

CONTENIDO

	Pág.
FUNCIÓN INTERVENTORA	3
Fiscalización previa de derechos	5
Fiscalización e intervención previa de gastos.....	5
Fiscalización e intervención previa limitada	8
CONTROL FINANCIERO	22
Control permanente	25
Auditoría Pública.....	26
Normas de auditoría.....	37
FISCALIZACIÓN DE LOS GASTOS DE PERSONAL	61
FISCALIZACIÓN DE LAS SUBVENCIONES CONCEDIDAS	71

La aprobación del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, ha supuesto el desarrollo reglamentario de las previsiones que en materia de control interno local económico-financiero se contenían básicamente en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en adelante TRLHL, cuya estructura se remonta a 1988.

Dentro del concepto de control interno, y por contraposición al control externo que corresponde al Tribunal de Cuentas originariamente, el TRLHL ya diferenció desde su primera redacción la función interventora, el control financiero y el control de eficacia:

La función interventora quedaba definida como una forma de control continuo y previo de todos los actos de contenido económico-financiero al objeto de que estos actos se emitiesen cumpliendo las disposiciones del ordenamiento jurídico que les resultasen de aplicación, regulándose en este punto la formulación de reparos y sus efectos cuando los actos a emitir no superaban satisfactoriamente esta fiscalización previa.

El control financiero tenía por objeto comprobar el funcionamiento en el aspecto económico-financiero de los servicios de las entidades locales, de sus organismos autónomos y de las sociedades mercantiles de ellas dependientes, añadiéndose que su objeto era informar acerca de la adecuada presentación de la información financiera, del cumplimiento de las normas y directrices que sean de aplicación y del grado de eficacia y eficiencia en la consecución de los objetivos previstos. Este control se ha centrado básicamente en la realización de auditorías encaminadas a comprobar el correcto reflejo contable de todos los hechos relevantes desde el punto de vista económico-financiero, de modo que se trata de un control a posteriori, puntual, y cuyos resultados se plasman en un informe en el que se concluye el grado en que la contabilidad refleja la realidad.

Por último, el control de eficacia tendría por objeto la comprobación periódica del grado de cumplimiento de los objetivos, así como el análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento de los respectivos servicios o inversiones.

Esta estructura de controles que nace de la mano de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, se desarrolla de forma muy desigual tanto en la teoría como en la práctica.

Así, la función interventora, a la que la ley dedica la mayor parte del articulado en materia de control interno, casi llega a identificarse con el propio concepto de control interno en la práctica local, especialmente en las entidades locales de tamaño mediano y pequeño.

El control financiero ha tenido mucho menos desarrollo, mediante la realización de auditorías en entidades dependientes de la local, especialmente sociedades mercantiles, de acuerdo con las instrucciones emitidas por el pleno de la corporación.

Por su parte, la práctica de los controles de eficacia ha sido testimonial, excepción hecha de entidades de tamaño superior.

El Real Decreto 424/2017 ha venido a desarrollar y sistematizar el concepto y ejecución del control interno, y se puede decir que su principal innovación está en el importante impulso que supone para los controles financiero y de eficacia.

Este reglamento estructura así el control interno en dos pilares: función interventora y control financiero, convirtiendo al control de eficacia en un concepto que debe modular la forma de ejercicio de los dos anteriores.

FUNCIÓN INTERVENTORA

De acuerdo con lo previsto en el artículo 214 del TRLHL, la función interventora tendrá por objeto fiscalizar todos los actos de las entidades locales y de sus organismos autónomos que den lugar al reconocimiento y liquidación de derechos y obligaciones o gastos de contenido económico, los ingresos y pagos que de aquéllos se deriven, y la recaudación, inversión y aplicación, en general, de los caudales públicos administrados, con el fin de que la gestión se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso.

En primer lugar hay que decir que el concepto de organismo autónomo debe entenderse sustituido por el de organismo público desde la entrada en vigor de la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local. Pero además, el artículo 2 del RD 424/2017 desarrolla el ámbito de aplicación del régimen de controles, incluyéndose:

- a) La propia Entidad Local.
- b) Los organismos autónomos locales.
- c) Las entidades públicas empresariales locales.
- d) Las sociedades mercantiles dependientes de la Entidad Local.
- e) Las fundaciones del sector público dependientes de la Entidad Local, y ello a pesar de la falta de soporte jurídico que dé cobertura a la existencia de estas entidades.
- f) Los fondos carentes de personalidad jurídica cuya dotación se efectúe mayoritariamente desde los Presupuestos Generales de la Entidad Local.
- g) Los consorcios dotados de personalidad jurídica propia adscritos a la Entidad Local de conformidad con la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.
- h) Las entidades con o sin personalidad jurídica distintas a las mencionadas en los apartados anteriores con participación total o mayoritaria de la Entidad Local.

Continúa indicando el artículo 214 identificando los cuatro momentos en los que debe ejercerse la función interventora, señalando que comprenderá:

- a) La intervención crítica o previa de todo acto, documento o expediente susceptible de producir derechos u obligaciones de contenido económico o movimiento de fondos de valores.
- b) La intervención formal de la ordenación del pago.
- c) La intervención material del pago.
- d) La intervención y comprobación material de las inversiones y de la aplicación de las subvenciones.

La función interventora se ejerce, bien como fiscalización previa o bien como intervención previa. Estas dos modalidades no son opciones con las que el órgano de

control cuenta para ejercer su función, sino que cada una está vinculada al momento en el que el control se produce.

La fiscalización previa es la facultad que compete al órgano interventor de examinar, antes de que se dicte la correspondiente resolución, todo acto, documento o expediente susceptible de producir derechos u obligaciones de contenido económico o movimiento de fondos y valores, con el fin de asegurar, según el procedimiento legalmente establecido, su conformidad con las disposiciones aplicables en cada caso. Es decir, la fiscalización previa es la que procede en el momento a) indicado más arriba, y tiene por objeto comprobar que el acto que se pretende emitir se ajusta materialmente a la legalidad vigente. Así por ejemplo, estaría sometida a fiscalización previa la propuesta de convocar una línea de subvenciones o la propuesta de conceder de forma directa una ayuda. Se puede decir que todos aquellos actos que impliquen autorización y/o compromiso de gasto están sometidos a fiscalización previa, aunque existen supuestos adicionales, porque también lo estaría cualquier acto que sin implicar en el momento en que se dicta una autorización de gasto puede provocarla en un momento futuro, como la aprobación de un convenio del que pueden surgir obligaciones económicas para la entidad si se producen ciertas circunstancias. Añade el artículo 8 del RD 424/2017 que el ejercicio de la función interventora no atenderá a cuestiones de oportunidad o conveniencia de las actuaciones fiscalizadas.

Por su parte, la intervención previa es la facultad del órgano interventor para comprobar, antes de que se dicte la correspondiente resolución, que las obligaciones y los pagos se ajustan a la ley o a los negocios jurídicos suscritos por las autoridades competentes. La intervención previa es la que corresponde aplicar en los momentos b), c) y d) anteriormente señalados, y con ella se trata de comprobar que el tercero a favor de quien se va a reconocer una obligación, ordenar un pago, o realizar materialmente el pago ha cumplido con las obligaciones que legalmente le corresponden y con aquellas impuestas por el negocio jurídico que eventualmente se haya efectuado, independientemente de la legalidad de éste, porque sobre esta cuestión se habrá pronunciado el órgano interventor con ocasión de su fiscalización previa. Resulta entonces que la intervención previa se produce con ocasión de los actos de reconocimiento de obligaciones (O), para los que esta intervención previa se traduce en una intervención material o de comprobación material de la aplicación de los fondos públicos, y ordenación de pagos (P), extendiéndose también a la realización material de éstos (R), adoptando en estos dos últimos la intervención previa un carácter formal, que trata de comprobar la regularidad formal de la documentación que soporta las órdenes de pago y su efectiva realización.

En los casos en los que las fases de autorización y disposición de gastos se acumulen en un solo acto con las de reconocimiento de la obligación, la función interventora se ejercerá fiscalizando la propuesta de acto, en lo que se refiere a la aprobación de gasto y su compromiso, e interviniendo la propuesta en lo que se refiere al reconocimiento de la obligación.

En coherencia con lo indicado, el artículo 7 del RD 424/2017 se refiere a las cuatro fases hablando de fiscalización en la primera y de intervención en las restantes. Conviene también indicar que aunque este precepto se refiere a la fiscalización previa de los actos que reconozcan derechos de contenido económico, autoricen o aprueben gastos, dispongan o comprometan gastos y acuerden movimientos de fondos y valores, la misma

debe producirse también en los supuestos en que este efecto no es inmediato o seguro, tal y como prevé el TRLHL.

FISCALIZACIÓN PREVIA DE DERECHOS

En concordancia con el apartado 4 del artículo 219 del TRLHL, el artículo 9 del RD 424/2017 prevé la posibilidad de que la fiscalización previa de los derechos e ingresos de la Tesorería de la Entidad Local y la de sus organismos autónomos se pueda sustituir por el control inherente a la toma de razón en contabilidad. Esta posibilidad, que requiere acuerdo plenario expreso al respecto, supone en la práctica la sustitución de la función interventora en materia de ingresos por el control posterior mediante el ejercicio del control financiero.

Asimismo, señala el precepto que esta posibilidad no alcanzará a la fiscalización de los actos de ordenación y pago material derivados de devoluciones de ingresos indebidos, que siempre estarán sometidos a la función interventora.

FISCALIZACIÓN E INTERVENCIÓN PREVIA DE GASTOS

Señala el artículo 10 del RD 424/2017 que el órgano interventor recibirá el expediente original completo, una vez reunidos todos los justificantes y emitidos los informes preceptivos, y cuando esté en disposición de que se dicte acuerdo por el órgano competente, añadiendo que el órgano interventor fiscalizará el expediente en el plazo de diez días hábiles que se iniciará el día siguiente a la fecha de recepción del expediente original y una vez se disponga de la totalidad de los documentos. Este plazo se reducirá a cinco días hábiles cuando se haya declarado urgente la tramitación del expediente o se aplique el régimen especial de fiscalización e intervención previa limitada. En ningún caso el desarrollo y adaptaciones normativas que realicen las Entidades Locales podrán reducir los plazos establecidos en este artículo.

Cuando la naturaleza del acto, documento o expediente lo requiera el órgano interventor de la Entidad Local, en el ejercicio de sus funciones de control interno, podrá recabar directamente de los distintos órganos de la Entidad Local los asesoramientos jurídicos y los informes técnicos que considere necesarios, así como los antecedentes y documentos precisos para el ejercicio de sus funciones de control interno, con independencia del medio que los soporte. También los órganos interventores podrán recabar a través del Presidente de la Entidad Local, el asesoramiento e informe de los Servicios de Asistencia Municipal y de los órganos competentes de las Diputaciones Provinciales, Cabildos, Consejos Insulares y Comunidades Autónomas Uniprovinciales. En todos estos casos se suspenderá el plazo de fiscalización, existiendo obligación de dar cuenta de dicha circunstancia al gestor.

En la práctica, la fiscalización previa se formalizará en un documento que debe emitirse justo después de la propuesta de resolución, y antes de que se dicte ésta.

En cambio, la intervención previa, al limitarse a la comprobación de la inversión y de la corrección de las órdenes de pago, no requiere la emisión de una propuesta de resolución, sino que se puede ejercer a partir de las relaciones contables de obligaciones y de órdenes de pago, antes de que se emitan las resoluciones aprobando éstas.

Si el control tiene resultado positivo, el órgano interventor hará constar su conformidad mediante una diligencia firmada sin necesidad de motivarla.

En cambio, si el control no tiene resultado positivo y el órgano interventor se manifiesta en desacuerdo con el fondo o con la forma de los actos, documentos o expedientes examinados, deberá formular sus reparos por escrito, reparos que deberán ser motivados con razonamientos fundados en las normas en las que se apoye el criterio sustentado y deberán comprender todas las objeciones observadas en el expediente.

Si el reparo afecta al área de ingresos, su emisión no suspenderá la tramitación del expediente; en cambio, cuando el reparo afecte al área de gastos, se suspenderá la tramitación del expediente hasta que aquel sea solventado en los siguientes casos:

- a) Cuando se base en la insuficiencia de crédito o el propuesto no sea adecuado.
- b) Cuando no hubieran sido fiscalizados los actos que dieron origen a las órdenes de pago.
- c) En los casos de omisión en el expediente de requisitos o trámites esenciales, entendiéndose por tales:
 1. La propuesta de gasto por un órgano que carezca de competencia para su aprobación.
 2. La apreciación de graves irregularidades en la documentación justificativa del reconocimiento de la obligación o la insuficiente acreditación del derecho de su perceptor.
 3. La omisión de requisitos o trámites que pudieran dar lugar a la nulidad del acto, o cuando la continuación de la gestión administrativa pudiera causar quebrantos económicos a la Tesorería de la Entidad Local o a un tercero.
 4. Aquellos otros requisitos o trámites esenciales que pueda aprobar el Pleno, previo informe de la Intervención.
- d) Cuando el reparo derive de comprobaciones materiales de obras, suministros, adquisiciones y servicios.

Cuando el órgano al que se dirija el reparo lo acepte, deberá subsanar las deficiencias observadas y remitir de nuevo las actuaciones al órgano interventor en el plazo de quince días.

Cuando el órgano al que se dirija el reparo no lo acepte, éste iniciará el procedimiento de resolución de discrepancias en el plazo máximo de quince días desde su recepción, ante el Presidente de la Entidad con carácter general, o ante el Pleno en dos supuestos:

- Cuando el reparo se base en insuficiencia o inadecuación de crédito.
- Cuando se trate de gastos de su competencia.

Tratándose de organismos autónomos y organismos públicos, la discrepancia se planteará a través de los Presidentes o máximos responsables de esos organismos para su inclusión obligatoria, y en un punto independiente, en el orden del día de la correspondiente sesión plenaria.

La discrepancia deberá ser motivada por escrito, con cita de los preceptos legales en los que sustente su criterio.

Sin perjuicio del carácter suspensivo de los reparos en los términos previstos en el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, las opiniones del órgano interventor respecto al cumplimiento de las normas no prevalecerán sobre las de los órganos de gestión. Los informes emitidos por ambos se tendrán en cuenta en el conocimiento de las discrepancias que se planteen, las cuales serán resueltas definitivamente por el Presidente de la Entidad Local o por el Pleno, según corresponda.

Resuelta la discrepancia se podrá continuar con la tramitación del expediente, dejando constancia, en todo caso, de la adecuación al criterio fijado en la resolución correspondiente o, en su caso, a la motivación para la no aplicación de los criterios establecidos por el órgano de control.

La resolución de la discrepancia por parte del Presidente o el Pleno será indelegable, deberá recaer en el plazo de quince días y tendrá naturaleza ejecutiva.

El Presidente de la Entidad Local y el Pleno, a través del citado Presidente, previamente a la resolución de las discrepancias, podrán elevar resolución de las discrepancias al órgano de control competente por razón de la materia de la Administración que tenga atribuida la tutela financiera, a cuyos efectos, el Presidente remitirá propuesta motivada de resolución de la discrepancia directamente a la Intervención General de la Administración del Estado o al órgano equivalente, en el caso de que la Comunidad Autónoma tenga atribuida la tutela financiera, concretando el extremo o extremos acerca de los que solicita valoración. Junto a la discrepancia deberá remitirse el expediente completo. Cuando el Presidente o el Pleno hagan uso de esta facultad deberán comunicarlo al órgano interventor y demás partes interesadas.

La Intervención General de la Administración del Estado o el órgano equivalente, en el caso de que la Comunidad Autónoma tenga atribuida la tutela financiera, sin perjuicio de su facultad para recabar los informes o dictámenes que sean necesarios a efectos de emitir informe, deberán informar sobre las cuestiones planteadas en el plazo de un mes desde la solicitud por parte del Presidente siempre que se cuente con el expediente completo. Este plazo se interrumpirá en el caso de que sea necesario solicitar aclaraciones o informes para la resolución de la discrepancia.

La Intervención General de la Administración del Estado gestionará una base de datos sobre los informes emitidos en relación con las propuestas de resolución de discrepancias sometidas a su valoración, con objeto de unificar criterios y realizar el seguimiento de su aplicación, a la que tendrán acceso los órganos de control interno de las Entidades Locales, que podrán utilizar la información facilitada como elemento de motivación en otros expedientes, así como, para el ejercicio de sus competencias, el Tribunal de Cuentas y los órganos de control externo e interno de las Comunidades Autónomas.

Con ocasión de la dación de cuenta de la liquidación del Presupuesto, el órgano interventor elevará al Pleno el informe anual de todas las resoluciones adoptadas por el Presidente de la Entidad Local contrarias a los reparos efectuados, o, en su caso, a la opinión del órgano competente de la Administración que ostente la tutela al que se haya solicitado informe, así como un resumen de las principales anomalías detectadas en

materia de ingresos. Dicho informe atenderá únicamente a aspectos y cometidos propios del ejercicio de la función fiscalizadora, sin incluir cuestiones de oportunidad o conveniencia de las actuaciones que fiscalice. El Presidente de la Corporación podrá presentar en el Pleno informe justificativo de su actuación.

Una vez informado el Pleno de la Entidad Local, con ocasión de la cuenta general, el órgano interventor remitirá anualmente, al Tribunal de Cuentas y, en su caso, al órgano de control externo autonómico correspondiente, todas las resoluciones y acuerdos adoptados por el Presidente de la Entidad Local y por el Pleno de la Corporación contrarios a los reparos formulados, en su caso, a la opinión del órgano competente de la Administración que ostente la tutela al que se haya solicitado informe, así como un resumen de las principales anomalías detectadas en materia de ingresos, debiendo acompañarse a la citada documentación, en su caso, los informes justificativos presentados por la Corporación Local con independencia de la participación de otros órganos de control.

Estos informes anuales deberán diferenciar de forma clara y concisa, el carácter suspensivo o no de los reparos efectuados por los órganos interventores.

El RD 424/2017 ha convertido el procedimiento de resolución de discrepancias en un procedimiento opcional cuando se trata de reparos no suspensivos. En estos casos, la Intervención podrá emitir informe favorable, pero la eficacia del acto quedará condicionada a la subsanación de dichos defectos con anterioridad a la aprobación del expediente. El órgano gestor remitirá al órgano interventor la documentación justificativa de haberse subsanado dichos defectos.

De no solventarse por el órgano gestor los condicionamientos indicados para la continuidad del expediente se considerará formulado el correspondiente reparo, sin perjuicio de que en los casos en los que considere oportuno, el órgano gestor pueda iniciar el procedimiento de resolución de discrepancias.

En cualquier caso, las resoluciones y los acuerdos adoptados que sean contrarios a los reparos formulados se remitirán al Tribunal de Cuentas de conformidad con lo previsto en el apartado 3 del artículo 218 TRLHL.

FISCALIZACIÓN E INTERVENCIÓN LIMITADA PREVIA

Al amparo del apartado 2 del artículo 219 del TRLHL, el artículo 13 del RD 424/2017 prevé la posibilidad de aplicar un régimen de fiscalización e intervención limitada previa para ciertos gastos.

Para ello es necesaria la adopción de un acuerdo de Pleno, a propuesta del Presidente, que deberá estar informada por la Intervención

La aplicación de este régimen supone que en la fiscalización e intervención previa, el órgano interventor se limitará a comprobar los requisitos básicos siguientes:

- a) La existencia de crédito presupuestario y que el propuesto es el adecuado a la naturaleza del gasto u obligación que se proponga contraer. En los casos en los que el crédito presupuestario dé cobertura a gastos con financiación afectada se comprobará que los recursos que los financian son ejecutivos, acreditándose con la

existencia de documentos fehacientes que acrediten su efectividad. Asimismo, cuando se trate de contraer compromisos de gastos de carácter plurianual se comprobará, además, si se cumplen las limitaciones previstas para este tipo de gastos en el artículo 174 TRLHL. Se entenderá que el crédito es adecuado cuando financie obligaciones a contraer o nacidas y no prescritas a cargo a la tesorería de la Entidad Local respetando el carácter limitativo y vinculante de los créditos, tal y como prevén los artículos 172 y 176 TRLHL.

b) Que las obligaciones o gastos se generan por órgano competente. Debe comprobarse en todo caso la competencia del órgano de contratación o concedente de la subvención cuando dicho órgano no tenga atribuida la facultad para la aprobación de los gastos de que se trate.

c) Aquellos otros extremos que, por su trascendencia en el proceso de gestión, se determinen en el acuerdo de Pleno. A estos efectos, con independencia de que el Pleno haya expresado o no estos extremos, se considerarán, en todo caso, trascendentes en el proceso de gestión, y por tanto habrán de ser objeto de control, los fijados en el Acuerdo del Consejo de Ministros, vigente en cada momento, con respecto al ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos en desarrollo del artículo 152 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, en lo que resulte de aplicación a las Entidades Locales.

El acuerdo actualmente vigente tiene fecha de 30 de mayo de 2008, publicado en el BOE de 13 de junio, y ha sido modificado por acuerdo de 1 de julio de 2011, publicado en el BOE de 7 de julio. En este acuerdo figuran los extremos a comprobar en régimen de requisitos básicos por tipo de expediente, así como los comunes a todo expediente, los cuales, además de los ya indicados en las letras anteriores, incluyen los siguientes:

1. Que los expedientes de compromiso de gasto responden a gastos aprobados y, en su caso, fiscalizados favorablemente. Asimismo, en los expedientes de reconocimiento de obligaciones, que los mismos responden a gastos aprobados y comprometidos y, en su caso, fiscalizados favorablemente. En caso de que haya designación de Interventor para la comprobación material de una inversión, que se ha producido la intervención de la citada comprobación material de la inversión y su carácter favorable.
2. En los expedientes en que deba verificarse la existencia de dictamen del Consejo de Estado u órgano consultivo de la Comunidad autónoma, se comprobarán, con anterioridad al mismo, los extremos contemplados en los correspondientes apartados del Acuerdo y, con posterioridad a su emisión, únicamente se constatará su existencia material y carácter favorable.
3. Cuando de los informes preceptivos se dedujera que se han omitido requisitos o trámites que sean esenciales o que la continuación de la gestión administrativa pudiera causar quebrantos económicos al Tesoro Público o a

un tercero, se procederá al examen exhaustivo del documento o documentos objeto del informe.

d) Adicionalmente, el Pleno de la Corporación, previo informe del órgano interventor, aun sin propuesta del Presidente, podrá aprobar otros requisitos o trámites adicionales que también tendrán la consideración de esenciales.

En la determinación de estos extremos se atenderá especialmente a aquellos requisitos contemplados en la normativa reguladora para asegurar la objetividad, la transparencia, la no discriminación y la igualdad de trato en las actuaciones públicas.

No obstante, será aplicable el régimen general de fiscalización e intervención previa respecto de aquellos tipos de gasto y obligaciones para los que no se haya acordado el régimen de requisitos básicos a efectos de fiscalización e intervención limitada previa, así como para los gastos de cuantía indeterminada.

Las obligaciones o gastos sometidos a la fiscalización e intervención limitada previa serán objeto de otra plena con posterioridad mediante actuaciones del control financiero.

Si no se cumpliesen los requisitos mínimos a comprobar señalados más arriba, el órgano interventor procederá a formular reparo en la forma y con los efectos previstos con carácter general. Podrá asimismo formular las observaciones complementarias que considere convenientes, sin que las mismas tengan, en ningún caso, efectos suspensivos en la tramitación de los expedientes, y respecto a las cuales no procederá el planteamiento de discrepancia.

Una vez tratadas las cuestiones comunes a los actos de fiscalización e intervención previa de gastos, procede abordar las particularidades de las distintas fases de gasto señaladas más arriba:

Fiscalización previa de autorización y disposición de gastos

Según el artículo 16 del RD 424/2017, están sometidos a fiscalización previa todos los actos de los órganos de la Entidad Local y de sus organismos autónomos, cualquiera que sea su calificación, por los que se apruebe la realización de un gasto.

Entre los actos sometidos a la fiscalización previa se consideran incluidos:

- a) Los actos resolutorios de recursos administrativos que tengan contenido económico.
- b) Los Convenios que se suscriban y cualquier otro acto de naturaleza análoga, siempre que tenga contenido económico.

En el ejercicio de la fiscalización previa se comprobará el cumplimiento de los trámites y requisitos establecidos por el ordenamiento jurídico mediante el examen de los documentos e informes que integran el expediente, y ello sin perjuicio de que para los gastos que se incluyan dentro del régimen de fiscalización previa limitada las comprobaciones se restrinjan a las propias de ese régimen.

Como ya se ha dicho, a pesar de que el RD 424/2017 habla solo de actos por los que se apruebe la realización de un gasto, el TRLHL extiende el ámbito de aplicación a

los actos que puedan generar en el futuro gastos, siendo ello además coherente con el contenido de la letra b) anterior, que se refiere a convenios de contenido económico, lo cual no siempre implica la realización de un gasto.

El artículo 17 regula los siguientes supuestos excluidos del régimen de fiscalización previa, tanto general como limitada:

- a) Los gastos de material no inventariable.
- b) Los contratos menores: en el momento en que se publicó en Real Decreto 424/2017 la tramitación de estos expedientes no requería más que la aprobación del gasto y la incorporación de la factura. La nueva regulación de procedimiento que se contiene en el artículo 118 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público implica unas actuaciones previas que se concretan en la propuesta emitida por el órgano de contratación y la comprobación fehaciente de que el contratista propuesto no acumula el importe que corresponda en la adjudicación de contratos menores, procedimiento éste compatible con la exclusión, sin perjuicio de las actuaciones que procedan en el ejercicio del control financiero.
- c) Los gastos de carácter periódico y demás de tracto sucesivo, una vez fiscalizado el gasto correspondiente al período inicial del acto o contrato del que deriven o sus modificaciones.
- d) Los gastos menores de 3.005,06 euros que, de acuerdo con la normativa vigente, se hagan efectivos a través del sistema de anticipos de caja fija.

Intervención previa del reconocimiento de la obligación y de la inversión

Las liquidaciones de gastos o reconocimiento de obligaciones están sometidos a intervención previa, ya tengan su origen en la ley o en negocios jurídicos válidamente celebrados, para lo cual, el órgano interventor conocerá el expediente con carácter previo al acuerdo de liquidación del gasto o reconocimiento de la obligación.

En este momento deberá quedar documentalmente acreditado que se cumplen todos los requisitos necesarios para el reconocimiento de la obligación, entre los que se encontrará, en su caso, la acreditación de la realización de la prestación o el derecho del acreedor de conformidad con los acuerdos que autorizaron y comprometieron el gasto así como el resultado favorable de la comprobación material de la inversión.

Sin perjuicio de lo establecido para el régimen de la intervención previa limitada, al efectuar la intervención previa de la liquidación del gasto o reconocimiento de obligaciones se deberá comprobar además:

- a) Que las obligaciones responden a gastos aprobados y, en su caso, fiscalizados favorablemente, salvo que la aprobación del gasto y el reconocimiento de la obligación deban realizarse simultáneamente.
- b) Que los documentos justificativos de la obligación se ajustan a las disposiciones legales y reglamentarias que resulten de aplicación. En todo caso, en la documentación deberá constar:

- a) Identificación del acreedor.
- b) Importe exacto de la obligación.
- c) Las prestaciones, servicios u otras causas de las que derive la obligación del pago.
- c) Que se ha comprobado materialmente, cuando proceda, la efectiva y conforme realización de la obra, servicio, suministro o gasto, y que ha sido realizada en su caso dicha comprobación.

Antes de liquidar el gasto o reconocer la obligación se verificará materialmente la efectiva realización de las obras, servicios o adquisiciones financiadas con fondos públicos y su adecuación al contenido del correspondiente contrato.

La intervención de la comprobación material se realizará por el órgano interventor, que podrá estar asesorado cuando sea necesaria la posesión de conocimientos técnicos para realizar la comprobación material.

Señala el artículo 20 del Real Decreto 424/2017 que los órganos gestores deberán solicitar al órgano interventor, o en quien delegue, su asistencia a la comprobación material de la inversión cuando el importe de ésta sea igual o superior a 50.000,00 euros, con exclusión del Impuesto sobre el Valor Añadido, y sin perjuicio de que las bases de ejecución del presupuesto fijen un importe inferior, con una antelación de veinte días a la fecha prevista para la recepción de la inversión de que se trate. Sin embargo, la Disposición Adicional Tercera de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, ha reducido ese baremo al importe del contrato menor que corresponda.

La intervención de la comprobación material de la inversión se realizará, en todo caso, concurriendo el órgano interventor, o en quien delegue, al acto de recepción de la obra, servicio o adquisición de que se trate.

Cuando se aprecien circunstancias que lo aconsejen, el órgano interventor podrá acordar la realización de comprobaciones materiales de la inversión durante la ejecución de las obras, la prestación de servicios y fabricación de bienes adquiridos mediante contratos de suministros.

El resultado de la comprobación material de la inversión se reflejará en acta que será suscrita por todos los que concurran al acto de recepción de la obra, servicio, o adquisición y en la que se harán constar, en su caso, las deficiencias apreciadas, las medidas a adoptar para subsanarlas y los hechos y circunstancias relevantes del acto de recepción.

En dicha acta o en informe ampliatorio podrán los concurrentes, de forma individual o colectiva, expresar las opiniones que estimen pertinentes.

En los supuestos en los que la documentación inicialmente remitida por el órgano gestor se considere incompleta a los efectos de poder realizar las actuaciones de intervención de la comprobación material, el órgano interventor podrá solicitar de manera singular y precisa la información que considere necesaria para las actuaciones de comprobación material.

Cualquier incidencia surgida tanto en la solicitud de la documentación como del estudio de la misma que impida o dificulte llevar a cabo la intervención de la

comprobación material de la inversión en tiempo y forma se reflejará en el acta de recepción o informe complementario.

La intervención de la comprobación material de la inversión tiene por objeto verificar la adecuación o correspondencia de las obras, suministros y servicios realizados con las condiciones generales y particulares establecidas en el proyecto de obras, pliegos o documentación equivalente del contrato o encargo inicial, o en las mejoras ofertadas por el adjudicatario cuando hayan sido aceptadas por el órgano de contratación, así como en las modificaciones debidamente aprobadas conforme a la normativa que resulte de aplicación.

En consecuencia, el órgano interventor evitará enjuiciar el contenido de las condiciones generales y particulares de la documentación que forma parte del contrato o encargo que haya sido debidamente aprobado por el órgano de contratación u órgano encomendante, habida cuenta que se está ante actuaciones que cuentan con la aprobación de los órganos técnicos competentes.

No obstante, en el acta de recepción o en informe ampliatorio se podrán recoger aquellas observaciones y dificultades encontradas en la realización de la intervención de la comprobación material de la inversión.

Cuando el órgano interventor cuente con un asesor, el criterio del primero sobre la adecuación de los aspectos técnicos de la inversión a las prescripciones del contrato o encargo, se basará en la opinión del asesor técnico sobre dichos aspectos, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 28 del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre.

De acuerdo con el apartado 3 del artículo 150 de la Ley General Presupuestaria, según redacción dada por la disposición final Octava. Nueve de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015, el representante de la Intervención y, en su caso, asesor designados quedarán exentos de cualquier responsabilidad cuando los posibles defectos o faltas de adecuación de la inversión realizada con las condiciones generales o particulares de la ejecución de la misma deriven de aspectos o condiciones de ejecución que no den lugar a resultado tangible, susceptible de comprobación, o de vicios o elementos ocultos, imposibles de detectar en el momento de efectuar la comprobación material de la inversión.

Tampoco habrá lugar a la exigencia de responsabilidad en relación a aquellas deficiencias o incorrecciones respecto de las cuales el esfuerzo que hubiera de exigirse al órgano Interventor y, en su caso, al asesor para detectarlas fuera desproporcionado con los medios personales y materiales disponibles para efectuar el acto de comprobación.

En los supuestos en los que no se haya designado asesor técnico, la responsabilidad exigible al órgano Interventor quedará limitada a los aspectos y deficiencias que se puedan detectar atendiendo a la diligencia media exigida a los profesionales de la Administración que no requieren cualificación técnica en un sector específico objeto de la inversión para el desempeño de las funciones asignadas a su puesto de trabajo.

En el mismo acta en el que se formalice el acto de recepción previsto en la legislación de contratos, que será suscrita por todos los que concurran al acto de recepción, haciendo constar, en su caso, las deficiencias apreciadas, las medidas a adoptar

para subsanarlas y los hechos y circunstancias relevantes del acto de comprobación, se hará constar el resultado de la intervención de la comprobación material de la inversión, que se corresponderá con alguno de los que se indican a continuación: favorable, favorable con observaciones o desfavorable.

El resultado será favorable, cuando las obras, suministros o servicios se encuentren en buen estado y con arreglo a las prescripciones técnicas previstas en el contrato o encargo, así como, en su caso, en las mejoras ofertadas por el adjudicatario del contrato que hayan sido aceptadas por el órgano de contratación o en las modificaciones debidamente aprobadas.

En el acta se hará constar de forma expresa que la opinión que se emite es de carácter «favorable».

El resultado será favorable con observaciones, cuando las obras, suministros o servicios se encuentren en buen estado y con arreglo a las prescripciones técnicas previstas en el contrato o encargo y, en su caso, en las mejoras ofertadas y aceptadas y en las modificaciones debidamente aprobadas, no precisando, en consecuencia, un nuevo acto de recepción, y las observaciones a formular vengan motivadas por:

- a) Incidencias surgidas en la solicitud de la documentación y/o en el estudio de la misma que hayan dificultado, limitado o retrasado la intervención de la comprobación material de la inversión en tiempo y forma.
- b) Diferencias entre lo realmente ejecutado y lo aprobado en el expediente objeto de recepción, que por ser de escasa importancia cuantitativa hagan innecesario proceder a la correspondiente modificación del contrato o encargo. El órgano interventor, en el momento de intervenir el reconocimiento de la obligación derivado de la certificación final cuando se trate de obras o de la liquidación de la inversión en los restantes casos, deberá comprobar, a efectos de la formulación o no de reparo suspensivo, si estas diferencias se han tenido en cuenta al efectuar la valoración final.
- c) Deficiencias, incorrecciones o aspectos a mejorar en la documentación que integra el expediente, que se juzgue oportuno comunicar al órgano gestor del expediente para su consideración en lo sucesivo.

A tales efectos, se tendrá en cuenta que el importe tiene un carácter indicativo o aproximado pero no vinculante, toda vez que la exacta valoración económica de la inversión se realizará posteriormente con la certificación final o la liquidación del correspondiente contrato o encargo. En consecuencia, siendo el acto de recepción un acto previo a la valoración económica de la obligación que se derive de la misma, no procede reflejar en el acta observación alguna relativa al importe consignado.

- d) En general, aquellos otros aspectos detectados en la intervención de la comprobación material de la inversión que no supongan estar ante una ejecución defectuosa de la prestación.

El órgano interventor, al intervenir el reconocimiento de la obligación derivado de la certificación final cuando se trate de obras o de la liquidación de la inversión en los restantes casos, deberá comprobar si las observaciones señaladas en el acta de recepción han sido subsanadas, si por no ser susceptibles de subsanación se han tenido en cuenta, si

procede, al efectuar la valoración final, o si dada su trascendencia son causa de reparo suspensivo.

En todos estos casos, en el acta se hará constar de forma expresa que la opinión es «favorable con observaciones», pudiendo expresarse las observaciones en el mismo acta o en informe ampliatorio.

El resultado será desfavorable cuando las obras, suministros o servicios no se encuentren en buen estado o no se ajusten a las condiciones generales o particulares previstas en el contrato o encargo, así como, en su caso, en las mejoras ofertadas por el adjudicatario del contrato que hayan sido aceptadas por el órgano de contratación o en las modificaciones debidamente aprobadas. En estos casos, la opinión desfavorable deberá estar motivada en el acta o en informe ampliatorio.

No obstante, debe tenerse en cuenta que en el caso de obras defectuosas o mal ejecutadas como consecuencia directa e inmediata de una orden de la Administración que así figure en el libro de órdenes o de vicios del proyecto, el contratista está exento de responsabilidad, y lo mismo ocurriría si a pesar de no responder a una orden inmediata o directa de la Administración ésta las acepta a un precio rebajado y consta debidamente dicha circunstancia.

En el acta se reflejará de forma expresa que la opinión es «desfavorable», y se hará constar, en la propia acta o en un informe ampliatorio, anexo a la misma, las deficiencias apreciadas, las medidas a adoptar y el plazo concedido por la Administración para subsanarlas, así como los hechos y circunstancias relevantes del acto de recepción.

Una vez expirado el plazo concedido en aquellos supuestos en que resulte procedente se efectuará un nuevo acto de recepción para comprobar si se han subsanado las deficiencias.

Son supuestos que conllevan una opinión desfavorable los siguientes:

- a) Elementos o aspectos no ejecutados o ejecutados incorrectamente, susceptibles de subsanación en el plazo que a tales efectos se conceda al contratista o encomendado: en el acta se reflejará de forma expresa que la opinión es «desfavorable», y se hará constar, en el propio acta o en un informe ampliatorio, anexo a la misma, las deficiencias apreciadas, las medidas a adoptar y el plazo concedido por la Administración para subsanarlas, así como los hechos y circunstancias relevantes del acto de recepción. Expirado el plazo concedido se procederá a efectuar un nuevo acto de recepción para comprobar si se han subsanado las deficiencias.
- b) Modificaciones del contrato o encargo que han sido ejecutadas sin estar aprobadas de acuerdo con la normativa aplicable. A efectos de entender la procedencia de estar ante una modificación, se tendrá en cuenta:
 - a. Por regla general, la modificación de un contrato o encargo, al suponer la alteración de las condiciones en que se producirá la prestación del contratista o encomendado, supone igualmente la alteración de los actos administrativos de contenido económico que hubieron de ser fiscalizados en su día con motivo de la aprobación y compromiso del gasto; por tanto, aunque la modificación no implique aumento del gasto, o incluso suponga

- una disminución del mismo, deberá ser igualmente objeto de fiscalización previa a su aprobación.
- b. Como excepción a la regla general anterior, podrán introducirse variaciones sin necesidad de previa aprobación de un expediente de modificación cuando éstas consistan en la alteración en el número de unidades realmente ejecutadas sobre las previstas en las mediciones del proyecto, siempre que no representen un incremento del gasto superior al 10 por ciento del precio primitivo del contrato. En este supuesto no resulta exigible tramitar una modificación, por lo que se estará, en su caso, a lo indicado en el supuesto b) de los correspondientes a resultado favorable con observaciones. En este mismo sentido, en las encomiendas de gestión que tengan por objeto la realización de una obra, habrá de aplicarse esta misma excepción si la normativa del correspondiente medio propio contiene una regulación específica de la disciplina de los «excesos de medición», o bien, si en el propio encargo o encomienda se prevé la posibilidad de aplicar la figura de los citados «excesos de medición».
 - c. Como regla especial que se aplica en contratos de suministros y servicios en función de necesidades, en los que el empresario esté obligado a entregar una pluralidad de bienes o a ejecutar el servicio de forma sucesiva y por precio unitario, sin que el número total de entregas o prestaciones incluidas en el objeto del contrato se defina con exactitud al tiempo de celebrar éste, por estar subordinadas las mismas a las necesidades de la Administración, la cual deberá aprobar un presupuesto máximo. En estos casos, hay que distinguir según se trate de un incremento o de un decremento de la prestación:

En el caso de que, dentro de la vigencia del contrato, las necesidades reales fuesen superiores a las estimadas inicialmente, deberá tramitarse la correspondiente modificación, a cuyos efectos, habrá de preverse en la documentación que rija la licitación la posibilidad de que pueda modificarse el contrato como consecuencia de tal circunstancia, en los términos previstos en la normativa de contratación. La citada modificación deberá tramitarse antes de que se agote el presupuesto máximo inicialmente aprobado, reservándose a tal fin el crédito necesario para cubrir el importe máximo de las nuevas necesidades.

Ante un decremento de la prestación, como quiera que el contratista se obliga a la entrega o a prestar servicios de forma sucesiva y por precios unitarios, sin que esté determinada la cuantía total de las prestaciones, al no haberse comprometido las partes a la realización de un número total de entregas o de servicios, ni al abono del precio total del contrato, el decremento en la prestación como consecuencia de las menores necesidades de la Administración, da lugar simplemente a una modificación en el expediente de gasto, no considerándose una modificación del contrato. En este caso, al no resultar exigible la modificación del contrato, el resultado del acta será favorable, con o sin observaciones, según proceda.

Cuando se hayan producido modificaciones no tramitadas que deban dar lugar a un acta con resultado desfavorable, se dejará constancia de esta circunstancia, poniendo de manifiesto la necesidad de posponer la recepción formal en tanto no se adopten las medidas correctoras correspondientes, previo cumplimiento de los trámites que exija la normativa aplicable en cada caso. Asimismo, en el supuesto de estar incurso el expediente

en un supuesto de omisión de la función interventora, se tendrá en cuenta el procedimiento que se indica más abajo relativo a la omisión de la función interventora.

Una vez adoptadas las medidas correspondientes, el centro gestor procederá a convocar a la mayor brevedad el acto formal de recepción.

c) Trabajos o prestaciones total o parcialmente recibidos y distribuidos en el momento de efectuar la comprobación material de la inversión: a estos efectos se tendrá en cuenta que el certificado emitido por el centro gestor haciendo constar la recepción de conformidad y el destino de los trabajos distribuidos, no sufre la ausencia material de los mismos. En estos casos, se reflejará en el acta esta circunstancia, para seguidamente indicar en la misma la necesidad de seguir el procedimiento señalado más abajo relativo a expedientes con omisión de fiscalización, al haberse producido la recepción de los trabajos sin la presencia del órgano interventor. En este supuesto no procederá efectuar un nuevo acto de recepción, habida cuenta que la propia naturaleza de la deficiencia lo imposibilita. El órgano de control, al intervenir el reconocimiento de la obligación derivado de la certificación final o de la liquidación de la inversión, verificará, a efectos de la formulación o no de reparo suspensivo, que el expediente incorpora el acto por el que se convalida la omisión de la intervención de la comprobación material de la inversión.

d) Ocupación efectiva de obras o su puesta en servicio para uso público sin la presencia del órgano interventor, en cuyo caso el acta se ajustará a lo expuesto en la letra anterior.

e) Elementos o aspectos no ejecutados o ejecutados incorrectamente, no susceptibles de subsanación por su propia naturaleza, o no subsanados en el plazo que a tales efectos se conceda al contratista: en el acta se reflejará de forma expresa que la opinión es «desfavorable» tanto en el caso de estar ante una ejecución incorrecta como ante una inejecución, siempre que no sean susceptibles de subsanación o no se hayan subsanado en el plazo concedido para ello. No obstante, en el supuesto de no ejecución, con carácter previo al reflejo en el acta de una opinión desfavorable, se tendrá en cuenta la posibilidad, si procede, de reconducir aquél al supuesto previsto en la letra b) de los que merecen resultado favorable con observaciones por diferencias de ejecución. Cuando la opinión a reflejar en el acta deba ser desfavorable, ya sea por una ejecución incorrecta y/o por una no ejecución no subsanables o no subsanadas, en el propio acta o en un informe ampliatorio, anexo a la misma, se indicarán las deficiencias apreciadas así como la procedencia de que por la Administración se adopten las medidas oportunas que se contemplan para los casos de ejecución defectuosa en la normativa de contratación o, en su caso, en la normativa o documentación del correspondiente encargo o encomienda

En los supuestos en los que se hubiera acordado la realización de comprobaciones materiales de la inversión durante la ejecución de las obras, suministros o servicios, el resultado de estas actuaciones se recogerá en un acta, en la que se harán constar, en su caso, las deficiencias observadas, las medidas a adoptar para subsanarlas y los hechos y circunstancias relevantes de dicho acto. Este acto se considera como una actuación de control independiente y distinto de la recepción prevista en la legislación de contratos, a la que en ningún caso sustituirá

En los casos en que la intervención de la comprobación material de la inversión no sea preceptiva, es decir, tratándose de inversiones cuyo valor sea inferior al umbral del

contrato menor, la comprobación de la inversión se justificará con el acta de conformidad firmada por quienes participaron en la misma o con una certificación expedida por el Jefe del centro, dependencia u organismo a quien corresponda recibir o aceptar las obras, servicios o adquisiciones, en la que se expresará haberse hecho cargo del material adquirido, especificándolo con el detalle necesario para su identificación, o haberse ejecutado la obra o servicio con arreglo a las condiciones generales y particulares que, en relación con ellos, hubieran sido previamente establecidas.

Intervención formal de la orden de pago

Están sometidos a intervención formal de la ordenación del pago los actos por los que se ordenan pagos con cargo a la Tesorería de la Entidad Local. Dicha intervención tendrá por objeto verificar que las órdenes de pago se dictan por órgano competente, se ajustan al acto de reconocimiento de la obligación y se acomodan al plan de disposición de fondos.

El ajuste de la orden de pago al acto de reconocimiento de la obligación se verificará mediante el examen de los documentos originales o de la certificación de dicho acto y de su intervención suscrita por los mismos órganos que realizaron dichas actuaciones.

La acomodación de las órdenes de pago al plan de disposición de fondos se verificará mediante el examen del propio plan de disposición de fondos o del informe que al respecto emita la Tesorería de la entidad.

En los supuestos de existencia de retenciones judiciales o de compensaciones de deudas del acreedor, las correspondientes minoraciones en el pago se acreditarán mediante los acuerdos que las dispongan. La intervención formal de la ordenación del pago alcanzará a estos acuerdos de minoración.

Si el órgano interventor considerase que las órdenes de pago cumplen con estos requisitos, hará constar su conformidad mediante diligencia firmada en el documento en que la orden se contiene o en documento resumen de cargo a las cajas pagadoras.

El incumplimiento de los requisitos exigidos motivará la formulación de reparo por el órgano interventor.

Intervención material del pago

Está sometida a intervención material del pago la ejecución de las órdenes de pago que tengan por objeto:

- a) Cumplir, directamente, las obligaciones de la Tesorería de la entidad.
- b) Situar fondos a disposición de cajeros y agentes facultados legalmente para realizar pagos a los acreedores.
- c) Instrumentar el movimiento de fondos y valores entre las cuentas de la Tesorería.

Esta intervención incluirá la verificación de la competencia del órgano para la realización del pago, la correcta identidad del perceptor y por el importe debidamente reconocido.

Cuando el órgano interventor encuentre conforme la actuación firmará los documentos que autoricen la salida de los fondos y valores. Si no la encuentra conforme en cuanto a la identidad del perceptor o la cuantía del pago formulará reparo motivado y por escrito.

El RD 424/2017 regula asimismo el tratamiento de dos supuestos que por su naturaleza jurídica comparten caracteres de los actos sometidos a fiscalización previa, en cuanto suponen la autorización de gastos, y de los actos sometidos a intervención previa, en cuanto suponen la salida de fondos. Se trata de los pagos a justificar y de los anticipos de caja fija.

Fiscalización previa de las órdenes de pago a justificar

La fiscalización previa de las órdenes de pago a justificar por las que se ponen fondos a disposición de los órganos pagadores de la Entidad Local y sus organismos autónomos se verificará mediante la comprobación de los siguientes requisitos:

- a) Que las propuestas de pago a justificar se basan en orden o resolución de autoridad competente para autorizar los gastos a que se refieran.
- b) Que existe crédito y el propuesto es el adecuado.
- c) Que se adaptan a las normas que regulan la expedición de órdenes de pago a justificar con cargo a sus respectivos presupuestos de gastos.
- d) Que el órgano pagador, a cuyo favor se libren las órdenes de pago, ha justificado dentro del plazo correspondiente la inversión de los fondos percibidos con anterioridad por los mismos conceptos presupuestarios. No obstante, no procederá el reparo por falta de justificación dentro del plazo de libramientos anteriores cuando, para paliar las consecuencias de acontecimientos catastróficos, situaciones que supongan grave peligro o necesidades que afecten directamente a la seguridad pública, el Presidente de la Entidad autorice la expedición de una orden de pago específica.
- e) Que la expedición de órdenes de pago «a justificar» cumple con el plan de disposición de fondos de la Tesorería aprobado por el Presidente de la Entidad, salvo en el caso de que se trate de paliar las consecuencias de acontecimientos catastróficos, situaciones que supongan grave peligro o necesidades que afecten directamente a la seguridad pública. Se entenderá que se cumple con el plan de disposición de fondos de la Tesorería, cuando las órdenes de pago a justificar se realicen con cargo a conceptos presupuestarios autorizados en las bases de ejecución del presupuesto y se acomoden a dicho plan en los términos establecidos más arriba en relación con la intervención formal de las órdenes de pago.

Fiscalización previa de las órdenes de pago de anticipos de caja fija

La fiscalización previa de las órdenes de pago para la constitución o modificación de los anticipos de caja fija se verificará mediante la comprobación de los siguientes requisitos:

- a) La existencia y adaptación a las normas que regulan la distribución por cajas

pagadoras del gasto máximo asignado.

b) Que la propuesta de pago se basa en resolución de autoridad competente.

Sin perjuicio del resto de requisitos que puedan regular las bases de ejecución, en la fiscalización previa de las reposiciones de fondos por anticipos de caja fija el órgano interventor comprobará en cualquier caso:

a) Que el importe total de las cuentas justificativas coincide con el de los documentos contables de ejecución del presupuesto de gastos.

b) Que las propuestas de pagos se basan en resolución de autoridad competente.

c) Que existe crédito y el propuesto es adecuado.

El incumplimiento de los requisitos exigidos para estos dos tipos de expedientes motivará la formulación de reparo por el órgano interventor en las condiciones y con los efectos previstos con carácter general, excepto en los supuestos previstos en los apartados d) y e) para la expedición de órdenes de pago a justificar.

Por último, y en lo que se refiere a estos dos tipos de expedientes, el artículo 27 regula la intervención de las cuentas justificativas señalando que, sin perjuicio de las regulaciones específicas que sobre esta materia puedan establecer las normas reglamentarias de las Entidades Locales, en la intervención de las cuentas justificativas de los pagos a justificar y de los anticipos de caja fija, se procederá de la siguiente manera:

a) Se comprobará que corresponden a gastos concretos y determinados en cuya ejecución se haya seguido el procedimiento aplicable en cada caso, que son adecuados al fin para el que se entregaron los fondos, que se acredita la realización efectiva y conforme de los gastos o servicios y que el pago se ha realizado a acreedor determinado por el importe debido, a cuyo efecto se examinarán las cuentas y los documentos que justifiquen cada partida, pudiendo utilizarse procedimientos de muestreo.

b) Los resultados de la verificación se reflejarán en informe en el que el órgano interventor manifestará su conformidad con la cuenta o los defectos observados en la misma. La opinión favorable o desfavorable contenida en el informe se hará constar en la cuenta examinada, sin que tenga este informe efectos suspensivos respecto de la aprobación de la cuenta.

c) El órgano competente aprobará, en su caso, las cuentas, que quedarán a disposición del órgano de control externo.

Con ocasión de la dación de cuenta de la liquidación del presupuesto y la remisión al Pleno del informe anual referido a los acuerdos adoptados en contra de los reparos efectuados y, en un punto adicional, se elevará a dicho órgano un informe con los resultados obtenidos del control de las cuentas a justificar y anticipos de caja fija.

Por último, el artículo 28 del RD 424/2017 se dedica a la omisión de la función interventora estableciendo que en los supuestos en los que ésta fuera preceptiva y se hubiese omitido, no se podrá reconocer la obligación, ni tramitar el pago, ni intervenir favorablemente estas actuaciones hasta que se conozca y resuelva dicha omisión.

Si el órgano interventor al conocer de un expediente observara omisión de la función interventora lo manifestará a la autoridad que hubiera iniciado aquel y emitirá al mismo tiempo su opinión respecto de la propuesta, a fin de que, uniendo este informe a las actuaciones, pueda el Presidente de la Entidad Local decidir si continua el procedimiento o no y demás actuaciones que en su caso, procedan.

En los casos de que la omisión de la fiscalización previa se refiera a las obligaciones o gastos cuya competencia sea de Pleno, el Presidente de la Entidad Local deberá someter a decisión del Pleno si continua el procedimiento y las demás actuaciones que, en su caso, procedan.

Este informe, que no tendrá naturaleza de fiscalización, se incluirá en la relación de resoluciones y acuerdos que deben elevarse al Pleno y remitirse al Tribunal de Cuentas por ser contrarios a los reparos efectuados, y pondrá de manifiesto, como mínimo, los siguientes extremos:

- a) Descripción detallada del gasto, con inclusión de todos los datos necesarios para su identificación, haciendo constar, al menos, el órgano gestor, el objeto del gasto, el importe, la naturaleza jurídica, la fecha de realización, el concepto presupuestario y ejercicio económico al que se imputa.
- b) Exposición de los incumplimientos normativos que, a juicio del interventor informante, se produjeron en el momento en que se adoptó el acto con omisión de la preceptiva fiscalización o intervención previa, enunciando expresamente los preceptos legales infringidos.
- c) Constatación de que las prestaciones se han llevado a cabo efectivamente y de que su precio se ajusta al precio de mercado, para lo cual se tendrán en cuenta las valoraciones y justificantes aportados por el órgano gestor, que habrá de recabar los asesoramientos o informes técnicos que resulten precisos a tal fin.
- d) Comprobación de que existe crédito presupuestario adecuado y suficiente para satisfacer el importe del gasto.
- e) Posibilidad y conveniencia de revisión de los actos dictados con infracción del ordenamiento, que será apreciada por el interventor en función de si se han realizado o no las prestaciones, el carácter de éstas y su valoración, así como de los incumplimientos legales que se hayan producido. Para ello, se tendrá en cuenta que el resultado de la revisión del acto se materializará acudiendo a la vía de indemnización de daños y perjuicios derivada de la responsabilidad patrimonial de la Administración como consecuencia de haberse producido un enriquecimiento injusto en su favor o de incumplir la obligación a su cargo, por lo que, por razones de economía procesal, sólo sería pertinente instar dicha revisión cuando sea presumible que el importe de dichas indemnizaciones fuera inferior al que se propone.

En los municipios de gran población corresponderá al órgano titular del departamento o de la concejalía de área al que pertenezca el órgano responsable de la tramitación del expediente o al que esté adscrito el organismo autónomo, sin que dicha

competencia pueda ser objeto de delegación, acordar, en su caso, el sometimiento del asunto a la Junta de Gobierno Local para que adopte la resolución procedente.

El acuerdo favorable del Presidente, del Pleno o de la Junta de Gobierno Local no eximirá de la exigencia de las responsabilidades a que, en su caso, hubiera lugar.

CONTROL FINANCIERO

El control financiero de la actividad económico-financiera del sector público local se ejercerá mediante el ejercicio del control permanente y la auditoría pública. Ambas modalidades incluirán el control de eficacia, que consistirá en verificar el grado de cumplimiento de los objetivos programados, del coste y rendimiento de los servicios de conformidad con los principios de eficiencia, estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera en el uso de los recursos públicos locales.

Las Entidades Locales incluidas en el ámbito del modelo simplificado de Contabilidad Local no tienen obligación de realizar las actuaciones de control financiero, salvo la auditoría de cuentas de entidades dependientes.

El **control permanente** se ejercerá sobre la Entidad Local y los organismos públicos en los que se realice la función interventora con objeto de comprobar, de forma continua, que el funcionamiento de la actividad económico-financiera del sector público local se ajusta al ordenamiento jurídico y a los principios generales de buena gestión financiera, con el fin último de mejorar la gestión en su aspecto económico, financiero, patrimonial, presupuestario, contable, organizativo y procedimental. A estos efectos, el órgano de control podrá aplicar técnicas de auditoría.

El ejercicio del control permanente comprende tanto las actuaciones de control que anualmente se incluyan en el correspondiente Plan Anual de Control Financiero, como las actuaciones que sean atribuidas en el ordenamiento jurídico al órgano interventor.

Por su parte, la **auditoría pública** consistirá en la verificación, realizada con posterioridad y efectuada de forma sistemática, de la actividad económico-financiera del sector público local, 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. La auditoría pública engloba, en particular, las siguientes modalidades:

- A) La auditoría de cuentas, que tiene por objeto 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, 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 su interpretación y comprensión adecuada.

El órgano interventor de la Entidad Local realizará anualmente la auditoría de las cuentas anuales de:

- a) Los organismos autónomos locales.
- b) Las entidades públicas empresariales locales.
- c) Las fundaciones del sector público local obligadas a auditarse por su normativa específica, que de acuerdo con el apartado 5 del artículo 25 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, son aquellas en las que a fecha de cierre del ejercicio concurren al menos dos de las siguientes circunstancias:
 - Que el total de las partidas del activo supere 2.400.000,00 €.
 - Que el importe neto de su volumen anual de ingresos por la actividad propia más, en su caso, el de la cifra de negocios de su actividad mercantil sea superior a 2.400 000,00 €.
 - Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 50.
- d) Los fondos carentes de personalidad jurídica cuya dotación se efectúe mayoritariamente desde los Presupuestos Generales de la Entidad Local.
- e) Los consorcios dotados de personalidad jurídica propia adscritos a la Entidad Local.
- f) Las sociedades mercantiles y las fundaciones del sector público local no sometidas a la obligación de auditarse que se hubieran incluido en el plan anual de auditorías.

La obligación de realizar estas auditorías de cuentas alcanza también a las Entidades Locales incluidas en el ámbito de aplicación del modelo simplificado de contabilidad.

- B) La auditoría de cumplimiento y la auditoría operativa, en las entidades sector público local no sometidas a control permanente, con el fin último de mejorar la gestión del sector público local en su aspecto económico, financiero, patrimonial, presupuestario, contable, organizativo y procedimental.

La auditoría de cumplimiento tiene como objeto la verificación de que los actos, operaciones y procedimientos de gestión económico-financiera se han desarrollado de conformidad con las normas que les son de aplicación.

La auditoría operativa tiene como objeto el examen sistemático y objetivo de las operaciones y procedimientos de una organización, programa, actividad o función pública, con el objeto de proporcionar una valoración independiente de su racionalidad económico-financiera y su adecuación a los principios de la buena gestión, a fin de detectar sus posibles deficiencias y proponer las recomendaciones oportunas en orden a la corrección de aquéllas.

En el ejercicio del control financiero serán de aplicación las normas de control financiero y auditoría pública vigentes en cada momento para el sector público estatal.

En el ejercicio de las funciones de control financiero 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, a cuyos efectos, los órganos gestores, de acuerdo con el deber

de colaboración que se establece en el artículo 222 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, deberán facilitar la información de carácter económico o de otra naturaleza que sea relevante para la realización de las actuaciones de control. En particular, se podrán solicitar los informes emitidos por los órganos de control externo y otros órganos de control.

El órgano interventor responsable de la ejecución del control financiero podrá solicitar de los órganos y entidades objeto de control la documentación contable, mercantil, fiscal, laboral y administrativa o de otro tipo que se considere necesaria para el desarrollo de las actuaciones, ya sea en soporte documental o en programas y archivos en soportes informáticos compatibles con los equipos y aplicaciones del órgano de control, y el acceso para consultas a los sistemas y aplicaciones que contengan información económico-financiera del órgano, organismo o entidad controlada.

Las actuaciones de obtención de información podrán iniciarse en cualquier momento una vez notificado el inicio del control sin que se precise previo requerimiento escrito.

En ningún caso el órgano interventor tendrá la obligación de procurarse por sí mismo la documentación e información directamente de los archivos físicos y de las aplicaciones y bases de datos informáticas, sin perjuicio de que se pueda utilizar este procedimiento cuando los auditores y los responsables de la entidad lo acuerden y siempre que la documentación sea fácilmente accesible.

El órgano interventor responsable de la auditoría fijará el plazo de respuesta a las peticiones de documentación e información teniendo en cuenta la naturaleza, volumen y dificultad de obtención de las mismas.

En aquellos supuestos en que se apreciara obstrucción o falta de colaboración con el personal encargado de la ejecución del control financiero, el órgano interventor comunicará tal circunstancia al titular del órgano, organismo o entidad objeto de control con el objeto de que proceda a adoptar las medidas correctoras oportunas. En todo caso, la falta de colaboración podrá hacerse constar en el informe de control.

El órgano interventor podrá solicitar a los titulares de los órganos administrativos y los presidentes o directores de los organismos y entidades públicas los informes emitidos por los órganos de auditoría interna o de control interno, así como los soportes documentales o informáticos que se hayan generado como consecuencia de la realización de ese trabajo. Podrán también solicitar a los mencionados titulares copia de los informes emitidos por los órganos de control externo e inspecciones de servicios y de las alegaciones efectuadas por las entidades en relación con los correspondientes informes.

Asimismo, podrán solicitar a los titulares de los órganos administrativos y los presidentes o directores de los organismos y entidades los informes de auditoría, consultoría o asesoramiento en materias que afecten a su gestión económico-financiera emitidos por empresas de auditoría, consultoría o asesoría.

El órgano interventor deberá elaborar un Plan Anual de Control Financiero que recogerá las actuaciones de control permanente y auditoría pública a realizar durante el ejercicio.

El Plan Anual de Control Financiero incluirá todas aquellas actuaciones cuya realización por el órgano interventor derive de una obligación legal y las que anualmente se seleccionen 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.

El concepto de riesgo debe ser entendido como la posibilidad de que se produzcan hechos o circunstancias en la gestión sometida a control susceptibles de generar incumplimientos de la normativa aplicable, falta de fiabilidad de la información financiera, inadecuada protección de los activos o falta de eficacia y eficiencia en la gestión.

Una vez identificados los riesgos será necesario asignar prioridades para seleccionar las actuaciones a realizar. De esta manera, se realizará una evaluación para estimar la importancia del riesgo, utilizando tanto criterios cuantitativos como cualitativos, y se atenderá a la conveniencia de seleccionar controles con regularidad y rotación, evitando tanto repetir controles en actividades económico-financieras calificadas sin riesgo como que se generen debilidades precisamente por la ausencia reiterada de control.

Identificados y evaluados los riesgos, el órgano interventor elaborará el Plan Anual concretando las actuaciones a realizar e identificando el alcance objetivo, subjetivo y temporal de cada una de ellas. El Plan Anual de Control Financiero así elaborado será remitido a efectos informativos al Pleno.

El Plan Anual de Control Financiero podrá ser modificado como consecuencia de la ejecución de controles en virtud de solicitud o mandato legal, variaciones en la estructura de las entidades objeto de control, insuficiencia de medios o por otras razones debidamente ponderadas. El Plan Anual de Control Financiero modificado será remitido a efectos informativos al Pleno.

CONTROL PERMANENTE

Los trabajos de control permanente se realizarán de forma continuada e incluirán 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.
- c) Comprobación de la planificación, gestión y situación de la tesorería.
- d) Las actuaciones previstas en las normas presupuestarias y reguladoras de la gestión económica del sector público local atribuidas al órgano interventor.

- e) 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.
- f) En la Entidad Local, verificar, mediante técnicas de auditoría, que los datos e información con trascendencia económica proporcionados por los órganos gestores como soporte de la información contable, reflejan razonablemente el resultado las operaciones derivadas de su actividad económico-financiera.

El órgano interventor comunicará al órgano gestor el inicio de aquellas actuaciones de control permanente que requieran su colaboración.

Las verificaciones necesarias para el desarrollo de los trabajos de control 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 aprobadas por la Intervención General de la Administración del Estado.

Las actuaciones a realizar podrán consistir, entre otras, en:

- 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 que sean precisos.
- g) Otras comprobaciones en atención a las características especiales de las actividades económico-financieras realizadas por el órgano gestor y a los objetivos que se persigan.

AUDITORÍA PÚBLICA

Las actuaciones de auditoría pública se someterán a las normas de auditoría del sector público aprobadas por la Intervención General de la Administración del Estado y a las normas técnicas que las desarrollen, en particular, en los aspectos relativos a la ejecución del trabajo, elaboración, contenido y presentación de los informes, y colaboración de otros auditores, así como aquellos otros aspectos que se consideren necesarios para asegurar la calidad y homogeneidad de los trabajos de auditoría pública.

El órgano interventor comunicará por escrito el inicio de las actuaciones al titular del servicio, órgano, organismo o entidad auditada. Cuando los trabajos de auditoría

incluyan actuaciones a desarrollar dentro del ámbito de actuación de otro órgano de control, se comunicará el inicio de las actuaciones al titular de dicho órgano de control.

Asimismo, en aquellos casos en que sea necesario realizar actuaciones en otros servicios, órganos, organismos o entidades públicas distintas de los que son objeto de la auditoría, se comunicará al titular de dicho servicio, órgano, organismo o entidad.

Las actuaciones de auditoría pública se podrán desarrollar en los siguientes lugares:

- a) En las dependencias u oficinas de la entidad auditada.
- b) En las dependencias u oficinas de otras entidades o servicios en los que exista documentación, archivos, información o activos cuyo examen se considere relevante para la realización de las actuaciones.
- c) En los locales de firmas privadas de auditoría cuando sea necesario utilizar documentos soporte del trabajo realizado por dichas firmas de auditoría por encargo de las entidades auditadas.
- d) En las dependencias del órgano interventor encargado de la realización de dichas actuaciones.

Para la aplicación de los procedimientos de auditoría podrán desarrollarse las siguientes actuaciones:

- a) Examinar cuantos documentos y antecedentes de cualquier clase afecten directa o indirectamente a la gestión económico financiera del órgano, organismo o ente auditado.
- b) Requerir cuanta información y documentación se considere necesaria para el ejercicio de la auditoría.
- c) Solicitar la información fiscal y la información de Seguridad Social de los órganos, organismos y entidades públicas que se considere relevante a los efectos de la realización de la auditoría.
- d) Solicitar de los terceros relacionados con el servicio, órgano, organismo o entidad auditada información sobre operaciones realizadas por el mismo, sobre los saldos contables generados por éstas y sobre los costes, cuando esté previsto expresamente en el contrato el acceso de la administración a los mismos o exista un acuerdo al respecto con el tercero. Las solicitudes se efectuarán a través de la entidad auditada salvo que el órgano de control considere que existen razones que aconsejan la solicitud directa de información.
- e) Verificar la seguridad y fiabilidad de los sistemas informáticos que soportan la información económico-financiera y contable.
- f) Efectuar las comprobaciones materiales de cualquier clase de activos de los entes auditados, a cuyo fin los auditores tendrán libre acceso a los mismos.
- g) Solicitar los asesoramientos y dictámenes jurídicos y técnicos que sean necesarios.
- h) Cuantas otras actuaciones se consideren necesarias para obtener evidencia en la que soportar las conclusiones.

Para realizar las actuaciones de auditoría pública, las Entidades Locales podrán recabar la colaboración de otros órganos públicos y concertar los Convenios oportunos, así como contratar, para colaborar con el órgano interventor, a firmas privadas de auditoría que deberán ajustarse a las instrucciones dictadas por el órgano interventor.

Los auditores serán contratados por un plazo máximo de dos años, prorrogable en los términos establecidos en la legislación de contratos del sector público, no pudiendo superarse los ocho años de realización de trabajos sobre una misma entidad a través de contrataciones sucesivas, incluidas sus correspondientes prórrogas, ni pudiendo a dichos efectos ser contratados para la realización de trabajos sobre una misma entidad hasta transcurridos dos años desde la finalización del período de ocho.

Las sociedades de auditoría o auditores de cuentas individuales concurrentes en relación con cada trabajo a adjudicar no podrán ser contratados cuando, en el mismo año o en el año anterior a aquel en que van a desarrollar su trabajo, hayan realizado o realicen otros trabajos para la entidad, sobre áreas o materias respecto de las cuales deba pronunciarse el auditor en su informe.

RESULTADO DEL CONTROL FINANCIERO

El resultado de las actuaciones de control permanente y de cada una de las auditorías 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. La estructura, contenido y tramitación de los mencionados informes se ajustará a lo establecido en las normas técnicas de control financiero y auditoría dictadas por la Intervención General de la Administración del Estado.

Los informes definitivos de control financiero serán remitidos por el órgano interventor al gestor directo de la actividad económico-financiera controlada y al Presidente de la Entidad Local, así como, a través de este último, al Pleno para su conocimiento. El análisis del informe constituirá un punto independiente en el orden del día de la correspondiente sesión plenaria.

Asimismo, cuando el órgano interventor aprecie que los hechos acreditados o comprobados pudieran ser susceptibles de constituir una infracción administrativa o dar lugar a la exigencia de responsabilidades contables o penales lo pondrá en conocimiento del órgano competente, de acuerdo con las reglas que se establecen a continuación:

- a) Cuando los hechos pudieran ser constitutivos de delito, las responsabilidades se exigirán ante los Tribunales de Justicia competentes y se tramitarán por el procedimiento ordinario aplicable, sin perjuicio de que el Tribunal de Cuentas conozca, en el ámbito de sus competencias, de aquellos hechos que hayan originado menoscabo de fondos públicos.
- b) En el caso de hechos que pudieran ser constitutivos de infracciones en materia

de gestión económico-presupuestaria de las previstas en la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, que no siendo constitutivas de delito afecten a presuntos responsables comprendidos en el ámbito de aplicación de la citada ley, dará traslado de las actuaciones al órgano competente, sin perjuicio de poner los hechos en conocimiento del Tribunal de Cuentas por si procediese, en su caso, la incoación del oportuno procedimiento de responsabilidad contable.

c) En los restantes casos se estará con carácter general a lo dispuesto en la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas y en la Ley 7/1988, del 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

La información contable de las entidades del sector público local y, en su caso, los informes de auditoría de cuentas anuales, deberán publicarse en las sedes electrónicas corporativas. Esta misma información deberá remitirse a la Intervención General de la Administración del Estado, para su integración en el registro de cuentas anuales del sector público regulado en el artículo 136 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, de conformidad con las instrucciones que se dicten al respecto.

Estructura y contenido de los informes de control permanente

En tanto no se apruebe la citada norma técnica, los informes de control financiero permanente se ajustarán al siguiente modelo:

I. Dictamen ejecutivo

1. Introducción:

i. Se indicará el plan en cuya ejecución se ha realizado el control.

ii. En los informes definitivos se hará mención al envío del informe provisional y a la realización o no de alegaciones.

2. Consideraciones generales:

Se hará una breve referencia a las características de la actividad que es objeto de control.

3. Objetivos y alcance.

Se señalarán, de forma sucinta, los objetivos del control y los aspectos y periodo de la gestión que son objeto de análisis. Cuando dentro de los objetivos del control se contemple la verificación de elementos de legalidad y cumplimiento deberá delimitarse su alcance con precisión.

4. Valoración global.

Se expresará una valoración global sobre los resultados de las actuaciones de control debiendo describir de forma clara y sucinta las cuestiones clave en las que se

fundamenta. El ámbito de las manifestaciones recogidas en la valoración global deberá ser consistente con el objetivo y alcance recogidos en el apartado anterior.

Se podrá denegar la emisión de una valoración global cuando se produzcan limitaciones al alcance relevantes que impidan la aplicación de normas o procedimientos de control y auditoría que a juicio del interventor delegado, regional o territorial resulten necesarios para el cumplimiento de los objetivos del control.

5. Conclusiones y recomendaciones:

i. Se destacarán los aspectos más significativos de los resultados obtenidos en el control realizado, valorando su relevancia cuantitativa o cualitativa así como los efectos que de los mismos se pudieran derivar.

ii. 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.

iii. 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.

II. Resultados del trabajo

i. Se indicarán los resultados del control, reflejando los hechos constatados como consecuencia del trabajo realizado.

ii. Se expondrán las limitaciones al alcance que se han producido y su trascendencia para el cumplimiento de los objetivos del control.

iii. 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.

iv. Deberá vigilarse la correspondencia necesaria entre la definición del objetivo y alcance de los trabajos de control y cada uno de los aspectos de la gestión detallados en este apartado.

v. 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 planes de acción.

vi. En los informes definitivos se hará referencia a las alegaciones del órgano auditado que discrepan del contenido de los resultados obtenidos y, en su caso, a los

motivos por los que el órgano de control considera que no debe modificar el contenido del informe.

Estructura y contenido de los informes de auditoría pública

En tanto no se haya aprobado una norma técnica aplicable al tipo de auditoría de que se trate, para la confección de los informes de auditoría se seguirá el siguiente modelo de informe:

I. Dictamen ejecutivo

1. Introducción:

i. Se indicará la competencia para realizar la auditoría, el plan al que corresponde la auditoría realizada, y las normas con arreglo a las cuales se ha realizado el trabajo.

ii. En los informes definitivos se hará mención al envío del informe provisional, y a la realización o no de alegaciones por la entidad auditada.

2. Consideraciones generales:

Apartado destinado a describir brevemente la actividad que realiza la entidad auditada, la normativa reguladora aplicable y aquellos otros aspectos que se consideren relevantes, especialmente desde la perspectiva del objetivo y alcance de auditoría.

3. Objetivo y alcance:

Se señalará el objetivo y el alcance del trabajo de auditoría. En dicho apartado se indicarán el período objeto de auditoría y, de manera sucinta, los aspectos de la gestión objeto del análisis. Cuando dentro de los objetivos de la auditoría se contemple la verificación de elementos de legalidad y cumplimiento deberá delimitarse su alcance con precisión.

4. Opinión:

El auditor expresará una opinión global sobre los resultados de los trabajos de auditoría debiendo describir de forma clara y sucinta las cuestiones clave en las que se fundamenta.

El ámbito de las manifestaciones recogidas en la opinión deberá ser consistente con el objetivo y alcance recogidos en el apartado anterior.

Exceptuando el ámbito de la auditoría de cuentas, en el que se dispone de normativa técnica de referencia, en relación con los restantes objetos de los trabajos de auditoría pública, en ausencia de regulación específica, se podrá sustituir la emisión de opinión por una valoración global.

Se podrá denegar opinión o valoración global cuando se produzcan limitaciones al alcance relevantes que impidan la aplicación de normas o procedimientos de auditoría

que a juicio del auditor resulten necesarios para el cumplimiento de los objetivos de la auditoría.

5. Conclusiones y recomendaciones:

i. Se destacarán los aspectos más significativos de los resultados obtenidos en el análisis de los distintos aspectos analizados de la gestión de la entidad, valorando su relevancia cuantitativa o cualitativa así como los efectos que de los mismos se pudieran derivar.

ii. Se propondrán las posibles medidas a adoptar para corregir las debilidades de control interno, deficiencias de gestión e incumplimientos de legalidad puestos de manifiesto. Si fuera procedente se propondrá a la entidad auditada que realice las actuaciones tendentes a la recuperación de cantidades indebidamente pagadas y no justificadas.

iii. La información ofrecida en este apartado debe ser la necesaria para que mediante su lectura los destinatarios del informe puedan tener conocimiento adecuado y suficiente de los resultados obtenidos.

II. Resultados del trabajo

i. Se indicarán los resultados de la auditoría, reflejando los hechos constatados como consecuencia del trabajo.

ii. Se expondrán las limitaciones al alcance que se hayan producido y su trascendencia para el cumplimiento de los objetivos de la auditoría.

iii. En aquellos casos en que sea necesario, se abrirá un epígrafe para cada uno de los aspectos de la gestión analizados. Se indicarán aquellos hechos o circunstancias que se hayan evidenciado en la comprobación, proporcionando los datos o la información necesaria para valorar adecuadamente la importancia cualitativa o cuantitativa de las debilidades de control interno, deficiencias de gestión e incumplimientos de legalidad.

iv. Deberá vigilarse la correspondencia necesaria entre la definición del objetivo y alcance los trabajos de auditoría y cada uno de los aspectos de la gestión detallados en este apartado.

v. En los informes definitivos se hará referencia a las alegaciones del órgano auditado que discrepan del contenido de los resultados obtenidos y, en su caso, a los motivos por los que el órgano de control considera que no debe modificar el contenido del informe.

La Resolución de 1 de septiembre de 1998 de la Intervención General de la Administración del Estado, que aprobó las Normas de Auditoría del Sector Público se refiere al contenido de los informes financieros indicando que contendrán además los siguientes puntos:

1. 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.

2. Declaración acerca de si las normas y principios contables utilizados guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.
3. 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.
4. 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.

El equipo auditor deberá emitir en el informe una opinión sobre los estados financieros, pudiendo ser ésta favorable, favorable con salvedades o desfavorable.

Una opinión favorable acerca de los estados financieros exige:

1. 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.

2. 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.

3. 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.

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:

- a. Limitaciones al alcance del trabajo realizado, que pueden tener su causa:
 - 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.
 - 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.

- b. Incertidumbres, que 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 provisiones 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.

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.

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.

c. Errores o incumplimientos de los principios y normas contables obligatorios, incluyéndose 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:

- Utilización de principios y normas contables distintos de los obligatorios o de los generalmente admitidos.
- Presentación incompleta de la información financiera necesaria y suficiente para la interpretación y comprensión adecuada de las situaciones económico-financieras de la entidad.
- 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.
- 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.

d. 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.

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.

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.

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, o por 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».

Otros documentos:

En determinadas auditorías puede ser necesario o conveniente acompañar otros documentos, como por ejemplo los contratos programas cuya ejecución es objeto de la auditoría o determinados anexos que proporcionan información muy relevante.

El órgano interventor deberá elaborar con carácter anual y con ocasión de la aprobación de la cuenta general, el **informe resumen** de los resultados del control interno señalado en el artículo 213 del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, que será remitido al Pleno, a través del Presidente de la Corporación, y a la Intervención General de la Administración del Estado en el curso del primer cuatrimestre de cada año y contendrá los resultados más significativos derivados de las de las actuaciones de control financiero y de función interventora realizadas en el ejercicio anterior.

La Intervención General de la Administración del Estado dictará las instrucciones a las que habrán de ajustarse el contenido, estructura y formato del informe resumen y deberá crear un inventario público que recoja los informes recibidos de las Entidades Locales.

El Presidente de la Corporación formalizará un **plan de acción** que determine las medidas a adoptar para subsanar las debilidades, deficiencias, errores e incumplimientos que se pongan de manifiesto en el informe resumen.

El plan de acción se elaborará en el plazo máximo de 3 meses desde la remisión del informe resumen al Pleno y contendrá las medidas de corrección adoptadas, el responsable de implementarlas y el calendario de actuaciones a realizar, relativos tanto a la gestión de la propia Corporación como a la de los organismos y entidades públicas adscritas o dependientes y de las que ejerza la tutela.

El plan de acción será remitido al órgano interventor de la Entidad Local, que valorará su adecuación para solventar las deficiencias señaladas y en su caso los resultados obtenidos, e informará al Pleno sobre la situación de la corrección de las debilidades puestas de manifiesto en el ejercicio del control interno, permitiendo así que el Pleno realice un seguimiento periódico de las medidas correctoras implantadas para la mejora de la gestión económico financiera.

En la remisión anual a la Intervención General de la Administración del Estado del informe resumen de los resultados del control interno se informará, asimismo, sobre la corrección de las debilidades puestas de manifiesto.

NORMAS DE AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO

Por Resolución de 1 de septiembre de 1998 de la Intervención General de la Administración del Estado se aprobaron las Normas de Auditoría del Sector Público, de las que conviene resaltar los siguientes aspectos:

Objetivos y clases de auditoría

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. 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, deberán enviar los informes pertinentes a aquellos ante los que son cuentadantes.

El control financiero 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 aceptados.
- c) 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:

- a) El cumplimiento de las condiciones establecidas en la normativa nacional y comunitaria para su concesión u obtención.
- b) La correcta utilización y aplicación de los fondos a los fines previstos en la normativa reguladora y en el correspondiente acuerdo de concesión.
- c) La realidad y regularidad de las operaciones con ellas financiadas.
- d) 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.

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.

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.

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.

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.

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

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.

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.

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.

- 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.

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.

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.

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.

Normas sobre la ejecución del trabajo

1. Planificación: el trabajo será planificado adecuadamente.

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

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.

En la fase de planificación, deben considerarse, 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.

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 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, etc.) 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.

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.

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 de cara a orientar 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.

Una adecuada planificación deberá comprender:

a) Desarrollo de un plan global relativo al ámbito y desarrollo de la auditoría, que deberá incluir:

- 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.
- La recopilación de la información previa referida en los puntos anteriores. La cantidad y clase de información a recopilar estarán en función del tipo de auditoría que se realizase.
- 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.
- 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 a la auditoría y los objetivos, alcance y metodología aplicados en ella. A estos efectos, debe valorarse la aplicación 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.

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

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

Se preparará un programa escrito para cada área en que se divida 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 del trabajo de auditoría, 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.

c) Calendario de la auditoría.

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. 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.

d) Memoria de la planificación.

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

2. Control interno: 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.

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.

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

- a) Los controles contable-financieros: comprenden 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.

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.

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.

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.

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

- 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.

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.

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

- a) Considerar los tipos de errores o irregularidades que puedan producirse.
- b) Determinar los procedimientos de control interno que pueden detectar esos errores o irregularidades.
- c) Examinar si esos procedimientos están establecidos y si funcionan adecuadamente.
- d) 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.

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

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.
3. Evidencia: 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.

La evidencia de la auditoría puede clasificarse en:

- a) Evidencia física, que 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, que 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, que 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, que consiste en cálculos, estimaciones, comparaciones, estudios de índices y tendencias, investigación de variaciones y transacciones no habituales, etcétera.

- e) Evidencia informática, a través de 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.

La evidencia deberá ser suficiente, pertinente y válida. En muy raras ocasiones podrá el Auditor tener certeza absoluta sobre la validez de la información auditada. Tendrá que conformarse con una evidencia que deberemos calificar de suficiente y adecuada.

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.

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

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.

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.

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, e incluye:

- Que los procedimientos y sistemas, incluyendo el control interno, existen.
- Que están funcionando con eficacia.
- Que han estado funcionando durante todo el período.

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:

- a) Que los activos y pasivos existen en una fecha dada.
- b) Que los activos son bienes o derechos de la entidad y los pasivos son obligaciones, a una fecha dada.
- c) Que las transacciones o hechos registrados tuvieron lugar.
- d) Que no hay activos, pasivos o transacciones que no estén debidamente registrados.
- e) Que los activos y pasivos están registrados por su valor adecuado.
- f) Que las transacciones se registran por su justo importe.
- g) Que los ingresos y gastos han sido imputados correctamente al período.
- h) 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.

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.

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.

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:

- a) 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.
- b) 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.
- c) La evidencia obtenida a través del examen físico, mediante inspección u observación, es preferible a la obtenida indirectamente.
- d) La evidencia documental es preferible a la evidencia oral.
- e) Los documentos originales proporcionan una evidencia más adecuada que las copias.
- f) 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).
- g) 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.

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.

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.

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.

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.

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, dependiendo 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.

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.

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.

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.

4. Papeles de trabajo: 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.

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.

Los papeles de trabajo habrán de ser:

- a) Completos y exactos, de manera que puedan documentar los hechos comprobados, los juicios y conclusiones y mostrar la naturaleza y alcance de la auditoría.
- b) 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.
- c) Relevantes, es decir, que solamente incluyan aquellos asuntos de importancia para el objetivo que se pretende alcanzar.

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:

- a) La naturaleza de la auditoría.
- b) El tipo de informe que se vaya a emitir.
- c) La naturaleza y complejidad de la actividad de la entidad.
- d) El grado de confianza en la efectividad del control interno.

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.

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.

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

- a) Encabezamiento: Incluirá el nombre de la entidad pública, ejercicio económico, número de codificación y referencia y breve descripción del contenido de la cédula.
- b) Identificación: Iniciales de las personas que han contribuido a su elaboración, fecha de realización, así como constancia de la revisión efectuada.
- c) Fuente: Indicación de la manera como se ha obtenido la información, con referencia a los documentos base y las personas que la facilitaron.
- d) Explicación: Comentarios al trabajo realizado, señalando los objetivos perseguidos y las pruebas llevadas a cabo para su consecución.
- e) 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.
- f) Alcance del trabajo: Indicando el tamaño de las muestras y la forma de su obtención.
- g) Información general: Sobre problemas planteados, deficiencias encontradas, etc.
- h) Conclusiones: Exposición sucinta de los resultados logrados con el trabajo, una

vez finalizado.

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

- a) 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.
- b) Hojas sumarias: Para cada rúbrica de la cédula matriz debe abrirse una cédula sumaria que desarrolle la información de la cédula matriz.
- c) Cuadros analíticos: Su finalidad es la de proporcionar detalle sobre determinados conceptos incluidos en las cédulas sumarias.
- d) 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.

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.

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.

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.

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.

Los papeles de trabajo pertenecen a la 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.

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, se podrá recurrir a los papeles de trabajo de cara a economizar medios y tiempo.

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. Supervisión: 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.

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.

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.

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.

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:

- a) Que se han cumplido las normas de auditoría.
 - b) Que se han seguido los programas de trabajo aprobados y, en todo caso, que cualquier modificación de los mismos sea debidamente justificada y autorizada.
 - c) 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.
 - d) Que se cumplen los objetivos de la auditoría.
 - e) Que el informe incluye de forma adecuada y clara las conclusiones, opiniones y recomendaciones.
6. Revisión del cumplimiento legal: 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.

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.

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.

Los Auditores públicos deberán consultar con los Asesores 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.

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:

- a) Disposiciones normativas con rango de ley.
- b) Disposiciones reglamentarias.
- c) Normas estatutarias y contractuales.

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.

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.

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.

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.

FISCALIZACIÓN DE LOS GASTOS DE PERSONAL

Para determinar los extremos a comprobar en la fiscalización de los gastos de personal se seguirán las indicaciones contenidas en el Acuerdo adoptado por el Consejo de Ministros en fecha 30 de mayo de 2008, que regula los extremos a comprobar en régimen de requisitos básicos.

PROPUESTA DE NOMBRAMIENTO DE PERSONAL FUNCIONARIO Y DE CONTRATACIÓN DE PERSONAL LABORAL FIJO:

Comprobaciones mínimas:

1. La incorporación de certificado acreditativo, expedido por órgano competente, de que los puestos a cubrir figuran detallados en las respectivas relaciones o catálogos de puestos de trabajo y están vacantes.

En el expediente debe figurar un certificado en el que conste que la plaza que se convoca cuenta con un puesto incluido en el Anexo de Personal en situación de vacante. Teniendo en cuenta que los créditos de capítulo I deben cubrir al menos los gastos que corresponden a todos los puestos incluidos en el Anexo de Personal aprobado como parte del Presupuesto, el certificado en los términos indicados acredita la existencia de crédito presupuestario para soportar el coste del puesto que se pretende proveer con la cobertura de la plaza, y por tanto sustituye el requisito general de incorporar el certificado de existencia de crédito. No hay que olvidar que la inclusión de un puesto en la Relación de Puestos de Trabajo no prueba por sí sola su cobertura presupuestaria, de modo que es necesario acreditar asimismo que se incluyó en el Anexo de Personal.

Por otro lado, este certificado debe emitirse con carácter previo a la aprobación de la Oferta de Empleo Público.

Puede decirse entonces que en los expedientes de cobertura de plazas de plantilla, el primer trámite que es la aprobación de la Oferta de Empleo Público, debe ir precedido de la inclusión del referido certificado para cada una de las plazas ofertadas.

2. Haber sido cumplimentado el requisito de publicidad de las correspondientes convocatorias en los términos establecidos por la normativa que en cada caso resulte de aplicación.

3. Acreditación de los resultados del proceso selectivo expedida por el órgano competente.

4. Adecuación del contrato que se formaliza con lo dispuesto en la normativa vigente.

Tratándose de plazas de plantilla, la tipología contractual se limita a su carácter de su jornada, total o parcial, o al carácter de fijo discontinuo, que en realidad equivale a una jornada parcial en la que los períodos de trabajo son conocidos a priori. Debe comprobarse entonces que la propuesta de nombramiento o de contrato se adecúa al carácter de la plaza ofertada.

5. Que las retribuciones que se señalen en el contrato se ajusten al Convenio Colectivo que resulte de aplicación y, si se trata de un contrato al margen del Convenio, que exista autorización de los Ministerios de Economía y Hacienda y de Política Territorial y Administración Pública.

Como en el caso anterior, debe comprobarse aquí que los datos retributivos que figuran en la propuesta son los que corresponden al puesto que se pretende proveer, y que deben figurar en el Anexo de Personal.

Comprobaciones adicionales al régimen de fiscalización limitada:

1. Cumplimiento de la tasa de reposición de efectivos en la aprobación de la oferta de empleo público.

La falta de aprobación de una Ley de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio 2019 y en consecuencia de una regulación sobre la tasa de reposición de efectivos ha sido resuelta por la Disposición Adicional Primera del Real Decreto 211/2019, de 29 de marzo, por el que se aprueba la oferta de empleo público para el año 2019, que, refiriéndose a la Oferta de empleo de las Corporaciones Locales, señala que: *«Las Corporaciones Locales que aprueben su oferta de empleo público deberán remitir los acuerdos aprobatorios de la misma a la Administración General del Estado, a los efectos de lo establecido en el artículo 56.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, respetando los criterios que tienen carácter básico, de acuerdo con lo señalado en el artículo 19 de la Ley 3/2017, de 27 de junio».*

En consecuencia, en 2019 debe aplicarse, no la regulación que contenía la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 2018, sino la de 2017, y que era la siguiente:

- I. Tasa de reposición
 - a. General del 50%
 - b. Excepcional del 100% en las siguientes áreas que afectan al ámbito local:
 - i. Policía Local.
 - ii. Bomberos.
 - iii. Lucha contra el fraude fiscal y en materia de subvenciones.
 - iv. Asesoramiento jurídico.
 - v. Gestión de recursos públicos.
 - vi. Servicios sociales.
 - vii. Políticas activas de empleo.
 - viii. Atención al ciudadano.

Hay que indicar que existe una regulación específica para la Policía Local en la Disposición transitoria segunda del Real Decreto 1449/2018, que señala lo siguiente: *De acuerdo con lo establecido en la disposición adicional centésima sexagésima quinta de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, y en aplicación de la misma, la tasa de reposición adicional será efectiva desde la presentación de la solicitud de jubilación anticipada. La persona interesada deberá comunicar a la Administración municipal correspondiente su voluntad de acogerse a esta modalidad de jubilación antes del día 31 de enero de cada año, señalando la referida Adicional 165 que Adicionalmente a lo previsto en el artículo 19 de esta Ley, y con el fin de garantizar el ejercicio de las funciones de las Administraciones Públicas en materia de seguridad y orden público, en el supuesto de que en aplicación de lo establecido en el artículo 206.1 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social se produzca el anticipo de edad de jubilación de los policías locales, las Entidades Locales podrán disponer durante 2018, exclusivamente para este colectivo, de una tasa adicional de reposición determinada por el número de bajas que se prevean en este ejercicio y en el ejercicio 2019 como consecuencia de dicho adelanto de la edad de jubilación. Esta tasa adicional se descontará de la que pudiera corresponder en los ejercicios 2019 y 2020.*

En consecuencia, de una interpretación conjunta de la regulación actual resulta que no tiene sentido una tasa adicional de reposición si la tasa de reposición general no es de aplicación, siendo entonces posible ofertar estas plazas en el propio año 2019, bien en la oferta de empleo público o en una adicional posterior de haberse aprobado dicha oferta antes de tener conocimiento de las jubilaciones anticipadas comunicadas en enero de 2019.

Así, el artículo 19 de la LPGE para 2017 preveía una tasa de reposición para la policía local igual al 100%, cuando en la LPGE para 2018 la tasa de reposición para este colectivo se fijaba en el 115%. Por tanto, la regulación básica en relación con la oferta de empleo y las plazas que se pueden ofertar debe ponerse en relación con las Leyes anuales de presupuestos generales del Estado en atención a los límites y requisitos en ellas regulados, respetando las disponibilidades presupuestarias del capítulo I y dentro de los límites de la tasa de reposición de efectivos que en ellas se indican.

- II. Estabilización en el empleo: además de las plazas que se pueden ofertar respetando la tasa de reposición de efectivos, podrán incluirse también:
 - a. Todas aquellas que vengán ejerciéndose de forma temporal desde antes de 1 de enero de 2005, a las que se aplicará la Disposición Transitoria Cuarta del Texto Refundido del Estatuto Básico del Empleado Público.
 - b. En el caso de puestos que se hayan ocupado después de 1 de enero de 2005, pero antes de 1 de enero de 2014, se podrá ofertar hasta el 90% de su número siempre que se trate de los sectores siguientes:
 - i. Policía Local.
 - ii. Servicios Sociales.
 - iii. Gestión Tributaria, Recaudación e Inspección.

2. Inclusión de las plazas en la Plantilla Municipal: no hay que olvidar que en cualquier caso, la inclusión de cualquier plaza en la Oferta de Empleo requiere su previa creación en la plantilla municipal, lo que podría hacerse si es necesario modificando la actual mediante el mismo procedimiento establecido para aprobar el presupuesto.
3. Adecuación de las bases de selección a la normativa vigente.
4. Comprobación de que las fases en que se ha desarrollado el proceso selectivo se adecúan a lo previsto en las bases de selección.

PROPUESTA DE NOMBRAMIENTO DE FUNCIONARIOS INTERINOS Y DE CONTRATACIÓN DE PERSONAL LABORAL TEMPORAL:

Comprobaciones mínimas:

1. Existencia de crédito: aunque este requisito es general a todo expediente de gasto, conviene recordarlo aquí porque en el caso de las relaciones temporales no se sustituye por el certificado de inclusión del puesto en el Anexo de Personal, ya que se trata de contrataciones que no responden a la estructura organizativa de la entidad. Se exceptúan las relaciones temporales para cubrir vacantes y las relaciones temporales para cubrir ausencias, que revisten cierta peculiaridad como se verá más abajo.
2. Haber sido cumplimentados los requisitos de mérito y capacidad así como aquellos otros criterios de selección establecidos en su caso por el Ayuntamiento.
3. Acreditación de los resultados del proceso selectivo expedida por el órgano competente.
4. Adecuación del tipo de nombramiento o del contrato que se formaliza con lo dispuesto en la normativa vigente.

La existencia del personal de carácter temporal se produce al margen de la estructura de plantilla diseñada para la organización, ya que responde a necesidades puntuales, no repetitivas y altamente impredecibles. Por tanto, este tipo de relaciones debe ser residual y debe acomodarse además a alguno de los siguientes supuestos:

a) Para la realización de una obra o servicio determinados, con autonomía y sustantividad propia dentro de la actividad de la organización y cuya ejecución, aunque limitada en el tiempo, sea en principio de duración incierta. Precisamente la correcta definición de la obra o servicio y su carácter autónomo y sustantivo dentro de la organización es la principal dificultad a la hora de definir estos contratos y por ello a la hora de fiscalizarlos. Si bien con carácter general el artículo 15 del TRET limita la duración máxima de los contratos laborales de este tipo a tres años ampliable hasta doce meses más por convenio colectivo de ámbito sectorial estatal o, en su defecto, por convenio colectivo sectorial de ámbito inferior, plazo a partir del cual los trabajadores adquirirán la condición de trabajadores fijos de la empresa, la disposición adicional

decimoquinta de la misma norma excluye a las Administraciones Públicas esta previsión.

Por su parte, el artículo 10 del Texto Refundido del Estatuto Básico del Empleado Público contempla la posibilidad de efectuar nombramientos interinos por obra o servicio, cuya duración máxima se ha limitado a tres años ampliables por doce meses más si así se establece en ley de función pública de desarrollo, desde la entrada en vigor de la Ley 15/2014.

b) Cuando las circunstancias del mercado, acumulación de tareas o exceso de pedidos así lo exigieran, aun tratándose de la actividad normal de la empresa. En tales casos, los contratos podrán tener una duración máxima de seis meses, dentro de un período de doce meses, contados a partir del momento en que se produzcan dichas causas. Por convenio colectivo de ámbito sectorial estatal o, en su defecto, por convenio colectivo sectorial de ámbito inferior, podrá modificarse la duración máxima de estos contratos y el período dentro del cual se puedan realizar en atención al carácter estacional de la actividad en que dichas circunstancias se puedan producir. En tal supuesto, el período máximo dentro del cual se podrán realizar será de dieciocho meses, no pudiendo superar la duración del contrato las tres cuartas partes del período de referencia establecido ni, como máximo, doce meses. En caso de que el contrato se hubiera concertado por una duración inferior a la máxima legal o convencionalmente establecida, podrá prorrogarse mediante acuerdo de las partes, por una única vez, sin que la duración total del contrato pueda exceder de dicha duración máxima.

El Texto Refundido del Estatuto Básico del empleado Público contempla también como un supuesto de nombramiento interino el exceso o acumulación de tareas por plazo máximo de seis meses, dentro de un periodo de doce meses

El trabajador en régimen laboral puede serlo a jornada completa o a tiempo parcial. La duración máxima de la jornada ordinaria de trabajo será de cuarenta horas semanales de trabajo efectivo de promedio en cómputo anual.

Mediante convenio colectivo o, en su defecto, por acuerdo entre la empresa y los representantes de los trabajadores, se podrá establecer la distribución irregular de la jornada a lo largo del año. En defecto de pacto, la empresa podrá distribuir de manera irregular a lo largo del año el diez por ciento de la jornada de trabajo. Dicha distribución deberá respetar en todo caso los períodos mínimos de descanso diario y semanal previstos en la Ley y el trabajador deberá conocer con un preaviso mínimo de cinco días el día y la hora de la prestación de trabajo resultante de aquella.

Entre el final de una jornada y el comienzo de la siguiente mediarán, como mínimo, doce horas. El número de horas ordinarias de trabajo efectivo no podrá ser superior a nueve diarias, salvo que por convenio colectivo o, en su defecto, acuerdo entre la empresa y los representantes de los trabajadores, se establezca otra distribución del tiempo de trabajo diario, respetando en todo caso el descanso entre jornadas. Los trabajadores menores de dieciocho años no podrán realizar más de ocho horas diarias de trabajo efectivo, incluyendo, en su caso, el tiempo dedicado a la formación y, si trabajasen para varios empleadores, las horas realizadas con cada uno de ellos.

Siempre que la duración de la jornada diaria continuada exceda de seis horas, deberá establecerse un período de descanso durante la misma de duración no inferior a quince minutos. Este período de descanso se considerará tiempo de trabajo efectivo cuando así esté establecido o se establezca por convenio colectivo o contrato de trabajo. En el caso

de los trabajadores menores de dieciocho años, el período de descanso tendrá una duración mínima de treinta minutos, y deberá establecerse siempre que la duración de la jornada diaria continuada exceda de cuatro horas y media.

El tiempo de trabajo se computará de modo que tanto al comienzo como al final de la jornada diaria el trabajador se encuentre en su puesto de trabajo.

El contrato de trabajo se entenderá celebrado a tiempo parcial cuando se haya acordado la prestación de servicios durante un número de horas al día, a la semana, al mes o al año, inferior a la jornada de trabajo de un trabajador a tiempo completo comparable. El contrato a tiempo parcial podrá concertarse por tiempo indefinido o por duración determinada en los supuestos en los que legalmente se permita la utilización de esta modalidad de contratación, excepto en el contrato para la formación. El contrato a tiempo parcial se entenderá celebrado por tiempo indefinido cuando se concierte para realizar trabajos fijos y periódicos dentro del volumen normal de actividad de la empresa.

El contrato a tiempo parcial se regirá por las siguientes reglas:

a) Deberá formalizarse necesariamente por escrito, en el modelo que se establezca, figurando el número de horas ordinarias de trabajo al día, a la semana, al mes o al año contratadas y su distribución. De no observarse estas exigencias, el contrato se presumirá celebrado a jornada completa, salvo prueba en contrario que acredite el carácter parcial de los servicios.

b) La jornada diaria en el trabajo a tiempo parcial podrá realizarse de forma continuada o partida. Cuando el contrato a tiempo parcial conlleve la ejecución de una jornada diaria inferior a la de los trabajadores a tiempo completo y ésta se realice de forma partida, sólo será posible efectuar una única interrupción en dicha jornada diaria, salvo que se disponga otra cosa mediante Convenio Colectivo sectorial o, en su defecto, de ámbito inferior.

c) Los trabajadores a tiempo parcial podrán realizar horas extraordinarias hasta el número legalmente previsto en proporción a la jornada pactada.

d) Se consideran horas complementarias aquellas cuya posibilidad de realización haya sido acordada, como adición a las horas ordinarias pactadas en el contrato a tiempo parcial, conforme al régimen jurídico establecido en el presente apartado y, en su caso, en los convenios colectivos sectoriales o, en su defecto, de ámbito inferior.

Cuando la prestación tenga lugar un número de horas al año inferior al correspondiente a la jornada completa pero se desconozca el número de ellas o los momentos en que deban prestarse, el contrato no será a tiempo parcial sino que será de fijo-discontinuo, que se concertará por tanto para realizar trabajos que tengan el carácter de fijos-discontinuos y no se repitan en fechas ciertas, dentro del volumen normal de actividad. A los supuestos de trabajos discontinuos que se repitan en fechas ciertas les será de aplicación la regulación del contrato a tiempo parcial celebrado por tiempo indefinido. Los trabajadores fijos-discontinuos serán llamados en el orden y la forma que se determine en los respectivos convenios colectivos, pudiendo el trabajador, en caso de incumplimiento, reclamar en procedimiento de despido ante la jurisdicción competente, iniciándose el plazo para ello desde el momento en que tuviese conocimiento de la falta de convocatoria. Este contrato deberá formalizarse necesariamente por escrito en el modelo que se establezca, y en él deberá figurar una indicación sobre la duración estimada

de la actividad, así como sobre la forma y orden de llamamiento que establezca el convenio colectivo aplicable, haciendo constar igualmente, de manera orientativa, la jornada laboral estimada y su distribución horaria.

Los convenios colectivos de ámbito sectorial podrán acordar, cuando las peculiaridades de la actividad del sector así lo justifiquen, la utilización en los contratos de fijos-discontinuos de la modalidad de tiempo parcial, así como los requisitos y especialidades para la conversión de contratos temporales en contratos de fijos-discontinuos.

c) Finalmente, los contratos temporales y los nombramientos interinos también pueden tener como finalidad la cobertura de vacantes o de ausencias.

La naturaleza genuina del personal interino es la de personal de sustitución. Así, el TRET prevé el contrato de interinidad con el fin de sustituir a trabajadores con derecho a reserva del puesto de trabajo, siempre que en el contrato de trabajo se especifique el nombre del sustituido y la causa de sustitución. Esta previsión se amplía tratándose de administraciones públicas a los supuestos de vacante, es decir, cuando una plaza está vacante, es posible la cobertura interina del puesto en tanto se procede a la definitiva.

La acreditación de la existencia de crédito en la cobertura de un puesto interinamente por vacante no reviste ninguna diferencia con el caso de la cobertura definitiva ya que, económicamente, los efectos son los mismos.

En cambio, las interinidades por ausencia deben ser objeto de estudio en cada caso ya que, en estos casos, al coste del trabajador a contratar debe añadirse el coste del trabajador sustituido, por lo que no basta acreditar que el puesto cuenta con cobertura presupuestaria.

En principio, el coste del trabajador a contratar será el mismo que figura en el anexo de personal para el período temporal de que se trate, minorado en el complemento de antigüedad; pero como se ha dicho, a este coste debe añadirse el que corresponde al trabajador sustituido, que dependerá de la causa de la ausencia y del tipo de personal de que se trate:

- Incapacidad temporal derivada de contingencias comunes: el coste del trabajador sustituido será la cotización empresarial y la diferencia entre su derecho a la retribución y el coste que asume la seguridad social, que como ya sea visto, se incrementa cuando se trata de funcionarios integrados, en los que la prestación corre íntegramente a cuenta del Ayuntamiento.
- Incapacidad temporal derivada de contingencias profesionales: el coste del trabajador sustituido será la cotización empresarial y la diferencia entre su derecho a la retribución y el coste que asume la seguridad social, que en este caso será menor al asumir la Seguridad Social una prestación igual al 75% de la base desde el primer día, y además para todo tipo de personal.
- Maternidad, paternidad, acogimiento: el coste del trabajador solo existirá en el supuesto de bases de cotización superiores a la máxima, porque en estos casos la prestación no cubre el 100% de la retribución a que tiene derecho el trabajador.
- Licencias sin sueldo: el coste del trabajador será la cotización empresarial, que será por todos los conceptos a bases mínimas para el personal laboral y por contingencias comunes a la base del mes anterior para el personal funcionario.

5. En el supuesto de contratación de personal con cargo a los créditos de inversiones, se verificará la existencia del informe del Servicio Jurídico del Departamento u Organismo de que se trate, sobre la modalidad de contratación temporal utilizada y sobre la observancia, en las cláusulas del contrato, de los requisitos y formalidades exigidos por la legislación laboral.

6. Que las retribuciones que se señalen en el contrato se ajusten al Convenio Colectivo que resulte de aplicación en su caso. En caso de interinidad por vacante o ausencia, las retribuciones estarán fijadas en el Anexo de Personal.

En el caso de que la contratación de este personal tenga lugar a través de un Plan de contratación, se comprobarán los extremos anteriores, excepto los incluidos en los apartados 3, 4 y 5, que se sustituirán por la verificación de que los contratos que podrán ser celebrados al amparo del Plan se adecuan a lo dispuesto en la normativa vigente, así como que dicho Plan contiene una descripción del proceso selectivo que se seguirá en aplicación del mismo.

Comprobaciones adicionales al régimen de fiscalización limitada:

1. Acreditación de los supuestos de excepcionalidad o de cobertura de necesidades urgentes e inaplazables.
2. Adecuación de las bases de selección a la normativa vigente.
3. Comprobación de que las fases en que se ha desarrollado el proceso selectivo se adecúan a lo previsto en las bases de selección.

PRÓRROGA DE CONTRATOS LABORALES

Comprobaciones mínimas

1. Que la duración del contrato no supera el plazo previsto en la legislación vigente.

PAGO DE LA NÓMINA

Comprobaciones mínimas:

1. Que las nóminas estén firmadas por el Habilitado u órgano responsable de su formación y se proponen para su autorización al órgano competente.
2. En el caso de las de carácter ordinario y las unificadas de período mensual, comprobación aritmética que se realizará efectuando el cuadro del total de la nómina con el que resulte del mes anterior más la suma algebraica de las variaciones incluidas en la nómina del mes de que se trate.
3. Justificación documental limitada a los siguientes supuestos de alta y variación en nómina, con el alcance que para cada uno de ellos se indica:

- a) Altos cargos: copia del acuerdo de nombramiento o documento en el que se indique la fecha de su publicación oficial, diligencia de la correspondiente toma de posesión y verificación de las retribuciones.
- b) Personal funcionario de nuevo ingreso: acuerdo de nombramiento, diligencia de la correspondiente toma de posesión y verificación de que las retribuciones están de acuerdo con el grupo y puesto de trabajo.
- c) Personal laboral de nuevo ingreso: copia del plan o del expediente de contratación sobre el que fue ejercida la fiscalización del gasto, y del contrato formalizado en todo caso.
- d) El resto de las obligaciones reflejadas en la nómina, así como los actos que las generen, se incluirán en el ámbito de las actuaciones propias del control financiero permanente.

Comprobaciones adicionales al régimen de fiscalización limitada:

1. Justificación documental del resto de las variaciones.
2. Comprobación de que las horas extras abonadas se ajustan a su importe.
3. Comprobación de que las cantidades propuestas en concepto de productividad cuentan con cobertura presupuestaria.
4. Comprobación de que las cantidades propuestas como indemnizaciones por razón de servicio se ajustan a lo previsto en el Real Decreto 462/2002 en el caso de personal funcionario, a lo previsto en el Convenio Colectivo en el caso del personal laboral, y al correspondiente acuerdo plenario en el caso de los miembros corporativos.
5. Comprobación de las situaciones de incapacidad temporal

En caso de incapacidad temporal derivada de enfermedad común o accidente no laboral, y siempre que el trabajador acredite una cotización de al menos 180 días en los últimos 5 años, el trabajador tendrá derecho a las siguientes retribuciones:

- Cero euros durante los primeros 3 días de baja. No obstante, por acuerdo plenario puede haberse aprobado un complemento de hasta el 50% de la retribución del trabajador.
- El 60% de la base de contingencias comunes del mes anterior al de la baja durante los días 4 a 15, que será de cuenta de la empresa. No obstante, por acuerdo plenario puede haberse aprobado un complemento que incremente la retribución hasta el 75% de la ordinaria.
- El 60% de la base de contingencias comunes del mes anterior al de la baja durante los días 16 a 20, que será de cuenta de la Seguridad Social, por lo que

este importe deberá ser deducido de la cuota patronal de ese mes. No obstante, por acuerdo plenario puede haberse aprobado un complemento que incremente la retribución hasta el 75% de la ordinaria, que será de cuenta de la administración.

- El 75% de la base de contingencias comunes del mes anterior al de la baja a partir del día 21, que será de cuenta de la Seguridad Social, por lo que este importe deberá ser deducido de la cuota patronal de ese mes. No obstante, por acuerdo plenario puede haberse aprobado un complemento que incremente la retribución hasta el 100% de la ordinaria, que será de cuenta de la administración.

En el caso de los funcionarios integrados, la prestación que corresponde por incapacidad temporal derivada de contingencias comunes será por los importes señalados pero íntegramente de cuenta de la Administración.

En caso de enfermedad profesional o accidente laboral, el trabajador tendrá derecho al 75% de la base de contingencias profesionales del mes anterior desde el primer día, a cargo de la Seguridad Social por lo que este importe deberá ser deducido de la cuota patronal de ese mes. No obstante, por acuerdo plenario puede haberse aprobado un complemento que incremente la retribución hasta el 100% de la ordinaria, que será de cuenta de la administración.

La situación de incapacidad temporal tendrá un plazo máximo de 12 meses, momento en el cual pueden producirse tres supuestos:

- Que el Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS) emita el alta médica reintegrándose el trabajador a su puesto. En estos supuestos, el INSS será el único competente para emitir una nueva baja médica en situación de incapacidad temporal cuando se produzca dentro de los 180 días posteriores al alta por la misma o similar patología.
- Que el INSS reconozca una prórroga de 6 meses cuando considere que en ese plazo puede producirse la curación.
- Que el INSS determine la iniciación de un expediente de incapacidad permanente.

En los casos de maternidad y situaciones asimiladas, entendiéndose por tales la adopción y el acogimiento, tanto preadoptivo como permanente o simple de conformidad con el Código Civil o las leyes civiles de las Comunidades Autónomas que lo regulen, siempre que, en este último caso, su duración no sea inferior a un año, y aunque dichos acogimientos sean provisionales, la prestación equivaldrá al 100% de la base reguladora de contingencias comunes, a cargo de la Seguridad Social desde el primer día. No obstante, para ello se exige que el beneficiario acredite los siguientes períodos mínimos de cotización:

- 180 días dentro de los siete años anteriores o, alternativamente, 360 días a lo largo de su vida cuando el trabajador sea mayor de 26 años.

- 90 días dentro de los siete años anteriores o, alternativamente, 180 días a lo largo de su vida cuando el trabajador tenga entre 21 y 26 años.
- No se exige período de cotización mínima a los trabajadores menores de 21 años.

Cuando se trate de trabajadoras que no puedan acreditar el período mínimo de cotización que les corresponda por la edad, tendrán derecho a una prestación equivalente al 100% del IPREM, a menos que su base de cotización fuese inferior, ya que entonces se aplicará ésta. Esta prestación tiene una duración de 42 días naturales ampliables otros 14 en casos de nacimiento de hijo en una familia numerosa o en la que, con tal motivo, adquiera dicha condición, o en una familia monoparental, o en los supuestos de parto múltiple, o cuando la madre o el hijo estén afectados de discapacidad en un grado igual o superior al 65 por ciento. La existencia de más de un supuesto no incrementa los 14 días.

La misma prestación equivalente al 100% de la base de contingencias comunes, siempre que el beneficiario acredite un período de cotización igual o superior a 180 días dentro de los siete años anteriores o, alternativamente, 360 días a lo largo de su vida, corresponde al supuesto de paternidad.

Sin embargo, teniendo en cuenta que las situaciones indicadas son reconocidas por el Texto Refundido del Estatuto Básico del Empleado Público como supuestos de permisos retribuidos, el trabajador tendrá derecho siempre al 100% de sus retribuciones, independientemente de que cumpla los requisitos señalados para causar derecho a la prestación por la Seguridad Social, de modo que si la prestación de esta última no alcanza el 100% de la retribución, el exceso constituirá un gasto para la Administración pagadora.

6. Comprobación de las situaciones de licencia sin sueldo y asimilados.

Cuando el trabajador permanezca en alta en el Régimen General y se mantenga la obligación de cotizar sin que se perciba remuneración computable, el tratamiento difiere según se trate de personal funcionario o laboral:

Tratándose de personal funcionario, se cotizará según la base del último mes pero sólo por contingencias comunes, salvo que se trate de una suspensión provisional acordada en un expediente disciplinario, en cuyo caso se cotizará sobre la base mínima.

En el caso de personal laboral, se tomará como base de cotización la mínima correspondiente al grupo de su categoría profesional y se cotizará por todos los conceptos.

Como especialidad aplicable al personal funcionario la Orden del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social de 27 de octubre de 1992 establece en su artículo 5 que en los casos de cambio de destino obtenido por medio de concurso o libre designación la baja en Seguridad Social se producirá el último día del mes en que se produzca el cese, y el alta desde el día primero del mes siguiente a aquél, tanto si la toma de posesión se lleva a cabo en el mismo o distinto mes al del cese, corriendo la cotización del mes del cese íntegramente, a cargo de la dependencia que diligencie el mismo.

Hay que tener en cuenta que el artículo 7 del Real Decreto 861/1986 limita las cantidades aprobadas para los complementos específicos, de productividad y por

gratificaciones extraordinarias al indicar que el importe asignado a cada uno de ellos no podrá superar los siguientes porcentajes aplicados sobre la suma de los tres:

- Complemento específico: hasta el 75% de la suma global.
- Complemento de productividad: hasta el 30% de la suma global.
- Gratificaciones por servicios extraordinarios: hasta el 10% de la suma global.

No obstante, esta comprobación no debe hacerse con ocasión del pago de la nómina sino en la aprobación del presupuesto. En ejecución hay que comprobar que las cantidades abonadas en concepto de productividad y gratificaciones no excedan de los límites indicados, sin que deba ser objeto de reparo el hecho de que no se hayan abonado importes por estos dos conceptos, estando presupuestados.

CONCESIÓN DE AYUDAS DE ACCIÓN SOCIAL Y ANTICIPOS REINTEGRABLES

Comprobaciones mínimas: no se establecen

Comprobaciones adicionales:

1. Ajuste a lo previsto en el Acuerdo Estatutario y en el Convenio de personal laboral.
2. Cumplimiento de lo dispuesto en el Real Decreto Ley de 16 de diciembre de 1929, en el caso de anticipos reintegrables a funcionarios.
3. Comprobación de que el importe de la nómina solicitado se encuentra devengado, en el caso de los adelantos de nómina del mes.

CONCESIÓN DE ANTICIPOS REINTEGRABLES A TRABAJADORES CON SENTENCIA A SU FAVOR

Comprobaciones mínimas:

1. Constancia de la resolución judicial ordenando la ejecución provisional de la sentencia y disponiendo el abono del anticipo.

FISCALIZACIÓN DE LAS SUBVENCIONES CONCEDIDAS

Para determinar los extremos a comprobar en la fiscalización de la contratación se seguirán las indicaciones contenidas en el Acuerdo adoptado por el Consejo de Ministros en fecha 30 de mayo de 2008, que regula los extremos a comprobar en régimen de requisitos básicos.

EXPEDIENTES DE SUBVENCIONES Y AYUDAS PÚBLICAS A LOS QUE
RESULTE DE APLICACIÓN LA LEY 38/2003, DE 17 DE NOVIEMBRE, GENERAL
DE SUBVENCIONES

I. Subvenciones a conceder en régimen de concurrencia competitiva:

A. Aprobación del gasto:

Comprobaciones mínimas:

- a) Que existen las bases reguladoras de la subvención y que han sido, en su caso, publicadas en el Boletín Oficial que corresponda.
- b) Que en la convocatoria figuran los créditos presupuestarios a los que se imputa la subvención y la cuantía total máxima de las subvenciones convocadas, así como, en su caso, el establecimiento de una cuantía adicional máxima, en aplicación del artículo 58 del Reglamento de la Ley General de Subvenciones.
- c) Que en la convocatoria no figuran criterios de valoración de las solicitudes disconformes con los establecidos en las correspondientes bases reguladoras.
- d) Cuando se trate de expedientes de aprobación de gasto por la cuantía adicional del artículo 58 del Reglamento de la Ley General de Subvenciones, una vez obtenida la financiación adicional, se verificará que no se supera el importe establecido en la convocatoria.

Comprobaciones adicionales:

- a) Tratándose de convocatorias anticipadas, que la consignación se halla incluida en el proyecto de presupuesto o que normalmente existe en los presupuestos anuales.

B. Compromiso del gasto:

Comprobaciones mínimas:

- a) Que existe el informe del órgano colegiado correspondiente sobre la evaluación de las solicitudes.
- b) Que existe el informe del órgano instructor en el que conste que de la información que obra en su poder se desprende que los beneficiarios cumplen todos los requisitos necesarios para acceder a las mismas.
- c) Que la propuesta de resolución del procedimiento expresa el solicitante o la relación de solicitantes a los que se va a conceder la subvención y su cuantía.

Comprobaciones adicionales:

- a) Que el extracto de la convocatoria se ha publicado en el Boletín Oficial que corresponda a través de la Base de Datos Nacional de Subvenciones.

- b) Tratándose de convocatorias anticipadas, que existe crédito adecuado y suficiente.

C. Reconocimiento de obligaciones:

Comprobaciones mínimas

- a) Para aquellas subvenciones en las que su normativa reguladora prevea que los beneficiarios han de aportar garantías, que se acredite la existencia de dichas garantías.
- b) En caso de realizarse pagos a cuenta, que están previstos en la normativa reguladora de la subvención.
- c) Acreditación en la forma establecida en la normativa reguladora de la subvención, de que el beneficiario se halla al corriente de obligaciones tributarias y frente a la Seguridad Social y no es deudor por resolución de procedencia de reintegro.
- d) Que se acompaña certificación relativa a que se dan los requisitos necesarios para efectuar el pago, expedida por el órgano encargado del seguimiento de la subvención.

Comprobaciones adicionales

- a) Cuando el reconocimiento de la obligación haya de ir precedido de la justificación de la subvención, la regularidad formal de ésta, que supondrá comprobar la validez de los justificantes de gasto y su aparente vinculación al proyecto en cuanto a concepto y fecha.

II. Subvenciones de concesión directa:

A. Aprobación y compromiso del gasto:

- a) Que la concesión directa de la subvención se ampara en alguna de las normas que, según la normativa vigente, habilitan para utilizar este procedimiento.
- b) Acreditación en la forma establecida en la normativa reguladora de la subvención, de que el beneficiario se halla al corriente de obligaciones tributarias y frente a la Seguridad Social y no está incurso en ninguna de las prohibiciones para obtener dicha condición.

B. Reconocimiento de obligaciones.

Se comprobarán los mismos extremos previstos en el apartado relativo al reconocimiento de la obligación de las subvenciones concedidas en régimen de concurrencia competitiva.

EXPEDIENTES DE SUBVENCIONES Y AYUDAS PÚBLICAS A LOS QUE NO LES ES DE APLICACIÓN LA LEY 38/2003, DE 17 DE NOVIEMBRE, GENERAL DE SUBVENCIONES

Con carácter general se comprobarán los extremos establecidos para los expedientes de subvenciones y ayudas públicas a los que resulte de aplicación la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, en la medida que dichos extremos sean exigibles de acuerdo con su normativa reguladora.

Si el expediente se instrumenta a través de un convenio, deberá comprobarse además:

A. Con carácter previo a su suscripción:

a) Que existe informe del servicio jurídico.

B. Modificación:

a) Que existe el informe del servicio jurídico sobre el texto de la modificación.

EXPEDIENTES DE CONVENIOS CELEBRADOS CON ENTIDADES COLABORADORAS EN EL MARCO DE LA LEY 38/2003, DE 17 DE NOVIEMBRE, GENERAL DE SUBVENCIONES

A. Suscripción de convenios con Entidades Colaboradoras:

a) Que el objeto del convenio a celebrar con la Entidad Colaboradora no esté comprendido en los contratos regulados por la Ley de Contratos del Sector Público.

b) Acreditación en la forma establecida en la normativa reguladora de la subvención, de que la entidad colaboradora se halla al corriente de obligaciones tributarias y frente a la Seguridad Social y que no está incurso en ninguna de las prohibiciones para obtener dicha condición.

c) Que existe informe del servicio jurídico.

d) Que no tiene una duración superior a la legalmente prevista y, en el caso de que se haya previsto la posibilidad de prórroga del convenio, que ésta no supera el plazo legalmente establecido.

B. Prórroga y modificaciones de los convenios:

a) Que está prevista en el convenio.

b) Que se acompaña informe del servicio jurídico.

c) Que, en su caso, no se superan los límites de duración previstos en el convenio.

C. Reconocimiento de la obligación.

a) Para aquellas subvenciones en que su normativa reguladora prevea que las entidades colaboradoras deben aportar garantías, que se acredita la existencia de dichas garantías.

CONTROL FINANCIERO DE LAS SUBVENCIONES CONCEDIDAS

El Título III de la Ley 38/2003, General de Subvenciones, se refiere al control financiero de las subvenciones concedidas como un paso más a lo que representa su fiscalización ordinaria, ya que su finalidad es comprobar que el beneficiario de la subvención o la entidad colaboradora ha cumplido todas sus obligaciones utilizando procedimientos que van más allá del análisis de la documentación que el sujeto controlado ha presentado dentro del procedimiento de concesión.

Los procedimientos de control financiero de subvenciones concedidas serán entonces susceptibles de ser incluidos en el Plan Anual de Control Financiero que el órgano interventor debe elaborar.

El control financiero de subvenciones de subvenciones tendrá como objeto verificar:

- a) La adecuada y correcta obtención de la subvención por parte del beneficiario.
- b) El cumplimiento por parte de beneficiarios y entidades colaboradoras de sus obligaciones en la gestión y aplicación de la subvención.
- c) La adecuada y correcta justificación de la subvención por parte de beneficiarios y entidades colaboradoras.
- d) La realidad y la regularidad de las operaciones que, de acuerdo con la justificación presentada por beneficiarios y entidades colaboradoras, han sido financiadas con la subvención.
- e) La adecuada y correcta financiación de las actividades subvencionadas.
- f) La existencia de hechos, circunstancias o situaciones no declaradas a la Administración por beneficiarios y entidades colaboradoras y que pudieran afectar a la financiación de las actividades subvencionadas, a la adecuada y correcta obtención, utilización, disfrute o justificación de la subvención, así como a la realidad y regularidad de las operaciones con ella financiadas.

El control financiero de subvenciones podrá consistir en:

- a) El examen de registros contables, cuentas o estados financieros y la documentación que los soporte, de beneficiarios y entidades colaboradoras.
- b) El examen de operaciones individualizadas y concretas relacionadas o que pudieran afectar a las subvenciones concedidas.
- c) La comprobación de aspectos parciales y concretos de una serie de actos relacionados o que pudieran afectar a las subvenciones concedidas.
- d) La comprobación material de las inversiones financiadas.
- e) Las actuaciones concretas de control que deban realizarse conforme con lo que en cada caso establezca la normativa reguladora de la subvención y, en su caso, la resolución de concesión.
- f) Cualesquiera otras comprobaciones que resulten necesarias en atención a las características especiales de las actividades subvencionadas.

El control financiero podrá extenderse a las personas físicas o jurídicas a las que se encuentren asociados los beneficiarios, así como a cualquier otra persona susceptible de presentar un interés en la consecución de los objetivos, en la realización de las actividades, en la ejecución de los proyectos o en la adopción de los comportamientos.

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 Comisión Europea, de los entes territoriales y de la Administración General del Estado.

Los beneficiarios, las entidades colaboradoras y los terceros relacionados con el objeto de la subvención o su justificación estarán obligados a prestar colaboración y facilitar cuanta documentación sea requerida en el ejercicio de las funciones de control que corresponden, dentro del ámbito de la Administración concedente, a los órganos que tengan atribuidas funciones de control financiero, a cuyo fin tendrán las siguientes facultades:

- a) El libre acceso a la documentación objeto de comprobación, incluidos los programas y archivos en soportes informáticos.
- b) El libre acceso a los locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrolle la actividad subvencionada o se permita verificar la realidad y regularidad de las operaciones financiadas con cargo a la subvención.
- c) La obtención de copia o la retención de las facturas, documentos equivalentes o sustitutivos y de cualquier otro documento relativo a las operaciones en las que se deduzcan indicios de la incorrecta obtención, disfrute o destino de la subvención.
- d) El libre acceso a información de las cuentas bancarias en las entidades financieras donde se pueda haber efectuado el cobro de las subvenciones o con cargo a las cuales se puedan haber realizado las disposiciones de los fondos.

La negativa al cumplimiento de esta obligación por el perceptor de la subvención se considerará resistencia, excusa, obstrucción constitutiva de causa de reintegro, sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, pudieran corresponder.

Los funcionarios que ejerzan las funciones de control financiero de subvenciones serán considerados agentes de la autoridad.

Las autoridades, cualquiera que sea su naturaleza, así como los jefes o directores de oficinas públicas, organismos autónomos y otros entes de derecho público 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 financiero de subvenciones.

Asimismo, los juzgados y tribunales deberán facilitar a la Administración, de oficio o a requerimiento de ésta, cuantos datos con trascendencia en la aplicación de subvenciones se desprendan de las actuaciones judiciales de las que conozcan,

respetando, en su caso, el secreto de las diligencias sumariales.

Los Servicios Jurídicos deberán prestar la asistencia jurídica que, en su caso, corresponda a los funcionarios que, como consecuencia de su participación en actuaciones de control financiero de subvenciones, sean objeto de citaciones por órgano jurisdiccional.

Por otro lado, el personal controlador que realice el control financiero de subvenciones deberá 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 ejercicio de dicho control sólo podrán utilizarse para los fines asignados al mismo, servir de fundamento para la exigencia de reintegro y, en su caso, para poner en conocimiento de los órganos competentes los hechos que puedan ser constitutivos de infracción administrativa, responsabilidad contable o penal.

Cuando en la práctica de un control financiero el funcionario 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 del órgano competente para la iniciación de los oportunos procedimientos.

La iniciación de las actuaciones de control financiero sobre beneficiarios y, en su caso, entidades colaboradoras se efectuará mediante su notificación a éstos, en la que se indicará la naturaleza y alcance de las actuaciones a desarrollar, la fecha de personación del equipo de control que va a realizarlas, la documentación que en un principio debe ponerse a disposición del mismo y demás elementos que se consideren necesarios. Los beneficiarios y, en su caso, entidades colaboradoras deberán ser informados, al inicio de las actuaciones, de sus derechos y obligaciones en el curso de las mismas.

Estas actuaciones serán comunicadas, igualmente, a los órganos gestores de las subvenciones.

Cuando en el desarrollo del control financiero se determine la existencia de circunstancias que pudieran dar origen a la devolución de las cantidades percibidas por causas distintas a las previstas para los supuestos de reintegro, se pondrán los hechos en conocimiento del órgano concedente de la subvención, que deberá informar sobre las medidas adoptadas, pudiendo acordarse la suspensión del procedimiento de control financiero.

La suspensión del procedimiento deberá notificarse al beneficiario o entidad colaboradora.

La finalización de la suspensión, que en todo caso deberá notificarse al beneficiario o entidad colaboradora, se producirá cuando:

- a) Una vez adoptadas por el órgano concedente las medidas que, a su juicio, resulten oportunas, las mismas serán comunicadas al órgano de control.
- b) Si, transcurridos tres meses desde el acuerdo de suspensión, no se hubiera comunicado la adopción de medidas por parte del órgano gestor.

Cuando en el ejercicio de las funciones de control financiero se deduzcan indicios de la incorrecta obtención, destino o justificación de la subvención percibida, se podrá acordar la adopción de las medidas cautelares que se estimen precisas al objeto de impedir la desaparición, destrucción o alteración de las facturas, documentos equivalentes o sustitutivos y de cualquier otro documento relativo a las operaciones en que tales indicios se manifiesten.

Las medidas habrán de ser proporcionadas al fin que se persiga. En ningún caso se adoptarán aquéllas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

Las actuaciones de control financiero sobre beneficiarios y, en su caso, entidades colaboradoras finalizarán con la emisión de los correspondientes informes comprensivos de los hechos puestos de manifiesto y de las conclusiones que de ellos se deriven.

Las actuaciones de control financiero sobre beneficiarios y, en su caso, entidades colaboradoras, deberán concluir en el plazo máximo de 12 meses a contar desde la fecha de notificación a aquéllos del inicio de las mismas. Dicho plazo podrá ampliarse, con el alcance y requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando en las actuaciones concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad.
- b) Cuando en el transcurso de las actuaciones se descubra que el beneficiario o entidad colaboradora han ocultado información o documentación esencial para un adecuado desarrollo del control.

A los efectos del plazo previsto en el apartado anterior, no se computarán las dilaciones imputables al beneficiario o entidad colaboradora, en su caso, ni los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente.

Las actuaciones de control financiero se documentarán en diligencias, para reflejar hechos relevantes que se pongan de manifiesto en el ejercicio del mismo, y en informes, que tendrán el contenido y estructura y cumplirán los requisitos que se determinen reglamentariamente.

Los informes se notificarán a los beneficiarios o entidades colaboradoras que hayan sido objeto de control. Una copia del informe se remitirá al órgano gestor que concedió la subvención señalando en su caso la necesidad de iniciar expedientes de reintegro y sancionador.

Tanto las diligencias como los informes tendrán naturaleza de documentos públicos y harán prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.

Cuando en el informe emitido se recoja la procedencia de reintegrar la totalidad o parte de la subvención, el órgano gestor deberá acordar, con base en el referido informe y en el plazo de un mes, el inicio del expediente de reintegro, notificándolo así al beneficiario o entidad colaboradora, que dispondrá de 15 días para alegar cuanto considere conveniente en su defensa.

El órgano gestor deberá comunicar al órgano controlador, en el plazo de un mes a partir de la recepción del informe de control financiero, la incoación del expediente de

reintegro o la discrepancia con su incoación, que deberá ser motivada. En este último caso, el órgano controlador podrá emitir informe de actuación dirigido al titular del departamento del que dependa o esté adscrito el órgano gestor de la subvención, del que dará traslado asimismo al órgano gestor.

El titular del departamento, una vez recibido dicho informe, manifestará, en el plazo máximo de dos meses, su conformidad o disconformidad con el contenido del mismo. La conformidad con el informe de actuación vinculará al órgano gestor para la incoación del expediente de reintegro.

Una vez iniciado el expediente de reintegro y a la vista de las alegaciones presentadas o, en cualquier caso, transcurrido el plazo otorgado para ello, el órgano gestor deberá trasladarlas, junto con su parecer, al órgano controlador, que emitirá informe en el plazo de un mes.

La resolución del procedimiento de reintegro no podrá separarse del criterio recogido en el informe del órgano controlador.

Todos estos preceptos tratan en definitiva de cerrar el ciclo subvencional permitiendo a la Administración asegurarse de que las actividades de interés público cuyo fomento se inició con una convocatoria de subvenciones, se llevan a efecto en los términos previstos.

Se puede decir entonces que el control financiero de las subvenciones tendrá un doble objeto:

- La comprobación de que la actividad fue desarrollada tal y como estaba prevista.
- La comprobación de que el coste de esa actividad fue el previsto para ella, al menos en lo que se refiere a los fondos públicos concedidos.

No es de extrañar por tanto que la ley prevea todo tipo de facilidades para que los órganos de control verifiquen estos extremos, ya que el incumplimiento de cualquiera de ellos constituiría falta contable de las previstas en el artículo 177 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

A efectos prácticos, y ante una actuación de control financiero de este tipo, habrá que dirigir las actuaciones a los siguientes extremos:

- Realización material de la actividad prevista y en los términos previstos.
- Comprobación de que la relación de gastos presentada cubre el importe de los gastos exigidos en la resolución de concesión, tanto globalmente, como por capítulos de gasto si es que así estaba previsto.
- Comprobación de que cada uno de los gastos está vinculado directamente con la actividad realizada, cuando se trate de costes directos. Se trata de detectar gastos utilizados para la justificación cuando en la realidad han sido realizados para otras finalidades. En caso de dudas, el órgano controlador puede requerir documentación o información complementaria que acredite la finalidad del gasto. Tratándose de costes indirectos, habrá que comprobar su importe total,

el total de líneas a que sirven y si la imputación al proyecto subvencionado responde a un reparto objetivo.

- Comprobación de que cada gasto tiene su oportuno soporte, normalmente a través de la correspondiente factura, ya que este es el medio de justificar todo tipo de gastos salvo los de personal, los gastos suplidos y los premios e indemnizaciones tales como desplazamientos y dietas, para los que servirá el correspondiente recibí. Es importante en este punto examinar el concepto de la misma, y si es necesario, recabar los albaranes o notas de entrega del propio beneficiario o del suministrador. Puede resultar aclaratoria la comprobación de fechas de factura y de fechas de pago y la comparación entre la fecha y número de la factura y las fechas y números de otras facturas emitida por el mismo proveedor.
- Comprobación, si es posible, de que cada factura ha sido real, es decir, si el concepto de la misma existió realmente. Tratándose de gastos de rápido consumo esto será muy difícil, pero en algunos casos puede ser posible.
- Comprobación de que el importe de las facturas representa el valor real de los gastos o inversiones correspondientes. A estos efectos, el artículo 33 de la propia ley regula expresamente la facultad de comprobación de valores de la siguiente forma:

Por último, vinculado o no a una actuación de control financiero, la Administración podrá comprobar el valor de mercado de los gastos subvencionados empleando uno o varios de los siguientes medios:

- a) Precios medios de mercado.
- b) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.
- c) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.
- d) Dictamen de peritos de la Administración.
- e) Tasación pericial contradictoria.
- f) Cualesquiera otros medios de prueba admitidos en derecho.

El valor comprobado por la Administración servirá de base para el cálculo de la subvención y se notificará, debidamente motivado y con expresión de los medios y criterios empleados, junto con la resolución del acto que contiene la liquidación de la subvención.

El beneficiario podrá, en todo caso, promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los demás procedimientos de comprobación de valores señalados, dentro del plazo del primer recurso que proceda contra la resolución del procedimiento en el que la Administración ejerza esta facultad.

La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria determinará la suspensión de la ejecución del procedimiento resuelto y del plazo para interponer recurso contra éste.

Si la diferencia entre el valor comprobado por la Administración y la tasación practicada por el perito del beneficiario es inferior a 120.000 euros y al 10 por ciento del valor comprobado por la Administración, la tasación del perito del beneficiario servirá de base para el cálculo de la subvención. En caso contrario, deberá designarse un perito tercero en los términos que se determinen reglamentariamente.

Los honorarios del perito del beneficiario serán satisfechos por éste. Cuando la tasación practicada por el perito tercero fuese inferior al valor justificado por el beneficiario, todos los gastos de la pericia serán abonados por éste, y, por el contrario, caso de ser superior, serán de cuenta de la Administración.

La valoración del perito tercero servirá de base para la determinación del importe de la subvención.