donde se recogerá la información que habiendo sido solicitada a la entidad está pendiente de recibir, y el trabajo pendiente e de realizar como consecuencia de esa falta de información.

– Puntos de revisión: una vez efectuada la revisión de los papeles de trabajo del área correspondiente, la persona competente para realizar dicha revisión, elaborará esta hoja de trabajo donde recogerá aquellas cuestiones que deben ser objeto de aclaración, con el fin de asegurarse de que la opinión a emitir esté suficientemente soportada.

## 2. Estructura de los papeles de trabajo de cada área

La organización de los papeles de trabajo en cada área vendrá determinada por el programa de trabajo, de ahí la importancia que este documento tiene tanto para la estructura de los papeles de trabajo de cada una de las áreas, como para la asignación de las referencias a los mismos.

La estructura de los papeles de trabajo en cada una de las áreas de auditoría, será la siguiente:

– En primer lugar se incluirá el Programa de Trabajo, que se referenciará únicamente con la letra asignada al área correspondiente.

– En segundo lugar, el Memorándum que, estará referenciado con la letra asignada al área, al igual que el Programa de Trabajo.

– En tercer y cuarto lugar se incluirán las hojas-resumen de ajustes y reclasificaciones y de puntos de control interno detectados en el área. Estos papeles de trabajo se referenciarán también, únicamente, con la letra del área.

– A continuación se archivarán las hojas de trabajo realizadas como consecuencia del desarrollo del programa de trabajo, y cuyo orden es el siguiente:

1. Primera prueba definida en el programa de trabajo, que siempre será la Sumaria del área.

2. Segunda prueba del programa de trabajo que será la descripción de los procedimientos establecidos por la entidad para la gestión del área, en los casos que corresponda.

2.1 Realización de la prueba de cumplimiento para verificar el procedimiento descrito, considerado como paso de programa de la prueba.

3. Tercera prueba del programa, y así sucesivamente.

En el caso de que las pruebas incluyan la realización de pasos de programa, necesarios para su desarrollo y dirigidos a cumplir el mismo objetivo, la numeración sería:

3.1. Primer paso de programa de la prueba 3.

3.2. Segundo paso de la prueba 3, y así sucesivamente.

3. Referencia de las áreas

A cada una de las áreas en las que se ha dividido el trabajo de auditoría de cuentas anuales se le asignará una letra mayúscula. Dicha asignación será previa a la iniciación de los trabajos.

La letra asignada identificará el área, y formará parte de la referencia de todos los papeles de trabajo del área como primera letra de la misma.

La denominación de las áreas en otro tipo de controles financieros (pe. Control financiero de subvenciones) se efectuará de igual modo, mediante la asignación de una letra mayúscula, por orden alfabético, a los distintos elementos del total a examinar que sean susceptibles de valoración conjunta, como pueden ser: programas, conceptos de gasto, líneas o sectores, etc.

4. Marcas de comprobación.

Se llaman marcas de comprobación o simplemente “ticks” o “tildes” a los símbolos utilizados en auditoría para:

- Explicar la documentación examinada
- Evidenciar el trabajo realizado

Los tildes deben ser sencillos con el objeto de no perder tiempo en hacerlos, y facilitar su uso uniforme.

Deberá evitarse en la medida de lo posible el abuso en el empleo de tildes en un mismo papel de trabajo, para mantener la claridad y facilitar la revisión. Al inicio de cada control financiero se determinará el significado de cada uno de las tildes con el fin de que exista uniformidad en su utilización por todos los miembros del equipo.

La relación de dichos tildes se recogerá en una hoja de trabajo que formará parte del Archivo General. En el caso de que se utilicen tildes específicos su significado quedará explicado en el propio papel de trabajo.

Los significados más comunes de las tildes son, entre otros:

– Comprobado con... (indicando el documento de que se trata, factura contrato, etc.).

– Verificado de conformidad (con encabezamiento de la hoja).

– Cotejado con el mayor de la cuenta contable.

– Obtenido de los papeles de auditoría del año anterior.

– Verificada la suma.

Se utilizarán colores llamativos para las tildes de manera que se distingan fácilmente del resto de anotaciones del papel de trabajo.

Ejemplo de marcas de comprobación:

Cuando se efectúen comentarios adicionales o que expliquen el trabajo realizado en un análisis en particular, es preferible utilizar notas en lugar de ticks.

#### 5. Cruce de referencias

Se denomina cruzar referencias al hecho de relacionar los datos o comentarios de un papel de trabajo con datos que figuran en otro papel de trabajo. Para ello se coloca al lado de los datos del primer papel la referencia del segundo papel y al lado de los datos del segundo papel la referencia del primero.

El cruce de referencias es de utilización general en auditoría, y tiene por objeto “relacionar” los datos reflejados en distintos papeles de trabajo, facilitando su seguimiento. Es equivalente a un cuadro interno de los papeles de trabajo.

## 6. Archivo de la documentación.

Según las Normas de Auditoría del Sector Público, “*Se formará un archivo completo y detallado del trabajo efectuado y de las conclusiones alcanzadas en el que se incluirán todos los papeles de trabajo*”, así como que “*El archivo puede ser permanente y del ejercicio*”.

Consecuentemente, todos los documentos que integran o forman los papeles de trabajo han de ser archivados de una manera lógica y ordenada de tal forma que el acceso a la información que contienen se efectúe de manera fácil y rápida.

Todos los documentos y papeles de trabajo deben ser referenciados.

El auditor puede organizar en la forma que crea más conveniente los papeles de trabajo de cada control financiero. Existen muchas formas de archivar la documentación, pero en todo caso, han de cumplir unas normas cuya aplicación es imprescindible facilitar el acceso rápido a la información contenida en los mismos. Estas normas son:

1. Identificar todos los papeles de trabajo, tanto elaborados como recibidos por los auditores, mediante la oportuna referencia.

2. Agrupar los papeles por áreas.

3. 3. Separar los papeles en dos grandes grupos:

a) Los papeles del archivo permanente.

b) Los papeles del archivo del ejercicio actual.

### 6.1 Archivo permanente

Las Normas de Auditoría del Sector Público definen el archivo permanente como “*Un conjunto coherente de documentación que incluye información de interés permanente y susceptible de incidir en futuras auditorías... Los archivos permanentes deben utilizarse en cada nueva auditoría y contener una información que debe ser de utilidad en las auditorías sucesivas*”.

El archivo permanente es un archivo vivo que debe actualizarse en cada auditoría. Para facilitar su utilización debe incluir un índice de la información que contiene.

## § 7

Asimismo, no debe ser más voluminoso de lo necesario. Si existiesen documentos muy extensos pueden ser resumidos de tal manera que las condiciones importantes relacionadas con el trabajo efectuado queden recogidas en esos extractos.

Durante el trascurso del trabajo de auditoría debe realizarse una revisión oportuna del archivo permanente, prestando atención a su contenido. No se debe confiar en la memoria para recordar cuestiones como fechas, nombres, vigencias de contratos etc.

A continuación se indica la información que, de modo general y a título orientativo, se debe incluir en el archivo permanente.

### Información a incluir en el archivo permanente

#### 1. Datos generales sobre regulación y funcionamiento:

- Ley de creación y/o escritura de constitución.
- Legislación específica de la entidad.
- Informes internos y externos de profesionales.
- Informes IGAE de últimos ejercicios.

#### 2. Información general sobre sistema organizativo y contable:

- Plan de cuentas.
- Manual de principios y criterios contables.
- Normas administrativas internas de la entidad.
- Organigrama.

#### 3. Contratos:

- Contratos de alquiler.
- Contratos de arrendamiento financiero
- Pólizas de crédito y préstamo.

#### 4. Información sobre las distintas áreas. A título de ejemplo:

– En el área de Inmovilizado Material e Inmaterial podrían incluirse: el Inventario, los contratos más relevantes, las actualizaciones de valor.

– En el área de Inmovilizado Financiero: el detalle de inversiones, la información sobre las compañías participadas.

– En el área de Personal: el Convenio Colectivo, la R.P.T., la masa salarial autorizada, los Planes de pensiones, contratos al margen de convenio.

– En el área de Impuestos: las Declaraciones que presenta, el régimen aplicable en cada impuesto, última acta de inspección de cada impuesto, los recursos pendientes de resolución o resueltos durante el ejercicio.

## 6.2 Archivo del ejercicio

El archivo del ejercicio es definido en las Normas de Auditoría del Sector Público como *“Un conjunto coherente de documentación que incluye información relativa a la auditoría del ejercicio en cuestión... contienen únicamente información relativa al período auditado”*.

Dentro del archivo del ejercicio, por motivos prácticos, se distingue entre:

- Archivo General
- Archivo de áreas de trabajo

### A. Archivo General

Al igual que el archivo permanente, en el archivo general se incluirá un índice donde se relacionen los documentos correspondientes al ejercicio o periodo objeto de control y las referencias asignadas a cada documento.

El archivo general contendrá información referente al periodo objeto de control y documentos relacionados con asuntos generales del periodo analizado.

En general, el archivo corriente deberá contener:

1. Informe provisional de control financiero (incluidas las cuentas anuales).
2. Informe definitivo de control financiero (incluidas las cuentas anuales).
3. Copia de informe definitivo con anotaciones y cruce de referencias a los papeles trabajo.

## § 7

4. Carta de comunicación de debilidades control interno.
5. Hoja explicativa de las tildes generales.
6. Cuentas anuales referenciadas a las áreas en las que se ha dividido el trabajo (cédula matriz).
7. Hojas resúmenes de ajustes y reclasificaciones (referenciadas a papeles de trabajo).
8. Carta de manifestaciones.
9. Planificación: Plan global.
10. Memorándum de planificación.
11. Programas de trabajo.
12. Plan de colaboración.
13. Normas sobre referencias y organización por áreas.
14. Cartas de abogados.
15. Resumen actas del Consejo de Administración, y de otros Órganos Colegiados que sean de interés.
16. Memorándum final de problemas surgidos en el trabajo.
17. Puntos a considerar para próximos controles a realizar.
18. Relación de personas de contacto en la entidad, indicando su cargo y la información que facilitan.
19. Cualquier otra información que afecte al trabajo desarrollado.

### B. Archivo de Áreas del Trabajo (o archivo corriente)

El archivo de cada área, en que encuentra dividido el trabajo realizado, está compuesto por el juego papeles de trabajo en que se estructura el área (Memorándum, programa, resumen de ajustes y reclasificaciones, resumen de puntos de control interno, sumaria, divisionarias y documentos probatorios).

La ordenación de las áreas, en carpetas, se realizará de manera ordenada y lógica con el fin de permitir su fácil localización.

### 6.3 Referencias en los archivos

De igual modo que los papeles de trabajo, que componen las distintas áreas en que se divide un control financiero, tienen una referencia alfanumérica, la documentación contenida en el archivo permanente y del ejercicio debe tener, asimismo, una referencia que combine letras y números.

Las referencias comúnmente utilizadas, tanto en el ámbito del sector público como en el privado, son las siguientes:

Archivo permanente: **APA**

Archivo del ejercicio:

a) Archivo general: **AG**

b) Archivo de áreas del trabajo: este archivo no tiene referencia propia, su contenido corresponde a las áreas de trabajo en que se haya dividido el control realizado y, consecuentemente, su referencia será la de los papeles de trabajo que componen las distintas áreas analizadas.

A las letras utilizadas para referenciar el Archivo Permanente y el General se les unirán números para relacionar cada uno de los documentos que se incluyan. El desarrollo de la referencia a utilizar sería:

– Archivo permanente: Se utilizará una primera numeración por cada uno de los bloques en que se divida el archivo (**APA1, APA2, APA3...**), y dentro de cada bloque una segunda numeración precedida de un punto para referenciar cada uno de los documentos incluidos en cada uno de los bloques (**APA1.1, APA1.2...** o **APA2.1, APA2.2...**).

– Archivo General: En este archivo la documentación en él incluida tendrá, además de la referencia alfabética que identifica al archivo, una referencia numérica correlativa por documentos que contiene (**AG1, AG2, AG3...**).

Tanto el Archivo General como el Permanente deben archivarse en carpetas continuas y numeradas. A fin de facilitar la localización de documentos, en cada uno de estos archivos, se incluirá un índice que relacione toda la documentación incluida y la referencia asignada a cada documento.

## V. ANEXO: EJEMPLOS

### 1. Sistema de referencias

A continuación se explica, mediante la exposición de ejemplos, el funcionamiento del sistema de referencias aplicado a diferentes tipos de control financiero, teniendo como punto de partida un área para la que se realizan unas pruebas concretas y sus correspondientes pasos de programa.

#### 1.1. Auditoría de Cuentas

El ejemplo elegido es el de la aplicación del **programa de deudores** que contiene como pruebas a realizar:

1. Confeccionar sumaria del área indicando los importes del ejercicio auditado y del ejercicio anterior explicando las variaciones más significativas y cruzando sus importes con matriz.

2. Describir los procedimientos contables y de control interno aplicados por la entidad en el área.

2.1. Comprobar mediante la realización de pruebas de cumplimiento, la efectiva aplicación de procedimientos y medidas de control descritos, seleccionando para ello una muestra de expedientes.

3. Seleccionar una muestra de clientes y deudores a circularizar y preparar hoja de trabajo con los resultados obtenidos en la circularización

- Verificar las conciliaciones realizadas por la entidad de aquellas confirmaciones en las que surjan diferencias.

- Para aquellos clientes que no respondan realizar procedimientos alternativos.

Partiendo de la premisa de que se han seleccionado cuatro clientes de los cuales dos han contestado confirmando el saldo circularizado, otro ha confirmado un saldo distinto y otro no ha respondido, el desarrollo del sistema de referencias sería el siguiente:

- Área “Deudores” (Referencia previamente asignada **F**).
- Confección **sumaria** (Referencia **F1**).
- Prueba sobre descripción de procedimientos (Referencia **F2**).

– Realización de la prueba de cumplimiento de los procedimientos, que es el paso de la prueba anterior (Referencia **F2.1**).

– Prueba de auditoría “Circularización” (Referencia **F3**).

A continuación se expone el desarrollo del sistema de referencias propuesto, tomando como ejemplo la prueba de circularización a la que se aplican las dos modalidades que puede ofrecer este sistema

Primera modalidad:

Teniendo en cuenta que la circularización es la tercera prueba del programa de auditoría y que esta contiene diferentes pasos de programa, el desarrollo del sistema sería el siguiente:

**F3:** Referencia de la hoja de trabajo donde se ha realizado la prueba sobre “Control circularización deudores”

**F3.1 a n:** Referencia asignada en la hoja de “Control circularización” a cada uno de los deudores circularizados, considerando cada uno de estos saldos como un paso de programa. El desarrollo del sistema, sería:

**F3.1:** Referencia de la contestación del primer deudor confirmando el saldo circularizado.

**F3.2:** Referencia de la hoja de trabajo donde se realiza la conciliación del saldo del segundo deudor. En este caso la respuesta no conforme del deudor se archiva como documento soporte **F3.2-1**. Cualquier otro documento probatorio que hubiera que archivar se referenciaría en **F3.2-2** y así sucesivamente.

**F3.3:** Referencia de la prueba alternativa que se ha de realizar con el saldo del tercer deudor que no ha respondido. Los documentos probatorios que sean necesarios se referenciarán en **F3.3-1 a n**.

**F3.4:** Referencia de la contestación del cuarto deudor confirmando el saldo circularizado.

Nota:

Es en la hoja de trabajo en que se realiza la prueba de “Control de la Circularización” (**F3**) en la que se pone de manifiesto si los pasos del programa son pruebas alternativas, conciliaciones o simples respuestas de confirmación de saldos.

En el caso de que existiesen diferentes tipos de deudores (deudores en pesetas, deudores en moneda extranjera, deudores empresas del grupo, etc.) cabría la posibilidad de que en lugar de una única prueba de circularización (**F3**), hubiese pruebas de circularización separadas (**F3**, **F4**, **F5**), con sus consiguientes pasos, como por ejemplo:

- Prueba circularización de clientes en pesetas (**F3** y **F3.1 a n**).
- Prueba circularización clientes moneda extranjera (**F4** y **F4.1 a n**).
- Prueba circularización deudores empresas del grupo (**F5** y **F5.1 a n**) y así sucesivamente.

#### Segunda modalidad

En esta segunda modalidad se elabora, también, la hoja **F3** de “Control de circularización” y las “Pruebas alternativas” y las “Conciliaciones” se consideran, al igual que el “Control circularización”, como pruebas de auditoría y no como pasos del programa. Su desarrollo sería el siguiente:

##### *Prueba de Circularización*

**F3:** Referencia de la hoja de trabajo de “Control Circularización”.

**F3.1:** Referencia de la respuesta del deudor confirmando su saldo y si se cree conveniente, también, las cartas enviadas a deudores, en tanto se reciben las contestaciones y/o como prueba de las cartas enviadas. Asimismo, cabe la posibilidad de que los documentos anteriormente citados, en lugar de pasos de programa (.1), se consideren como documentos soporte (-1)

##### *Prueba sobre Conciliaciones*

**F4:** Referencia utilizada en la hoja de trabajo donde se relacionan los deudores que han contestado a la circularización y cuya respuesta no coincide con el saldo del ente auditado.

**F4.1 a n:** Referencia dada a cada una de las hojas donde se realizan las conciliaciones de dichos deudores (pasos de programa).

**F4.1-1:** Referencia para documentación soporte aportada en conciliaciones realizadas.

### *Prueba Alternativa*

**F5:** Referencia asignada a la hoja de trabajo donde se relacionan todos los deudores que no han respondido a la circularización.

**F5.1 a n:** Referencia utilizada en cada prueba alternativa realizada que se corresponde con los pasos del programa aplicado.

**F5.1-1:** Referencia de los documentos soporte de partidas de pruebas alternativas.

Nota:

El considerar las conciliaciones (**F4**) y las pruebas alternativas (**F5**) como pruebas, al igual que la circularización (**F3**), y no como pasos del programa, implica volver a incluir, para la realización de estas pruebas, algún dato ya incluido en la hoja de trabajo de la prueba de circularización, pero, a su vez, presenta la ventaja de definir e identificar más claramente datos necesarios para concluir sobre los resultados del trabajo efectuado, como son número, importe y porcentaje que se dan en cada supuesto.

#### 1.2. Control Financiero de subvenciones

Desarrollaremos el sistema de referencias considerando que un Ministerio ha concedido una subvención a un beneficiario para la realización de un programa en concreto, desglosándose la subvención concedida en los siguientes conceptos (a los que previamente hemos asignado una referencia alfabética):

Personal **A**

Bienes y servicios **B**

Inversiones **C**

Seleccionamos el **área de inversiones** y aplicamos el programa que entre otras pruebas indica:

1. Obtener cédula sumaria

2. Seleccionar una muestra y verificar en general, la existencia de documentación justificativa formalmente correcta, y que la inversión a que se refiere es adecuada según su naturaleza y el periodo subvencionado, y en particular:

## § 7

2.1 En el caso de adquisición de bienes inmuebles: Escritura pública con cláusulas especiales para este tipo de adquisición e inscripción en Registro.

2.2 En el caso de obras: Obras que por su naturaleza se consideren inversión y la aportación de la documentación exigida en la convocatoria (Licencia, certificación de obra).

2.3 En el caso de adquisición de equipamiento: Facturas con todos los requisitos que deben reunir.

Las pruebas relacionadas en el programa y sus pasos correspondientes tendrían en las hojas de trabajo realizadas las siguientes referencias:

**C1:** Referencia de la hoja sumaria.

**C2:** Referencia de la hoja en que se recoge la muestra seleccionada y donde se realizan las comprobaciones generales contenidas en el programa.

**C2.1, C2.2 y C2.3:** Referencia de la hoja en la que se comprueba, por cada tipo de inversión, los requisitos específicos exigidos a la muestra seleccionada previamente (**C2**).

**-1 ó -2, -3:** Referencia que se utiliza si se aporta documentación soporte de alguna de las partidas analizadas tanto en **C2** como **C2.1, 2 ó 3**.

Nota:

En el supuesto desarrollado se ha considerado que la prueba número 2, en cuanto a la comprobación de requisitos generales (pasos), puede realizarse en una única referencia (**C2**), y que las comprobaciones específicas (también pasos), en cuanto son complemento de las comprobaciones generales y, a su vez, necesarias por tipo de inversión pueden agruparse, asimismo, por tipos, en hojas de trabajo divisionarias de la prueba inicial (**C2.1, C2.2, C2.3**).

También cabría la posibilidad de haber considerado las comprobaciones específicas (**C2.1, C2.2, C2.3**) como pruebas en sí mismas (**C1, C2, C3**).

2. Referencia de las áreas

A título de ejemplo, se señalan a continuación los códigos que podrían asignarse a cada una de las áreas en las que podrían dividirse las audito-

rías de cuentas anuales, que se han definido respetando la clasificación de las cuentas establecidas en el Plan de Contabilidad aplicable en cada caso.

## 2.1. Entidades sometidas al Plan General de Contabilidad

### *Activo*

#### Área Código

Accionistas por desembolsos no exigidos **K**

Gastos de establecimiento e Inmovilizado Inmaterial **A**

Inmovilizado Material **B**

Inmovilizado Financiero **C**

Acciones propias **K**

Gastos a distribuir en varios ejercicios **D**

Accionistas por desembolsos exigidos **K**

Existencias **E**

Deudores **F**

Inversiones financieras temporales **G**

Acciones propias a corto plazo **K**

Tesorería **H**

Ajustes por periodificación de activo **J**

### *Pasivo*

#### Área Código

Fondos Propios **K**

Ingresos a distribuir en varios ejercicios **L**

Provisiones para riesgos y gastos **M**

Acreedores a largo plazo **N**

Acreedores a corto plazo **O**

§ 7

*Gastos*

Área Código

Gastos de personal **P**

Otros gastos de explotación **R**

Gastos financieros **S**

Gastos extraordinarios **T**

Impuesto sobre sociedades **U**

*Ingresos*

Área Código

Ingresos de explotación **X**

Ingresos financieros **Y**

Ingresos Extraordinarios **Z**

2.2. Entidades sometidas al Plan General de Contabilidad

Pública

*Activo*

Área Código

Inmovilizado Inmaterial **A**

Inmovilizado Material **B**

Inmovilizado Financiero **C**

Existencias **E**

Deudores **F**

Cuentas Financieras (excepto tesorería) **G**

Tesorería **H**

*Pasivo*

Área Código

Patrimonio **K**

Pasivo a largo plazo **N**

Pasivo a corto plazo **O**

*Gastos*

Área Código

Gastos de personal **P**

Gastos corrientes **R**

Gastos de transferencias **T**

*Ingresos*

Área Código

Ingresos **X**

*Otras*

Área Código

Estado de Liquidación del Presupuesto **U**

Cuadro de financiación **V**

Remanente de tesorería **W**

### 3. Cruce de referencias

A continuación se ofrece un ejemplo para la mejor comprensión de esta técnica: Se analiza el área de Inmovilizado Material, a la que se asigna la letra **B**.

Se elabora la cédula sumaria a la que se asigna la referencia **B1** y la hoja de “Movimientos del Inmovilizado Material” durante el ejercicio auditado a la que se le asigna la referencia **B3**:

ENTIDAD Ref. B1

Ejercicio 2001

Sumaria de Inmovilizado Material

§ 7

Variaciones

Cuenta Descripción

Saldo a 31.12.01 Ref

Saldo a 31.12.00 Importe %

221 Construcciones 200 200 - -

226 Mobiliario 22 20 2 10

227 Equipos proc. Informac. 12 10 2 20

TOTAL 234 230

B3 B3

ENTIDAD Ref. B3

Ejercicio 2001

Movimientos de Inmovilizado M.

Cuenta Descripción

Saldo

31.12.00 Altas Bajas Traspasos

Saldo

31.12.01

221 Construcciones 200 - - - 200

226 Mobiliario 20 4 (2) - 22

227 Equipos proceso de información 10 2 - - 12

TOTAL 230 6 (2) 234

Los saldos recogidos en la hoja de “Movimientos del Inmovilizado”, tanto a 31 de diciembre de 2000 como a 31 de diciembre de 2001, deben coincidir con los incluidos en la cédula sumaria, por lo tanto, debe existir un cruce de referencias entre ambos datos. Para ello, se anota sobre los mismos, en la hoja de “Movimientos del Inmovilizado” la referencia **B1**, y viceversa, en la **sumaria**, se anota sobre dichos datos la referencia de la hoja de “Movimientos del Inmovilizado” **B3**.

**NORMA TÉCNICA DE 23 DE NOVIEMBRE DE 1999 DE LA  
INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL  
ESTADO, PARA LA EVALUACIÓN DE LA CALIDAD EN LAS  
AUDITORÍAS Y ACTUACIONES DE CONTROL FINANCIERO**

El Texto refundido de la Ley General Presupuestaria asigna a la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) la competencia en materia de control y auditoría en el ámbito del sector público estatal. Por otra parte, el Real Decreto 405/1996, de 1 de marzo, establece que corresponderá a la Oficina Nacional de Auditoría “la realización del control de calidad de las auditorías y demás controles financieros que se realicen por las unidades dependientes de la Intervención General de la Administración del Estado, así como la elaboración y modificación de las normas de auditoría del sector público y de las normas técnicas correspondientes a cada forma de ejercicio del control financiero”.

En el ámbito de estas competencias, la instrucción 5ª de la Circular 1/1999, de 26 de marzo, de Control Financiero, prevé la aprobación de una Norma Técnica en la que se regule el objetivo y alcance del control de calidad, a efectuar por la Oficina Nacional de Auditoría, sobre las auditorías y actuaciones de control financiero realizadas por las diferentes unidades de la Intervención General.

Por otra parte, la disposición adicional segunda del Texto refundido de la Ley General Presupuestaria, establece que para la ejecución del Plan anual de auditorías se podrá recabar la colaboración de empresas privadas de auditoría que deberán ajustarse a las normas e instrucciones que determine la IGAE.

En este sentido, la disposición adicional cuarta del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, según redacción dada por el Real Decreto 339/1998, de 6 de marzo, establece en el caso de insuficiencia de medios

la posibilidad de recurrir para el ejercicio de sus competencias a la contratación con auditores de cuentas o sociedades de auditoría.

A su vez, el artículo 35, apartado 4 del citado Real Decreto, establece que la Normas de auditoría e instrucciones dictadas por la IGAE serán de aplicación a todas las auditorías que se realicen en el ámbito del sector público estatal por los auditores de cuentas o sociedades de auditoría de cuentas contratados al efecto

Las leyes de Presupuestos Generales del Estado para los ejercicios de 1984 y 1989 ya mostraban interés por la calidad en los trabajos de control financiero ya que preveían la realización de revisiones y controles de calidad, aunque circunscritos a las auditorías realizadas por empresas privadas cuya colaboración se recabara para la ejecución de planes anuales de Auditorías.

En este sentido la Intervención General de la Administración del Estado elaboró, en 1986, un Manual de control de calidad de los trabajos de auditoría.

De acuerdo con las previsiones normativas antes citadas, con la experiencia acumulada en los últimos años, y tras la puesta en marcha de la Oficina Nacional de Auditoría, se ha considerado necesario sistematizar y formalizar las actuaciones de evaluación de la calidad en los controles financieros mediante la elaboración de una Norma Técnica, que ha de servir a su vez, para potenciar la correcta aplicación de las Normas de Auditoría elaboradas para el Sector Público, así como para homogeneizar las técnicas y procedimientos aplicados en la ejecución de los controles financieros. Adicionalmente, esta Norma Técnica debe servir para el perfeccionamiento y revisión continuada de las normas, procedimientos y técnicas de auditoría, en función de los resultados obtenidos en los controles.

Por todo lo anteriormente expuesto, de acuerdo con lo establecido en la Instrucción 5 de la Circular 1/1999, de 26 de marzo, la Comisión para la elaboración de Normas Técnicas, en su reunión de 23 de noviembre de 1999, ha aprobado la presente Norma Técnica para la evaluación de la calidad en las auditorías y actuaciones de control financiero.

## **1. OBJETO DE LA NORMA**

1.1 El objeto de la presente Norma Técnica es determinar el objetivo y alcance de los controles de calidad a efectuar por la Oficina Nacional de Auditoría sobre las auditorías y actuaciones de control financiero realizadas en el ámbito del sector público estatal.

## **2. ÓRGANO COMPETENTE**

2.1 El control de calidad de las auditorías y actuaciones de control financiero que la normativa atribuye a la Oficina Nacional de Auditoría será ejercido por la División competente de acuerdo con la distribución de competencias aprobada por Resolución del Interventor General.

2.2 No obstante, en el caso de auditorías de cuentas realizadas por auditores de cuentas o sociedades de auditoría el Interventor General a propuesta del Director de la Oficina Nacional de Auditoría podrá designar para colaborar en dicho control de calidad a un Interventor Delegado.

## **3. ÁMBITO SUBJETIVO**

3.1 La presente Norma Técnica será de aplicación a todas las auditorías y controles financieros que se realicen en el ámbito del Sector Público estatal, tanto por los por auditores de cuentas, sociedades de auditoría o auditores externos como por órganos funcionalmente dependientes de la Intervención General de la Administración del Estado. En concreto comprenderá:

- Las auditorías que realicen los auditores de cuentas, sociedades de auditoría o auditores externos contratados al efecto por la Intervención General de la Administración del Estado.
- Las auditorías que realicen los auditores de cuentas o sociedades de auditoría contratados por los Organismos públicos y por las sociedades mercantiles estatales cuando así se establezca en sus contratos.
- Las auditorías y actuaciones de control financiero realizadas por los órganos funcionalmente dependientes de la Intervención General de la Administración del Estado.

3.2 El control de calidad sobre las auditorías de cuentas realizadas por auditores de cuentas o sociedades de auditoría, es compatible e independiente de los controles que pudieran ser exigidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el marco de sus competencias.

#### **4. ÁMBITO OBJETIVO**

4.1 El control de calidad comprende el análisis del conjunto de actuaciones, normas y procedimientos aplicados por los auditores con objeto de evaluar la calidad de los trabajos ejecutados y asegurar el estricto cumplimiento de las normas y directrices que sean de aplicación.

4.2 Los controles de calidad incluirán la revisión de todo el proceso seguido en la auditoría o en el control financiero, desde la comunicación de su inicio al ente auditado, hasta la emisión del preceptivo informe definitivo. Asimismo, comprenderá, de acuerdo con las características del ente auditado y la modalidad de control financiero, el examen de la naturaleza y extensión de las pruebas aplicadas.

4.3 El control de calidad en ningún caso supondrá la ampliación o modificación de los criterios, pruebas o procedimientos aplicados por el auditor en la auditoría o control financiero objeto de revisión.

#### **5. EJECUCIÓN DE LOS CONTROLES DE CALIDAD**

5.1 Las actuaciones de control de calidad se realizarán en virtud de un Plan anual aprobado por el Interventor General de la Administración del Estado, a propuesta del Director de la Oficina Nacional de Auditoría.

En este Plan se especificarán las actuaciones a realizar, detallando el auditor que ha realizado la auditoría, el ente auditado, clase de auditoría, y periodo al que ésta se refiere.

5.2 El Director de la Oficina Nacional de Auditoría comunicará el inicio de las actuaciones de control de calidad a los Auditores Nacionales Jefes de División de la Oficina Nacional de Auditoría, a los Interventores Delegados, o a los auditores de cuentas o sociedades de auditoría que hayan realizado las auditorías seleccionadas.

En la comunicación se indicarán los datos contenidos en el Plan identificativos del control a efectuar, así como la fecha prevista para el comienzo de las actuaciones.

El comunicado de inicio incluirá las instrucciones necesarias para que se pongan a disposición del equipo designado para realizar las actuaciones de control de calidad, todos los antecedentes, documentos, papeles de trabajo, soportes informáticos, etc. que hayan servido para la obtención de la evidencia en la auditoría objeto de revisión.

5.3 Cuando la realización del control de calidad ponga de manifiesto situaciones que puedan constituir errores o irregularidades no recogidos en el informe de auditoría o de control financiero, se pondrán los hechos en conocimiento del auditor a efectos de realizar las actuaciones complementarias que procedan. Todo ello sin perjuicio de la comunicación de esta circunstancia al Director de la Oficina Nacional de Auditoría.

5.4 El órgano competente para realizar el control de calidad emitirá informe escrito comprensivo de todos los hechos puestos de manifiesto en el control de calidad, así como de las recomendaciones que se estimen oportunas para corregir las deficiencias observadas.

Con carácter previo a la emisión del informe, se dará traslado al auditor de los resultados más significativos, a fin de recabar las aclaraciones u observaciones que estime convenientes.

## **6. ASPECTOS A EXAMINAR EN LAS AUDITORÍAS EFECTUADAS POR LOS AUDITORES DE CUENTAS, SOCIEDADES DE AUDITORÍA O AUDITORES EXTERNOS CONTRATADOS POR LA IGAE.**

6.1 En todas las actuaciones de control de calidad de las auditorías efectuadas por los auditores de cuentas, sociedades de auditoría o auditores externos contratados por la IGAE, con carácter general, se verificará el cumplimiento por parte del auditor de todas las obligaciones asumidas o derivadas del contrato y, en particular, los siguientes aspectos:

6.2 Equipo responsable de la auditoría.

Se verificará que los miembros del equipo que ha efectuado la auditoría, tanto directivos como encargados de la ejecución, y su cualificación,

se corresponden con lo previsto en el contrato, conforme a los datos identificativos contenidos en las hojas de trabajo. Asimismo se comprobará la independencia y objetividad en las actuaciones del equipo auditor, de acuerdo con lo establecido en la instrucción 3.1. de las Normas de Auditoría del Sector Público y demás normativa aplicable.

### 6.3 Desarrollo de la auditoría

Se comprobará que la auditoría se ha desarrollado en todas sus fases de acuerdo con las Normas de Auditoría del Sector Público aprobadas por Resolución del Interventor General de la Administración del Estado, de 14 de febrero de 1997 y demás normas aplicables según la clase de auditoría y, en su caso, con carácter supletorio, las Normas Técnicas de auditoría publicadas por el ICAC.

Las comprobaciones a efectuar se adaptarán en función de la clase de auditoría que se haya realizado, no obstante, con carácter general se revisarán los siguientes aspectos en cada una de las fases de la misma:

#### 6.3.1 Planificación.

Se verificará la existencia de un plan de auditoría adecuadamente documentado en el que además de incorporar consideraciones relativas al tipo de negocio de la entidad y del sector en el que se integra, se incluya un plan global donde se definan los objetivos de la auditoría, alcance y metodología para lograr dichos objetivos y donde, entre otras, se concreten las siguientes cuestiones:

- Indicación precisa de los objetivos del trabajo, con mención expresa de la clase de auditoría a realizar.
- Descripción de las principales características de la entidad, normativa aplicable, organigrama estructural, control interno, procedimientos, etc.
- Identificación de niveles de importancia relativa que se van a tomar en consideración en el desarrollo de los trabajos y en la emisión del informe de auditoría, así como su justificación.
- Determinación de las áreas de riesgo y epígrafes significativos de la auditoría, con mención de las posibles deficiencias, problemas o irregularidades que puedan afectar al desarrollo del trabajo.

- Programas de trabajo para cada área, en los que se detallen los procedimientos y pruebas a realizar y el sistema de determinación y selección de muestras.
- Selección del equipo de auditoría y distribución de tareas, incluyendo la previsión de tiempos necesaria para ejecutar las distintas fases de la auditoría

### 6.3.2 Ejecución del trabajo.

La revisión de la ejecución de la auditoría se realizará mediante el análisis de los programas, memoranda, papeles de trabajo, documentos, soportes informáticos, etc. relacionados con cada una de las áreas consideradas en la misma. Las comprobaciones a efectuar serán las siguientes:

- Los papeles de trabajo contienen datos que permiten identificar: el nombre de la entidad controlada, ejercicio o periodo económico sobre el que se efectúa la auditoría, contenido, quién ha realizado y supervisado el papel de trabajo, fuente de la información, alcance del trabajo efectuado indicando el tamaño y criterio de selección de muestras, referencias empleadas y conclusiones.
- Los memoranda, papeles de trabajo y documentos soporte analizados, han sido ordenados mediante alguno de los sistemas de referencia habituales en auditoría, facilitando así su archivo y localización.
- Los programas de trabajo son adecuados para cumplir con los objetivos del control financiero, y las pruebas que incluyen permiten obtener evidencia suficiente, válida y pertinente para soportar las conclusiones que de ella se deriven.
- Todas las pruebas contenidas en el programa de trabajo se han realizado en su integridad y referenciado correctamente, o bien, consta debidamente motivada su no aplicación.
- Los papeles de trabajo incluyen pruebas de auditoría dirigidas a obtener evidencia sobre el cumplimiento de la normativa aplicable y están debidamente documentadas.
- Los posibles ajustes, reclasificaciones u otras salvedades están convenientemente reflejados en hojas resúmenes, debidamente cruzados

con los papeles de trabajo, y están justificados adecuadamente los cambios introducidos en los inicialmente propuestos, así como su consideración por la entidad auditada.

- Las conclusiones reflejadas en los papeles de trabajo se derivan del trabajo desarrollado, son suficientes para pronunciarse sobre el objetivo perseguido, y están razonablemente soportadas, habiendo sido recogidas en el correspondiente memorándum cuando su relevancia lo exija.

### 6.3.3 Dirección y supervisión.

En el desarrollo del control financiero, el responsable deberá ejercer, de forma continuada, la dirección, coordinación y supervisión de las actuaciones de dicho control, desde su inicio hasta la emisión del informe, dejando constancia de estas actuaciones en los papeles de trabajo. A estos efectos se comprobará que:

- Todos los puntos pendientes han sido adecuadamente clarificados y documentados antes de la emisión del informe.
- Las conclusiones obtenidas en las diferentes áreas son coherentes con las pruebas realizadas y no son contradictorias entre sí.
- Se han introducido modificaciones en los programas de trabajo si las pruebas inicialmente propuestas no eran idóneas para alcanzar los objetivos previstos o si las deficiencias detectadas en el control interno aconsejan la inclusión de nuevas pruebas y/o la ampliación del alcance en las previstas.

6.3.4 Informes. Se comprobará que los informes emitidos se corresponden con los establecidos en el contrato. En todo caso se verificará que:

- Existe un informe escrito comprensivo de las debilidades de control interno detectadas.
- El informe definitivo, resultado final del trabajo efectuado, expresa una opinión coherente en relación con las conclusiones obtenidas en el trabajo realizado.
- Los informe se ajustan en su elaboración, estructura y contenido a las Normas de Auditoría del Sector Público y demás Normas Técnicas emitidas por la Intervención General de la Administración

del Estado, así como a las disposiciones complementarias de las mismas.

- Las situaciones reflejadas en los informes deben responder a hechos reales y estar presentados de forma exacta, objetiva y ponderada.
- Todas las conclusiones de los informes tienen que estar debidamente fundamentadas en evidencia suficiente, pertinente y válida contenida en los papeles de trabajo, y, a su vez, todas las conclusiones de los papeles de trabajo con carácter relevante tienen que ser incluidas en el informe.
- Los plazos establecidos para la elaboración de los informes y su tramitación han sido respetados.
- Los informes están firmados por el auditor de cuentas que ha dirigido el trabajo.

En el caso de sociedades de auditoría, la firma deberá corresponder a uno o varios socios auditores de cuentas ejercientes.

#### 6.3.5 Archivos.

Se verificará que la información obtenida por los auditores en el curso de sus actuaciones se conserva mediante un sistema de archivos que garantice la confidencialidad y la adecuada custodia de documentos y papeles de trabajo. Con el objeto de homogeneizar los procedimientos, los archivos serán los siguientes:

- Archivo Permanente de Auditoría (APA).

Debe incluir todos los documentos relacionados con el ente controlado que afecten a más de un ejercicio o puedan tener trascendencia sobre controles de ejercicios futuros. Deberá ser actualizado en cada control.

- Archivos del ejercicio.

Estos archivos deben contener toda la documentación relativa al periodo auditado, tanto la información que haga referencia a asuntos generales del control en curso, como los propios papeles de trabajo, memorándum de conclusiones, programas, etc.

## **7. ASPECTOS A EXAMINAR EN LAS AUDITORÍAS EFECTUADAS POR LOS AUDITORES DE CUENTAS O SOCIEDADES DE AUDITORÍA CONTRATADOS POR LOS ÓRGANOS GESTORES**

7.1 En el supuesto de que la auditoría sea realizada por auditores de cuentas o sociedades de auditoría contratados por los Organismos públicos y sociedades mercantiles estatales, se revisará el contenido de la carta de encargo por la que asume dicho compromiso, comprobando que el resultado final de su trabajo se corresponde con el contenido del contrato. En concreto se comprobará que en el contrato se incluyen las siguientes cláusulas:

- Aplicación obligatoria de las Normas de Auditoría del Sector Público aprobadas por Resolución del Interventor General de la Administración del Estado, de 14 de febrero de 1997 y demás normas aplicables según la clase de auditoría, y con carácter supletorio, las Normas Técnicas de auditoría publicadas por el ICAC.
- Acceso a los papeles de trabajo y demás soportes documentales e informáticos por parte de la IGAE.
- Obligatoriedad de emitir un informe de control interno, dividido por áreas, incluyendo específicamente una que trate de los aspectos presupuestarios, para su remisión al órgano de dirección del ente auditado y a la IGAE.
- osible realización de revisiones y controles de calidad, previos o posteriores a la emisión del informe definitivo, cuando la IGAE lo estime conveniente.

7.2 Asimismo, serán objeto de revisión todos aquellos aspectos recogidos en la Instrucción 6 de esta Norma Técnica que sean aplicables.

## **8. DISPOSICIÓN TRANSITORIA**

8.1 Hasta que sean aprobadas las Instrucciones específicas para la evaluación de la calidad en las auditorías y actuaciones de control financiero realizadas por los órganos funcionalmente dependientes de la Intervención General de la Administración del Estado será de aplicación, en la medida que fuera posible, lo dispuesto en las instrucciones anteriores.

**NORMA TÉCNICA DE 11 DE ABRIL DE 2007 DE LA  
INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL  
ESTADO, SOBRE EVALUACIÓN E IMPORTANCIA RELATIVA  
EN LAS AUDITORÍAS DE CUENTAS REALIZADAS POR LA  
INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL  
ESTADO**

## INTRODUCCIÓN

En los informes de auditoría de cuentas realizados por la IGAE se expone la opinión técnica del auditor sobre si las cuentas anuales representan en todos los aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de la entidad, y, en su caso, de la ejecución del presupuesto de acuerdo con las normas y principios contables y presupuestarios que le sean de aplicación y contienen la información necesaria para su interpretación y comprensión adecuada.

El auditor, para exponer su opinión, no está obligado a examinar todas y cada una de las transacciones realizadas por la entidad auditada, ni a incorporar en su informe el efecto de todas las incidencias detectadas. Por ello, es preciso acudir al concepto de importancia relativa como instrumento necesario para planificar y realizar la auditoría, analizar las incidencias detectadas a fin de determinar si deben ser consideradas como salvedades y, en su caso, calificar la opinión sobre las cuentas objeto de la auditoría.

En el ámbito de la contabilidad, la importancia relativa es objeto de un principio contable de los definidos en el Plan General de Contabilidad para la empresa española aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre. Este principio afecta a la aplicación de todos los demás principios y de las normas y reglas contables de ellos derivadas, en tanto que establece lo siguiente:

*“Podrá admitirse la no aplicación estricta de algunos de los principios contables, siempre y cuando la importancia relativa en términos*

*cuantitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere las cuentas anuales como expresión de la imagen fiel... ”.*

El Plan General de Contabilidad Pública aprobado por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de mayo de 1994, contempla también la aplicación de este principio, pero introduciendo una limitación a su aplicación cuando del mismo pueda derivarse un incumplimiento legal:

*“...puede ser admisible la no aplicación estricta de algún principio siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos de la variación constatada sea escasamente significativa y no altere, por tanto, la imagen fiel de la situación patrimonial y de los resultados del sujeto económico. La aplicación de este principio no podrá implicar en caso alguno la trasgresión de normas legales”.*

Las Normas Internacionales de Información Financiera, se refieren al concepto de materialidad. Concretamente la NIC 1 define el concepto de materialidad del siguiente modo:

*“Las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales (o tienen importancia) si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios con base en los estados financieros. La materialidad dependerá de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, enjuiciadas en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido. La magnitud o la naturaleza de la partida o una combinación de ambas podría ser el factor determinante”.*

En el ámbito de la auditoría, las Normas de Auditoría del Sector Público (en adelante NASP) aprobadas por Resolución de la IGAE de 14 de febrero de 1997 definen el concepto del siguiente modo.

*“...la importancia relativa puede considerarse como magnitud o naturaleza de un error (incluyendo la omisión) en la información que, ya sea individualmente o en su conjunto, hace probable que el juicio de una persona razonable se hubiera visto influido o su decisión afectada como consecuencia de ese error u omisión”.*

Y, más adelante, en los apartados 6.3.5.1 y 6.4.2 se dice respectivamente:

*“...En el informe deberán explicitarse los resultados significativos obtenidos para cada objetivo de la auditoría...”*

*“...Se entiende por aspectos significativos todos aquellos que superan los niveles o cifras de importancia relativa aplicados en el trabajo...”*

Las incidencias detectadas en la ejecución de la auditoría que, individual o acumuladamente, superen el umbral de materialidad calculados según los criterios expuestos en esta Norma Técnica, se incluirán como salvedades en el informe. La entidad auditada también será informada de las incidencias que, de acuerdo con dichos criterios, no superen los umbrales de materialidad definidos en esta Norma Técnica.

Por otra parte, el sometimiento al principio de legalidad de las actividades que realizan los organismos y entidades públicas obliga al auditor a realizar una evaluación de su cumplimiento. Sin embargo, el trabajo de auditoría, por su propia naturaleza, no puede estar encaminado a detectar todo tipo de incumplimientos legales. Así, en el apartado 5.6.4 de las NASP se establece la posibilidad de que el auditor identifique las normas que debe revisar:

*“...Al ser la legislación aplicable muy prolija, no se debe esperar que el auditor revise toda la normativa que tenga alguna relación con la entidad auditada. Se espera que el auditor decida de forma responsable y razonadas el cumplimiento de qué normas se deben revisar...”*

En esta línea, en las NASP se contempla la posibilidad de fijar índices o umbrales de materialidad para la revisión del cumplimiento legal de las entidades públicas sometidas a auditoría, del siguiente modo:

*“...El trabajo de auditoría no está destinado, por definición a detectar todas las irregularidades de cualquier tipo y cuantía que se hayan podido cometer. Su objetivo vendrá determinado en cada caso por el alcance y la planificación...”*

*“...El examen del cumplimiento legal variará de acuerdo con el tipo de auditoría que se esté realizando. Así, el diseño de las auditorías finan-*

*cieras se hará de forma que proporcionen garantías razonables para la detección de aquellos actos ilegales que tengan un efecto ya sea directo o indirecto, de entidad suficiente en los estados financieros... ”.*

Por otra parte, la Ley General Presupuestaria incluye en el objetivo de la auditoría de cuentas la verificación del cumplimiento de la legalidad presupuestaria. En su artículo 167, refiriéndose a la auditoría de cuentas, modalidad de la auditoría de regularidad contable, establece que *“tiene como finalidad la verificación relativa a si las cuentas anuales representan en todos los aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de la entidad, y en su caso, de la ejecución del presupuesto, de acuerdo con las normas y principios contables y presupuestarios que le son de aplicación y contienen la información necesaria para la interpretación y comprensión adecuada”.*

En el ámbito de la contabilidad pública, existe un principio contable, el de imputación de la transacción, directamente relacionado con la legalidad presupuestaria. Dicho principio fue definido en el Plan General de Contabilidad Pública, del siguiente modo:

*“La imputación de las transacciones o hechos contables ha de efectuarse a activos, pasivos, gastos e ingresos anuales o plurianuales de acuerdo con las reglas establecidas en este Plan General de Contabilidad Pública y demás normas que al efecto se dicten.*

La imputación de las operaciones que deben aplicarse a los Presupuestos de gastos e ingresos debe efectuarse de acuerdo con los siguientes criterios:

- Los gastos e ingresos presupuestarios se imputarán de acuerdo con su naturaleza económica, y, en el caso de los gastos, además, de acuerdo con la finalidad que con ellos se pretende conseguir. Los gastos e ingresos presupuestarios se clasificarán, en su caso, atendiendo al órgano encargado de su gestión.

- Las obligaciones presupuestarias derivadas de adquisiciones, obras, servicios, prestaciones o gastos en general se imputarán al Presupuesto del ejercicio en que estos se realicen y con cargo a los respectivos créditos; los derechos se imputarán al Presupuesto del ejercicio en que se reconozcan o liquiden.

*En los casos de conflicto entre este principio y el resto de los principios públicos deben prevalecer estos últimos, en especial los principios de registro y devengo”*

La Ley General Presupuestaria regula este principio en el artículo 122 del siguiente modo:

*“Aquellas operaciones que deban aplicarse a los Presupuestos de gastos e ingresos, se registrarán, desde el punto de vista presupuestario, de acuerdo con el título II de esta Ley”.*

Teniendo en cuenta la relevancia que tiene el cumplimiento de la legalidad presupuestaria para la expresión de la imagen fiel, se considera necesario fijar umbrales de materialidad específicos para evaluar la importancia relativa de las incidencias detectadas por incumplimiento de las reglas o normas presupuestarias contenidas en la Ley General Presupuestaria o en la normativa presupuestaria específica aplicable a determinadas Entidades.

Los incumplimientos de la legalidad presupuestaria que en función de su relevancia cuantitativa se considere que no afectan a la imagen fiel de la entidad auditada deberán ser puestos de manifiesto por el auditor bien en el informe de auditoría de cuentas, como párrafo independiente cuando superen los umbrales previstos en el apartado 4.6 de la presente Norma o, en su caso, en los informes previstos para los distintos tipos de entidades en la Norma Técnica sobre los informes de Auditoría de Cuentas anuales.

El auditor debe realizar la auditoría conjugando la mejor utilización de los recursos disponibles con la obtención de un razonable grado de seguridad en la detección de incumplimientos contables de principios y normas que pudiesen ser lo suficientemente grandes, individual o acumuladamente, para afectar a los estados financieros de manera cuantitativamente significativa. A los efectos de esta norma, el término incumplimiento contable significa el resultado de una mala aplicación de las políticas contables, o de una mala interpretación de los hechos y circunstancias que existen en la fecha en que se presenten los estados financieros (errores aritméticos, omisiones, fraudes o interpretaciones equivocadas de hechos, etc.).

Teniendo en cuenta lo anterior, el auditor en la fase de planificación debe efectuar una estimación de la cuantía de los incumplimientos que

darían lugar a la calificación de la opinión sobre las cuentas. Para efectuar esta estimación deberá partir de unos estados financieros provisionales y evaluar el riesgo derivado de la actividad que realiza la entidad y el nivel de control interno existente en la misma.

Asimismo, dado que realiza comprobaciones selectivas de distintas áreas, que comprenden conjuntos de cuentas o de determinados tipos de operaciones, el auditor necesita establecer un límite máximo de aceptación de incumplimientos contable, o error tolerable, para cada una de estas áreas que, a pesar de hacer identificado errores al efectuar sus comprobaciones, aún le permitan concluir que el grado de error es aceptable. El establecimiento del error tolerable en cada una de las áreas es presupuesto necesario para determinar la extensión de la revisión. Dicho error, que será una fracción de la materialidad global, será determinado teniendo en cuenta la evaluación del riesgo que efectúe el auditor considerando la información de que disponga sobre el riesgo inherente de operaciones concretas que se analizan en cada una de las áreas y la bondad del control interno existente en cada una de ellas. Asimismo, deberá tenerse en cuenta la posibilidad de que se produzcan incumplimientos de la legalidad presupuestaria que deban ser revelados en el informe. Si bien no existe unanimidad sobre el modo de abordar dicho cálculo, la presente Norma propone determinados procedimientos que son los que se han considerado más adecuados de acuerdo con la doctrina existente y la práctica conocida

La consideración por las NASP del concepto de materialidad, obliga a que el auditor que desarrolla su trabajo en el Sector Público, lo tenga en cuenta en la planificación, ejecución y emisión del informe. Para ello es necesario elegir unas magnitudes que, en el ámbito del sector público estatal español, se consideren representativas del tamaño de las entidades y de su volumen de actividad. Elegidas dichas magnitudes – activo, gastos y en el caso de las entidades del sector público administrativo con presupuesto limitativo obligaciones reconocidas -, en esta Norma se establecen los parámetros a aplicar a fin de determinar, mediante el procedimiento que se describe, los umbrales de materialidad.

Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto, y vista la necesidad de establecer los umbrales de materialidad aplicables en la auditorías de las cuentas anuales que realiza la Intervención General de la Administración del Estado, la Comisión para la elaboración de Normas Técnicas, ha apro-

bado en su reunión de 11 de abril de 2007 la presente Norma Técnica sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado que sustituye a la aprobada en la reunión de la Comisión de 11 de junio de 2002.

## **1.-OBJETO**

1.1 La aplicación de la noción de importancia relativa a la auditoría implica la necesidad de instrumentar un sistema, constituido por índices y criterios para su aplicación, que permite evaluar la materialidad que el auditor deberá tener en cuenta a efectos de incluir en el informe de auditoría salvedades que afectan al balance, a la cuenta del resultado económico-patrimonial o de pérdidas y ganancias y al estado de liquidación del presupuesto.

1.2 Asimismo se establecen en esta Norma Técnica las pautas para la determinación de las cifras de materialidad en las fases de la auditoría previas a la emisión del informe: planificación y ejecución del trabajo. Lo anterior es imprescindible para conjugar que el trabajo de auditoría asegure razonablemente la detección de incumplimientos contables que puedan afectar a la imagen fiel con que en dicho trabajo se realice una asignación lo más eficiente posible de los recursos públicos.

1.3 La conveniencia de elaborar esta Norma Técnica viene justificada, entre otras, por las siguientes razones:

- Se favorece la confianza pública en los trabajos de auditoría, homogeneizando los resultados de los trabajos sobre situaciones similares.
- Permite la comparación entre las diferentes auditorías, referentes tanto a diversos ejercicios de una misma entidad, como realizadas en el mismo ejercicio a diversas entidades pertenecientes al mismo sector o con características funcionales, económicas o financieras similares.
- Facilita la comprensión de los trabajos y resultados de la auditoría por profesionales y usuarios no especializados en materias contables.

1.4 El contenido de esta Norma Técnica no supone la desaparición del juicio profesional del auditor, puesto que el profesional responsable de la

planificación, de la ejecución del trabajo de auditoría y de la elaboración del informe, mantiene su capacidad de decisión al interpretar las normas sobre materialidad en el marco que la Norma Técnica establece.

Por ello, si haciendo uso de su juicio profesional, el auditor considerara que la aplicación de los niveles cuantitativos de materialidad y criterios establecidos en el apartado 4 de esta Norma daría lugar a decisiones de auditoría no razonables, podrá modificar dicha aplicación. En ese caso, está obligado, tal como se expone en dicho apartado, a explicar y documentar en los papeles de trabajo, de forma expresa y suficiente, la consideración de los aspectos cualitativos que han determinado su incidencia en la evaluación de la materialidad deducida de lo expuesto en dicho apartado 4.

## **2.-ÁMBITO DE APLICACIÓN**

2.1. El contenido de esta Norma Técnica será de aplicación a las auditorías de cuentas que la Intervención General de la Administración del Estado realice en el ejercicio de las competencias que tiene atribuidas.

2.2. Cuando el auditor lo considere necesario, podrá aplicar como referencia esta Norma Técnica en la auditoría de otros documentos contables distintos de las cuentas anuales, mencionándolo expresamente en el informe correspondiente.

2.3. En la realización de las auditorías de cuentas correspondientes a las sociedades mercantiles estatales, no será de aplicación el apartado 4 de esta Norma Técnica que se sustituirá por los equivalentes en la Norma Técnica sobre el concepto de importancia relativa aprobada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

## **3.-IMPORTANCIA RELATIVA EN LA PLANIFICACIÓN Y EJECUCIÓN DEL TRABAJO.**

3.1. En el apartado 5 de las NASP, Normas sobre ejecución del trabajo, se contempla la elaboración de un plan global en el que, entre otros aspectos, deben identificarse las áreas de riesgo, entendiendo por tales todas aquellas en que se pueden producir errores o irregularidades significativas. El auditor debe planificar la auditoría para obtener un razona-

ble grado de seguridad en la detección de incumplimientos contables que pudiesen ser lo suficientemente grandes, individual o acumuladamente, para afectar a los estados financieros de manera cuantitativamente significativa.

3.2. En la fase de planificación no es posible prever las muy variadas circunstancias que podrían detectarse en la auditoría y afectar a la opinión sobre las cuentas, por lo que el cálculo de la materialidad se efectuará teniendo en cuenta fundamentalmente información cuantitativa referida al balance, a la cuenta de resultado económico-patrimonial o de pérdidas y ganancias y al estado de liquidación del presupuesto.

3.3. En la fase de planificación el auditor debe efectuar una estimación de cuál será el importe de los errores que daría lugar a la calificación de su opinión sobre las cuentas y que constituya una base estable para realizar su trabajo. Para establecer la cifra de materialidad a efectos de planificación, el auditor deberá utilizar como referencia las cuentas formuladas y puestas a disposición por la entidad auditada. No obstante, en determinados casos, el auditor puede no disponer en la fase de planificación de las cuentas formuladas. En esos casos el auditor deberá partir de estados financieros interinos anualizados o de una aproximación preparada a partir de los estados financieros de ejercicios anteriores, para cuya confección se habrá tenido en cuenta la información disponible sobre la posible evolución de las magnitudes de la entidad.

3.4. Teniendo en cuenta la posible existencia de diferencias entre los estados financieros utilizados para efectuar la planificación y los que finalmente formule la entidad, así como por razones de economía y rapidez, el trabajo se debe realizar mediante pruebas selectivas y considerando que el auditor debe identificar todos los aspectos que individualmente o en su conjunto tengan efecto en la opinión, la materialidad global o a nivel de estados financieros, a efectos de planificación, ha de ser inferior a aquella que el auditor utilizar para emitir opinión. Por ello, se calculará aplicando un porcentaje sobre las cifras de materialidad que resultarían de aplicar sobre las cuentas provisionales los umbrales que figuran el apartado 4.1. A título de referencia, no obligatoria, ese porcentaje podría situarse entre el 80 y el 95%, en función de la experiencia del auditor sobre la fiabilidad de las cuentas provisionales presentadas en ejercicios anteriores, y teniendo en cuenta el mayor o menor riesgo derivado de la naturaleza de las

actividades que realiza la entidad y los resultados de la evaluación general que el auditor efectúe sobre el control interno.

3.5. Teniendo en cuenta que el auditor realiza comprobaciones selectivas de distintas áreas necesita establecer un límite máximo de aceptación de incumplimientos contables o error tolerable para cada una de estas áreas o conjuntos de cuentas que, pese a los incumplimientos detectados al efectuar sus comprobaciones, permita concluir que el grado de error es aceptable y no es necesario extender la revisión. Dicho error tolerable será una fracción de la materialidad global.

3.6. A efectos de calcular la materialidad en cada una de las áreas utilizarán distintos parámetros que partiendo de la materialidad global la ajusten a las características de cada área de trabajo. Para ello se podrán tener en cuenta tantos factores cuantitativos (saldo de las cuentas o epígrafes), como cualitativos (el mayor o menor riesgo derivado de la naturaleza y complejidad de las operaciones correspondientes al área analizada, grado de confianza en el control interno, errores detectados y no corregidos en ejercicios anteriores, etc.). A mayor riesgo el auditor establecerá un error tolerable y una mayor extensión y profundidad de las pruebas sustantivas minorando de este modo el riesgo de no detección, y por tanto el riesgo total de la auditoría.

Existen diversos procedimientos para calcular el error tolerable a nivel de epígrafe de las cuentas anuales. En el Anexo se aporta un ejemplo de aplicación de uno de los procedimientos que es posible utilizar para realizar el cálculo, así como porcentajes orientativos de graduación del error en función de factores cualitativos.

3.7. Por otra parte, en las entidades del sector público administrativo con presupuesto limitativo, el auditor deberá asegurar razonablemente la detección de incumplimientos presupuestarios. Eso significa que para determinadas cuentas puede ser necesario establecer un error tolerable al nivel de vinculación que corresponda, teniendo en cuenta la importancia relativa que a efectos de informe se establece en la regla sexta del apartado 4.1.2. Este error tolerable puede ser sensiblemente inferior al que resultaría de aplicar los criterios generales, de manera que se puedan detectar y revelar desviaciones que, si bien en cuantía no serían suficientemente elevadas, deben ser expuestas en el informe por constituir vulneraciones de la normativa presupuestaria.

3.8. Tanto la materialidad global como las materialidades a nivel de área para la ejecución del trabajo fijadas en la fase de planificación deberán ser modificadas cuando de las cuentas puestas a disposición para ser sometidas a auditoría o de resultados del trabajo realizado, se deduzca que las cifras que se deben tener en cuenta para calcular la materialidad a efectos de informe difieren considerablemente, a nivel global o a nivel de epígrafe, de las consideradas en la fase de planificación, bien porque la estimación que se realizó difiere muy sustancialmente de la realidad o porque se han detectado errores o incumplimientos contables que alteran muy sustancialmente las cifras consideradas en la planificación.

3.9. Normalmente, el auditor debe determinar el alcance o extensión de las pruebas de auditoría a desarrollar para obtener evidencia en función de las cifras de materialidad a nivel de áreas definidas en la fase de planificación. A estos efectos debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- En las pruebas que consistan en el muestreo de operaciones se utilizarán los procedimientos de muestreo que se consideren más adecuados en cada caso. Para la determinación del tamaño de las muestras y la selección de las operaciones a analizar se tendrá en cuenta el error tolerable calculado en cada caso. A estos efectos, se podrá utilizar como referencia la Norma Técnica sobre utilización de técnicas de muestreo y otros procedimientos de comprobación selectiva publicada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Cuando el auditor, de acuerdo con su criterio profesional decida obtener evidencia mediante procedimientos analíticos, las diferencias entre los importes contabilizados y las estimaciones efectuadas por el auditor, se compararán con el error tolerable a fin de evaluar los resultados obtenidos. Dicha comparación se deberá efectuar teniendo en cuenta el grado de precisión esperado de la estimación realizada así como el resto de factores definidos en la Norma Técnica sobre “Procedimientos Analíticos” aprobada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- En determinados casos, teniendo en cuenta la escasa relevancia del saldo de determinadas cuentas, y de los movimientos (sin compensar) habidos en las mismas, así como la evaluación del riesgo de las clases de transacciones, el auditor podrá decidir de acuerdo con

su criterio profesional no realizar comprobaciones, por considerar muy improbable que los errores que se pudieran detectar pudieran dar lugar, por si mismos o acumulados con otros, a una salvedad en la opinión. Asimismo podrá decidir la realización de verificaciones exhaustivas de determinadas cuentas o transacciones cuando considere que el riesgo es muy elevada.

- Cuando la prueba de auditoría se realice sobre una parte de las cuentas incluidas en el área deberá asignar el error tolerable a las distintas cuentas que conforman el área, teniendo en cuenta que en determinados casos la cifra relevante a efectos del trabajo a desarrollar puede no ser el saldo final sino otras como la diferencia entre saldo inicial y final o los importes registrados al debe y/o al haber.

3.10. El auditor documentará en su plan global la determinación de los niveles de materialidad, a nivel global y de sea, y su justificación, dejando evidencia en sus papeles de trabajo.

#### **4.-IMPORTANCIA RELATIVA EN LA EMISIÓN DEL INFORME**

4.1. El auditor, a efectos de exponer su opinión en el informe de auditoría, evaluará la materialidad de las incidencias detectadas partiendo de unas cuentas en las que a efectos de realizar el cálculo se habrán corregido todos los errores e incumplimientos detectados. Para determinar si dichos errores son o no significativos, se comparará la cuantía de los mismos con los umbrales de materialidad que resulten de aplicar determinados parámetros a las cuentas corregidas.

4.1.1. Las magnitudes a considerar para calcular los umbrales de materialidad serán el activo y los gastos, y en el caso de las entidades del sector público administrativo con presupuesto limitativo las obligaciones reconocidas.

El procedimiento a aplicar para determinar los umbrales de materialidad será el siguiente:

- Sobre la magnitud activo de las cuentas se aplicará un porcentaje del 0,45%.
- Sobre la magnitud gastos se aplicará un porcentaje del 0,55%. En el caso de las entidades del sector público administrativo, con presu-

puesto limitativo la magnitud gastos será sustituida por la magnitud obligaciones reconocidas si esta última es inferior.

- Se sumarán las cifras resultantes de los cálculos anteriores, siendo el importe resultante el umbral de material a aplicar a la entidad considerada.
- No obstante, si el importe resultante de los cálculos anteriores, fuera superior al 0,75% del activo, o al 3% de los gastos (en el caso de las entidades del sector público administrativo al 3% de las obligaciones reconocidas), el umbral de materialidad será el importe inferior de los resultados de los cálculos indicados en los puntos anteriores.

4.1.2. Para determinar si los incumplimientos contables detectados son materiales se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

#### **PRIMERA**

Cualquier importe igual o superior a la cifra calculada de acuerdo con el apartado 4.1.1 se considerará significativo.

#### **SEGUNDA**

No se podrán compensar errores en ingresos con errores en gastos, ni errores en el activo con errores en el pasivo y los fondos propios.

Tampoco se podrán compensar infravaloraciones de una partida con sobrevaloraciones de otra, excepto cuando el efecto combinado de las desviaciones no afecte de forma significativa a ninguna de las agrupaciones que integran las cuentas anuales al nivel de desagregación que se indica en la regla sexta.

#### **TERCERA**

No es posible describir en esta Norma toda la casuística que se puede producir respecto de la acumulación de errores. Sin embargo, se establecen las siguientes pautas de actuación que serán de aplicación salvo que el auditor considere que su estricta aplicación a un caso concreto conduce a decisiones no razonables, en cuyo caso podrá decidir su no aplicación, explicando las causas de esta decisión en los papeles de trabajo.

- No se sumarán errores con efecto contrario sobre los resultados o los fondos propios, considerándose dichas sumas de errores como

independientes entre sí. Por ejemplo no se sumaran mayores ingresos y mayores gastos.

- Aquellos errores de importe inferior a la cifra de materialidad calculada se acumularán con otros errores o incumplimientos que produzcan el mismo efecto positivo o negativo sobre los resultados o los fondos propios, sean éstos o no materiales individualmente cualesquiera que sean los epígrafes de las cuentas anuales afectadas por estas incidencias. Dicha agregación queda sujeta a las limitaciones establecidas en el primer párrafo de la regla Segunda. Si efectuada la acumulación resultan importes superiores a la cifra de materialidad, se incluirán las correspondientes salvedades. Los incumplimientos contables que originan la inclusión de las salvedades, se reflejarán en el informe agrupados en función del efecto que producen en las cuentas, indicando los epígrafes de las mismas a las que afecten. Con objeto de que la exposición no resulte excesivamente prolija, el auditor no incluirá en la misma los incumplimientos contables que considere irrelevantes.
- Los errores que no tengan efectos ni en el importe de los resultados ni en el de los fondos propios, consistentes en infravaloraciones de un epígrafe de las cuentas anuales que tienen su correspondencia en sobrevaloraciones de otro epígrafe, se reflejarán únicamente como salvedades cuando considerados a nivel de epígrafe sean superiores al umbral de materialidad, no debiendo ser agregados con otros que no afecten a dicho epígrafe. Por tanto, las reclasificaciones solo constituirán una salvedad cuando para un epígrafe concreto de las cuentas anuales excedan de la cifra de materialidad calculada.

#### CUARTA

A los efectos de inclusión o no en el informe de errores o incumplimientos contables que individualmente no sean materiales se tendrán en cuenta, además de los anteriormente expuestos, los siguientes criterios:

- No serán incluidos aquellos incumplimientos contables que, a juicio del auditor, y en función del tamaño de la entidad y de su actividad tengan un efecto irrelevante en las salvedades a exponer en el informe.
- Si la suma de errores de un determinado efecto es material y por tanto debe ser incluido en el informe, también se ofrecerá información

sobre los errores en sentido contrario que teniendo en cuenta su importe no constituyen salvedades, contrarrestan el efecto sobre los resultados o los fondos propios aún cuando se encuentren por debajo del umbral de materialidad, salvo en aquellos casos en que el auditor considere que el efecto es irrelevante. Dicha información se ofrecerá complementando la que corresponde a la descripción de la salvedad.

- En todo caso, el conjunto de errores contable contenidos en las cuentas anuales y no recogidos en el informe como salvedades no podrá en ningún caso ser superior a los umbrales de materialidad aplicables.
- Aquellos incumplimientos de principios y normas contables no materiales y que de acuerdo con lo indicado en las reglas anteriores no figurarán en el informe de auditoría de cuentas, serán en todo caso, comunicados por escrito a la entidad auditada, debiendo ser reflejados, cuando proceda, en el informe adicional o complementario al de auditoría de cuentas, de acuerdo con la Norma Técnica correspondiente.

## QUINTA

Cuando existan incertidumbres, el auditor, de acuerdo con la información de que disponga y su juicio profesional y si fuera posible y razonable, deberá estimar si el efecto podría ser superior a las cifras que se deduzcan de los umbrales anteriormente establecidos. Dicho importe estimado se tendrá en cuenta en los cálculos realizados de acuerdo con las reglas primeras a tercera, es decir, se tendrá en cuenta para efectuar la comparación con los umbrales de materialidad y decidir en cada caso qué incidencias deben incluirse en el informe por calificarse como salvedades.

Del mismo modo se actuará cuando, detectados determinados incumplimientos contable, el auditor debe efectuar una estimación del error en cuentas no siendo razonable efectuar el examen individualizado de todas las operaciones.

Cuando el auditor no pueda aplicar, parcial o totalmente, sus procedimientos de auditoría sobre determinados saldos u operaciones, deberá decidir si incluye o no en el informe una limitación al alcance en función de la relevancia de los saldos u operaciones no verificados y del riesgo de que existan errores significativos, evaluados según su juicio profesional y teniendo en cuenta la información y documentación de la que si haya dispuesto.

## SEXTA

Además de los resultantes de la aplicación de las reglas anteriores, el auditor podrá considerar significativos aquellos errores en los que individualmente o en su conjunto concurren las siguientes circunstancias:

- Que los incumplimientos detectados supongan una desviación superior a un 5% de una agrupación de las cuentas anuales, representando el saldo de dicha agrupación o porcentaje superior al 5% del activo o de los gastos, según se trate de una agrupación de balance o de cuenta de resultados. Cuando afecte a varias agrupaciones se tomará el menor de los límites.

- Que además produzcan, a juicio del auditor, una distorsión relevante de la información que se deduce de las cuentas sobre alguno de los siguientes aspectos.

o La liquidez del ente auditado, medida mediante el capital circulante.

o El nivel de endeudamiento de la entidad o su composición

o La capacidad para financiar presupuestos futuros, deducida del remanente de tesorería.

o Los resultados, cuando produzcan la inversión del signo, o fluctuaciones importantes respecto de los obtenidos en ejercicios anteriores o en el propio ejercicio.

o El importe de aquellas partidas sometidas a limitaciones legales cuando los incumplimientos contables encubran incumplimientos legales (por ejemplo los gastos de personal).

Cuando sea aplicable el Plan General de Contabilidad de la Empresa Española, a los efectos de esta Norma se considerarán agrupaciones las siguientes:

Para Balance: el primer nivel de desagregación que figura referenciado por letras (por ejemplo Activo Circulante).

Para la Cuenta de Pérdidas y Ganancias: el segundo nivel de desagregación que figura definido por números árabes (por ejemplo Gastos de Personal).

Cuando sea aplicable el Plan General de Contabilidad Pública se considerarán las agrupaciones siguientes:

Para Balance: el primer nivel de desagregación que figura referenciado por letras (por ejemplo inmovilizado).

Para la Cuenta de Resultado Económico-Patrimonial: el tercer nivel de desagregación representado por letras minúsculas (por ejemplo Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado).

Para el Estado de Liquidación del Presupuesto: El capítulo (por ejemplo Gastos de Personal).

Las anteriores agrupaciones serán utilizadas como referencia cuando a las entidades a auditar les sean de aplicación normas contables específicas que contengan modelos de cuentas anuales diferentes de los establecidos en las normas citadas en este apartado.

## **SÉPTIMA**

En todo caso se considerará significativa, en las entidades sometidas a presupuesto limitativo, toda desviación superior al 5% de las obligaciones reconocidas con cargo a un capítulo del presupuesto de gastos, siempre que representen una cifra superior al 5% de las que figuren en el total del estado de liquidación del presupuesto corregido con los errores detectados.

## **OCTAVA**

La consideración por parte del auditor de factores cualitativos, podrá incidir en la evaluación de la materialidad calculada según la aplicación de los parámetros y criterios incluidos en los apartados anteriores.

4.2. La consideración de factores cualitativos que puedan modificar cuantitativamente los umbrales de materialidad deducidos del apartado 4.1 de esta Norma Técnica, será explicada en los papeles de trabajo, debiendo ser autorizada con carácter previo por la Oficina Nacional de Auditoría cuando la desviación que se produzca respecto de las cifras que resultarían de la aplicación de los correspondientes apartados de la Norma sea superior al 20% de la cifra de materialidad calculada.

4.3. Si la normativa específica aplicable a la entidad auditada, exigiera la emisión de un informe de auditoría de un auditor privado, elaborado de acuerdo con las Normas aprobadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, además del que corresponde emitir por su pertenencia al Sector Público Estatal, elaborado de acuerdo con las Normas de Auditoría del Sector Público, los criterios de materialidad a aplicar en este último informe serán

los que resulten de la aplicación de los correspondientes apartados de esta Norma. No obstante, si en algún caso las cifras que resultaran de la aplicación de la Norma de importancia relativa aprobada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, fueran inferiores a los efectos del cálculo de la importancia relativa a efectos de informe, se aplicarán estos últimos.

4.4. Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo segundo del apartado 1.4 de esta Norma, la detección de errores o incumplimientos contables que afecten al importe de los resultados o fondos propios, en cuantía superior a tres veces el umbral de materialidad calculado, constituirá una referencia para emitir opinión desfavorable sobre las cuentas anuales.

4.5. En todos aquellos aspectos relacionados con la determinación de la importancia relativa o materialidad no regulados por esta Norma, los auditores actuarán de acuerdo con su criterio profesional excepto si recibieran instrucciones de coordinación específicas.

4.6. Los incumplimientos de normas o reglas presupuestarias que no supongan una salvedad en la opinión sobre las cuentas anuales porque sus efectos sobre dichas cuentas tomadas en su conjunto, sean inferiores a los niveles de materialidad definidos de acuerdo con esta Norma, serán expuestos en el informe de auditoría de cuentas como párrafo independiente de la Sección de Opinión en el supuesto que:

- El efecto de la cuantía del incumplimiento en el Estado de Liquidación del Presupuesto de Gastos sea superior al 5% de las obligaciones reconocidas al nivel de vinculación jurídica definida en los artículos 43 y 44 de la Ley General Presupuestaria.
- El efecto del importe del incumplimiento en el Estado de Liquidación del Presupuesto de Ingresos de la entidad sea superior al 5% de los derechos reconocidos brutos.

Asimismo, se incluirán en un párrafo independiente de la opinión aquellos incumplimientos de normas presupuestarias no cuantificables que el auditor estime relevantes.

## **DISPOSICIÓN FINAL**

La presente Norma Técnica será de aplicación a las auditorías de las cuentas anuales del ejercicio 2007 y sucesivos.

**ANEXO**  
**DATOS CONTABLES DE PARTIDA**

<b>ACTIVO</b>	<b>SALDO</b>	<b>MOVI- MIENTO</b>	<b>PASIVO</b>	<b>SALDO</b>	<b>MOVI- MIENTO</b>
Inmovilizado Material	600	20	Fondos propios	1.000	40
Inmovilizado Inmaterial	10	2	Ingresos distribuir varios Ejercicios	140	50
Inmovilizado Financiero	400	100	Provisiones riesgos y gastos	150	51,1
Otro Inmovilizado	20	10	Acreedores largo	300	200
Existencias	250	150	Acreedores corto	100	100
Deudores	200	100	Provisiones corto	200	140
IFT y Tesorería	400	200	Otros pasivos	10	1
Otros activos	20	0,1			
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>1.900</b>	<b>582,1</b>	<b>TOTAL PASIVO</b>	<b>1.900</b>	<b>582,1</b>

<b>GASTOS</b>		<b>INGRESOS</b>	
Aprovisionamientos	100	Ventas y servicios	120
Personal	50	Otros ingresos de explotación	50
Dotación amortizaciones	20	Ingresos financieros	30
Dotación provisiones	2	Subvenciones	20
Otros gastos	5	Ingresos extraordinarios	5
Impuesto de Sociedades	10	Otros ingresos	2
<b>TOTAL GASTOS</b>	<b>187</b>	<b>TOTAL INGRESOS</b>	<b>227</b>

### PASO 1. Determinación de la materialidad global

Los cálculos se recogen sintéticamente en el siguiente cuadro:

Activo	1.900	0,75%	14,25
Gastos	187	3%	5,61
<b>0,45% de activo + 0,55% de gastos</b>			<b>9,58</b>

De acuerdo con lo anterior, la materialidad inicial aplicable sería de 5,61.

### PASO 2. Ajustes en la materialidad global

Se trataría de aplicar correcciones en la materialidad inicial teniendo en cuenta factores cualitativos de carácter general, como los siguientes:

- Riesgos inherentes derivados de la naturaleza de la actividad de la entidad.
- Evaluación global del control interno.

Estas correcciones no deberían suponer una reducción en la materialidad inicial de más del 20% y en ningún caso deberían dar lugar a aumentos en la materialidad.

MATERIALIDAD GLOBAL 5,61		
FACTORES CORRECTORES	VALORACIÓN	AJUSTE
a) Naturaleza de la entidad	Sin observaciones	0%
b) Control Interno	Mejorable	10%
	<b>SUMA</b>	<b>10%</b>
MATERIALIDAD CORREGIDA		<b>5,05</b>

### PASO 3. Análisis de relevancia

Como criterio para analizar la existencia de áreas en las que puedan darse circunstancias que justifiquen no incluirlas en la revisión, se identifican aquellas cuyas variaciones de debe y haber son inferiores a la materialidad corregida.

		VARIACIONES	
		DEBE	HABER
Ingresos	Ingresos extraordinarios	0	5
Gastos	Otros Gastos	5	0
Activo	Inmovilizado Inmaterial	4	2
Gastos	Dotación de provisiones	2	0
Ingresos	Otros Ingresos	0	2
Pasivo	Otros pasivos	1	2
Activo	Otros activos	0,3	0,2

Con base en la experiencia del auditor respecto a la naturaleza de la actividad de cada área y del control interno existente en ellas, se considera adecuado no incluirlas en la revisión, salvo la de ingresos extraordinarios, al detectar en ésta circunstancias que aconsejan su análisis al margen de su reducida variación de saldo y movimientos al debe y el haber.

#### **PASO 4. Determinación del error tolerable por área de acuerdo con factores cuantitativos.**

Respecto a los factores cuantitativos, el cálculo se hará con base en los saldos contables y la fórmula utilizada será la siguiente:

*Error tolerable del área = Materialidad corregida x raíz cuadrada de (saldo contable del área / saldo contable de todas las áreas).*

		SALDO CONTABLE	ERROR TOLERABLE
Activo	IFT y Tesorería	400	1,57
Activo	Existencias	250	1,24
Activo	Inmovilizado Financiero	400	1,57
Activo	Deudores	200	1,11
Activo	Inmovilizado material	600	1,92
Activo	Otro Inmovilizado	20	0,35
Gastos	Aprovisionamientos	100	0,78
Gastos	Personal	50	0,55

		<b>SALDO CONTABLE</b>	<b>ERROR TOLERABLE</b>
Gastos	Dotación amortizaciones	20	0,35
Gastos	Impuestos de Sociedades	10	0,25
Ingresos	Ventas y servicios	120	0,86
Ingresos	Otros ingresos de explotación	50	0,55
Ingresos	Ingresos financieros	30	0,43
Ingresos	Subvenciones	20	0,35
Pasivo	Provisiones corto	200	1,11
Pasivo	Acreedores largo	300	1,36
Pasivo	Acreedores corto	100	0,78
Pasivo	Provisiones riesgos y gastos	150	0,96
Pasivo	Ingresos distribuir varios ejercicios	140	0,93
Pasivo	Fondos propios	1.000	2,48
	<b>SUMA</b>	<b>4.160</b>	
	<b>MATERIALIDAD GLOBAL CORREGIDA</b>	<b>5,05</b>	

#### **PASO 5. Ajustes al error tolerable por área de acuerdo con factores cualitativos.**

Los ajustes en el error tolerable del área se realizarán en función de la experiencia del auditor en ejercicios anteriores respecto al control interno y error esperado, específicos del área. El cálculo sería el resultado de aplicar el error tolerable inicial del área un índice basado en una evaluación del nivel de confianza en el área y el error esperado. En el siguiente cuadro se recoge el factor corrector que se opta por aplicar, de acuerdo con el criterio del auditor y las características del trabajo:

<b>CONFIANZA EN EL CONTROL</b>	<b>FACTOR CORRECTOR</b>
Alta	0,8
Media-alta	1,0
Media-baja	1,5
Baja	2,0

En función de lo anterior, el error tolerable ajustado de cada área sería el que se recoge en el siguiente cuadro:

**Nota:** Error tolerable ajustado = Error tolerable inicial del Área / Factor corrector.

		<b>ERROR TOLERABLE INICIAL</b>	<b>FACTOR CORREC- TOR</b>	<b>ERROR TOLERABLE AJUSTADO</b>
Activo	IFT y Tesorería	1,57	0,8	1,96
Activo	Existencias	1,24	1	1,24
Activo	Inmovilizado financiero	1,57	1,5	1,04
Activo	Deudores	1,11	2	0,55
Activo	Inmovilizado material	1,92	0,8	2,40
Activo	Otro inmovilizado	0,35	1	0,35
Gastos	Aprovisionamientos	0,78	1,5	0,52
Gastos	Personal	0,55	2	0,28
Gastos	Dotación amortizaciones	0,35	0,8	0,44
Gastos	Impuesto Sociedades	0,25	1	0,25
Ingresos	Ventas y servicios	0,86	1,5	0,57
Ingresos	Otros ingresos explotación	0,55	2	0,28
Ingresos	Ingresos financieros	0,43	0,8	0,54
Ingresos	Subvenciones	0,35	1	0,35
Pasivo	Provisiones corto	1,11	1,5	0,74
Pasivo	Acreedores largo	1,36	2	0,88
Pasivo	Acreedores corto	0,78	0,8	0,98
Pasivo	Provisión riesgos y gastos	0,96	1	0,96
Pasivo	Ingresos distribuirejercicios	0,93	1,5	0,62
Pasivo	Fondos propios	2,48	2	1,24

El error tolerable ajustado es la referencia que se comparará con los resultados de auditoría en las pruebas realizadas mediante muestreo estadístico o revisión global analítica para evaluar si dichos resultados son satisfactorios.

El cálculo de un error tolerable a nivel de área o particularizado a cuentas concretas, no implica que el auditor de acuerdo con su juicio profesional no pueda decidir comprobaciones exhaustivas sobre determinadas cuentas si considera que el riesgo es muy elevado, o en su caso no realizar pruebas sobre las citadas cuentas si considera que el riesgo de auditoría es muy reducido y los saldos y/o movimientos de determinadas cuentas son irrelevantes.

**ORDEN MINISTERIAL 183/2002, DE 2 DE SEPTIEMBRE,  
POR LA QUE SE CLASIFICAN LOS INFORMES DE CONTROL  
FINANCIERO**

**(BOD núm.178, de 11 de septiembre de 2002)**

La Intervención General de la Defensa realiza, en el ámbito de su competencia, controles financieros cuya finalidad consistente en la emisión de un informe en el que se ponen de manifiesto los resultados, conclusiones y recomendaciones sobre un centro y una gestión, e incluso sobre una organización y su funcionamiento cuando sea esta materia el objeto de análisis.

Un significativo número de los documentos con los que se trabaja en estas auditorías puede ser que ya estén clasificados, por tratarse de las materias que se encuentran incluidas en las normas sobre protección de la documentación y material clasificado.

Sin embargo, en general, no todos los documentos que componen los “papeles de trabajo” de una auditoría son materias que tengan algún tipo de clasificación, lo que facilita que pueda ser conocido por terceros sin limitación alguna.

Igual ocurre con el propio documento resultante del “control financiero”, en el que se exponen datos tanto económicos, como de personal o material de una unidad, así como defectos que se observen en la gestión o en la organización del centro.

También puede incorporarse a lo largo de la auditoría, documentación respecto a estudios y asesoramientos de las Fuerzas Armadas sobre proyectos de normativa legal, investigaciones y desarrollos científicos o técnicos de carácter militar realizados por industrias militares o de interés para la defensa, reglamentos y normas internas, sustracciones y pérdidas de armamento, munición y material, estado de operatividad de las unidades, buques y aeronaves, así como del armamento, munición y material,

estudios previos a la expropiación de terrenos para utilización militar o plantillas y efectivos, que son clasificadas con arreglo a las distintas categorías existentes.

Esta documentación en muchos casos se incorpora al documento resultante de “control financiero” como anexos.

Es importante que tanto los documentos de trabajo, como el resultado que es el propio “control financiero” tengan un tratamiento que limite su divulgación a personas no autorizadas, por las lógicas razones de seguridad.

Por todo lo anterior, y en virtud de las facultades que me confiere el párrafo segundo de punto 2.3 de las normas para la protección de la documentación y material clasificado, aprobadas por Orden Ministerial comunicada 1/1982, de 25 de enero<sup>1</sup>

DISPONGO:

***Apartado único.*** Vengo en clasificar de “DIFUSIÓN LIMITADA” los INFORMES DE CONTROL FINANCIERO, ya sea en su manifestación de CONTROL FINANCIERO PERMANENTE, como de AUDITORÍAS FINANCIERAS Y DE CUMPLIMIENTO, así como las AUDITORÍAS OPERATIVAS elaboradas por la Intervención General de la Defensa. Esta clasificación se entiende sin perjuicio de otras de mayor grado de restricción que puedan ser otorgadas de forma general o específica por disposiciones de rango superior.

***Disposición final única.*** Esta Orden Ministerial entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el “Boletín Oficial de Defensa”.

---

<sup>1</sup> Derogada por la Orden Ministerial 76/2006, de 19 de mayo, por la que se aprueba la política de seguridad de la información del Ministerio de Defensa.

**COMUNICACIÓN DE INTERÉS GENERAL 17/2002 DE 23 DE  
OCTUBRE, DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE DEFENSA,  
SOBRE NORMAS PARA LA PROTECCIÓN DE LA DOCUMEN-  
TACIÓN DE CONTROL FINANCIERO PERMANENTE, CLASI-  
FICADA DE DIFUSIÓN LIMITADA**

De orden del Excmo. Sr. Interventor General de la Defensa, y para general conocimiento, se adjunta copia del escrito elaborado por la División de Control Financiero y Auditorías de este Centro Fiscal, sobre el asunto cuyo contenido arriba se resume. Se enviará en sobre cerrado, que deberá ser abierto exclusivamente por el Interventor Delegado, copia de la Orden Ministerial Comunicada núm. 1/1982<sup>1</sup> sobre normas para la protección de la documentación y material clasificado, elaboradas por la Secretaría General Técnica de este Ministerio, de 25 de enero de 1982.

Madrid, 23 de octubre de 2002, El General de Brigada Interventor, Víctor Agustín López Sebastián.

El Excmo. Sr. Ministro de Defensa, en uso de las competencias que le atribuye el punto 2.3 de la Orden Ministerial Comunicada nº 1/1982<sup>2</sup> de 25 de enero, por la que se aprueban las “Normas para la protección de la documentación y material clasificado”, ha clasificado de difusión limitada los informes de control financiero, por Orden Ministerial nº 183/2002, de 2 de septiembre, publicada en el Boletín Oficial del Ministerio de Defensa, nº178, de fecha 11 de septiembre de 2002, que establece lo siguiente:

“La Intervención General de la Defensa realiza, en el ámbito de su competencia, controles financieros cuya finalidad consiste en la emisión de un informe en el que se ponen de manifiesto los resultados, conclu-

---

<sup>1</sup> Derogada por la Orden Ministerial 76/2006, de 19 de mayo, por la que se aprueba la política de seguridad de la información del Ministerio de Defensa.

<sup>2</sup> Derogada por la Orden Ministerial 76/2006, de 19 de mayo, por la que se aprueba la política de seguridad de la información del Ministerio de Defensa.

siones y recomendaciones sobre un centro y una gestión, e incluso sobre una organización y su funcionamiento cuando sea esta materia el objeto de análisis.

Un significativo número de los documentos con los que se trabaja en estas auditorías puede ser que ya estén clasificados, por tratarse de las materias que se encuentran incluidas en las normas sobre protección de la documentación y material clasificado.

Sin embargo, en general, no todos los documentos que componen los “papeles de trabajo” de una auditoría son materias que tengan algún tipo de clasificación, lo que facilita que pueda ser conocido por terceros sin limitación alguna.

Igual ocurre con el propio documento resultante del “control financiero”, en el que se exponen datos tanto económicos, como de personal o material de una unidad, así como defectos que se observen en la gestión o en la organización del centro.

También puede incorporarse a lo largo de la auditoría, documentación respecto a estudios y asesoramientos de las Fuerzas Armadas sobre proyectos de normativa legal, investigaciones y desarrollos científicos o técnicos de carácter militar realizados por industrias militares o de interés para la defensa, reglamentos y normas internas, sustracciones y pérdidas de armamento, munición y material, estado de operatividad de las unidades, buques y aeronaves, así como del armamento, munición y material, estudios previos a la expropiación de terrenos para utilización militar o plantillas y efectivos, que son clasificadas con arreglo a las distintas categorías existentes.

Esta documentación en muchos casos se incorpora al documento resultante de “control financiero” como anexos. Es importante que tanto los documentos de trabajo, como el resultante que es el propio “control financiero”, tengan un tratamiento que limite su divulgación a personas no autorizadas, por las lógicas razones de seguridad. Por todo lo anterior, y en virtud de las facultades que me confiere el párrafo segundo de punto 2.3 de normas para la protección de documentación y material clasificado, aprobadas por Orden Ministerial comunicada 1/1982, de 25 de enero<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Derogada por la Orden Ministerial 76/2006, de 19 de mayo, por la que se aprueba la política de seguridad de la información del Ministerio de Defensa.

**DISPONGO:**

**Apartado único.** Vengo en clasificar de “DIFUSIÓN LIMITADA” los INFORMES DE CONTROL FINANCIERO, ya sea en su manifestación de CONTROL FINANCIERO PERMANENTE, como de AUDITORÍAS FINANCIERAS Y DE CUMPLIMIENTO, así como las AUDITORÍAS OPERATIVAS, elaboradas por la Intervención General de la Defensa. Esta clasificación se entiende sin perjuicio de otras de mayor grado de restricción que puedan ser otorgadas de forma general o específica por disposiciones de rango superior.

**Disposición final única.** Esta Orden Ministerial entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el “Boletín Oficial de Defensa”.

Madrid, 2 de septiembre de 2002”.

Las normas que regulan la protección de la documentación y material clasificado en el Ministerio de Defensa son:

- Ley nº 9/1968, de 5 de abril, sobre “Secretos Oficiales”, modificada por Ley nº 48/1978, de 7 de octubre.

- Decreto nº 242/1969, de 20 de febrero, que aprueba el Reglamento de la Ley nº 9/1968.

- Orden Ministerial Comunicada 1/1982, de 25 de enero, por la que se aprueban las “Normas para la protección de la documentación y material clasificado<sup>4</sup>”.

La clasificación de difusión limitada, tanto de los documentos o papeles de trabajo como de la plasmación de los mismos en los informes de control financiero, implica un acto formal mediante el cual se asigna al control financiero en la doble acepción de control financiero permanente y de auditorías financieras, de cumplimiento y operativas, dicho grado de clasificación, con la finalidad de limitar su divulgación a personas no autorizadas, por especiales razones de seguridad militar y que conlleva unas determinadas medidas de protección.

Se acompañan, como anexo, las “Normas para la Protección de la Documentación y Material Clasificado”, aprobadas por Orden Ministerial

---

<sup>4</sup> Derogada por la Orden Ministerial 76/2006, de 19 de mayo, por la que se aprueba la política de seguridad de la información del Ministerio de Defensa.

Comunicada nº 1/1982<sup>5</sup>, que deben ser observadas, tanto por el personal Interventor, como por cualquier otro personal auxiliar que intervenga en la elaboración, tratamiento, registro y custodia de los documentos e informes de control financiero.

En relación a la correcta cumplimentación de dichas normas, se efectúan las siguientes precisiones:

- El ejercicio del control financiero es una de las atribuciones que corresponden a los Interventores Delegados de conformidad con los artículos correspondientes del Texto refundido de la Ley General Presupuestaria y Real Decreto 2188/1995, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado, por lo que, expresamente, quedan autorizados para la elaboración de los informes de control financiero.

- Los Interventores Delegados en los Centros, Unidades, Dependencias u Organismos, en el ejercicio de los informes de control financiero permanente, así como los Interventores Delegados, Jefes de los Equipos de Auditoría, en relación a las auditorías que se les encomienden, se constituyen como Jefes del Servicio de Protección, con los cometidos que en las normas que se acompañan les asignan.

Asimismo, en la Intervención General de Defensa, Intervenciones Delegadas Centrales e Intervenciones Territoriales, se designará un Jefe del Servicio de Protección, a los efectos prevenidos en las normas antedichas. Forma parte del Servicio de Protección el personal auxiliar que expresamente se designe, en orden a la salvaguarda de esta documentación.

En el anexo 2 de las normas se recogen los distintos grupos de desclasificación, en atención al tiempo en vigor de la clasificación de una materia.

En relación a los distintivos de identificación establecidos en el apartado 5.7 de las normas que se acompañan, y cuya descripción aparece recogida en el anexo 4, no será necesaria la impresión del correspondiente al grupo de desclasificación. Cualquier aclaración o duda que, en orden al cumplimiento de las normas que se remiten pueda plantearse, podrá ser puesta en conocimiento de la Intervención General de la Defensa, a través de la División de Control Financiero y Auditorías.

---

<sup>5</sup> Derogada por la Orden Ministerial 76/2006, de 19 de mayo, por la que se aprueba la política de seguridad de la información del Ministerio de Defensa.