



**INSTRUCCIÓN DE LA OFICINA NACIONAL DE AUDITORÍA 01/2018 SOBRE LA PROTECCIÓN DE LA  
INDEPENDENCIA EN LOS TRABAJOS DE AUDITORÍA PÚBLICA, CONTROL FINANCIERO  
PERMANENTE, CONTROL FINANCIERO DE SUBVENCIONES Y CONTROL DE FONDOS  
EUROPEOS (IONAPI)**

## INTRODUCCIÓN

Los empleados públicos dependientes de la IGAE, en sus relaciones con el órgano o entidad controlada, pueden verse afectados por un conflicto de interés generado por dos tipos de situaciones:

- a) Incompatibilidad
- b) Riesgo de amenaza a la independencia

Para prevenir estas situaciones, existe ya una exigente regulación aplicable a la actividad administrativa en general<sup>1</sup> y a la gestión económica-financiera en particular, que constituyen *per se* un conjunto de salvaguardas de la independencia a diferentes niveles y que se extienden a múltiples aspectos de la gestión administrativa. Esta regulación contiene elementos que defienden la objetividad, la integridad y la transparencia, mediatizan las posibles desviaciones que pudieran producirse derivadas de intereses o relaciones personales y limitan riesgos de amenazas a la independencia. Asimismo, esto puede ser extensible a las relaciones laborales entre empleados públicos dedicados a funciones de control, cuya independencia individual está protegida por la ley frente a posibles presiones jerárquicas o colaterales; es lo que podría denominarse independencia tomada de “uno en uno”. Sin embargo, estas incuestionables salvaguardas deben complementarse con medidas que traten de cubrir el riesgo de falta de independencia.

La Resolución de 20 de septiembre de 2017, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se desarrolla el principio de independencia para el ejercicio de las funciones de control atribuidas a la Intervención General de la Administración del Estado, establece los mecanismos básicos que permiten detectar e identificar las amenazas a la independencia, si bien, en su disposición tercera, prevé el desarrollo del citado principio adaptado a las diferentes modalidades de control.

En el ámbito del control financiero permanente, de la auditoría pública, de los controles financieros sobre las entidades colaboradoras y beneficiarios de subvenciones y ayudas públicas concedidas por los sujetos del sector público estatal, así como en el control de los fondos de la Unión Europea, este desarrollo adaptado corresponde, conforme a la disposición séptima de dicha Resolución, a la Oficina Nacional de Auditoría (ONA).

<sup>1</sup> Ver anexo II de la presente Instrucción



Esta Instrucción tiene por objeto el desarrollo operativo de las citadas normas, a los efectos de poder ser aplicadas en las labores de control competencia de la ONA, con el propósito de proteger la independencia en la realización del trabajo y en la emisión de informes, orientando al auditor público sobre los procedimientos que ha de aplicar para conseguir tal fin.

En este sentido, aquellas cuestiones que están totalmente definidas en la Resolución, no son desarrolladas en la Instrucción al no precisar mayor profundización, como son por ejemplo las situaciones de incompatibilidad. Además, para su mejor entendimiento y aplicación, se incorpora el anexo I que contiene definiciones de términos incluidos en la Resolución.

En el control financiero de subvenciones y ayudas públicas serán de aplicación los motivos de abstención y recusación y los procedimientos recogidos en los artículos 23 y 24 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, siendo de aplicación preferente en caso de discrepancia con el contenido de esta Instrucción, que tendrá carácter supletorio.

Por todo ello, se dictan por el Director de la Oficina Nacional de Auditoría las presentes instrucciones.

## I.- Objetivo

- a) Concretar algunos aspectos de los principios recogidos en la Resolución en relación con los trabajos de control financiero permanente, auditoría pública, control financiero sobre las entidades colaboradoras y beneficiarios de subvenciones y ayudas públicas concedidas por los sujetos del sector público estatal y de las financiadas con cargo a fondos de la Unión Europea, competencia de la Oficina Nacional de Auditoría.
- b) Establecer procedimientos para la protección de la independencia en la planificación y ejecución de los trabajos y en la emisión de los informes o documento equivalente, resultado de estos trabajos. Con estos procedimientos se pretende detectar, valorar y resolver aquellas cuestiones que se produzcan en relación con la incompatibilidad y las amenazas a la independencia.

## II.- Situaciones que generan riesgos de amenaza a la independencia

### II.1.- Amenazas a la independencia

Se entenderán como riesgos de amenazas a la independencia las previstas en las disposiciones cuarta y sexta de la Resolución, así como las indicadas a continuación:

- a) Circunstancias derivadas de situaciones personales. Adicionalmente a las enumeradas en la disposición sexta, apartado 1.1.º, 2.º y 3.º de la Resolución, a efectos de esta Instrucción se considera que se encuadran en este grupo las siguientes circunstancias:



1.- Tener vínculos familiares distintos de los indicados como vínculos familiares estrechos en la Resolución (véase punto II.2) con personas que pertenezcan a los órganos de administración o sean altos cargos, desempeñen puestos de trabajo de alta dirección, sean responsables del área económica-financiera o responsables de las funciones de supervisión o control interno de la entidad controlada.

2.- Cualesquiera otras circunstancias que sin estar detalladas expresamente puedan generar conflicto de interés y poner en riesgo el principio de independencia. Tal es el caso de situaciones de intimidación o restricciones al normal desarrollo de la auditoría por imposición de restricciones temporales o en el empleo de medios o recursos personales, que no sean razonables o justificables, u orientaciones sesgadas del trabajo, restricciones de alcance que no se deriven de criterios técnicos, etc.

b) Circunstancias derivadas de servicios prestados:

1.- La prestación a la entidad controlada de servicios de contabilidad o preparación de los registros contables o los estados financieros.

2.- La prestación a la entidad controlada de servicios de valoración, salvo que se cumplan los siguientes requisitos:

- i. Que no tengan un efecto directo o tengan un efecto de poca importancia relativa, por separado o de forma agregada, en la información contable o financiera objeto de control.
- ii. Que la estimación del efecto esté documentada de forma exhaustiva en los papeles de trabajo correspondientes al trabajo de control.

3.- Prestación de servicios que generen riesgo de autorrevisión o de interés directo o cualesquiera otros riesgos de amenazas a la independencia. En particular, realizar actuaciones de control que afecten a decisiones o trabajos efectuados anteriormente en la entidad objeto de control que no se correspondan con competencias de control asignadas a la IGAE.

4 - Actividades tendentes al mantenimiento de relaciones empresariales o profesionales al margen de la actividad competencial de la IGAE.

## II.2.- Extensiones subjetivas del auditor público en las amenazas a la independencia

- a) Cónyuges o quienes mantengan una análoga relación de afectividad.
- b) Quienes tengan vínculos de consanguinidad hasta cuarto grado.
- c) Quienes tengan cualquier grado de consanguinidad y vivan durante el periodo mínimo de un año en el hogar.
- d) Vínculo de afinidad hasta segundo grado.



Estas situaciones de riesgo de amenaza a la independencia también podrán darse en las entidades a que se refiere el punto II.3, referidas a extensiones subjetivas de la entidad controlada.

### **II.3.- Extensiones subjetivas de la entidad controlada en relación con las amenazas a la independencia**

1.- Se considerará que el auditor público tiene un riesgo de amenaza a la independencia en el ejercicio de sus funciones de control cuando concurren en las entidades vinculadas con la entidad controlada relaciones que generen conflictos de interés derivadas de situaciones personales a que se refiere el punto II.1.a) de esta Instrucción. En el concepto de vinculación se atenderá a lo indicado en la legislación que le aplique a la entidad controlada de acuerdo con su régimen jurídico.

2.- La prestación de los servicios previstos en el punto II.1.b) de esta Instrucción únicamente determinará amenaza a la independencia del auditor público cuando se presten a otras entidades con las que la entidad controlada tenga una relación de control, siempre que la prestación de estos servicios se halle fuera del ámbito subjetivo de control de la IGAE.

3.- Las extensiones descritas en el punto 1 y 2 anteriores serán objeto de análisis específico en función del origen de la amenaza de riesgo de acuerdo con la clasificación establecida en la disposición cuarta de la Resolución y las definiciones del anexo I de esta Instrucción.

### **II.4.- Periodo de vigencia de las situaciones personales que generan conflicto de interés del punto II.1.a)**

La amenaza se extenderá desde los dos años inmediatamente anteriores contados desde el inicio del control, hasta la fecha en que el auditor público finalice su trabajo.

### **II.5.- Periodo de vigencia de la prestación de servicios que generan conflicto de interés del punto II.1.b)**

La amenaza se extenderá, respecto a prestaciones fuera del objeto de control de la IGAE, realizadas en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio anterior al controlado hasta la fecha en que el auditor público finalice su trabajo.

## **III.- Procedimientos de protección de la independencia y de la incompatibilidad**

1.-De acuerdo con la disposición séptima, apartado 1, y la disposición novena de la Resolución, será la ONA el órgano competente, en los tipos de controles señalados de su ámbito, para definir los procedimientos que permitan detectar e identificar la concurrencia de los riesgos de amenazas a la independencia y de incompatibilidad. Este procedimiento se realizará de la siguiente forma:

- a) El propio auditor público realizará una autoevaluación que consistirá en un análisis de su situación respecto al ente objeto de control a efectos de identificar posibles amenazas a la independencia o



situaciones de incompatibilidad. Todos los integrantes del equipo de control, sean o no personas susceptibles de generar influencia conforme al anexo I punto A.3 de esta Instrucción quedan obligados a autoevaluarse. Esta autoevaluación se realizará por cada trabajo de control específico que se lleve a cabo, conforme a lo indicado en los anexos III y IV.

- b) El titular de la intervención delegada, regional o territorial o el auditor nacional jefe de división que coordine o realice dichos trabajos, una vez recibida la autoevaluación del auditor público o llegada a su conocimiento alguna de las circunstancias de incompatibilidad o riesgo de falta de independencia recogidas en la Resolución o en esta Instrucción, adoptará las siguientes medidas:
1. Suspenderá cautelarmente, si no perjudica al servicio público, durante el menor tiempo posible sin exceder de tres días hábiles, las labores de control del miembro del equipo con capacidad para influir afectado por la amenaza de riesgo a la independencia o la incompatibilidad y realizará una memoria donde se contenga la evaluación y la propuesta para mitigar los riesgos a la independencia o la incompatibilidad. Al realizar esta suspensión ponderará, con sumo cuidado, el cumplimiento de la obligación legal de realizar el control en relación con los riesgos de incumplimiento del principio de independencia o generación de la incompatibilidad.
  2. Si con el establecimiento de las salvaguardas se mitiga o reduce el riesgo de forma razonable a límites adecuados, no será preciso realizar más procedimientos, salvo la comunicación a la Dirección de la ONA que podrá reevaluar esta circunstancia. En caso contrario se actuará conforme lo indicado en la letra c).
- c) El Director de la ONA, en el caso indicado en el párrafo anterior o en aquellos supuestos en los que la situación concorra en el titular de una intervención delegada, regional o territorial o en un auditor nacional jefe de división, resolverá asesorado por un comité compuesto por los auditores nacionales jefes de división no afectados o por la Comisión Asesora de Estrategia y Metodología de la ONA (CAEM), en función de la naturaleza de la situación. Esta resolución se adoptará tomando como base la Resolución de protección de la independencia, esta Instrucción o en su defecto las normas sobre independencia del sector público o aquellas que pudieran ser más idóneas de entre las normas del contexto internacional.

2.- La tramitación del procedimiento de evaluación y resolución de la amenaza a la independencia o incompatibilidad se resolverá con la mayor celeridad posible y en el plazo máximo de diez días hábiles, sin perjuicio de que a la luz de las evidencias obtenidas o dispuestas se tomen las medidas cautelares que se consideren proporcionadas para proteger la independencia y el interés público. Dicho plazo quedará interrumpido en caso de que sea necesario que se aporte mayor documentación o que se planteen aclaraciones necesarias para su adecuada evaluación.

La comunicación de la resolución adoptada se realizará a través de la Subdirección General de Estudios y Coordinación, quien la remitirá además a los órganos competentes para la adopción de decisiones, cuando los resultados de la valoración pudieran afectar a la organización de la unidad o al ejercicio de las competencias atribuidas a la Intervención delegada, regional o territorial.



3.- Los procedimientos de protección de la independencia se concretarán en lo establecido en los anexos III y IV y estarán relacionados con el tipo de trabajo concreto de control. Estos tendrán validez hasta la fecha de emisión del informe.

Dichos procedimientos no agotarán los plazos establecidos si se producen elementos o supuestos modificadores de los hitos de protección de la independencia, que deberán comunicarse de forma inmediata conforme a los responsables indicados en las letras b y c anteriores en función del personal afectado.

4.- En aquellas medidas destinadas a proteger una situación de riesgo de independencia declarada o detectada, el plazo será aquel que resulte necesario para reducir a un nivel razonablemente aceptable el riesgo que en ningún caso deberá exceder el ejercicio económico.

#### **IV.- Medidas adicionales para la protección de la independencia**

##### **IV.1.- Sistema de rotación en el puesto de trabajo o en el trabajo del auditor público:**

Con el fin de evitar o reducir a límites razonables el riesgo de amenaza a la independencia, previa valoración de las circunstancias concretas por parte de la Oficina Nacional de Auditoría a propuesta del auditor público afectado de acuerdo con los procedimientos descritos en el punto III de esta Instrucción, se procederá a un cambio en al menos un miembro del equipo con capacidad de influir a que se refiere el anexo I, punto A.3 de esta Instrucción en un plazo no superior a seis años contados desde la fecha de finalización del ejercicio en que se haya efectuado la primera actividad relevante de control.

Este miembro del equipo podrá volver a desempeñar el ejercicio de control, en la entidad controlada de que se trate, en el plazo de 2 años a contar desde la finalización del ejercicio en que se haya producido el cambio o en el momento en que varíen los miembros responsables de los órganos de gestión de la entidad controlada si este es anterior.

La aplicación de la rotación será oportuna en las condiciones indicadas cuando no haya variado ninguno de los miembros responsables de los órganos de gestión de la entidad controlada y ninguno de los miembros del equipo con capacidad de influir. En el supuesto de que se produzca algunas de las variaciones indicadas comenzaría nuevamente el cómputo de plazo de seis años.

##### **IV.2.- Empresas de auditoría contratadas de acuerdo con la disposición adicional segunda de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.**

En este caso, deberán incluirse en los pliegos reguladores de la contratación cláusulas que contengan el siguiente contenido:

- a. El auditor nacional jefe de división de la ONA, el interventor delegado, regional o territorial (responsable de la unidad de control) o quien corresponda de acuerdo con la estructura del control facilitará a las empresas de auditoría privada en los trabajos en que colaboren en virtud de la citada disposición adicional segunda la información sobre la regulación de la protección de la independencia y la incompatibilidad que figuran en la Resolución y en esta Instrucción y les exigirá que documenten la protección de la independencia y la incompatibilidad en las mismas condiciones que si se tratara de personal dependiente de la IGAE.



- b. A los efectos de aplicar los criterios de esta Instrucción a los miembros del equipo de la empresa privada se les considerará personas que son susceptibles de generar influencia.
- c. Considerando la existencia de salvaguardas regulatorias en el caso de los empleados públicos que no están establecidas en las empresas de auditoría privada, se aplicarán supletoriamente las disposiciones existentes en la regulación de auditoría de cuentas siempre que no vulneren las normas sobre independencia fijadas en la regulación pública. En particular, se emplearán supletoriamente mediante la correspondiente adaptación, los criterios que figuran en los artículos 19, 20, 23 y 24, referidos a incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas o sociedad de auditoría, las que se derivan de personas relacionadas con la red del auditor o sociedad de auditoría, las prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría, y las relacionadas con los honorarios de auditoría, de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y el desarrollo reglamentario. Asimismo, se aplicarán los criterios de rotación y “enfriamiento” recogidos en la disposición adicional segunda de la Ley General Presupuestaria.
- d. La extensión temporal de las amenazas a la independencia o a la incompatibilidad se contarán desde la fecha del inicio del ejercicio anterior al controlado hasta la fecha del informe de auditoría o documento similar y las prohibiciones se extenderán durante dos años contados desde la fecha de emisión del informe o documento equivalente.
- e. No obstante, lo indicado en los apartados a) a d) anteriores, la valoración de los riesgos de amenazas a la independencia y a la incompatibilidad partirán de la autoevaluación de las empresas privadas de auditoría. Dicha autoevaluación será revisada por los órganos indicados en el punto a) anterior, los cuales en atención al interés público en la ejecución de los trabajos podrán considerar salvaguardas que mitiguen los efectos de aplicar en el contexto de la auditoría en el sector público, criterios establecidos por la regulación de auditoría privada.
- f. No les serán aplicables las leyes y los reales decretos de carácter general mencionados en el anexo II de esta Instrucción.

## V.- Documentación de los procedimientos de protección de la independencia

Los procedimientos abiertos de protección de la independencia serán archivados junto a los papeles de trabajo de la actuación de control a que se refieran. Si los procedimientos de protección afectan a varios trabajos, se archivarán en una carpeta específica creada al efecto, si afectan a un único trabajo se archivarán en los papeles de trabajo correspondientes de acuerdo con los formatos incluidos en los anexos III y IV y en caso de que se produzca alguna incidencia, comunicación y consulta, los formatos que figuran en los anexos V y VI.

## VI.- Comunicación y formación para la protección de la independencia

La protección de la independencia se comunicará y se divulgará a toda la organización y se integrará en los planes de formación recurrentes.

Asimismo, cuando existan dudas sobre la comprensión por cualquier persona afectada por el ámbito subjetivo de esta Instrucción de la regulación de la protección de la independencia e incompatibilidad o sobre una situación específica que se considere que pone en riesgo el principio de independencia o de



incompatibilidad, deberá comunicarse al superior jerárquico con la mayor rapidez posible según lo indicado en el punto III, con el formato establecido en los anexos V y VI de esta Instrucción.

## **VII.- Anexos para la protección, detección, evaluación y comunicación de la independencia**

Se incluyen siete anexos que constituyen en sí mismos la forma de documentar la protección de la independencia y la incompatibilidad, de dar cumplimiento a la Resolución y a esta Instrucción. Los anexos I, II y VII son ilustrativos o informadores del resto, los anexos III y IV documentan la autoevaluación realizada por los auditores públicos a diferentes niveles; los anexos V y VI documentan, en el caso de producirse, las incidencias y las consultas. Toda la documentación referida a la protección de la independencia y la incompatibilidad deberá archivar en los papeles de trabajo del control correspondiente.

El contenido y valoración de los anexos tiene el siguiente detalle:

### **ANEXO I:** Definiciones en materia de protección de la independencia y la incompatibilidad

En este anexo se definen aquellos conceptos más significativos contenidos en la Resolución que necesitan de una concreción o desarrollo adicional para facilitar su aplicación.

### **ANEXO II:** Regulación pública más relevante relacionada con la independencia y la incompatibilidad.

Ha de ser de conocimiento general del auditor público, puesto que se refiere a la legislación del contexto en que se desarrolla su actividad como empleado público. El conocimiento general de esas normas, junto con la asimilación precisa de la Resolución y de esta Instrucción, conllevará disponer de formación en esta materia.

### **ANEXO III:** Cuestionario de autoevaluación de la protección de la independencia y la incompatibilidad.

Recoge un cuestionario a nivel general, recordatorio de la autoevaluación, en el que se recorre de forma sistemática las referencias a la legislación aplicable a modo de preguntas. La posible respuesta es “sí”, “no” y “no aplica (N/A)”. La confección del citado cuestionario será la base para responder a los temas planteados en el anexo IV. En el caso de que se detecte un riesgo de amenaza a la independencia o a la incompatibilidad, se pondrá de manifiesto de acuerdo con el procedimiento establecido en el punto III de esta Instrucción referido a “los procedimientos de protección de la independencia y de la incompatibilidad”, detallando el motivo de esta amenaza y conllevará la confección de los anexos V y VI de esta Instrucción. Sin perjuicio de lo indicado, cualquier respuesta a este cuestionario del anexo III, distinta de la opción “no”, deberá justificarse detalladamente y formularse la cuestión o consulta con los formatos y el procedimiento indicados.

### **ANEXO IV:** Documento de conclusiones sobre la autoevaluación de la independencia y la incompatibilidad para un trabajo de control concreto.

Hace referencia a la evaluación que ha de realizar el auditor público en cada uno de los trabajos que aborde y tendrá carácter recurrente, bien por nueva confección, bien por confirmación de la evaluación existente.



**ANEXO V:** Comunicación o consulta formulada en relación con algún supuesto de protección de la independencia y la incompatibilidad.

Cuando del proceso de autoevaluación de la independencia y la incompatibilidad se deduzca alguna situación que deba conocer o resolver el superior jerárquico del auditor público que se autoanaliza, se le comunicará de acuerdo con los criterios establecidos en este anexo.

**ANEXO VI:** Memoria de evaluación de la protección de la independencia y la incompatibilidad realizada por el responsable correspondiente.

Hace referencia a la evaluación por parte del superior jerárquico o quien corresponda de acuerdo con el procedimiento de comunicación o conocimiento de la protección de la independencia o la incompatibilidad establecido en el punto III de esta Instrucción referido a los procedimientos de protección de la independencia y la incompatibilidad.

Se trata, por tanto, de una memoria en la que se detalla la información existente sobre el riesgo de amenaza a la independencia o la incompatibilidad, el origen de la amenaza (recibido o comunicado), el análisis del riesgo y la salvaguarda que, en su caso, pueda ser aplicada, así como la conclusión sobre el riesgo como tal y su reducción a un nivel razonable con la correspondiente salvaguarda, o estimar el riesgo y decisión de apartar del trabajo al auditor público que tenga comprometida su independencia o se halle en un supuesto de incompatibilidad. Este apartamiento puede ser temporal como medida cautelar o definitivo. En cualquier caso, implica un procedimiento contradictorio entre las partes implicadas, cuyo resultado ha de incluirse en la propia memoria de evaluación.

**ANEXO VII:** Ejemplos de amenazas y salvaguardas

Contiene, sin ánimo de exhaustividad, ejemplos de amenazas y salvaguardas estándares que pueden ser utilizados tanto para alcanzar una mayor asimilación de la materia como para constituir propuestas en un caso concreto.

Firmado electrónicamente.

EL DIRECTOR DE LA OFICINA NACIONAL DE AUDITORIA.

Jorge Castejón González



## **ANEXO I: DEFINICIONES EN MATERIA DE PROTECCIÓN DE LA INDEPENDENCIA Y LA INCOMPATIBILIDAD**

**A los efectos de las disposiciones primera y segunda, referidos al objeto y al ámbito de aplicación de la Resolución, y sin perjuicio de lo contenido en ellas:**

**A.1 Independencia:** se entiende por tal, la ausencia de intereses o influencias que puedan menoscabar la objetividad del auditor público para actuar con absoluta libertad en la emisión de su juicio profesional en relación con la actividad y la entidad controladas, lo que implica que se halle libre de toda incompatibilidad; así como de ausencia de riesgo de amenaza a dicha libertad y objetividad que no pueda ser reducido a límites razonables con las correspondientes salvaguardas.

La independencia en la función auditora no consiste solo en el hecho de que los auditores sean independientes, sino en que los demás los consideren como tales. En definitiva, los auditores públicos han de ser y parecer independientes.

**A los efectos de la disposición tercera, apartados 1 y 3 referidos al principio general de independencia, de la Resolución, y sin perjuicio de lo contenido en ella:**

**A.2 Objetividad:** implicará que no prestará su servicio de control si existe algún interés o relación que pueda sesgar o influir indebidamente su juicio profesional.

**A.3 Personas susceptibles de generar influencia:** serán susceptibles de generar relación de influencia con la entidad controlada, aquellos auditores públicos que firmen el informe o documento equivalente donde se recojan los resultados del trabajo o responsables del control. En determinadas circunstancias también podrán generar relaciones de influencia los directores de auditoría o control o puestos similares que puedan tener capacidad de influencia en los resultados, determinada por el procedimiento normativo establecido en la supervisión y emisión de informes o documentos similares.

Se entenderá que no será susceptible de generar influencia el superior jerárquico, por su mera condición de tal, cuando no esté prevista procedimentalmente su intervención en una norma o cuando, si lo está, el firmante del informe o documento equivalente pueda excusar dicha rúbrica. En caso contrario el superior jerárquico pasaría a generar influencia de forma directa.

**A los efectos de la disposición cuarta, referida a los riesgos de la independencia, apartado 1 y 2 de la Resolución, y sin perjuicio de lo contenido en ella, las amenazas a la independencia pueden tener los siguientes orígenes:**

**A.4 Autorrevisión:** riesgo de no evaluar apropiadamente el resultado de decisiones o servicios prestados con anterioridad en actividades ajenas a las competencias de control de la IGAE.

**A.5 Interés propio:** riesgo generado por la existencia de un conflicto financiero o de otro tipo, incluido el motivado por la existencia de relaciones o intereses económicos comunes que pueda influir en los trabajos de control.

**A.6 Familiaridad o confianza:** riesgo generado por la influencia y proximidad excesiva derivada de las características, condiciones y circunstancias de la relación con la entidad controlada y sus órganos de dirección o de gobierno. Se entenderá que dicho riesgo aumenta con la extensión temporal y la proximidad directa de la relación y se resolverá cuando se produzca el cambio de alguna de las partes de dicha relación.

**A.7 Intimidación:** riesgo generado por la posibilidad de ser disuadido o condicionado por presiones inapropiadas, en particular causadas por la entidad controlada o sus órganos de dirección o gobierno.



**A.8 Relación laboral:** se entenderá por relación laboral aquella que surge por aplicación de la legislación laboral, estatutaria o administrativa.

**A.9 Otra relación:** se entenderá por otra relación aquella que pueda tener su origen en asuntos de carácter comercial o financiero o de cualquier otra índole que, siendo distintos de otros identificados, pueda generar riesgo de amenaza de independencia para el auditor público.

**A.10 Fuente directa o indirecta de la amenaza:** se entenderá como directa aquella producida entre el auditor público susceptible de ser generador de influencia y la entidad controlada. Se entenderá como amenaza indirecta aquella producida entre el auditor y las extensiones subjetivas de la entidad controlada o entre las extensiones subjetivas del auditor y la entidad controlada o entre las extensiones subjetivas de ambas partes, si bien en este último caso la influencia normalmente será leve o fácilmente cubierta con salvaguardas.

**A los efectos de la disposición quinta, con objeto de desarrollar los apartados 1, 2, 4 y 5, referidos a las circunstancias de incompatibilidad del personal controlador de la Resolución, y sin perjuicio de lo contenido en ella, se considera:**

**A.11 Participación directa en las actividades de control:** se corresponde con aquella que podría desplegar el auditor público que está en posición de generar influencia, bien sea como firmante del informe o documento equivalente donde se recojan los resultados del trabajo o como director en determinadas circunstancias, dependiendo de la estructura del control, la composición de los equipos y su supervisión.

**A.12 Órgano de administración:** se entiende por tal, con independencia de su denominación, el que realiza las labores de gestión de acuerdo con las competencias fijadas por las normas correspondientes en función su naturaleza jurídica.

**A.13 Alta dirección o alto cargo:** aquellos cargos, cualquiera que sea su vinculación jurídica laboral o de otra índole, en los que la actividad desplegada en la entidad controlada genere riesgo de autorrevisión en la labor de control, de interés directo o de cualesquiera otros riesgos. Esta consideración dependerá de la estructura o criterios organizativos de la entidad controlada y de la materia y objeto del control.

**A.14 Responsable del área económica financiera:** se entiende por responsables del área económica-financiera de la entidad controlada, quienes ocupen un cargo de responsabilidad en relación con la dirección o de supervisión de dicha área o quienes, cualquiera que sea su vinculación jurídica o cargo en la entidad, puedan ejercer una influencia determinante en las políticas contables, presupuestarias o financieras de la entidad controlada.

**A.15 Supervisión o control interno:** se entiende por responsable de la supervisión o del control interno quien tenga atribuidas facultades para orientar y revisar o controlar la política y procedimientos de la entidad controlada.

**A.16 Comunicación inmediata de la incompatibilidad por el auditor público afectado:** circunstancia que se habrá de producir en el momento de conocimiento del hecho con independencia de la situación o grado de madurez en que se encuentre el trabajo o la realización del informe o incluso, una vez emitido este, todo ello sin perjuicio del cumplimiento de los procedimientos de protección de la independencia e incompatibilidad a los que hace referencia la disposición novena de la Resolución.

**A los efectos de la disposición sexta de la Resolución, circunstancias que generan amenazas a la independencia, y sin perjuicio de lo contenido en ella, se considera:**



### **A.17 Tener amistad íntima o enemistad manifiesta o cuestión litigiosa con gestores o responsables de la entidad o directivos:**

Se entenderá que se incurre si el supuesto de hecho surge respecto a los siguientes responsables de la entidad controlada:

- a) Miembros del órgano de administración o puesto similar que se puedan ver afectados por los resultados del trabajo de control.
- b) Altos cargos de la entidad controlada
- c) Responsables del área económica-financiera o de supervisión o control interno.

Dicha amistad íntima o enemistad manifiesta tiene que ser evidenciada con hechos constatables y demostrables en el proceso de evaluación de la protección de la independencia, distintos de los que pudieran derivarse del principio contradictorio empleado en el contraste de los resultados de los trabajos de control.

**A.18 La cuestión litigiosa** deberá exceder de los límites de discusión o criterios técnicos derivados de los resultados de los controles y no tener base o soporte directa o indirectamente en dichos criterios.

**A.19 Incurso en procesos judiciales penales:** en cualquier calidad (querrelado, investigado, testigo o perito, etc.) que pudiera generar riesgo de autorrevisión en la toma de decisiones o postura a la considerada al tiempo de haber realizado el control.

**A.20 Importancia relativa o materialidad:** se entiende que una cuestión tiene importancia relativa como para generar una amenaza a la independencia en un supuesto que genere autorrevisión o interés personal cuando el importe involucrado sea igual o superior a la materialidad global que cabría establecer de acuerdo con la norma de materialidad aplicable

**A.21 Control financiero de subvenciones. Extensiones subjetivas del auditor público y de la entidad controlada en el caso de riesgo de amenaza a la independencia y la incompatibilidad:** en el caso del control financiero de subvenciones nacionales las extensiones subjetivas se entenderán realizadas al beneficiario, a la entidad concedente y a la entidad colaboradora. Sin perjuicio de la aplicación de los artículos 23 y 24 de la 40/ 2015 de 1 de octubre.

### **A.22 Definiciones específicas en el ámbito del control de fondos europeos**

Control de fondos europeos. Extensión subjetiva de la entidad controlada. Las autoridades de los programas, los órganos y organismos y, en su caso, beneficiarios y destinatarios últimos, se definen según lo establecido en los correspondientes reglamentos europeos.

**A.23 Salvaguardas:** son acciones u otras medidas tendentes a eliminar o reducir las amenazas a la independencia a un nivel aceptable. Las salvaguardas han de ser adecuadas, suficientes y proporcionadas en relación con los factores de riesgos que amenacen la independencia que se quiera mitigar. Si la importancia de estos factores en relación con las medidas de salvaguarda aplicadas es tal que compromete la independencia del auditor público, este se abstendrá de realizar la auditoría una vez realizada la evaluación y de acuerdo con el procedimiento establecido.

Las incompatibilidades no podrán mitigarse con salvaguarda alguna.

**A.24 Tipos de salvaguardas:** las creadas por las leyes y reglamentaciones y las generadas en el entorno del trabajo. Las primeras se refieren a las características fijadas por las normas en relación con la actividad del auditor y de la entidad controlada, las segundas se concretan en el establecimiento de un sistema de control de la independencia de carácter general y según los tipos de trabajo.

Aquellas cuestiones que no se maticen o desarrollen en esta Instrucción se entiende que pueden ser aplicadas directamente de la Resolución.



## **ANEXO II: REGULACIÓN PÚBLICA GENERAL MÁS RELEVANTE RELACIONADA CON LA INDEPENDENCIA Y LA INCOMPATIBILIDAD**

1. Ley 53/1984, de 26 de diciembre, de Incompatibilidades del Personal al Servicio de las Administraciones Públicas, artículos 1.3, 8.1, 11, 12, 20 en relación con la prevención y corrección de incompatibilidades.
2. Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, artículos 419 a 422 y 441, a la aceptación de regalos y dádivas por funcionario público y a la prestación de determinados servicios a organizaciones privadas en concurrencia con intervenciones por razón de su empleo público, respetivamente.
3. Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, artículos 140.2 y 144.2, donde se contempla la independencia global de la IGAE como organización y la individual de los funcionarios que intervienen en el control, respetivamente.
4. Ley 19/2013 de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, artículos 26 y 27, referidos a los principios de buen gobierno y a las infracciones y sanciones en materia de conflicto de intereses.
5. Ley 3/2015, de 30 de marzo, reguladora del ejercicio de alto cargo en la Administración General del Estado, artículos 11 a 15, referidos a los conflictos de intereses, a su detección temprana, a la dedicación exclusiva, a las limitaciones patrimoniales y de ejercicio de actividades, respetivamente; así como, a los artículos 25 y 26 que fijan el sistema sancionador.
6. Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, los artículos 23 y 24 sobre abstención para intervenir en asuntos donde pueda haber conflicto de intereses y la recusación cuando se detecten posibles situaciones de abstención no conocidas o reveladas, respetivamente.
7. Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, artículos 53, 54 y 95, referidos a principios éticos, principios de conducta y a la consideración de falta disciplinaria muy grave el incumplimiento de las normas de incompatibilidad, respetivamente.
8. Real Decreto 598/1985, de 30 de abril, sobre incompatibilidades del personal al servicio de la Administración del Estado, de la Seguridad Social y de los Entes públicos, Organismos y Empresas.
9. Resolución de 1 de septiembre de 1998 del Interventor General de la Administración del Estado, por la que se ordena la publicación de la Resolución que aprueba las Normas de Auditoría del Sector Público, sección normas del sujeto auditor, punto 4.2, referido a la independencia.
10. Ley 22/2015 de 20 de julio, de auditoría de cuentas, artículos 14 a 24, referidos a la incompatibilidad e independencia del auditor.

Nota: este anexo no tiene como objetivo recoger de forma exhaustiva toda la regulación, sino solo la más relevante o relacionada con la actividad de control.



### ANEXO III: CUESTIONARIO DE LA AUTOEVALUACIÓN DE LA PROTECCIÓN DE LA INDEPENDENCIA Y LA INCOMPATIBILIDAD

Situación	no	sí	N/A
1 ¿Se encuentra en alguna de las situaciones que prevé la legislación general sobre independencia e incompatibilidad que se halla incluida en el anexo II de esta Instrucción?			
2 Sin perjuicio de los puntos concretos que serán revisados en relación con el cumplimiento de la legislación sobre independencia e incompatibilidad, ¿Hay alguna circunstancia o condición que impida poder realizar con garantía razonable el criterio del anexo I punto A.1 de esta Instrucción?			
3 Sin perjuicio de los puntos concretos en relación con la legislación sobre independencia e incompatibilidad, ¿Hay alguna circunstancia o condición que impida realizar su trabajo con la objetividad e imparcialidad a que se refiere el anexo I punto A.2 de esta Instrucción?			
4 ¿Existe conflicto de interés en relación con el anexo I punto A.2. sobre la objetividad o por alguna de las circunstancias derivadas de situaciones personales que se desarrollan en el punto II.1.a) de esta Instrucción?			
5 ¿Existe conflicto de interés, teniendo en cuenta las definiciones del anexo I puntos A.8 y 9, por alguna de las circunstancias derivadas de servicios prestados que desarrolla el punto II.1. b) de esta Instrucción?			
6 ¿Existe riesgo de independencia considerando el anexo I puntos A.4 a A.7 de esta Instrucción?			
7 ¿Existe alguna circunstancia de incompatibilidad recogida en la disposición quinta de la Resolución y de acuerdo con las definiciones que figuran en el anexo I puntos A.11 a A.16 de esta Instrucción?			
8 ¿Existe alguna circunstancia que amenace a la independencia del auditor público a que se refiere la disposición sexta apartado 1 de la Resolución, que desarrolla esta Instrucción en el punto II.1 y en el anexo I puntos A.10 y A.17 a A.20, así como, con las extensiones subjetivas a que se refieren los puntos II.2 y II.3 y las extensiones temporales de los puntos II.4 y II.5?			
9 En el caso de que se hayan detectado riesgos para la Independencia, ¿se han de establecer las salvaguardas desarrolladas en el anexo I puntos A.23 y A.24, teniendo en cuenta, en su caso, los ejemplos que se incluyen en el anexo VII de esta Instrucción?			
10 Si en el trabajo se han empleado auditores colaboradores a los que se refiere la DA segunda de la LGP ¿se han dejado de aplicar los procedimientos previstos en esta Instrucción teniendo en cuenta lo establecido en el punto IV.2? <sup>2</sup>			

D. XXX, empleado público del Cuerpo XXX con NRP XXX que desempeña su puesto de trabajo en XXX, confirmo, de acuerdo con mi leal saber y entender, lo siguiente:

**Nota:**

Cuando no haya ninguna incidencia, se marcará con una x en la casilla la respuesta que corresponda a "no". En caso de que se aprecie alguna situación de riesgos, se marcará con una x en la casilla que corresponda a la respuesta "sí" y habrá de ponerse de manifiesto de acuerdo con el procedimiento establecido (anexos IV y VI). "N/A" habrá de explicar en documento aparte.

Fecha y firma

\_\_\_\_\_

<sup>2</sup> Esta pregunta solo es aplicable al personal que ocupe los puesto indicados en el punto IV.2.a) de esta Instrucción



## **ANEXO IV: DOCUMENTO DE CONCLUSIONES SOBRE LA AUTOEVALUACIÓN DE LA INDEPENDENCIA Y LA INCOMPATIBILIDAD PARA UN TRABAJO DE CONTROL CONCRETO.**

D. XXXXX, empleado público del Cuerpo XXXX con NRP XXX que desempeña su puesto de trabajo en XXX.

En relación con el trabajo XXX que se me ha asignado confirmo, de acuerdo con mi leal saber y entender, lo siguiente:

*(En caso de no existir problema con la protección de la independencia o la incompatibilidad:)*

1) Tengo conocimiento actualizado y comprendo la regulación general de la independencia que se contiene en la Resolución de la Interventora General de la Administración del Estado, de 20 de septiembre de 2017, por la que se desarrolla el principio de independencia para el ejercicio de las funciones de control atribuidas a la Intervención General de la Administración del Estado y se complementa con la Instrucción sobre protección de la independencia XXX de la ONA.

2) Que una vez realizada la autoevaluación de la independencia e incompatibilidad regulada en la legislación correspondiente, no me hallo en ninguno de los supuestos de amenaza de riesgo de independencia o incompatibilidad a que se refiere la arriba citada Resolución.

3) Que de haber una situación de riesgo en la protección de la incompatibilidad y la independencia lo habría comunicado a mi inmediato superior, de acuerdo con los procedimientos establecidos en la regulación referida de acuerdo con el formato del anexo V, a los efectos de que se hubieran establecido las correspondientes salvaguardas.

4) He realizado la autoevaluación de la protección de la independencia o la incompatibilidad determinada en el anexo III.

*(En caso de haber existido alguna situación de riesgo para la independencia o existencia de incompatibilidad)*

Considerando las características de la actividad de control que ha de ser realizada y aplicando los conocimientos indicados, concretados en el anexo III, aprecio supuestos de riesgos de amenazas a la independencia o de incompatibilidad que he comunicado a mi inmediato superior de acuerdo con la comunicación cuyo formato contiene el anexo V y que adjunto a este documento, en el cual se describe el riesgo y, en su caso se propone la correspondiente salvaguarda. Concluido el procedimiento de comunicación se decide que se puede desempeñar el trabajo de control aplicando la salvaguarda establecida, tal y como se indica en la memoria realizada de acuerdo con el anexo VI por mi superior jerárquico.

*(O alternativamente no puedo desempeñar mi de trabajo de control y describir la situación)*

Por tanto, cumplido con este procedimiento, considero que la protección de mi independencia ha de considerarse adecuada.

Fecha y firma

### **Nota:**

1. Este escrito habrá de firmarse cuando se produzca un nuevo trabajo de control tras consulta, en su caso, al superior jerárquico.
2. Para la consulta o comunicación habrá de emplearse el formato que consta en el anexo V. Si el inmediato superior está de acuerdo con la salvaguarda propuesta, así se lo comunicará al empleado público que realizó la consulta mediante la confección de la memoria a que se refiere el anexo VI. No será preciso realizar más procedimientos en caso de acuerdo entre el auditor público y su inmediato superior, salvo la comunicación al Director de la ONA el cual podrá reevaluar la evaluación realizada; en caso contrario se continuará con el procedimiento según se determina en el punto III de esta Instrucción. Todos los documentos se archivarán en los papeles de trabajo.



**ANEXO V: COMUNICACIÓN O CONSULTA FORMULADA EN RELACIÓN CON ALGÚN SUPUESTO DE PROTECCIÓN DE LA INDEPENDENCIA Y LA INCOMPATIBILIDAD**

Cargo y nombre de inmediato superior

D. XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, empleado público del Cuerpo XXXXXX con NRP XXXX que desempeña su puesto de trabajo en XXXXX, una vez realizada la autoevaluación prevista en el anexo III me encuentro en la siguiente situación en relación con mi puesto de trabajo:

Describir el caso concreto que, según el criterio del empleado público o informante correspondiente, pueda generar la amenaza de riesgo a la independencia o incompatibilidad, detallando la norma concreta que presuntamente se vulneraría y documentando cada extremo sobre el que se basen los argumentos o criterios.

Para proteger mi independencia y cumplir con las normas que regulan la materia propongo, en su caso, establecer la siguiente salvaguarda o medida:

Descripción al inmediato superior o a quien corresponda de la salvaguarda que podría establecerse en el caso de que no sea una incompatibilidad, sino un riesgo de amenaza a la independencia. Dicha salvaguarda entiendo que reduce el riesgo de amenaza a la independencia a un nivel razonable.

Fecha y firma

**Nota:**

1. Para la consulta o comunicación habrá de emplearse el formato que consta en este anexo.
2. Cualquier comunicación o consulta referida al tema de esta Instrucción deberá estar lo suficientemente detallada y documentada como poder apreciar todos los extremos sobre los que se basan las dudas sobre el asunto, así como determinar de forma concreta y precisa qué legislación la soporta.
3. Si el inmediato superior, o quien corresponda, está de acuerdo con la salvaguarda propuesta, así se lo comunicará al empleado público que realizó la consulta. Se archivará la documentación en los papeles de trabajo y no será preciso realizar más procedimientos, salvo la comunicación a la Dirección de la ONA, el cual podrá reevaluar la evaluación realizada. Para contestar el inmediato superior hará la memoria que se establece en el anexo VI.



## **ANEXO VI: MEMORIA DE EVALUACIÓN DE LA PROTECCIÓN DE LA INDEPENDENCIA Y LA INCOMPATIBILIDAD REALIZADA POR EL RESPONSABLE XXXX.**

### **I.-Conocimiento y comunicación del riesgo**

Con fecha xxxxx (*me ha sido comunicada- por el propio auditor público o por la entidad controlada- o ha sido detectada por esta unidad que*) el empleado público XXX asignado al puesto de trabajo XXX y al control xxxx, se halla incurso en un riesgo de amenaza de independencia o posible incompatibilidad de los recogidos en la regulación de la IGAE. Se adjunta a este documento la documentación que ha servido de base para tomar la decisión o que pudiera tener efecto en la protección de la independencia del citado empleado público.

### **II.- Análisis del riesgo y, en su caso, proposición de salvaguardas**

En síntesis, el riesgo expuesto y documentado consiste en xxxx y está tipificado en el apartado XXX de la xxxx y la salvaguarda que se propone se centra en xxx.

### **III Conclusión**

*Se desestima*

Se considera que del análisis efectuado no se infiere el expresado riesgo para la independencia o la incompatibilidad expuesto por el empleado público (o deducido inicialmente por esta unidad) o por la entidad controlada y, por consiguiente, el empleado público solicitante o afectado puede desarrollar con normalidad sus funciones en relación con el citado control, sin perjuicio de mantener informada a esta unidad si se produce alguna variación que pueda suponer un incremento del riesgo.

*Se estima pero se establece alguna salvaguarda:*

Se considera que del análisis efectuado, se infiere el expresado riesgo para la independencia o la incompatibilidad expuesto por el empleado público (o deducido inicialmente por esta unidad o formulado por los representantes de la entidad controlada), que ha de mitigarse mediante la siguiente salvaguarda (describir de forma precisa la salvaguarda propuesta) hasta reducirlo a un nivel de significación aceptable. Con las medidas indicadas puede desarrollar con normalidad sus funciones en relación con el citado control, sin perjuicio de mantener informada a esta unidad si se produce alguna variación que pueda suponer un incremento de riesgo.

*Se estima y se suspende la participación del empleado público en el control correspondiente:*

Se considera que del análisis efectuado, se infiere el expresado riesgo para la independencia o la incompatibilidad expuesto por el empleado público (o deducido inicialmente por esta unidad o formulado por los representantes de la entidad controlada), por lo que dicho profesional ha de abstenerse de intervenir en el citado control, hasta que se resuelva la situación generadora del riesgo o la incompatibilidad analizada, sin perjuicio de mantener informada a esta unidad si se produce alguna variación que pueda suponer un incremento de riesgo.

Fecha y firma

### **Nota:**

Este documento habrá de elaborarse por el inmediato superior del empleado público afectado, mediante el procedimiento decisorio descrito en esta Instrucción. La decisión alcanzada habrá de someterse a un procedimiento contradictorio entre las partes, sin perjuicio de las medidas cautelares que se pueda establecer para preservar la independencia y el interés público.



## **ANEXO VII: EJEMPLOS DE AMENAZAS Y SALVAGUARDAS**

### **A.- EJEMPLOS DE AMENAZAS**

#### **I. Amenazas de interés propio**

- 1) Un auditor público participante en el control con capacidad de influir, tiene un interés financiero directo en la entidad controlada.
- 2) Un auditor público participante en el control con capacidad de influir, mantiene una relación empresarial, comercial o financiera significativa con la entidad controlada. Basta con que esta relación sea significativa para una de las partes.
- 3) Un auditor público participante en el control con capacidad de influir, entabla negociaciones con vistas a incorporarse a la plantilla de la entidad controlada.
- 4) Un auditor público participante en el control con capacidad de influir, descubre un error significativo en un trabajo previo realizado.

#### **II Amenazas de autorrevisión**

- 1) Un auditor público participante en el control con capacidad de influir, diseña e implementa un sistema de control interno que se impone sin alternativas a la entidad controlada, el cual es un elemento significativo en el objeto del control.
- 2) Un auditor público participante en el control con capacidad de influir, realiza la contabilidad o prepara la información financiera.
- 3) Un auditor público participante en el control con capacidad de influir, es o ha sido recientemente miembro del consejo de administración o de un órgano de similares funciones o directivo de un departamento o sección de la entidad controlada, relacionado directamente con el objeto del control.
- 4) Un auditor público participante en el control con capacidad de influir, trabaja o ha trabajado recientemente para la entidad controlada en un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la materia objeto de análisis del encargo.
- 5) Un auditor público participante en el control con capacidad de influir, presta un servicio a la entidad controlada que afecta directamente a la información sobre la materia objeto de análisis en el control.

#### **III Amenazas de familiaridad**

- 1) Un auditor público participante en el control con capacidad de influir, es familiar con vínculo estrecho de consanguinidad o afinidad o similar relación con algún miembro de la entidad controlada que ocupa un puesto de trabajo con capacidad de influir de forma significativa (empleado, encargado, etc.) en la materia objeto del control. Se entiende que a algunos puestos se les atribuye esta capacidad de influir por el mero hecho de estar en ese puesto, como por ejemplo: administradores, responsables del control interno y responsables del área económica-financiera.



- 2) Algún miembro de la entidad controlada que ocupa un puesto de trabajo con capacidad de influir de forma significativa (administrador, directivo, etc.) en la materia objeto del control ha sido recientemente auditor público con capacidad de influir en el control de la entidad controlada.
- 3) Un auditor público participante en el control con capacidad de influir, acepta regalos, favor o servicio en condiciones ventajosas que vaya más allá de los usos habituales, sociales y de cortesía y sean de valor insignificante o de efecto intrascendente.
- 4) Un auditor público participante en el control con capacidad de influir, se mantiene en el equipo de control durante un largo<sup>3</sup> periodo de tiempo en la misma entidad controlada sin que se produzca variación en los participantes por ambas partes.

#### **IV Amenazas de intimidación**

- 1) Un auditor público participante en el control con capacidad de influir, ha sido amenazado con un cambio en la regulación que afecta a la competencia del control.
- 2) Se ha recibido una indicación de la entidad controlada de que se solicitará la inhabilitación o la recusación de un auditor público participante en el control con capacidad de influir por desacuerdo con el tratamiento técnico de alguna materia objeto del control.
- 3) Un auditor público participante en el control con capacidad de influir, ha sido amenazado por la entidad controlada, o por algunos de sus responsables, con ser demandado.
- 4) Un auditor público participante en el control con capacidad de influir, ha sido presionado para reducir de manera inadecuada la extensión de trabajo o el alcance del trabajo con el fin de reducir costes.
- 5) Un auditor público participante en el control con capacidad de influir, ha sido informado por la organización a la que pertenece de que no será promocionado tal como estaba previsto, salvo que acepte un tratamiento técnico inadecuado o discutible por parte de la entidad controlada.

#### **B.- EJEMPLOS DE SALVAGUARDAS**

##### **I Salvaguardas obtenidas por las leyes y las reglamentaciones.**

Son aquellas que de acuerdo con la legislación vigente protegen la objetividad del auditor público o la objetividad de las operaciones de la entidad controlada de forma más explícita y detallada que en otros sectores. A continuación se incluyen algunos ejemplos de normas, sin que con ello se pretenda relatar todas estas disposiciones, sino simplemente presentar un conjunto de ejemplos de los que inferir unos principios o modos de actuación determinados.

- 1.- Normas que objetivan la selección del personal dependiente de la Administración Pública dentro de la cual se halla la organización competente para realizar el control.
- 2.- Normas que objetivan y tasan la promoción, remoción, formación y ascenso de los empleados públicos

---

<sup>3</sup> Superior a seis años



- 3.- Normas que fijan principios de defensa de los intereses generales y códigos éticos en el desempeño de la función pública.
- 4.- Normas específicas de defensa de la independencia e incompatibilidad de los empleados públicos encargados del control y las finanzas.
- 5.- Normas de carácter financiero general en las que se fijan el coste de los servicios y sueldos públicos.
- 6.- Norma de carácter financiero concreto que establece la obligación legal de auditarse como una competencia que no exige flujos de honorarios ni ningún otro emolumento entre entidades controladas y el auditor público.
- 7.- Normas de carácter presupuestario en las que se determinan los criterios de fijación y manejo de los instrumentos presupuestarios y de endeudamiento.
- 8.- Normas de carácter contractual donde se objetivan y desarrollan las relaciones de las Administraciones Públicas en relación con los contratos celebrados con terceros
- 9.- Normas en que se fijan los ingresos tributarios de acuerdo con sus diferentes naturalezas y competencias.
- 10.- Normas por las que se fijan y determinan los sistemas de subvención y ayudas públicas.
- 11.- Normas de índole administrativa en las que se describen competencias y funciones y sus formas tasadas de cambiarlas.

## **II Salvaguardas establecidas en el entorno del trabajo de control**

En el entorno de trabajo, las salvaguardas aplicables variarán según las circunstancias y las estructuras de las organizaciones. Las salvaguardas en el entorno de trabajo comprenden las salvaguardas a nivel de la organización auditora y a nivel de cada control concreto. Considerando el gran contingente regulador existente en las Administraciones Públicas, muchas salvaguardas deducidas o establecidas en el entorno del trabajo se encuentran recogidas en normas de derecho positivo, con lo cual se produce una cierta relación entre unas y otras, que no tiene otra trascendencia que una mayor dificultad clasificatoria, incluso didáctica.

- 1.- Por parte de la organización auditora se resalta la importancia del cumplimiento de los principios fundamentales de la independencia y la necesidad de su conocimiento por todos los miembros de la organización que intervengan en los controles.
- 2.- Se establezcan políticas y procedimientos para implementar y extender los protocolos de independencia los cuales puedan ser operativos y comprobables en la supervisión y coordinación.
- 3.- Existencia de políticas documentadas y orientadas a la necesidad de identificar las amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales, de evaluar la importancia de dichas amenazas y de aplicar salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable o, cuando no se disponga de salvaguardas adecuadas o éstas no se puedan aplicar la abstención o recusación correspondiente.
- 4.- Políticas y procedimientos internos documentados y sistemáticos que constaten el cumplimiento de las normas sobre independencia.



- 5.- Políticas y procedimientos que permitan la identificación de intereses o de relaciones entre los miembros de la organización auditora, o los miembros de los equipos de control y las entidades controladas.
- 6.- Utilización de normas e incluso equipos distintos para la realización de aquellos controles que tenga una relevancia especial.
- 7.- Políticas y procedimientos con el fin de prohibir a aquellos que no son miembros del equipo del encargo que influyan de manera inadecuada en el resultado del control.
- 8.- Comunicación en tiempo oportuno de las políticas y procedimientos de la organización auditora, incluido cualquier cambio de los mismos, a todos los equipos de trabajo, y formación teórica y práctica adecuada sobre dichas políticas y procedimientos.
- 9.- Nombramiento de un miembro de la alta dirección como responsable de la supervisión del correcto funcionamiento del sistema de protección de la independencia.
- 10.- Información a todo el equipo de trabajo sobre las posibles extensiones subjetivas de las entidades controladas a los efectos de valorar la independencia, a través de la disposición de las diferentes bases de datos disponibles.
- 11.- Existencia de un mecanismo disciplinario en las leyes correspondientes, incluido el Código Penal, para fomentar el cumplimiento de la independencia y la incompatibilidad.
- 12.- Publicación de políticas y procedimientos para alentar y capacitar al personal para que comunique a los niveles superiores dentro de la organización auditora de cualquier cuestión relacionada con el cumplimiento de los principios fundamentales que les pueda preocupar.
- 13.- Recurrir a una segunda opinión de un profesional de similar o superior categoría de quien emitió la primera opinión.
- 14.- Recurrir al asesoramiento independiente concreto de algún asunto de la auditoría que se considere realizado por alguien con riesgo de falta de independencia.
- 15.- Revelar a quien corresponda o esté afectado por los resultados de esta situación de riesgo de falta de independencia para valorar su opinión, siempre que no coarte la independencia de la entidad auditora.
- 16.- Recurrir a técnicos de otra Administración Pública que tengan parecidas condiciones de competencia y experiencia.
- 17.- Rotación del personal más antiguo del equipo<sup>4</sup> de trabajo para tratar de tener en consideración otra visión del asunto.

**Nota:**

1. A efectos meramente divulgativos y sin que constituya una relación exhaustiva de las materias tratadas, se detallan ejemplos de amenazas a la independencia y salvaguardas para mitigarlas.
2. Las salvaguardas pueden ser propuestas por el personal afectado, por otro miembro de la organización o del equipo y por el inmediato superior, pero siempre habrá de ser decidida su aplicación por este último de acuerdo con el procedimiento regulado en el punto III y con las medidas adicionales para la protección de la independencia del punto IV de esta Instrucción.

---

<sup>4</sup> Esta rotación se hará de forma escalonada empezando por los miembros de más antigüedad en el equipo de auditoría de forma que en ningún caso afecte a la totalidad del equipo que realice la auditoría ni pueda afectar al correcto desarrollo de la misma.