

# GUÍA MARCO PARA CONTROL FINANCIERO PERMANENTE DE INGRESOS



GOBIERNO  
DE ESPAÑA

MINISTERIO  
DE HACIENDA

**IGAE**  
INTERVENCIÓN GENERAL DE LA  
ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO

España.

Intervención General de la Administración del Estado. Oficina Nacional de Auditoría  
Guía marco para control financiero permanente de ingresos

[Recurso electrónico] / [elaboración y coordinación de contenido, Oficina Nacional  
de Auditoría, División II, Organización, Coordinación y Supervisión].

[Madrid] : Ministerio de Hacienda : Centro de Publicaciones, [2020]

1 recurso en línea : PDF

ISBN 978-84-476-1058-7. – NIPO 185-20-079-X

I. Control de la hacienda pública-España

I. España. Ministerio de Hacienda. Centro de Publicaciones

336.1.025.2(460)

**TÍTULO:** Guía de Control Financiero Permanente relativa a Ingresos

**Centro Directivo:** Intervención General de la Administración de Estado

**Elaboración y coordinación de contenido:**

Oficina Nacional de Auditoría. División II: Organización, Coordinación y Supervisión

**Edita:**

© Ministerio de Hacienda

Secretaría General Técnica

Subdirección General de Información, Documentación y Publicaciones

Centro de Publicaciones

NIPO: 185-20-079-X

ISBN: 978-84-476-1058-7

**Distribución y Venta:**

C/ Panamá, 1-1ª planta

Teléfono: 91 583 76 17/12/14/11 – Fax: 91 583 76 25

Correo electrónico: [ventas.publicaciones@hacienda.gob.es](mailto:ventas.publicaciones@hacienda.gob.es)

---

*Catálogo general de publicaciones oficiales*

<http://publicaciones.boe.es/>



## **CONTENIDO**

Revisiones del documento.....	4
Siglas y Abreviaturas:.....	5
<b>A. INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>6</b>
<b>B. DESARROLLO DE LAS ACTUACIONES DE CONTROL FINANCIERO PERMANENTE.....</b>	<b>16</b>
<b>1. Planificación y control interno.....</b>	<b>17</b>
i. Planificación.....	17
ii. Control interno.....	18
<b>2. Ejecución del control financiero permanente.....</b>	<b>20</b>
Flujograma del CFP.....	21
<b>3. Informe del control financiero permanente.....</b>	<b>22</b>
<b>4. Seguimiento de los resultados del control financiero permanente.....</b>	<b>22</b>
<b>C. EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO DEL ÓRGANO SUJETO A CONTROL.....</b>	<b>23</b>
<b>D. INGRESOS PÚBLICOS: TIPOLOGÍA, VOLUMEN Y EVOLUCIÓN.....</b>	<b>30</b>
<b>1. Clasificación de ingresos.....</b>	<b>31</b>
<b>2. Verificación del volumen de ingresos.....</b>	<b>31</b>
<b>3. Posibles ingresos potenciales.....</b>	<b>33</b>
<b>4. Memorándum de conclusiones y recomendaciones. Reevaluación del control interno.....</b>	<b>33</b>
<b>E. PRUEBAS DE AUDITORÍA ESPECÍFICAS.....</b>	<b>34</b>
<b>F. PRUEBAS SOBRE OTRAS SITUACIONES DE DERECHOS E INGRESOS.....</b>	<b>51</b>
<b>ANEXO 1: Modelo de decreto de inicio de las actuaciones de control financiero permanente.....</b>	<b>59</b>
<b>ANEXO.....</b>	<b>60</b>
<b>ANEXO 2: Modelo de contenido de la carta de manifestaciones.....</b>	<b>63</b>
<b>ANEXO 3: Modelo de memorándum de planificación.....</b>	<b>65</b>
<b>I.- Aspectos generales.....</b>	<b>66</b>
<b>II.- Normativa y característica de la entidad.....</b>	<b>66</b>
<b>III.- Análisis y evaluación preliminar de la gestión de ingresos.....</b>	<b>66</b>
<b>IV.- Análisis y evaluación del control interno.....</b>	<b>66</b>
<b>V.- Evaluación de riesgos y del control interno y programación.....</b>	<b>68</b>
<b>VI-Conclusiones.....</b>	<b>68</b>
<b>ANEXO 4: Modelo de circularización para participantes en un proceso de recaudación de ingresos públicos..</b>	<b>69</b>
<b>ANEXO 5: Cuestionario sobre organización, control interno, otros controles y cambios en el entorno del órgano gestor en relación con la gestión de ingresos públicos.....</b>	<b>70</b>
<b>ANEXO 6: Modelo de memorándum de conclusiones y recomendaciones. Reevaluación del control interno.</b>	<b>79</b>

**REVISIONES DEL DOCUMENTO**

<b>Versión</b>	<b>Fecha</b>	<b>Autor</b>	<b>Observaciones</b>
Inicial	Junio 2020	División II (O.N.A.)	

### Siglas y Abreviaturas:

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria.
AGE	Administración General del Estado.
CFP	Control Financiero Permanente
DGTPF	Dirección General del Tesoro y Política Financiera / Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional.
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado.
LCSP	Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público.
LGP	Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.
LGS	Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
LPAC	Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.
LRJSP	Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.
NASP	Normas de Auditoría del Sector Público aprobadas por Resolución del Interventor General de la Administración del Estado, de 14 de febrero de 1997.
NIA-ES-AP	Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al Sector Público Español, aprobadas por Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado, de 25 de octubre de 2019.
Orden HAC/692/2018	Orden HAC/692/2018, de 28 de junio, por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2019.
PGCP	Plan General de Contabilidad Pública.
PGE	Presupuestos Generales del Estado.
Resolución de CFP	Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio del control financiero permanente.
RGR	Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.
RLGS	Real Decreto 887/2006, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.
SIC	Sistema de Información Contable.

## A. INTRODUCCIÓN

A efectos de la presente guía, se considerarán ingresos públicos los recursos que capta el sector público para financiar sus actividades, ya deriven de derechos de naturaleza pública o de naturaleza privada.

Dentro de estos ingresos que percibe podemos distinguir los siguientes:

### 1. Ingresos por venta de bienes y prestaciones de servicios

Numerosos servicios que realiza el Estado en la actualidad, tales como de transporte, postales, de aguas corrientes, de autopistas, de enseñanza, etc., generan ingresos que cubren parte, e incluso en algunos casos, todos los costes de producción de tales servicios.

### 2. Ingresos patrimoniales

Por otra parte, el Estado puede ser propietario de terrenos, edificios, obras de arte, etc., lo que constituye el patrimonio público, y de los que puede obtener ingresos derivados de su explotación, bien sea directa o en régimen de concesión administrativa, pudiendo disponer de tales ingresos para financiar otro tipo de actividades.

### 3. Endeudamiento

Por otro lado, el Estado puede, al igual que los empresarios privados, recurrir al endeudamiento, a través de la emisión de títulos de renta fija que, dada la naturaleza de la empresa emisora, reciben el nombre de Deuda Pública y a través de los cuales el Estado obtiene préstamos destinados a la financiación de gastos públicos

### 4. Ingresos coactivos: tributos o cotizaciones sociales

El Estado posee el poder coactivo para exigir de los ciudadanos la participación en la financiación de los gastos públicos a través del pago de tributos en sus distintas modalidades: impuestos, tasas y contribuciones especiales o cotizaciones sociales.

La relevancia e importancia de una adecuada gestión de estos ingresos es indudable ya que permite financiar las actividades en las que se materializan las políticas públicas que tienen impacto en la ciudadanía, por ello, el control de su gestión se convierte en un elemento fundamental que afecta de forma indirecta en el ciudadano.

Según los datos de los Presupuestos Generales del Estado (PGE) del año 2018, el importe total de ingresos gestionados por el Estado, Organismos Autónomos, Seguridad Social y resto de entidades del Sector Público Administrativo con presupuesto limitativo es de 300.903,21 millones de euros.

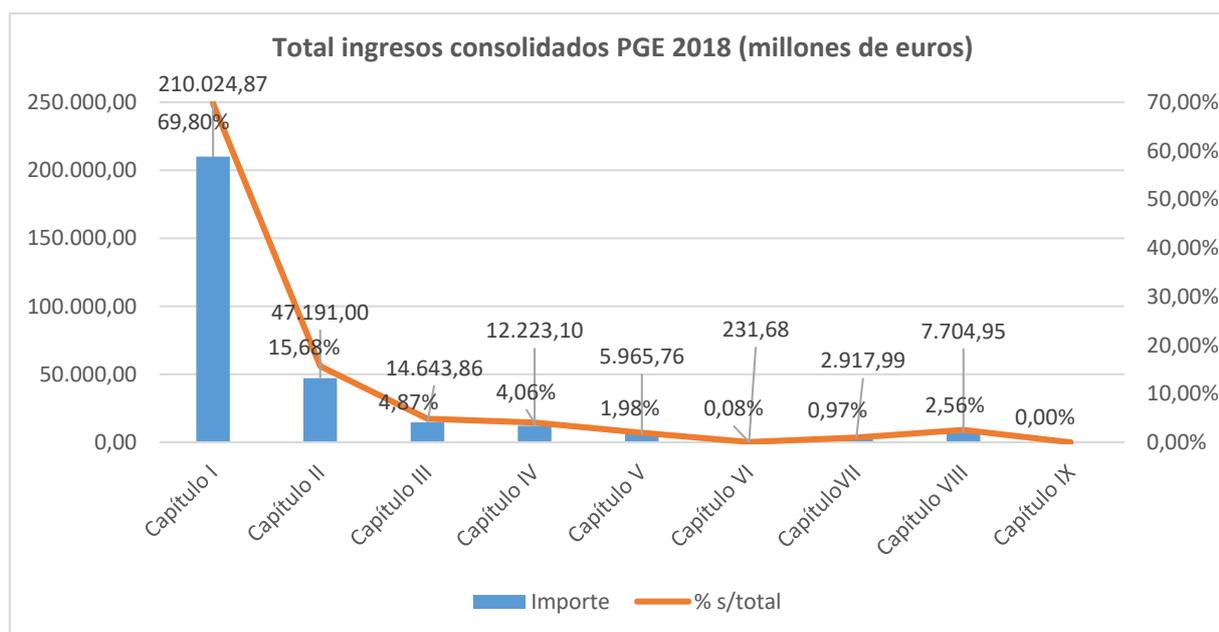
La suma de los capítulos uno y dos relativos a impuestos directos, indirectos y cotizaciones sociales asciende a 257.215,87 millones de euros representando el 85,48% del total. En cuanto al resto de ingresos, el capítulo de mayor volumen es el tres relativo a ingresos por tasas, precios públicos y otros ingresos, ascendiendo a un importe de 14.643,86 millones de euros, seguido por el capítulo cuatro de transferencias corrientes con un total de 14.643,86 millones de euros. Por su parte, el importe de ingresos por activos financieros (capítulo ocho), cuenta con un importe que asciende a 7.704,95 millones de euros. El capítulo cinco de ingresos patrimoniales cuenta con 5.965,76 millones de euros; le sigue el capítulo siete de transferencias de capital con 2.917,99 millones de euros, siendo el ingreso del capítulo seis de enajenación de inversiones reales de los más bajos junto con el capítulo de pasivos financieros cuyo importe es residual.

A continuación, se detalla la distribución por capítulos:

Total ingresos consolidados para 2018. Estado, OO.AA., Seguridad Social y resto de entidades del Sector Público Administrativo con presupuesto limitativo		
Capítulo	Importe (millones de euros)	% s/total Estado
I. Impuestos directos y cotizaciones sociales	210.024,87	69,80
II. Impuestos indirectos	47.191,00	15,68
III. Tasas, precios públicos y otros ingresos	14.643,86	4,87
IV. Transferencias corrientes	12.223,10	4,06
V. Ingresos patrimoniales	5.965,76	1,98
VI. Enajenación de inversiones reales	231,68	0,08
VII. Transferencias de capital	2.917,99	0,97
VIII. Activos financieros	7.704,95	2,56
IX. Pasivos financieros		0,00
<b>TOTAL</b>	<b>300.903,21</b>	<b>100</b>

Fuente: PGE 2018 "Informe Económico y Financiero" (Página 445)

<https://www.sepa.pap.hacienda.qob.es/sitios/sepa/es-ES/Presupuestos/InformeEconomicoFinanciero/Documents/Informe%20economico%20financiero%202018.pdf>



Fuente: Elaboración propia.

En lo relativo al control de los derechos e ingresos públicos estatales, el sistema de control es distinto en función del organismo o entidad que gestiona estos ingresos, por lo que habrá que estar a lo dispuesto en la LGP.

Para la Administración General del Estado y sus organismos autónomos, en su art. 148, establece que constituye objeto de la función interventora los actos que den lugar al reconocimiento de derechos, así como los ingresos que de ellos se deriven.

El propio precepto aludido añade que, no obstante, la fiscalización previa e intervención de los derechos e ingresos del Tesoro Público se podrá sustituir reglamentariamente por las comprobaciones efectuadas en el ejercicio del control financiero permanente y la auditoría pública, salvo en los actos de ordenación del pago y pago material correspondientes a devoluciones de ingresos indebidos. Así pues, en la actualidad, la sujeción a fiscalización previa ha quedado limitada a los actos de devolución de ingresos. La comprobación del resto de cuestiones se efectuará mediante CFP.

Adicionalmente, en cuanto al control de los ingresos de naturaleza tributaria el art. 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, que crea la AEAT, establece que queda sujeta a CFP, de conformidad con la LGP. Por tanto, los derechos e ingresos gestionados por la AEAT (todos los de naturaleza tributaria) quedan fuera del ejercicio de la función interventora; siendo objeto de CFP por parte de la ID de la AEAT.

En consecuencia, el control de los ingresos públicos está mayoritariamente sometido a control financiero permanente o auditoría pública.

Por su parte, la LGP asigna como objeto del CFP la verificación, de una forma continua, de la situación y el funcionamiento de las entidades del sector público estatal en el aspecto económico-financiero, para comprobar el cumplimiento de la normativa y directrices que las rigen y, en general, que su gestión se ajusta a los principios de buena gestión financiera y, en particular, al cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria y de equilibrio financiero.

La Resolución de la IGAE de 30 de julio de 2015, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio del CFP (en adelante, Resolución de CFP), también recoge que el “objeto del mismo es comprobar de forma continuada que el funcionamiento del sector público estatal, en el aspecto económico-financiero, se ajusta al ordenamiento jurídico y a los principios generales de buena gestión financiera, así como formular recomendaciones en los aspectos económico, financiero, patrimonial, presupuestario, contable, organizativo y procedimental y sobre los sistemas informáticos de gestión, para corregir las actuaciones que lo requieran, a fin de promover la mejora de las técnicas y procedimientos de gestión económico-financiera”.

Además, especifica que “las verificaciones necesarias para el desarrollo de los trabajos de control financiero permanente se realizarán de forma sistemática y mediante la aplicación de procedimientos de análisis de las operaciones o actuaciones seleccionadas al efecto, que permitan obtener una evidencia suficiente, pertinente y válida”.

Es dentro de este contexto y con este marco normativo donde se plantea la elaboración de una Guía que recoja los objetivos, procedimientos de auditoría y pruebas que puedan dar respuesta a un potencial programa de trabajo de CFP.

La presente Guía tiene un carácter orientativo en lo referente a las pruebas a realizar. Se pretende aportar sugerencias al auditor, correspondiendo a este la selección de aquellas que resulten más idóneas o factibles y su adaptación a la realidad y peculiaridades de cada órgano gestor. Es indudable que algunos de los aspectos de gestión apuntados no tendrán el mismo tratamiento en todos los órganos gestores. Mientras que en unos será necesario estudiarlos con profundidad, en otros tendrán el carácter de auxiliares.

En esta Guía se han utilizado como base los programas de trabajo aplicados en los controles financieros permanentes más recientes que han sido elaborados por distintas Intervenciones Delegadas, así como observaciones realizadas, tanto de Intervenciones Delegadas como de la Oficina Nacional de Auditoría.

Adicionalmente, junto con el procedimiento descrito de ejecución de las actuaciones concretas de CFP se mantienen los dos procedimientos de auditoría introducidos en la anterior Guía Marco:

- a) la comunicación de inicio de las actuaciones de control conforme a los contenidos de la NIA-ES-SP-1210<sup>1</sup> y el desarrollo que ha tenido, en el ámbito de la auditoría de cuentas anuales, con la Nota

---

<sup>1</sup> Adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público Español a las Normas Internacionales de Auditoría, aprobada por Resolución de la IGAE de 25 de octubre de 2019 (NIA-ES-SP).

Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 1/2017 sobre el procedimiento de "términos del documento de inicio de la auditoría de cuentas" (TDA) (modelo adaptado a las NIA).

- b) la carta de manifestaciones prevista en la NIA-ES-SP-1580 y desarrolladas en el ámbito de la ONA para las auditorías de cuentas en la Nota Técnica 3/2015 sobre la toma de manifestaciones escritas de la Dirección.

### Actualización de la Guía

Esta Guía será objeto de actualización periódica por un grupo de trabajo integrado por miembros de la ONA y de las Intervenciones Delegadas.

La metodología y participantes en la actualización de la Guía se establecerán en un procedimiento específico, así como los aspectos susceptibles de modificar o incorporar a esta Guía, que deberán tener en cuenta, al menos, los cambios normativos que se hayan producido desde la última reunión, los resultados de los controles financieros permanentes en materia de ingresos, tanto individuales como horizontales, así como, en su caso, las modificaciones de las NIA-ES-SP.

### **1. Derechos económicos e ingresos gestionados por entidades con presupuesto limitativo**

Con carácter previo al desarrollo de los procedimientos de auditoría que constituyen el contenido de esta Guía, hay que hacer referencia a una serie de conceptos necesarios para comprender el sentido de las pruebas contenidas en aquéllos.

Los derechos e ingresos de referencia admiten múltiples clasificaciones. No obstante, dado que el control se efectúa en el marco de la legislación presupuestaria, se va a considerar la clasificación aplicada en los Presupuestos Generales del Estado, que se refleja a continuación a nivel de capítulo:

1. Impuestos directos y cotizaciones sociales.
2. Impuestos indirectos.
3. Tasas, precios públicos y otros ingresos.
4. Transferencias corrientes.
5. Ingresos patrimoniales.
6. Enajenación de inversiones reales.
7. Transferencias de capital.
8. Activos financieros.
9. Pasivos financieros.

Esta clasificación queda detallada en la Orden anual por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado de cada ejercicio<sup>2</sup>.

En el caso de los **organismos con presupuesto estimativo**, los conceptos que forman parte de los ingresos del organismo pueden clasificarse en los siguientes:

- Transferencias y subvenciones recibidas.
- Ventas netas y prestaciones de servicios.

---

<sup>2</sup> Para la elaboración de esta guía se tomó como referencia la Orden HAC/692/2018, de 28 de junio, por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2019.

- Otros ingresos de gestión ordinaria.
- Otras partidas no ordinarias.
- Ingresos financieros.
- Subvenciones para la financiación de operaciones financieras.

## 2. Objeto y alcance de la Guía

El objeto de la presente Guía es, atendiendo a la finalidad del CFP y a los riesgos inherentes y de control<sup>3</sup>, en su caso, asociados a la gestión de ingresos, proporcionar una herramienta a los auditores para que puedan llevar a cabo la comprobación de la gestión de los ingresos de los órganos objeto de control desde un punto de vista de ajuste al ordenamiento jurídico<sup>4</sup> y a los principios generales de buena gestión financiera (eficiencia, eficacia y economía), mediante la utilización de técnicas de auditoría.

El alcance de esta Guía está delimitado por los siguientes aspectos:

**Alcance subjetivo:** Su diseño está realizado para entidades sujetas a control financiero permanente en el ámbito de la IGAE<sup>5</sup>, es decir, entidades que cuentan con unidades destacadas de la IGAE que realizan otras funciones de control y que, en consecuencia, disponen de un amplio conocimiento del entorno de la entidad y de su control interno.

**Alcance material:** En el apartado anterior se recogía la clasificación de los derechos e ingresos gestionados por las entidades sometidas a CFP según la Orden de elaboración de los PGE. El alcance material **comprenderá todos los ingresos descritos excepto los recursos de origen tributario gestionados por la AEAT** (ingresos de capítulo 1 y 2 del presupuesto de ingresos) ya que su gestión corresponde al citado órgano y la coordinación del control financiero es realizada por la Intervención Delegada en la AEAT. Para las **entidades con presupuesto estimativo** el alcance abarcará la totalidad de los ingresos recogidos en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo, en su caso, los de origen tributario gestionados por la AEAT.

Tampoco se incluyen las cotizaciones sociales gestionadas en el ámbito de la Seguridad Social.

**Alcance temporal:** Se recomienda siempre fijar ámbitos temporales de control coincidentes con uno o varios ejercicios contables completos y cerrados, con objeto de facilitar la realización de las pruebas relacionadas con devoluciones, anulaciones, cancelaciones, prescripciones y de ejecución presupuestaria.

Por tanto, para la elaboración de esta Guía no se van a considerar todos los ingresos allí enumerados, sino que se van a analizar los siguientes:

---

<sup>3</sup> NIA-ES-SP-1200: 13(n):

- (i) **Riesgo inherente:** susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información a una incorrección que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes.
- (ii) **Riesgo de control:** riesgo de que una incorrección que pudiera existir en una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información, y que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, no sea prevenida, o detectada y corregida oportunamente, por el sistema de control interno de la entidad.

<sup>4</sup> El análisis del cumplimiento del ordenamiento jurídico no puede extenderse a aquellos aspectos analizados en el marco de la función interventora, en el caso de que la entidad estuviese sometida a esa forma de control por la IGAE (artículo 159.1.a de la LGP)

<sup>5</sup> Entidades recogidas en el artículo 158 de la LGP y en la Disposición Primera de la Resolución de CFP (la AGE, organismos autónomos dependientes de la AGE, entidades estatales de derecho público, agencias estatales, consorcios y entidades públicas empresariales).

### 1. Tasas

Son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

A partir de la entrada en vigor de la Orden de 4 de junio de 1998 la dirección de la gestión recaudatoria de las tasas gestionadas por la Administración del Estado y sus Organismos autónomos está encomendada a la AEAT, y se efectúa a través de cuentas restringidas en entidades colaboradoras en la recaudación de los tributos. Las tasas gestionadas por los Organismos autónomos, cuando constituyan recursos del propio Organismo, pueden recaudarse a través de cuentas restringidas de recaudación cuando lo autorice el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT.

### 2. Precios públicos

Los precios públicos son contraprestaciones pecuniarias que se satisfacen por la prestación de servicios o realización de actividades en régimen de derecho público, cuando prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados.

### 3. Otros ingresos procedentes de prestación de servicios

Se trata de ingresos derivados de transacciones por las cuales los agentes públicos se comprometen a desarrollar una prestación a favor de otra, a cambio de una contraprestación.

Los ingresos procedentes de los encargos recibidos por su condición de medio propio, así como los derivados de los convenios suscritos de incluyen en el concepto presupuestario "329. Otros ingresos procedentes de prestación de servicios".

### 4. Reintegros

Procedimiento administrativo en virtud del cual, como consecuencia de la declaración judicial o administrativa de nulidad o anulación de una subvención o ayuda, entre otras causas, surge la obligación de devolver las cantidades percibidas con los intereses de demora correspondientes a la administración que las concedió.

### 5. Venta de bienes

Se trata de ingresos derivados de transacciones, con salida o entrega de bienes objeto de la actividad de los agentes públicos, mediante precios.

### 6. Otros ingresos

En el epígrafe "Otros ingresos", se recogen los ingresos no considerados en el resto de artículos del capítulo 3.

Los conceptos presupuestarios 393 y 395 recogen las diferencias de cambio producidas al amortizar la deuda emitida en moneda extranjera y los rendimientos implícitos que se producen en las operaciones relativas a la Deuda Pública respectivamente y, por lo tanto, no van a ser objeto de análisis en esta guía.

### **7. Transferencias corrientes**

Son los recursos condicionados o no, recibidos por el Estado, organismos autónomos y otros organismos públicos sin contrapartida directa y que se destinan a financiar operaciones corrientes.

### **8. Ingresos patrimoniales**

Recoge los ingresos procedentes de la renta de la propiedad o patrimonio del Estado, organismos autónomos y otros organismos públicos, así como los derivados de actividades realizadas en régimen de Derecho privado.

### **9. Enajenación de inversiones reales**

Se refiere a los ingresos procedentes de la venta de bienes de capital del Estado, organismos autónomos y otros organismos públicos.

### **10. Transferencias de capital**

Son los recursos condicionados o no, recibidos por el Estado, organismos autónomos y otros organismos públicos sin contrapartida directa y que se destinan a financiar operaciones de capital.

### **11. Activos financieros**

Comprende los ingresos procedentes de la enajenación de activos financieros, así como los de reintegros de préstamos concedidos y de reintegro de depósitos y fianzas constituidos. Dentro del capítulo 8 se encuentra también el remanente de tesorería; se trata de la magnitud que se obtiene al final del ejercicio por la diferencia entre los derechos reconocidos netos pendientes de cobro a corto plazo, los fondos líquidos o disponibles y las obligaciones ciertas reconocidas netas y pendientes de pago a corto plazo. Para las entidades con presupuesto estimativo se analizará el fondo de maniobra que se obtiene como diferencia entre el activo y pasivo corriente de la cuenta de pérdidas y ganancias.

### **12. Pasivos financieros**

Agrupar los ingresos originados por la emisión de deuda y la obtención de préstamos, en moneda nacional o extranjera, a corto o a largo plazo, así como los correspondientes a fianzas, depósitos recibidos por el Estado, organismos autónomos y otros organismos públicos.

Por lo que respecta a los intereses de demora, su liquidación en período voluntario va unida a situaciones concretas (aplazamientos, fraccionamientos, suspensiones, etc.) y debe ser objeto de control en relación con dichas situaciones.

Asimismo, el auditor, atendiendo a su juicio profesional y dependiendo de la prueba concreta, puede realizar un examen exhaustivo de todos los expedientes de ingresos o, si la naturaleza de la prueba lo permite, limitar dicho examen a una muestra<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> Una muestra de auditoría debe hacerse siempre en el ámbito de un procedimiento específico y solamente cuando, por la naturaleza de la prueba, consideramos que no es necesario verificar todo el universo de elementos afectados o cuando el tamaño de ese universo nos resulta inabarcable. En el primer caso, se realizaría una selección basada en criterios de riesgo y el segundo se seleccionaría una muestra estadísticamente representativa que, dependiendo de la naturaleza de la prueba, puede ser aleatoria simple o por unidades monetarias.

### 3. Organización de la Guía

La presente Guía es una ayuda al diseño de actuaciones de control financiero permanente sobre la gestión de ingresos. Con esta Guía se pretende cubrir la mayor parte de las tipologías de gestión de ingresos, si bien, la delimitación de los alcances de los trabajos debería estar precedida de una adecuada planificación y evaluación del control interno y de los riesgos residuales de los distintos procedimientos, fases y tipos de ingresos, a efectos de diseñar programas de trabajo focalizados en los riesgos de la entidad, es decir, **su finalidad no es aplicar en un mismo control la totalidad de los procedimientos de auditoría de esta Guía.**

En todo caso, como se ha señalado anteriormente, las pruebas contenidas en esta Guía deben adaptarse a las características y riesgos específicos de la gestión de ingresos de la entidad u órgano objeto de control.

Por otra parte, esta Guía ha incorporado de forma expresa nociones generales del desarrollo del control financiero permanente y, en particular, debe destacarse la elaboración de una planificación adecuada o la evaluación del control interno. Es destacable, a efectos de aplicación de esta Guía, considerar que el análisis de los riesgos de la actividad puede ser en sí mismo considerado una actuación de control financiero permanente.

Dada la complejidad del área y para facilitar su análisis se han distribuido las pruebas a realizar en cuatro tipos:

- La evaluación del control interno: El objetivo de este apartado es comprobar la existencia de un sistema de control interno de gestión de los ingresos (planificación, gestión, liquidación y recaudación) que permita a los Organismos y Entidades la gestión eficaz y eficiente de los recursos públicos, así como el cumplimiento de los requisitos legales establecidos.
- Pruebas de auditoría sobre la tipología y volumen de los ingresos: El objeto de este epígrafe es permitir al auditor obtener una visión genérica de los ingresos que gestiona el órgano sujeto a control, con el fin de determinar cuáles han de ser objeto de un estudio más profundo.
- Pruebas de auditoría específicas: con el objetivo de analizar las distintas fases de la tramitación de los expedientes de ingresos:
  - ✓ Planificación.
  - ✓ Gestión.
  - ✓ Liquidación.
  - ✓ Recaudación.
- Pruebas sobre otras situaciones de derechos e ingresos: su contenido hace referencia a situaciones como aplazamientos, fraccionamientos, anulación de liquidaciones (con o sin devolución), suspensiones y extinción de liquidaciones por causas distintas del ingreso como, por ejemplo, la prescripción, que pueden afectar a los diferentes tipos de ingresos considerados en esta Guía. Asimismo, este apartado incluye pruebas destinadas a analizar la situación, evolución y tendencia del remanente de tesorería o fondo de maniobra. Al tratarse de pruebas que afectan a distintos programas se ha estimado conveniente recogerlas de forma diferenciada en un programa común.

A su vez, la presente guía está integrada por seis anexos en los que se recogen un conjunto de modelos de papeles de trabajo a utilizar por el auditor durante la ejecución de los trabajos.

El anexo 1 recoge el modelo de “Decreto de inicio de las actuaciones de control financiero permanente”, que debe adaptarse a las singularidades del sujeto controlado y, en especial, respecto a la documentación que se exige. Este decreto se remitirá al Presidente o Director del organismo para su conocimiento y posterior devolución firmado, debiendo formar parte de la documentación del control.

El anexo 2 incluye el modelo de “Carta de manifestaciones” que será remitido al responsable anterior a efectos de su firma y devolución procurando que sea un momento temporal inmediatamente anterior a la emisión del informe definitivo y que genera garantías adicionales al órgano controlador sobre la integridad de la información y documentación facilitada.

El anexo 3 incluye un modelo de memorándum de planificación que sirve de base para la ejecución de los trabajos y que contendrá la normativa y características de la entidad, el análisis de riesgos, del control interno, etc.

El anexo 4 incluye el modelo de circularización para participantes en un proceso de recaudación de ingresos públicos que deberá remitir el responsable del Organismo, con objeto de obtener información sobre las cuentas y sus movimientos que el Organismo tiene abiertas en las Entidades objeto de circularización.

El anexo 5 que recoge un cuestionario sobre organización, control interno, otros controles y cambios en el entorno, de esta forma el auditor podrá obtener información mediante entrevistas, además de la documentación que le solicite al gestor.

Por último, el anexo 6 incluye un modelo de memorándum de conclusiones y recomendaciones, así como de reevaluación del control interno a la luz de los resultados de las pruebas realizadas. El objetivo es recoger, de forma sucinta, los aspectos más relevantes del trabajo realizado para, en su caso, trasladarlos al informe de control financiero permanente. El auditor deberá realizar estos memorándums recapitulativos cuando lo considere apropiado, incluso entre subfases, si ello le proporciona un mejor conocimiento y análisis de los resultados de su trabajo.

#### **4. Normativa aplicable**

No es posible incluir en este apartado toda la normativa aplicable, porque los ingresos públicos están regulados por una abundante y compleja normativa, emitida a lo largo de un amplio período en el que las distintas normas se han ido sucediendo y modificando unas a otras en aspectos parciales, sin que en ningún momento se haya realizado una recopilación sistemática que permitiera conocer las normas vigentes a una fecha dada.

Por todo ello, y dado que la citada recopilación excede a los objetivos de este trabajo, se va a limitar su contenido a las normas que regulan los ingresos con carácter general, y de forma específica cada uno de los tipos de ingresos, sin entrar en las numerosas normas (Órdenes Ministeriales, Circulares de distintos orígenes, consultas, jurisprudencia, etc.) que contemplan aspectos puntuales del procedimiento de ingresos.

##### Normativa general

- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas.
- Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.
- Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.
- Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.
- Ley 8/1989, de 13 de abril, de tasas y precios públicos

- Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación y sus posteriores modificaciones.
- Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el R.D. 939/2005, de 29 de julio.
- Orden de 1 de febrero de 1996, del Ministerio de Economía y Hacienda, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración General del Estado.
- Real Decreto 161/1997, de 7 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de la Caja General de Depósitos.
- Orden PRE/1064/2016, de 29 de junio, por la que se desarrolla parcialmente el Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, en lo relativo al procedimiento de recaudación de recursos no tributarios ni aduaneros de titularidad de la Administración General del Estado a través de entidades colaboradoras.
- Orden EHA/2027/2007, de 28 de junio, por la que se desarrolla parcialmente el Real Decreto 939/2005, de 29 de junio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en relación con las entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

#### Normativa específica

- Orden de 4 de junio de 1998 del Ministerio de Economía y Hacienda, que regula determinados aspectos de la gestión recaudatoria de las tasas que constituyen derechos de la Hacienda Pública.
- Orden HAP/2046/2015, de 1 de octubre, por la que se modifica la Orden de 4 junio de 1998, por la que se regulan determinados aspectos de la gestión recaudatoria de las tasas que constituyen derechos de la Hacienda Pública.
- La O.M. de 11 de diciembre de 2001, por la que se modifica la Orden de 4 de junio de 1998, por la que se regulan determinados aspectos de la gestión recaudatoria de las tasas que constituyen derechos de la Hacienda Pública.
- Orden HAC/729/2003, de 28 de marzo, por la que se establecen los supuestos y las condiciones generales para el pago por vía telemática de las tasas que constituyen recursos de la Administración General del Estado y sus Organismos Públicos.
- Orden Ministerial de 22 de marzo de 1991, por la que se desarrolla el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, que regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.
- Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.
- Real Decreto 191/2016, de 6 de mayo, por el que se regula la devolución de ingresos indebidos no tributarios ni aduaneros de la Hacienda Pública estatal.
- Normas que regulan cada una de las tasas, precios públicos, tarifas y sanciones.

## B. DESARROLLO DE LAS ACTUACIONES DE CONTROL FINANCIERO PERMANENTE

Una vez aprobado el Plan de CFP por la IGAE, las Intervenciones delegadas podrán iniciar las actuaciones de control financiero permanente atribuidas en dicho Plan.

OBJETIVOS DEL CONTROL FINANCIERO PERMANENTE	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	RESULTADOS DEL CONTROL
Comprobar que el funcionamiento del órgano gestor se ajusta al ordenamiento jurídico y a los principios de buena gestión financiera.	* Revisión del control interno del órgano sujeto a control (pruebas de cumplimiento y, en su caso, pruebas de controles) * Pruebas sustantivas	* Opinión sobre el grado de cumplimiento del ordenamiento jurídico y los principios de buena gestión financiera. * Recomendaciones para corregir deficiencias/debilidades

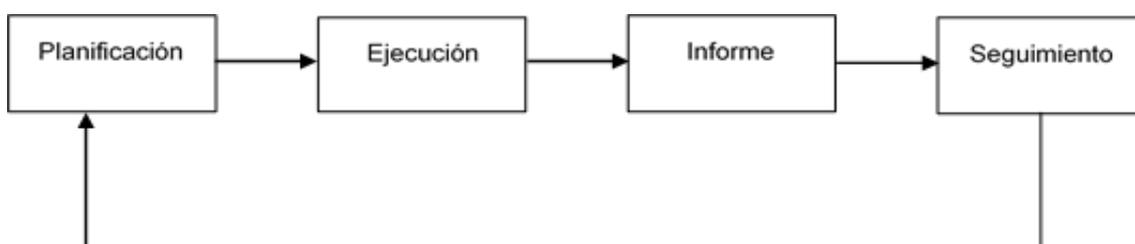
A estos efectos, deberán comunicar el inicio de las actuaciones en un documento que refleje, al menos, las siguientes cuestiones:

- ✓ Actuaciones objeto de control.
- ✓ Tipo de control.
- ✓ Plan de CFP.
- ✓ Responsabilidades del auditor (entre otras, realizar el control financiero mediante técnicas de auditoría, valoración de riesgos, emisión de informe, etc.).
- ✓ Responsabilidades del órgano gestor (entre otras, colaboración con el auditor, permitir acceso a información y/o personas relevantes de la entidad, proporcionar información adicional requerida, etc.).
- ✓ Informes e información sobre su tramitación.
- ✓ Otra información relevante.

Se incorporan a esta Guía, como se indicó en la Introducción, un modelo de documento de inicio de actuaciones de control y un modelo de Carta de Manifestaciones en los Anexos 1 y 2.

Uno de los principios generales de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP) es que las relaciones entre las Administraciones Públicas se realizarán a través de medios electrónicos. Por ello, la IGAE facilita estas comunicaciones mediante formato electrónico con la aplicación AUDInet. En ese sentido, las comunicaciones de inicio y el resto de comunicaciones, incluidos los informes de CFP, se tramitarán de esta forma, utilizando la aplicación AUDInet u otros medios disponibles, conforme a la Instrucción de la ONA de 26 de mayo de 2017.

Las diversas fases de una actuación de control financiero permanente serán las siguientes:



No obstante, con carácter previo, debe señalarse que, si bien la aplicación de normas de auditoría para el sector público no es obligatoria para el control financiero permanente, la Resolución de CFP dispone que, si las verificaciones necesarias para el desarrollo del control financiero permanente se efectúan aplicando procedimientos de auditoría, a falta de norma específica, se someterán a lo establecido en las normas de auditoría del sector público.

Por ello, en la realización del control deberán aplicarse técnicas de auditoría, sometidas, a falta de norma específica, a lo establecido en las Normas de Auditoría del Sector Público aprobadas por Resolución del Interventor General de la Administración del Estado, de 14 de febrero de 1997 (NASP) o en la adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría, aprobada por Resolución de la Intervención General del Estado, de 25 de octubre de 2019 (NIA-ES-SP), en su defecto.

## 1. Planificación y control interno

### i. Planificación

En la NIA-ES-SP 1300 se indica que “El objetivo del auditor es planificar la auditoría con el fin de que sea realizada de manera eficaz”.

El objetivo de la planificación es ayudar al auditor a realizar el control de forma más eficaz y eficiente.

Para la planificación del control financiero permanente sobre ingresos, para obtener un conocimiento detallado del procedimiento, deben tenerse en cuenta, los siguientes aspectos:

- a. Normativa de aplicación, tanto genérica como específica y, en particular, aquellas órdenes, circulares o instrucciones internas de la entidad.
- b. Órganos que intervienen en el procedimiento de diseño, planificación, gestión y recaudación de los ingresos públicos (su estructura, competencias, desconcentración de competencias, relaciones jerárquicas/funcionales, coordinación...).

El auditor debe establecer una estrategia global de auditoría que determine el alcance, el momento de realización y la dirección de la auditoría, y que guíe el desarrollo del plan de auditoría (NIA-ES-SP 1300.7).

Para establecer la estrategia global de auditoría, el auditor:

- a) identificará las características del trabajo que definen su alcance;
- b) determinará los objetivos del trabajo en relación con los informes a emitir con el fin de planificar el momento de realización de la auditoría y la naturaleza de las comunicaciones requeridas;
- c) considerará los factores que, según el juicio profesional del auditor, sean significativos para la dirección de las tareas del equipo del trabajo;
- d) considerará los resultados de las actividades preliminares del trabajo y, en su caso, si es relevante el conocimiento obtenido en otros trabajos realizados para la entidad por el responsable del trabajo; y
- e) determinará la naturaleza, el momento de empleo y la extensión de los recursos necesarios para realizar el trabajo. (NIA-ES-SP 1300.8).

Por su parte, el desarrollo del plan de auditoría debe incluir una descripción de (NIA-ES-SP 1300.9):

- a) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos planificados para la valoración del riesgo, como determina la NIA-ES-SP 1315;

- b) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos de auditoría posteriores planificados relativos a las afirmaciones, tal como establece la NIA-ES-SP 1330;
- c) otros procedimientos de auditoría planificados cuya realización se requiere para que el trabajo se desarrolle conforme con las NIA-ES-SP. (Ref.: Apartado A12).

Todos los aspectos de la planificación deberían quedar documentados<sup>7</sup> en un memorándum de planificación con el suficiente detalle, siempre que sea posible, antes del comienzo del control financiero permanente.

Sin embargo, la planificación no es una fase diferenciada del control, sino que es un proceso continuo. Por ello, si, durante el desarrollo de control, se producen circunstancias que modifiquen significativamente la planificación inicial, el memorándum se actualizará oportunamente<sup>8</sup>.

A modo de ejemplo, se ha incluido un modelo de Memorándum de planificación en los anexos (Anexo 3 Modelo de memorándum de planificación).

## ii. Control interno.

En términos generales, el control interno<sup>9</sup> es el proceso diseñado, implementado y utilizado por el órgano controlado para obtener una seguridad razonable, no absoluta, en relación al cumplimiento de objetivos relacionados con operaciones, información y cumplimiento, cuyos componentes<sup>10</sup> son el entorno de control, la valoración de riesgos, la actividad de control, la información y comunicación y la supervisión (o seguimiento de controles).

El control interno debe estar diseñado de forma que sea capaz de prevenir, o de detectar y corregir, las deficiencias que impidan o perjudiquen el cumplimiento normativo y la eficacia y eficiencia de las operaciones del órgano gestor. Un control mal diseñado puede dar deficiencias significativas en el control interno.

El control interno no sólo debe existir sino también debe ser utilizado y revisado de forma continua por el órgano sujeto a control.

Si el órgano sujeto a control ha implantado un sistema de gestión de riesgos, como parte de su propio control interno, habrá identificado sus riesgos, evaluado su probabilidad de ocurrencia, estimado su significatividad o impacto y establecido las actuaciones de control para darles respuesta, o las razones por las que se

---

<sup>7</sup> NIA-ES-SP 1300.12: El auditor incluirá en la documentación de auditoría:

(a) la estrategia global de auditoría;

(b) el plan de auditoría; y

(c) cualquier cambio significativo realizado durante el trabajo de auditoría en la estrategia global de auditoría o en el plan de auditoría, así como los motivos de dichos cambios. (Ref.: Apartados A16-A19).

<sup>8</sup> NIA-ES-SP 1300:

10. El auditor actualizará y cambiará cuando sea necesario en el transcurso de la auditoría la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría. (Ref.: Apartado A13)

11. El auditor planificará la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del trabajo, así como la revisión de su trabajo. (Ref.: Apartados A14-A15)

<sup>9</sup> NIA-ES-SP 1315.4.c) Control interno: el proceso diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno de la entidad, la dirección y otro personal, con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos de la entidad relativos a la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones, así como sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. El término "controles" se refiere a cualquier aspecto relativo a uno o más componentes del control interno.

<sup>10</sup> NIA-ES-SP 1315, párrafos 14-24.

ha determinado la tolerancia al riesgo concreto. En ese caso, el auditor deberá realizar una valoración de los riesgos a partir del conocimiento del órgano controlado y su entorno, incluido su control interno.

En el contexto del control financiero permanente se deben entender por riesgo aquellas condiciones o circunstancias, externas o internas al órgano sujeto a control que afectan a la consecución de sus objetivos, es decir, el cumplimiento normativo y los principios de buena gestión.

El auditor puede obtener conocimiento del órgano controlado y su entorno mediante un análisis de la organización, del sistema de planificación, seguimiento y control de las actuaciones, de los procedimientos de gestión (en este caso, para la tramitación de los expedientes relativos a ingresos públicos), y los sistemas de información. También los resultados de otros trabajos de control anteriores (ya sean de la IGAE o de otros órganos), del ejercicio de la función interventora, en el caso de la devolución de los ingresos indebidos, o de otras actuaciones, así como los posibles cambios normativos, organizativos, de sistemas, de personal, etc. ayudan a valorar los riesgos.

En la sección C. EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO DEL ÓRGANO SUJETO A CONTROL y en el Anexo 5: Cuestionario sobre organización, control interno, otros controles y cambios en el entorno del órgano gestor en relación con los ingresos públicos de esta Guía, se recogen algunas de las pruebas y preguntas, respectivamente, cuya realización pueden ayudar a obtener el conocimiento del órgano y su entorno, incluido el control interno.

La evaluación del control interno consistiría, en una primera fase, en obtener información sobre el órgano sujeto a control (estructura, sistemas y procedimientos) mediante cuestionarios o entrevistas con determinadas personas claves del mismo, documentos o manuales del órgano, informes de control de períodos anteriores, planes de actuación, etc. Esta información debe ser relevante para el objeto del control, en este caso, los ingresos del órgano sujeto a control.

Esta evaluación inicial debe permitir al auditor obtener una primera aproximación de la forma en que el órgano controlado realiza su actividad, de la valoración de sus posibles riesgos que haya realizado, de las actuaciones que el órgano realiza para minimizarlos o incluso evitarlos y del seguimiento que realiza el órgano de estas actuaciones preventivas y/o correctoras.

En una segunda fase, el auditor debería comprobar si los procedimientos y sistemas del órgano controlado están implementados y funcionan correctamente mediante pruebas de cumplimiento. Algunos ejemplos de pruebas de cumplimiento pueden ser la ejecución por parte del auditor de alguno de los procedimientos o la observación cuando lo realiza el personal del órgano gestor, la revisión del expediente o de alguna de sus fases, etc.

La evaluación del control interno y el diseño de las pruebas de cumplimiento deben estar relacionados con los objetivos establecidos en el control.

Por otra parte, es importante que los resultados de la evaluación del control interno queden documentados. En particular, deberían incluirse los componentes del control interno analizados, las fuentes de información utilizadas para cada uno de ellos, las conclusiones obtenidas, etc.

Con el resultado de esta evaluación, el auditor, de acuerdo con su juicio profesional, determinará si el control interno es lo suficiente robusto para confiar en él o, por el contrario, es tan débil que debe realizar pruebas adicionales, ponerlo en conocimiento del órgano gestor e indicar las mejoras precisas.

Cuanto más fiable es el control interno del órgano controlado, el riesgo que asume el auditor se reduce más.

La calidad del control interno del órgano controlado influirá en la naturaleza y en la amplitud de las pruebas de auditoría que deba realizar el auditor. Cuando el control interno sea débil, como ya se ha indicado, el auditor puede verse obligado a aumentar el tamaño de la muestra y/o a realizar más pruebas de auditoría, dependiendo de cuáles sean las debilidades detectadas en su evaluación.

Algunas de estas pruebas adicionales pueden ser pruebas sustantivas, cuyo objetivo es proporcionar al auditor una seguridad razonable en relación con la integridad, exactitud y validez de la información auditada. Estas pruebas sustantivas pueden consistir en pruebas de detalle (transacciones, saldos, información económico-financiera) o en pruebas analíticas. En la sección E. PRUEBAS DE AUDITORÍA ESPECIFICAS se incluyen pruebas de este tipo.

Dependiendo de la prueba concreta a realizar, el auditor, atendiendo a su juicio profesional, podría determinar que el universo a examinar fuera la totalidad de expedientes o bien, si lo permitiese la naturaleza de la prueba, tomar una muestra de ellos.

Sin perjuicio, como ya se ha comentado, de que, como resultado de circunstancias o resultados encontrados durante la ejecución del control, y para permitirle alcanzar los objetivos del mismo, el auditor deba modificar la planificación y selección inicial de muestras y/o pruebas.

Como resultado de circunstancias o resultados encontrados durante la ejecución del control, y para permitirle alcanzar los objetivos del mismo, el auditor podría modificar la planificación y selección inicial de muestras y/o pruebas.

En este proceso, puede ocurrir que el auditor identifique riesgos no identificados por el órgano sujeto a control y evaluará si debían haber sido detectados por el proceso de valoración del órgano o no. En caso afirmativo, analizará si la no identificación se debe a defectos del control interno.

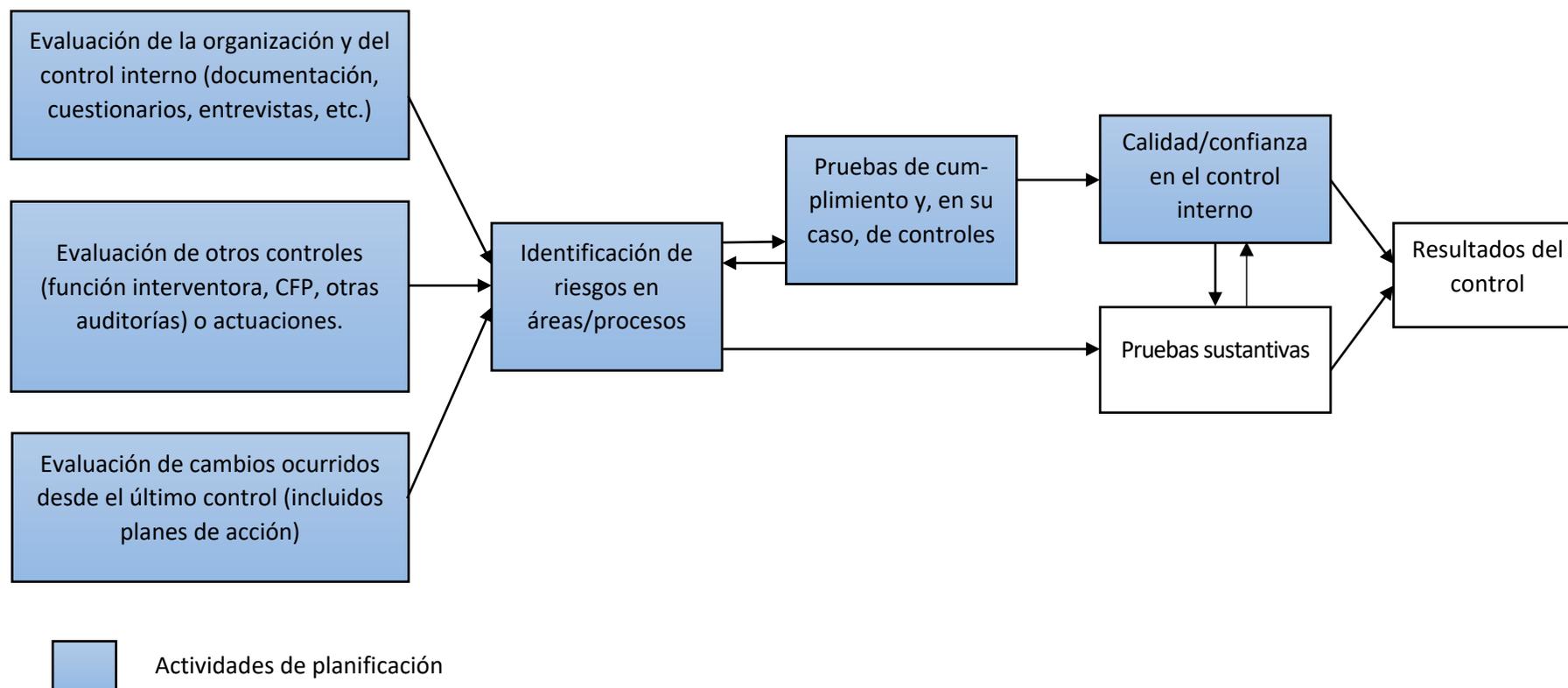
No obstante, puede darse que el órgano no tenga establecido formalmente un sistema de gestión de riesgos o que no lo tenga documentado o que ni siquiera haya establecido un sistema de un control interno propiamente dicho. En ese caso, el auditor indagará cómo se han identificado los riesgos y cómo se ha respondido a ellos para concluir sobre cómo afecta a su auditoría esta deficiencia de control interno.

Complementariamente a todo lo anterior, el auditor también debe tener en cuenta circunstancias, hechos o condiciones que puedan indicar la posible existencia de riesgos en la gestión de ingresos.

## **2. Ejecución del control financiero permanente**

La ejecución de las actuaciones de control financiero permanente se llevará a cabo de acuerdo a lo establecido en la Resolución de CFP, en las NASP, y, en su defecto, las NIA-ES-SP.

Flujograma del CFP



### 3. Informe del control financiero permanente

Los resultados obtenidos del trabajo de control realizado deben ponerse de manifiesto por escrito en un “Informe de control financiero permanente”, cuya estructura, contenido y tramitación se ajustarán a lo que disponga la Resolución de CFP o la correspondiente normativa en vigor.

No entran dentro del alcance de esta Guía los aspectos formales y de contenido del Informe de CFP.

### 4. Seguimiento de los resultados del control financiero permanente

Tampoco entran dentro del alcance de esta Guía la valoración de planes de acción ni el seguimiento de las propuestas de mejora establecidos en la LGP<sup>11</sup>, como consecuencia de los resultados del control financiero permanente realizado, que son objeto de desarrollo a través de la Resolución de CFP y de las Instrucciones de la Oficina Nacional de Auditoría.

Sin embargo, se debe hacer hincapié en que esta fase es básica, como información previa a recopilar, para controles financieros permanentes en ejercicios posteriores.

---

<sup>11</sup> Art. 161 LGP: “1. Cada departamento ministerial elaborará un Plan de Acción que determine las medidas concretas a adoptar para subsanar las debilidades, deficiencias, errores e incumplimientos relevantes que se pongan de manifiesto en los informes de control financiero permanente elaborados por la Intervención General de la Administración del Estado, relativos tanto a la gestión del propio departamento como a la de los organismos y entidades públicas adscritas o dependientes y de las que ejerza la tutela.

2. El Plan de Acción se elaborará y se remitirá a la Intervención General de la Administración del Estado en el plazo de 3 meses desde que el titular del departamento ministerial reciba la remisión de los informes de control financiero permanente y contendrá las medidas adoptadas por el departamento, en el ámbito de sus competencias, para corregir las debilidades, deficiencias, errores e incumplimientos que se hayan puesto de manifiesto en los informes remitidos por la Intervención General de la Administración del Estado y, en su caso, el calendario de actuaciones pendientes de realizar para completar las medidas adoptadas. El departamento deberá realizar el seguimiento de la puesta en marcha de estas actuaciones pendientes e informar a la Intervención General de la Administración del Estado de su efectiva implantación.

3. La Intervención General de la Administración del Estado valorará la adecuación del Plan de Acción para solventar las deficiencias señaladas y en su caso los resultados obtenidos.

Si la Intervención General de la Administración del Estado no considerase adecuadas y suficientes las medidas propuestas en el Plan de Acción lo comunicará motivadamente al titular del correspondiente departamento ministerial, el cual dispondrá de un plazo de un mes para modificar el Plan en el sentido manifestado. En caso contrario, y si la Intervención General de la Administración del Estado considerase graves las debilidades, deficiencias, errores o incumplimientos cuyas medidas correctoras no son adecuadas, lo elevará al Consejo de Ministros, a través del Ministro de Hacienda y Función Pública, para su toma de razón. Igualmente, la Intervención General de la Administración del Estado, a través del Ministro de Hacienda y Función Pública, pondrá en conocimiento del Consejo de Ministros para su toma de razón la falta de remisión del correspondiente Plan de Acción dentro del plazo previsto en el apartado anterior.

Adicionalmente, esta información se incorporará al informe general que se emita en ejecución de lo señalado en el artículo 146.1 de esta Ley.”

### C. EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO DEL ÓRGANO SUJETO A CONTROL

El objetivo de este apartado es comprobar la existencia de un sistema de control interno de gestión de los ingresos (detección, tramitación, liquidación y recaudación) que permita a los Organismos y Entidades la gestión eficaz y eficiente de los recursos públicos, así como el cumplimiento de los requisitos legales establecidos. Esta guía está diseñada para entidades sobre las que el grado de conocimiento es muy elevado por lo que se conoce los parámetros básicos de los ingresos que son objeto de gestión y su importancia cuantitativa. En caso de que se utilice la guía para otro tipo de entornos, se aconseja que el análisis del control interno se realice una vez se tome conocimiento de estos parámetros a efectos de valorar adecuadamente los riesgos.

Los riesgos para conseguir el objetivo anterior que se han tenido en cuenta a la hora de plantear este control son básicamente los siguientes:

- 1º. Estructura organizativa donde, por ejemplo, no se hayan definido adecuadamente las competencias o no exista coordinación entre los distintos órganos competentes, así como entre los participantes en el procedimiento de gestión de ingresos.  
Asimismo, existe el riesgo de que no existan instrucciones dictadas sobre los procedimientos internos sobre los ingresos del Organismo/Entidad y su gestión.
- 2º. Integridad de los ingresos por inexistencia de una programación/planificación de los ingresos que permita saber si se tienen en cuenta todos los ingresos competencia del Organismo/Entidad, la recaudación estimada y el seguimiento y control del cumplimiento de los objetivos.
- 3º. Ausencia de procedimientos para el análisis de las desviaciones en la ejecución de ingresos, falta de medidas correctoras de las desviaciones o la falta de implantación de las mismas, ya sea por causas internas o externas.

El trabajo realizado debe permitir concluir sobre:

- La idoneidad de la estructura y organización de las unidades competentes en materia de ingresos (generadoras, liquidadoras y recaudadoras de ingresos). En particular, el grado de coordinación en caso de que existan varias unidades en el Organismo/Entidad.
- La adecuada formalización y actualización de manuales y/o instrucciones sobre los procedimientos relativos a ingresos: tramitación, devengo y recaudación, y, en su caso, las ineficiencias generadas por la ausencia total de estos.
- El grado de utilización de medios electrónicos en la tramitación, devengo y recaudación de ingresos y el grado de homogeneidad en el uso de los mismos por las distintas unidades implicadas.
- La idoneidad de los sistemas utilizados para la gestión, devengo y recaudación de los ingresos del Organismo/Entidad. En particular, la adecuación en el uso de sistemas informáticos diferenciados por las unidades participantes y su grado de conexión/coordinación.
- La existencia de procedimientos que permitan identificar y cuantificar los hechos que originan los derechos.

En este epígrafe se han incluido una serie de pruebas a realizar a partir de la documentación (manuales, organigramas, etc.) proporcionada por el órgano sujeto a control. Asimismo, el auditor obtendrá la información necesaria mediante entrevistas. Para ello, se ha incluido el Anexo 5: Cuestionario sobre organización, control interno, otros controles y cambios en el entorno.

De acuerdo con los resultados de las pruebas y/o las respuestas al cuestionario y de su juicio profesional, el auditor rellenará una Ficha de evaluación del control interno incluida en dicho Anexo 5 (prueba 5.1). Los riesgos propios de la gestión de ingresos, los riesgos detectados en otros controles y actuaciones y los riesgos del entorno actúan como elementos de graduación de los derivados de la estructura organizativa, sistemas y tramitación. Todo ello con el objetivo de obtener una valoración de los riesgos potenciales totales y, por lo tanto, del nivel de confianza en el control interno.

El resultado de esta evaluación debe permitir al auditor conocer los sistemas de gestión y control interno implantados en el órgano gestor, de forma que una evaluación favorable de la eficacia del control interno le permita reducir el número de pruebas a realizar.

<b>PRUEBAS DE AUDITORÍA</b>	
1.1	<p>Describir la estructura organizativa<sup>12</sup> real del centro sujeto a control, identificando las unidades que intervienen en la gestión de los ingresos.</p> <p>Solicitar manuales, documentos, organigramas, flujogramas, etc.</p> <p>Verificar si existen manuales y/o normas internas que contengan, entre otros, los siguientes aspectos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El procedimiento a través del cual se fijan las propuestas del presupuesto de ingresos y su seguimiento y evaluación (si se tiene en cuenta la ejecución presupuestaria del ejercicio anterior, si se analizan las posibles desviaciones entre los importes previstos y ejecutados, mediante el empleo de indicadores, informes, etc.). Si existen, verificar si son adecuadas y si permiten comprobar cómo se ha realizado su cálculo.</li> <li>• Definición de todos los ingresos que gestiona el Organismo/Entidad con la referencia normativa que da origen al ingreso.</li> <li>• Procedimiento de liquidación/reconocimiento del derecho, incluyendo la comunicación al tercero para realizar el ingreso (notificación), en su caso.</li> <li>• Procedimiento de recaudación.</li> <li>• Procedimiento de seguimiento de saldos no cobrados.</li> <li>• Procedimientos de verificación de los hechos que originan los ingresos. Ej.: En el caso de la venta de una propiedad industrial, cuando los ingresos dependen de que el adquirente de la propiedad industrial obtenga ingresos derivados de la misma, realizar comprobaciones de la existencia de dichos ingresos.</li> <li>• Otros.</li> </ul> <p>Verificar si dichos manuales y/o normas internas se actualizan adecuadamente.</p> <p>En el caso de que no existan manuales o instrucciones de procedimientos, será preciso recabar información de las actuaciones llevadas a cabo por las unidades implicadas en las áreas correspondientes, con el fin de valorar los aspectos enumerados.</p> <p>Asimismo, pueden realizarse entrevistas y/o cuestionarios para completar la información obtenida del examen de la documentación anterior.</p> <p>Entre otros extremos, será necesario precisar las siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Las funciones, tareas y responsabilidades de los distintos órganos y unidades implicados en la gestión de ingresos: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Unidades que han intervenido en la elaboración de los planes y estudios de ingresos y rol de cada uno de ellos. En particular, la atribución última de la decisión en caso de discrepancias.</li> <li>- Unidades generadoras.</li> <li>- Unidades que realizan la liquidación/reconocimiento del derecho.</li> <li>- Unidades recaudadoras.</li> <li>- Oficinas de contabilidad.</li> </ul> </li> <li>• Las distintas unidades y órganos, centrales y periféricos, que realizan tareas y actividades en materia de programación, diseño y gestión de ingresos públicos, definiendo el grado de interrelación entre ellos. Deberá hacerse especial hincapié en la coordinación entre unidades y órganos, centrales y periféricos, para asegurar que se recaudan todos los ingresos. Verificar si existe algún tipo de validación entre ellas. Analizar la razonabilidad de la estructura con respecto a las competencias que les corresponden.</li> <li>• Verificar los canales de comunicación entre las unidades generadoras, liquidadoras, recaudadoras y de contabilidad, tanto en un sentido como en otro (de contabilidad al resto de departamentos en relación con los abonos). Si existen validaciones/conciliaciones de datos entre las unidades y contabilidad y entre ellas.</li> <li>• Verificar si existen canales de comunicación para mantener actualizadas a todas las unidades sobre cambios organizativos (p.ej., niveles de firmas, o de aprobación), normativos (legales, normas internas, etc.) o jurisprudenciales o doctrinales que afecten a la gestión de los expedientes.</li> <li>• El nivel de conocimiento y formación del personal para realizar esas funciones. En particular, identificar si existen “personas clave”<sup>13</sup> y si el órgano es consciente de ello.</li> </ul> <p>Identificar los principales problemas existentes y valorar si la estructura vigente resulta adecuada para las necesidades de gestión actuales.</p>

<sup>12</sup> En el caso de que se realice este control de forma recurrente, se podrá practicar esta prueba utilizando la documentación de la auditoría anterior y focalizando el análisis en los cambios producidos en el periodo objeto de control.

<sup>13</sup> Por persona clave se entenderá aquella cuya ausencia (por enfermedad, vacaciones o por dejar el puesto) suponga que sus tareas/funciones, al no ser debidamente conocidas, se dejen de realizar provocando una alteración en el normal funcionamiento de la organización. La condición de persona clave no está ligada a su nivel).

<b>PRUEBAS DE AUDITORÍA</b>	
1.2	Si procede, analizar los resultados de otros controles realizados al órgano sujeto a control (función interventora (en el caso de la devolución de ingresos indebidos), controles financieros permanentes de otros ejercicios y otras auditorías) en el área de ingresos.
1.3	En su caso, comprobar si durante el período de control se han producido cambios en el entorno del órgano gestor (legislativos, funcionales, de sistemas, etc.) que puedan haber tenido efecto en el área objeto de control.
1.4	Solicitar información y documentación relativa a: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Denuncias.</li> <li>• Recursos.</li> </ul> <p>Analizar su contenido desde la perspectiva del funcionamiento del órgano y la respuesta dada por el mismo en aras de profundizar en el conocimiento de las posibles deficiencias del órgano y en la confianza en la gestión.</p> <p>A juicio del auditor, si lo considera conveniente, en su caso, solicitar información adicional al denunciante o recurrente.</p>
1.5	En la medida de lo posible, realizar circularizaciones a participantes en la recaudación y cobro de los ingresos, para poder obtener información sobre el desarrollo del proceso de recaudación. (Ver Anexo 4: Modelo de circularización para participantes en un proceso de recaudación de ingresos).
2.1	Respecto del estudio y <u>planificación</u> , las pruebas de esta Guía van a ser de aplicación a los siguientes tipos de ingresos: <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Tasas.</li> <li>✓ Precios públicos.</li> <li>✓ Otros ingresos procedentes de la prestación de servicios (encargos, convenios, etc.).</li> <li>✓ Reintegros.</li> <li>✓ Venta de bienes.</li> <li>✓ Transferencias corrientes y de capital.</li> <li>✓ Ingresos patrimoniales.</li> <li>✓ Enajenación de inversiones reales.</li> <li>✓ Activos financieros.</li> <li>✓ Pasivos financieros.</li> <li>✓ Otros ingresos (entre los que se encuentran los recargos, multas e intereses de demora).</li> </ul>
2.1.1	Verificar si se han desarrollado sistemas de contabilidad de costes que permitan conocer el coste de las prestaciones realizadas por la entidad que generan sus ingresos propios. En caso contrario, comprobar la existencia de un sistema de cálculo de los costes citados y si ha sido evaluado y revisado periódicamente para su actualización.
2.1.2	En base a las entrevistas realizadas con sus responsables y a los manuales y documentación suministrados, evaluar la existencia de un <u>documento de análisis de los ingresos elaborado por el/los órgano(s) competentes del órgano sujeto a control</u> . Verificar si existen procedimientos para dar a conocer el estudio de los ingresos realizado.
2.1.3	Asimismo, se deberán tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Procedimientos para realizar las previsiones de las actuaciones y de los recursos necesarios para emprenderlas, así como para fijar sus prioridades. La entidad debe contar con objetivos globales.</li> <li>• Verificación del uso que se da a la planificación. Es decir, si se ha utilizado para reordenar la actividad, para incrementar los ingresos, darles un uso adecuado a los mismos, etc.</li> </ul> <p>En el caso de que no exista un procedimiento de planificación, analizar las actuaciones llevadas a cabo para la elaboración del presupuesto de ingresos, las unidades intervinientes y la aportación de cada una.</p>
2.2	Respecto a los <u>sistemas de seguimiento</u> de la programación de los ingresos, se debe prestar atención, entre otros a aspectos tales como: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Los distintos órganos que intervienen en la ejecución de la planificación y su división de competencias. Fundamentalmente la existencia de coordinación y el órgano de toma de decisiones para su modificación.</li> <li>- Procedimiento y frecuencia de la verificación de la ejecución de las actuaciones programadas. En función de los usos de la programación, procedimientos para advertir de demoras a los gestores.</li> <li>- Elaboración periódica de informes, en relación con el grado de cumplimiento de la programación y destinatarios de los informes.</li> </ul>

<b>PRUEBAS DE AUDITORÍA</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- En su caso, procedimientos para generar crédito a partir de ingresos.</li> <li>- Estudios sobre prestaciones/actividades que puedan dar lugar a ingresos no contemplados o a potenciar los existentes.</li> <li>- En caso de que no se apliquen procedimientos, ni se elaboren informes o estudios, analizar si se revisan periódicamente los datos contenidos en el Estado de ejecución del presupuesto de ingresos que proporcione la contabilidad, y se comparan con datos de ejercicios anteriores obteniendo desviaciones y proponiendo correcciones.</li> </ul>
3.1	<p>Analizar y evaluar los procedimientos implantados para la <u>tramitación y gestión de los expedientes</u> de ingresos por el órgano sujeto a control a efectos de verificar su robustez.</p> <p>En particular:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La adecuación de las instrucciones y procedimientos internos dictados por el órgano sujeto a control a la normativa de aplicación sobre ingresos vigente, o en ausencia de éstos, el ajuste a la legalidad de las actuaciones que llevan a cabo las distintas unidades, puestas de manifiesto en la información recabada anteriormente.</li> <li>• La normalización de documentos, formularios e informes empleados para el cumplimiento de las funciones y la posibilidad de identificación del funcionario o autoridad que asume el contenido.</li> <li>• La existencia de un listado de aspectos clave a revisar siempre en la gestión de los expedientes. Se entienden por aspectos clave aquellos que, de no estar adecuadamente definidos, pueden suponer un riesgo para la actividad. Estos aspectos clave se consideran fundamentales para la toma de decisiones y para la determinación de la responsabilidad en esa toma de decisiones en la gestión de los expedientes. Como ejemplo de aspectos clave, se revisará la propuesta y la justificación de los siguientes aspectos y el nivel de autorización o conformidad definidos:             <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Reconocimiento de los derechos que generan los ingresos.</li> <li>✓ Notificación de las liquidaciones.</li> <li>✓ Recaudación de las liquidaciones practicadas.</li> <li>✓ Gestión del cobro de la deuda.</li> <li>✓ Otros</li> </ul> </li> <li>• El establecimiento de los procedimientos necesarios para llevar a cabo la identificación y cuantificación del derecho.             <p>En el caso de las liquidaciones y autoliquidaciones, comprobar si existen mecanismos de control interno adecuados que le permitan al organismo obtener información sobre si se han producido devengos o hechos imponibles sin que se liquide o autoliquide el correspondiente ingreso:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ En el caso de las liquidaciones, si se realizan comparaciones entre los posibles devengos/hechos imponibles y las liquidaciones practicadas.</li> <li>✓ En el caso de las autoliquidaciones, si se coteja con fuentes externas que dispongan de registros independientes en los que figuren las prestaciones que originan la autoliquidación de la tasa/precio público/tarifa (por ejemplo, listado de alumnos matriculados, número de cuentas anuales auditadas depositadas en los Registros Mercantiles, etc.), con objeto de identificar posibles hechos imponibles que el usuario de la prestación/sujeto pasivo del ingreso esté ocultando.</li> </ul> </li> <li>• La realización de la oportuna notificación de la liquidación del derecho para computar los respectivos plazos de cobro.</li> <li>• La existencia de comprobaciones de la realización del pago por parte del deudor una vez comunicado al tercero.</li> <li>• Se verificará si se realizan comprobaciones periódicas, por persona ajena al Departamento de Gestión Económica sobre parte de las facturas emitidas.</li> <li>• Se comprobará si la entidad tiene establecido algún procedimiento con el objetivo de asegurar que, la realización por terceros o por la propia entidad, de actuaciones susceptibles de generar ingresos a favor de la entidad pública, tienen el reflejo correspondiente en el fichero de facturación.</li> <li>• Se comprobará a estos efectos que la entidad, además de liquidar correctamente los ingresos que le corresponden, adopta las medidas adecuadas de forma que se garantice, de forma razonable, que la prestación de servicios comerciales, es conocido por el Departamento correspondiente y que éste, lo comunica a su vez al Departamento de Gestión Económica.</li> </ul>

<b>PRUEBAS DE AUDITORÍA</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Se analizará a estos efectos todo el circuito establecido para los diferentes ingresos de carácter ordinario, los registros de carácter extracontable que pudieran existir, las actuaciones que llevan a cabo los distintos responsables, etc.</li> <li>Sistema de análisis de desviaciones temporales en cada fase del procedimiento. Al menos en: preparación/tramitación del expediente, gestión, liquidación, notificación, recaudación, cobro y sobre los derechos pendientes de cobro para analizar la posible prescripción (si existen procedimientos para su seguimiento, alertas en sistemas de información, etc.). En particular, si permite identificar cuellos de botella en la tramitación y sus posibles soluciones.</li> </ul> <p>Se trata en definitiva, de detectar posibles debilidades del procedimiento que esté establecido, de forma que la entidad pública deje de liquidar parte de los ingresos que le corresponden.</p>
4.1	<p>Verificar los procedimientos de <u>obtención, tratamiento y seguimiento de la información</u> para asegurar que la gestión de ingresos efectivamente realizada a lo largo del período queda fielmente reflejada.</p> <p>Para ello, se deben tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Si los registros de ingresos están informatizados, si existen diversas bases de datos y si son compatibles entre sí. Se comprobará si el detalle que aparece en dichas bases, en cuanto a los datos incorporados, se considera adecuado o insuficiente. Habrá que tener en cuenta también la existencia de registros u otras fuentes de información no informatizadas.</li> <li>El grado de integración de la información parcial que se genera en cada una de las unidades y cruces que se realizan.</li> <li>Si reflejan en su conjunto la totalidad de la gestión de ingresos realizada por el órgano sujeto a control.</li> <li>Si la información necesaria existe, pero no se encuentra disponible porque ninguna unidad se encarga de introducirla en la base de datos.</li> <li>Si los datos que reflejan estas bases de datos son similares y, en este caso, si se obtienen de la misma o distinta fuente.</li> <li>Si existen controles de calidad en la información. En caso afirmativo: tipo de controles establecidos, frecuencia con que se validan o verifican los datos, quiénes efectúan los controles, etc.</li> <li>Si se identifica un responsable de la introducción de los datos en los registros y si está definida la política de accesos y modificación de datos en los mismos.</li> <li>Si existen registros de los recursos recibidos, resolución de los mismos, etc., y si estos registros son manuales o están informatizados.</li> <li>La información estadística disponible en relación con los ingresos del órgano objeto de control.</li> </ul>
4.2	<p>Comprobar que existen y se utilizan los medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para su empleo en los procedimientos en materia de ingresos públicos de acuerdo con la normativa vigente. En particular, para:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Registro electrónico de la tramitación del procedimiento.</li> <li>Notificaciones electrónicas<sup>14</sup>.</li> <li>Pago electrónico<sup>15</sup>.</li> </ol>
4.3	<p>Comprobar si existe en todo momento una relación actualizada de los diferentes ingresos que se puedan devengar a favor de la entidad.</p> <p>Se comprobará, en su caso, si el Departamento de Gestión Económica tiene constancia, en un plazo razonable, de las posibles modificaciones sobre cualquier circunstancia que afecte a la cuantía de los ingresos que deben reconocerse a favor de la entidad.</p>
4.4	<p>Determinar si el archivo y custodia de la documentación relativa al área se considera adecuado.</p>
4.5	<p>Concluir si estos sistemas generan un adecuado registro contable de los ingresos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Comprobar el sistema de registro de información contable utilizado por el Organismo.</li> <li>Verificar si el vuelco de los datos del programa de facturación a contabilidad es automático o por el contrario, requiere de ajustes manuales. Determinar quién es el responsable de dicho proceso y el tipo de diferencias que existen entre facturación y contabilidad.</li> </ul>

<sup>14</sup> Artículos 41 y 43 de la Ley 39/2015.

<sup>15</sup> Artículo 98.2 de la Ley 39/2015 y disposición cuarta de la Orden HAC/729/2003.

<b>PRUEBAS DE AUDITORÍA</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verificar, en su caso, la utilización del SIC, y analizar las causas en caso de que no se utilice<sup>16</sup>.</li> <li>• Verificar si el sistema utilizado permite reflejar la totalidad de las operaciones, si es fiable y si es eficaz.</li> <li>• Verificar si el procedimiento de contabilización de ingresos se realiza de acuerdo con el PGCP y las notas e instrucciones de la Oficina Nacional de Contabilidad.</li> </ul>
4.6	Verificar si existen auditorías realizadas por la Oficina de Información Presupuestaria en las que se realice el análisis de las aplicaciones de gestión de ingresos con objeto de comprobar la idoneidad de los sistemas utilizados para la gestión, devengo y recaudación de los ingresos.
5.1	De acuerdo con los resultados de las secciones anteriores y del juicio profesional del auditor, establecer qué <u>riesgos son los más significativos</u> . (Ver el apartado 7 del Anexo 5: Cuestionario sobre organización, control interno, otros controles y cambios en el entorno del órgano gestor en relación con la gestión de ingresos públicos)

<sup>16</sup> Según lo establecido en la Orden EHA/2045/2011 de 14 de julio, por la que se aprueba la instrucción de contabilidad para la Administración Institucional del Estado, las entidades cuyo presupuesto de gastos tenga carácter limitativo deberán aplicar de forma obligatoria el Sistema de Información Contable centralizado en la IGAE (Regla 13.2 de la Orden).

#### D. INGRESOS PÚBLICOS: TIPOLOGÍA, VOLUMEN Y EVOLUCIÓN

Este apartado pretende obtener la población total de expedientes de ingresos del Organismo/Entidad durante el período de control.

Entre los análisis de riesgos que se pueden realizar con la información estadística obtenida, los más destacados a efectos de este control son:

- 1º. La falta de fiabilidad e integridad de los datos proporcionados al auditor puede afectar a la información sobre los ingresos del Organismo/Entidad necesarios para establecer el universo de las pruebas de control.
- 2º. La falta de obtención de ingresos desconocidos o no valorados por el Organismo.
- 3º. La ausencia de un estudio por parte del gestor de la estructura y evolución de la totalidad de sus ingresos.

El trabajo realizado debe permitir concluir sobre:

- La relevancia de los distintos ingresos del Organismo durante el período de control, distinguiendo si provienen de operaciones corrientes (esencialmente capítulo 3 e importe neto de la cifra de negocios o equivalente en el caso de las entidades con presupuesto estimativo), de transferencias (capítulos 4 y 7, subvenciones recibidas para entidades con presupuesto estimativo) o financieros (capítulos 8 y 9, ingresos financieros en el caso de las entidades con presupuesto estimativo).
- La evolución y tendencia interanual de la recaudación del Organismo, en particular, para comprobar si han incorporado o eliminado ingresos durante el período objeto de estudio y si los ingresos han sufrido variaciones importantes (al alza o a la baja) en dicho período de tiempo.
- Los posibles ingresos potenciales del Organismo: en su caso, análisis de aquellos ingresos que ya no se recaudan y, en particular, de las funciones que tiene asignadas el Organismo y que o bien se están prestando gratuitamente o bien no se prestan. Asimismo, análisis de posibles derechos del Organismo (patentes, de autor, de propiedad, etc.) que está explotando comercialmente terceros y la posibilidad de obtener ingresos de ellos.

<b>PRUEBAS DE AUDITORÍA</b>	
<b>1. Clasificación de ingresos</b>	
1.1	<p>Clasificar los ingresos deducidos de las pruebas anteriores en los siguientes grupos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Tasas.</li> <li>✓ Precios públicos.</li> <li>✓ Otros ingresos procedentes de la prestación de servicios (encargos, convenios, prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias<sup>17</sup>, etc.).</li> <li>✓ Reintegros.</li> <li>✓ Venta de bienes.</li> <li>✓ Transferencias corrientes y de capital.</li> <li>✓ Ingresos patrimoniales.</li> <li>✓ Enajenación de inversiones reales.</li> <li>✓ Activos financieros.</li> <li>✓ Pasivos financieros.</li> <li>✓ Otros ingresos (entre los que se encuentran los recargos, multas e intereses de demora).</li> </ul> <p>Y posteriormente aplicar los programas de trabajo correspondientes a cada uno de ellos.</p> <p>En el caso de los <b>organismos con presupuesto estimativo</b>, detallar los conceptos que forman parte de los ingresos del organismo entre los que podemos destacar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Transferencias y subvenciones recibidas</li> <li>• Ventas netas y prestaciones de servicios</li> <li>• Otros ingresos de gestión ordinaria</li> <li>• Otras partidas no ordinarias</li> <li>• Ingresos financieros</li> <li>• Subvenciones para la financiación de operaciones financieras</li> </ul>
<b>2. Verificación del volumen de ingresos</b>	
2.1	<p>Solicitar, incluyendo el detalle de los centros recaudadores, el número de liquidaciones practicadas y su distribución por importe anual de los ingresos que gestiona, desglosado por conceptos.</p> <p>La relación debe abarcar todos los ingresos cuya gestión tiene encomendada el órgano por este concepto, lo que incluye también a los que, correspondiendo su gestión al órgano, no aparecen en el presupuesto porque aparentemente no están generando ingresos.</p> <p>En el caso concreto de las tasas, en la relación se especificará si la recaudación la efectúa la AEAT o si la realiza el propio órgano:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cuando la recaudación está encomendada a la AEAT, en la relación figurará si existen cajas en las dependencias del órgano gestor en que esté autorizado el ingreso.</li> <li>• Si la recaudación es realizada por el órgano gestor, en la relación se enumerarán los posibles centros recaudadores para cada uno de los ingresos.</li> </ul> <p>Si fuera posible, se solicitará una serie histórica de estos datos (por ejemplo, para un período de 3, 4 o 5 años, dependiendo del volumen de ingresos de la entidad).</p> <p>Una vez obtenido el detalle de las liquidaciones de ingresos de las distintas partidas y conceptos del presupuesto de ingresos, identificar los conceptos con mayor, menor o nulo ingreso, así como su variación en los últimos años (para el período seleccionado), comprobando a su vez los saldos de devoluciones derivadas de ingresos indebidos y las causas que los originan.</p> <p>El objetivo es obtener el histórico de ingresos para el período seleccionado y verificar las posibles variaciones existentes en la estructura de ingresos, así como sus causas (Ej.: ingresos que se han dejado de obtener, ingresos nuevos, etc.).</p>

<sup>17</sup> Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público introduce un nuevo concepto legal sobre determinados ingresos obtenidos por el sector público, los denominados “prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias” que serán aquellas que teniendo tal consideración se exijan por prestación de un servicio gestionado de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta. En concreto, tendrán tal consideración aquellas exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión o sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado.

<b>PRUEBAS DE AUDITORÍA</b>	
	<p>Analizar el peso de cada tipo de categoría de ingreso (tasas, precios públicos, etc. en el caso de las entidades con presupuesto limitativo; ventas, transferencias, etc. para las entidades con presupuesto estimativo) con respecto al volumen total de ingresos del capítulo o partida correspondiente del presupuesto de ingresos.</p> <p>Realizar el estudio de las variaciones producidas en el volumen de ingresos del ejercicio seleccionado con respecto al del año anterior.</p> <p>Solicitar qué procedimiento se sigue para calcular las previsiones iniciales de los ingresos y si se documenta y aprueba por algún órgano. Analizar las variaciones existentes entre las previsiones iniciales, con respecto a los derechos reconocidos y finalmente recaudados, teniendo en cuenta la fecha de reconocimiento según el tipo de ingreso y poniendo de manifiesto en el caso de los derechos pendientes de cobro, la fecha de liquidación (dependiendo del tipo de ingreso, pueden tener distintos períodos de liquidación). En el caso de las entidades con presupuesto estimativo, analizar las variaciones entre las previsiones y el importe realizado.</p> <p>Analizar las competencias territoriales de Gestión (centralizada o territorial), este dato estará confirmado por la relación de posibles centros recaudadores y será básico para determinar la distribución del control entre Intervenciones Delegadas y Territoriales.</p> <p>Es responsabilidad de las Intervenciones Delegadas en Ministerios y Organismos autónomos, en el ejercicio de su función de coordinación, delimitar en cada caso qué pruebas han de realizar las Intervenciones Territoriales y qué información deben incluir en los informes y, en su caso, cuál debe ser facilitada con carácter previo a la emisión de éstos.</p>
2.2	<p>Contrastar los datos citados anteriormente con los extractos de las cuentas de referencia o, en el caso de las tasas recaudadas por la AEAT, con las comunicaciones recibidas de dicho Ente en formato legible (en ocasiones, puede producirse que las comunicaciones que la AEAT transmite a la entidad relativas a la recaudación de tasas en período ejecutivo tienen lugar mediante fichero informático no legible).</p>
2.3	<p>Solicitar las causas que justifiquen la disminución o ausencia de liquidaciones de ingresos en algunos conceptos y evaluar la razonabilidad de las mismas.</p> <p>Si no se considerase suficiente la justificación aportada, ni fuese posible la realización de pruebas complementarias, concluir poniendo de manifiesto esta circunstancia y señalando al gestor los conceptos y centros afectados.</p>
2.4	<p>Para cada uno de los recursos gestionados, incluyendo aquellos que aparentemente no generan ingresos, obtener los datos básicos que se indican a continuación:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Normativa que lo crea y regula, recopilando asimismo la normativa interna de desarrollo: circulares, manuales, etc. Puede ocurrir que se sigan percibiendo ingresos por conceptos que han sido derogados (tasas, precios públicos, etc.). Por ello, hay que comprobar que los ingresos están vigentes.</li> <li>• La gestión está atribuida al órgano objeto de control. Algunos gestores podrían seguir gestionando ingresos que ya no les corresponden por haber sido transferidas las competencias. En el caso de multas y sanciones, interesa conocer no sólo el responsable de la gestión de ingresos, sino también la competencia para proponer e imponer dichas multas y sanciones.</li> <li>• En su caso, el hecho imponible, sujeto pasivo, base imponible, cuota, período de devengo y plazo de recaudación están claramente delimitados.</li> <li>• Actividad que genera el ingreso.</li> <li>• Comprobar si el nacimiento del derecho se produce por liquidación y/o autoliquidación.</li> <li>• Destino de los fondos recaudados por este concepto, según la naturaleza del órgano controlado:             <ul style="list-style-type: none"> <li>- ingreso en Tesoro o</li> <li>- aplicación al presupuesto del órgano correspondiente.</li> </ul> </li> <li>• Flujo de fondos ingresados. Se describirá el flujo realmente aplicado incluyendo la identificación del centro recaudador, medios de cobro, cajas y cuentas en las que se ingresan, así como destino final de estos fondos.</li> <li>• Flujo de información sobre los fondos ingresados. Flujo real, que incluirá a los responsables de rendir la información sobre ingresos por este concepto, plazos y contenido de la información rendida, así como los centros receptores de la información en cada una de las posibles fases.</li> <li>• En el caso de los ingresos procedentes de la venta de bienes, los posibles contratos con terceros para el suministro, elaboración, distribución, etc. de los productos (o sus componentes) objeto de la venta.</li> </ul>
2.5	<p>Comparar los ingresos devengados y recaudados del ejercicio y compararlos con los inicialmente previstos en el presupuesto.</p> <p>Analizar el cumplimiento de la finalidad de los ingresos.</p> <p>En particular, para aquellos ingresos que deban cubrir el coste de la prestación que los originan o que estén destinados a financiar programas o actuaciones determinadas, verificar la adecuada aplicación de los fondos recibidos.</p>

<b>PRUEBAS DE AUDITORÍA</b>	
<b>3. Posibles ingresos potenciales<sup>18</sup></b>	
3.1	<p>En lo relativo a los ingresos posibles, en el caso concreto de ventas que formen parte de su actividad, realizar pruebas de inventario con el objeto de detectar la existencia de posibles ingresos no percibidos (Ej.: publicaciones).</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Analizar los procedimientos de control interno establecidos por el gestor para la gestión de su inventario.</li> <li>• Comprobar si los elementos están registrados en libros auxiliares o inventarios y si su valoración y clasificación en los distintos registros coincide con los utilizados para su imputación presupuestaria.</li> <li>• Comprobar si los procedimientos de custodia y protección de los activos son adecuados.</li> </ul> <p>Verificar, en función de la naturaleza del Organismo, la posible prestación de servicios sin ningún tipo de contraprestación. Para ello se deberá obtener del Organismo un listado de todas las actividades realizadas por el mismo, identificando aquellas por las que no recibe ningún tipo de retribución.</p>
3.2	<p>En el caso de los ingresos potenciales, verificar en los estatutos del Organismo posibles actuaciones previstas que no se están desarrollando indicando los motivos.</p> <p>En el caso de posibles ingresos potenciales derivados de la ocupación de locales del Organismo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Circularizar a todos los centros dependientes del gestor, solicitando información sobre existencia de locales ocupados por terceros (cafeterías, estancos, bancos, peluquerías, agencias de viajes, ...), régimen de ocupación e ingresos que generan. Esta información será contrastada y complementada, si procede, con la que se desprenda de la verificación física de los centros.</li> <li>• En aquellos casos en que la ocupación del local se efectúe de forma gratuita, será necesario justificar esta circunstancia y que la decisión de ceder el local fue tomada por órgano competente.</li> <li>• En aquellos casos en que la contraprestación esté definida en un contrato, analizar la legalidad del mismo y, si los ingresos se perciben efectivamente de acuerdo con éste y se efectúa su ingreso en las cuentas correspondientes.</li> </ul>
3.3	<p>Solicitar información sobre el procedimiento establecido para la venta de material de desecho y chatarra, analizando si el mismo se ajusta a la legalidad vigente, así como de los ingresos generados por este concepto en el último ejercicio.</p>
<b>4. Memorándum de conclusiones y recomendaciones. Reevaluación del control interno</b>	
4.1	<p>De acuerdo con los resultados de las pruebas anteriores, elaborar un memorándum de conclusiones y recomendaciones que incluya una reevaluación del control interno inicial.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Conclusiones: recoger aquellas más relevantes en relación con los incumplimientos normativos, así como los aspectos de ineficacia e ineficiencia detectados.</li> <li>• Recomendaciones: proponer las acciones para corregir los incumplimientos/debilidades detectados.</li> <li>• Reevaluación del control interno: identificar los aspectos inicialmente no incluidos en la evaluación inicial del control interno por considerarlos sin/de bajo riesgo pero que debido a los resultados de las pruebas anteriores se ha comprobado que su riesgo ha aumentado y deben incluirse en el control que se está realizando.</li> </ul> <p>Determinar su nuevo nivel de riesgo y las pruebas adicionales a realizar.                      Modificar la planificación inicial del control para documentar estos cambios.                      En caso contrario, indicar "No Aplica".</p>

<sup>18</sup> La falta de obtención de los ingresos potenciales por parte del Organismo podría dar lugar a la exigencia de responsabilidades administrativas, patrimoniales o contables, o penales.

## E. PRUEBAS DE AUDITORÍA ESPECÍFICAS

En este apartado se evaluará la gestión de los ingresos públicos desarrollada por el órgano sujeto a control, incluyendo como una fase más de la misma la cuantificación del ingreso. Dado que las características de los ingresos no son homogéneos, se han diseñado instrucciones particulares para los distintos tipos de ingresos contemplados en la Orden de elaboración de los PGE<sup>19</sup>, (tasas, precios públicos, venta de bienes, encargos, convenios, transferencias, sanciones, etc.). De cualquier forma, se ha procurado que las pruebas tengan una estructura normalizada.

Asimismo, el auditor, atendiendo a su juicio profesional y dependiendo de la prueba concreta, puede realizar un examen exhaustivo de todos los expedientes de ingresos o, si la naturaleza de la prueba lo permite, limitar dicho examen a una muestra de expedientes de ingresos.

En el proceso de diseño de los programas de trabajo, se seleccionará aquellas pruebas que respondan mejor a los riesgos detectados en la planificación del control.

### 1. CUANTIFICACIÓN O CÁLCULO DEL IMPORTE DE LA TASA/PRECIO PÚBLICO/TARIFA U OTROS TIPOS DE INGRESO

En este apartado se verificará si existe algún tipo de planificación de los ingresos de la Entidad, así como la metodología para la cuantificación del importe de la tasa, tarifa o precio fijado para las distintas prestaciones realizadas por la Entidad.

Se pretende valorar de forma razonada si las tasas/precios públicos/tarifas analizadas cumplen con su función de financiación adecuada del organismo, de forma que incluyan en su elaboración todos los costes, y los mismos son trasladados a todos los beneficiarios y son acordes con los principios y directivas comunitarias.

Los riesgos para conseguir el objetivo anterior que se han tenido en cuenta a la hora de plantear este control son básicamente los siguientes:

- 1º. La inexistencia de un estudio previo a la hora de establecer la cuantificación de la prestación.
- 2º. La falta de cobertura de los costes derivados de la actividad de la Entidad por un mal diseño en las tarifas.

El trabajo realizado debe permitir concluir sobre:

- El sistema de diseño de los ingresos del Organismo/Entidad, en particular sobre el sistema de contabilidad analítica utilizado (CANOA o equivalente).
- La adecuación de las tasas/tarifas/precios establecidos por el Organismo a las prestaciones realizadas, en particular que con su aplicación se cubren los costes derivados de las prestaciones realizadas.

---

<sup>19</sup> Orden HAC/692/2018, de 28 de junio, por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2019.

<b>PRUEBAS DE AUDITORÍA</b>	
1.1	<p>Solicitar el cuadro de tarifas y precios aplicados, con indicación de las actualizaciones efectuadas en los últimos 5 años.</p> <p>Tanto la valoración inicial del ingreso como las sucesivas actualizaciones deberán estar debidamente justificadas, mediante los procedimientos y formalidades establecidos por la normativa que le es de aplicación<sup>20</sup>.</p>
1.2	<p>Analizar la cuantificación del importe de las tasas/precios públicos/tarifas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Analizar los datos que sirvieron de base para establecer la cuantía por la que fueron aprobados. <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Verificar si el Organismo se basaba en una contabilidad analítica para establecer la cuantía.</li> <li>✓ Verificar, contrastando con la información de la auditoría de cuentas del ejercicio anterior, si el Organismo tiene implantado el modelo CANOA (Sistema de Contabilidad Analítica Normalizada para las Organizaciones Administrativas)<sup>21</sup>. Verificar la existencia y contenido del “informe de personalización” (que deberá ponerse a disposición de los auditores para la realización de la auditoría de las cuentas anuales), previsto como un elemento imprescindible para considerar que el sistema de costes se ha realizado<sup>22</sup>.</li> <li>✓ Solicitar la información que sirvió de base para cuantificar las tasas/precios públicos/tarifas.</li> <li>✓ Contrastar con el presupuesto aprobado.</li> <li>✓ En el caso de existir diferencias sustanciales solicitar al gestor las razones que las produjeron.</li> </ul> </li> <li>• Determinar, en función de la estructura de gastos de la Entidad si los costes imputados en las tasas/precios públicos/tarifas incluyen todos los costes incurridos o si, por el contrario, existen áreas de gastos no imputados. En caso de existir, solicitar justificación al gestor.</li> <li>• En el caso de que el Organismo no tenga implantado CANOA: <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Verificar los siguientes extremos en el procedimiento de determinación de los costes: <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Enumeración de todos los costes que se han de imputar, identificando si son gastos directos o indirectos e identificando el centro de coste al que se imputan.</li> <li>✓ Para los gastos directos si se utiliza un sistema que garantiza su imputación correcta.</li> <li>✓ Para el reparto de los gastos indirectos si se utilizan criterios razonables y consistentes y estos han sido aprobados por autoridad competente (Presidente del Organismo).</li> </ul> </li> <li>2. Comprobar las desviaciones ocurridas entre la previsión de costes que sirvieron de base la cuantificación del importe de las tasas/precios públicos/tarifas con los gastos reales incluidos en el ejercicio. <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Solicitar los gastos reales de ejercicio en función de la liquidación de las cuentas del Organismo.</li> <li>✓ Contrastar con los datos utilizados para cuantificar las tasas/precios públicos/tarifas e identificar las diferencias significativas y, en su caso, solicitar justificación al gestor sobre las mismas.</li> </ul> </li> <li>3. Verificar si existen procedimientos destinados a la actualización de las cuantías de las tasas/precios públicos/tarifas en función de la evolución de los costes.</li> </ol> </li> </ul>
1.3	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Además de los costes, analizados en el apartado anterior, verificar la razonabilidad de las tarifas establecidas en caso de ingresos por prestaciones, teniendo en cuenta los siguientes aspectos:</li> <li>• Precios de mercado de productos/prestaciones similares. El precio de algunos productos/prestaciones está condicionado porque compiten con otros similares de origen privado (guías de carreteras, productos agropecuarios, etc.).</li> <li>• Aspectos socio-culturales que, según el órgano controlado, puedan haber incidido en la fijación del precio. El interés por conseguir la divulgación de algunos productos (guías sanitarias, determinados medicamentos, etc.), puede obligar a efectuar su distribución con precios incentivados e incluso gratuitamente.</li> </ul>

<sup>20</sup> En el caso de las tasas, la Ley 8/1989, de 13 de abril, define actualmente los elementos cuantitativos de las tasas y los requisitos necesarios para acordar su aplicación y regular su cuantía y en sus artículos 24 y siguientes, regula la cuantía y los requisitos para el establecimiento del precio público y su modificación.

<sup>21</sup> Ver la Resolución de 28 de julio de 2011, de la I.G.A.E., por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública, y sus posteriores Notas informativas (entre otras las siguientes, CANOA / 01 / 13 de 20 de mayo de 2013, CANOA / 02 / 13 de 20 de mayo de 2013, CANOA / 03 / 13 de 20 de mayo de 2013 y CANOA / 01 / 14 de 20 de febrero de 2014).

<sup>22</sup> Nota técnica sobre el tratamiento en la auditoría de cuentas anuales de la revisión de la información de costes de actividades y nota informativa CANOA 2/13.

<b>PRUEBAS DE AUDITORÍA</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Política de descuentos. Procedimiento que puede estar determinado por las características del mercado, por ejemplo, distribución de publicaciones a través de mayoristas.</li> <li>• Incidencia de la distribución institucional. La distribución institucional (siempre gratuita) puede llegar a ser abusiva en determinados productos.</li> </ul>
1.4	Memorándum de conclusiones y recomendaciones. Reevaluación del control interno
	<p>De acuerdo con los resultados de las pruebas anteriores, elaborar un memorándum de conclusiones y recomendaciones que incluya una reevaluación del control interno inicial.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Conclusiones: recoger aquellas más relevantes en relación con los incumplimientos normativos, así como los aspectos de ineficacia e ineficiencia detectados.</li> <li>• Recomendaciones: proponer las acciones para corregir los incumplimientos/debilidades detectados.</li> <li>• Reevaluación del control interno: identificar los aspectos inicialmente no incluidos en la evaluación inicial del control interno por considerarlos sin/de bajo riesgo pero que debido a los resultados de las pruebas anteriores se ha comprobado que su riesgo ha aumentado y deben incluirse en el control que se está realizando.</li> </ul> <p>Determinar su nuevo nivel de riesgo y las pruebas adicionales a realizar.                  Modificar la planificación inicial del control para documentar estos cambios.                  En caso contrario, indicar "No Aplica".</p> <p>A juicio del auditor, el memorándum podrá dividirse en apartados por cada subfase que deberán seguir la estructura anterior (conclusiones, recomendaciones y reevaluación del control interno) cuando sea más conveniente para documentar su trabajo.</p>

## 2. GESTIÓN

Se trata de analizar los procedimientos aplicados por el gestor para verificar su razonabilidad y cumplimiento de la normativa, así como para evaluar la incidencia que sus posibles debilidades puedan tener tanto sobre la recaudación real, como sobre la información generada por dicha recaudación.

El riesgo que se pretende mitigar en esta fase de gestión es la falta de datos íntegros y fiables de los ingresos gestionados por el gestor. Ello debido a la ausencia de procedimientos y normativa interna, que indiquen cómo se incorporan a contabilidad las liquidaciones de ingresos, registros manuales sin verificaciones posteriores, la ausencia de aplicaciones informáticas de gestión auxiliares que realicen validaciones en el momento del registro contable, etc.

El trabajo realizado debe permitir concluir sobre:

- El cumplimiento de la normativa, en particular, en relación con el hecho imponible/prestación que determina el ingreso.
- La razonabilidad de los procedimientos utilizados para la gestión de los ingresos: segregación de funciones, circuitos de información y financieros, actualización de tasas/precios públicos/tarifas, etc.
- Las posibles debilidades de los procedimientos de gestión y liquidación de ingreso, en particular, cuando en los circuitos se han advertido fallos de comunicación con impacto en la contabilización/liquidación/recaudación del ingreso.
- La adecuación de los sistemas de información existente en relación a la mejora que las interrelaciones entre dichos sistemas (de gestión, contables, de recaudación, etc.) suponen para la gestión de ingresos.

<b>PRUEBAS DE AUDITORÍA</b>	
2	Para cada uno de los ingresos gestionados por el órgano controlado e incluidos en la relación elaborada en el punto 2.1 del apartado D, se realizarán las siguientes pruebas.
2.1	<p>Analizar la normativa que regula el derecho al ingreso.</p> <p>En particular:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Si se trata de tasas, el hecho imponible, sujeto pasivo, cuota tributaria, exenciones y bonificaciones (en su caso), destino del ingreso, liquidación, recaudación, recursos y devoluciones. En su caso, para tasas nuevas o modificación de cuantías de una preexistente, mención a la memoria económico financiera sobre el coste o valor del recurso o actividad de que se trate y sobre la justificación de la cuantía de la tasa propuesta.</li> <li>- En caso de precios públicos, verificar la regulación del cálculo del precio (en su caso, servicios gratuitos, tratamiento según tipo de usuario, descuentos), la forma de solicitar el servicio, el momento desde el que los precios públicos sean exigibles, la cuantía, el cobro, etc.</li> <li>- En el caso de medios propios, verificar que existen tarifas aprobadas conforme a la normativa de aplicación. Comprobar la existencia de la memoria económico financiera sobre el coste o valor del recurso o actividad de que se trate y sobre la justificación de la cuantía de la tarifa propuesta.</li> <li>- En el caso de venta de publicaciones, comprobar la normativa relativa a la fijación de precios y procedimientos de venta.</li> <li>- Para los ingresos procedentes de reintegros de subvenciones y ayudas, verificar la resolución del procedimiento de reintegro, así como la normativa reguladora de la subvención.</li> <li>- En el caso de multas y sanciones, verificar si existe su regulación y la de sus cuantías.</li> <li>- En el caso de transferencias, verificar la normativa que origine el derecho a percibir dichos ingresos, así como la normativa que regule el cumplimiento de las obligaciones de justificación que, en su caso, pueda existir.</li> <li>- En el caso de los activos y pasivos financieros (ingresos de los capítulos 8 y 9 del presupuesto de ingresos), derivados de préstamos y fianzas concedidas y recibidas, verificar que se cumple con las condiciones establecidas en el contrato que lo regula.</li> <li>- En el caso de los ingresos derivados de los arrendamientos, verificar que las contraprestaciones, el ámbito temporal, las posibles prórrogas y revalorizaciones se ajustan a lo establecido en el contrato de alquiler.</li> </ul> <p>En el caso de los ingresos procedentes de la venta de bienes, encargos y convenios, el análisis abarcará no sólo la actividad que genere el ingreso, sino también otros aspectos relacionados con la actividad base: adjudicación de contratos cuando el producto vendido se elabora por terceros (edición de libros, venta de medicamentos, etc.), contratos de distribución del producto por empresas colaboradoras, formalización del encargo/convenio, etc.</p> <p>Las comprobaciones comprenderán tanto el acto de la adjudicación del contrato, o en su caso, el acto de la formalización del encargo/convenio, como las características formales y contenido de dichos negocios jurídicos.</p>
2.2	En su caso, verificar si es correcta la aplicación del régimen de precios públicos/tarifas a la actuación de referencia.
2.3	<p>Respecto de los <u>procedimientos sancionadores</u> iniciados cuya resolución pueda dar lugar a una sanción pecuniaria, verificar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La existencia de registros y de sistemas de información que permitan el seguimiento y control de la tramitación de los expedientes sancionadores y, en su caso, la existencia de conexiones con otros organismos y entidades relacionadas en materia sancionadora.</li> </ul> <p>Que el diseño de la aplicación contempla:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ forma de inicio,</li> <li>✓ acuerdo de inicio,</li> <li>✓ prueba,</li> <li>✓ propuesta de resolución</li> </ul> <p>de acuerdo con la normativa de aplicación, y que la aplicación permita el seguimiento de la ejecución de las sanciones y de los recursos que se impongan a las resoluciones.</p> <p>Comprobar que la aplicación valida cada uno de los datos introducidos y exige campos obligatorios por cada fase del expediente, si avisa de los días hábiles que tienen que transcurrir para pasar a la siguiente fase y fija avisos sobre los diversos plazos existentes: caducidad, alegaciones, prescripción, etc.</p> <p>Si permite, mediante los adecuados filtros, consultar distintas situaciones en la que se encuentren los expedientes, por ejemplo, si se pueden consultar los expedientes sin notificar.</p>

<b>PRUEBAS DE AUDITORÍA</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La aplicación correcta de la graduación de las sanciones que recoja la normativa aplicable.</li> <li>• El procedimiento de registro de entrada de las denuncias.</li> <li>• Que el inicio se realiza de oficio por el órgano competente y que existe la debida separación entre la fase instructora y la sancionadora. Asimismo, que el acuerdo de inicio contiene lo establecido en el artículo 64 de la LPAC, y en su caso, en la normativa reguladora de la correspondiente sanción.</li> </ul> <p>La formalización de los procedimientos aplicables siempre es importante, pero aún lo es más en este concepto en el que los ingresos pueden llegar a producirse de forma esporádica; por ello, su falta deberá considerarse como deficiencia relevante y habrá que ponerlo de manifiesto en el informe correspondiente.</p>
2.4	<p>Analizar los flujos de fondos ingresados y de información correspondientes a cada uno de los ingresos, efectuando las comprobaciones que figuran a continuación. En estas pruebas se trata únicamente de comprobar que se sigue un procedimiento adecuado, las comprobaciones algebraicas, en su caso, serán objeto de otra prueba posterior.</p> <p>En el caso de las tasas, teniendo en cuenta que dichos flujos varían en función de si la recaudación se efectúa a través de entidades colaboradoras o a través de cuentas restringidas de recaudación cuya titularidad corresponde al gestor, se especifican más adelante las pruebas a realizar en cada caso.</p>
2.4.1	<p>En el caso específico de las tasas, cuando la recaudación se efectúa a través de entidades colaboradoras:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La información sobre las tasas generadas se rinde periódicamente a un centro controlador de ingresos, informando tanto de las tasas liquidadas como de las modificaciones producidas posteriormente (anulaciones, devoluciones, aplazamientos, etc.).</li> <li>• En la mayoría de los órganos de la Administración no existe ningún "centro controlador", individual o colectivo, que controle sus ingresos. Sin embargo, se incluye en el programa por considerar que su implantación es necesaria si se quiere racionalizar el control de esta área.</li> <li>• El centro controlador verifica que los datos correspondientes al flujo de información coinciden con los correspondientes al flujo de fondos ingresados. La información sobre la recaudación generada por las tasas gestionadas se obtiene a través de conexión informática con la AEAT o mediante comunicaciones periódicas en soporte informático.</li> <li>• Se trata de comprobar únicamente que el centro tiene atribuida y realiza esta función; las comprobaciones numéricas para evaluar si el control se realiza de forma suficiente serán objeto de una prueba posterior.</li> <li>• Si en las dependencias del gestor existen cajas autorizadas para el cobro de ingresos, comprobar que existe una separación de funciones suficiente entre la generación y el cobro de la tasa.</li> <li>• Que la liquidación (origen del flujo de información) y el cobro de las tasas (origen del flujo de fondos ingresados) se efectúen por personas distintas es la garantía de que los datos sobre flujo de fondos ingresados y los correspondientes al flujo de información sobre la gestión de estos fondos se generan de forma independiente y van a permitir, mediante su contraste, la confirmación de datos o la posible detección de situaciones irregulares.</li> <li>• Verificar el procedimiento establecido para el posterior ingreso de los fondos recaudados en la cuenta de la entidad colaboradora<sup>23</sup>.</li> </ul> <p>Finalmente, cuando la recaudación de las tasas se efectúe a través de una cuenta restringida de recaudación cuya titularidad corresponde al gestor, se aplicará la prueba 2.4.2.</p>
2.4.2	<p>Cuando la <u>recaudación de los ingresos es realizada por el gestor</u>.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Los circuitos establecidos, tanto para el ingreso y movimientos de fondos como para la rendición de la información correspondiente, respetan la normativa vigente.</li> <li>• Existe una separación de funciones suficiente entre la generación y el cobro del ingreso, que deben efectuarse por personas distintas. En algunos casos (venta de entradas, por ejemplo), no es operativo conseguir esta separación, circunstancia que se compensa mediante la verificación posterior de la cifra de ventas/encargo/convenio con respecto a la recaudación.</li> <li>• Los fondos recaudados se ingresan en cuentas de ingresos autorizadas, en las que sea identificable el origen del ingreso.</li> <li>• En el caso de la venta de bienes, partiendo de los registros de entrada-salida de productos, verificar que las ventas son facturadas, registradas y cobradas. Realizar inventario verificando la coincidencia entre las existencias reales y las que figuran en los registros. Hay que tener en cuenta a estos efectos la necesidad de hacer un corte de operaciones.</li> </ul>

<sup>23</sup> Artículo 7 de la Orden de 4 de junio de 1998.

PRUEBAS DE AUDITORÍA																																											
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Los fondos correspondientes a cada tasa/precio público/tarifa/sanción recaudada por el gestor se ingresa en cuentas diferentes, de forma que la evaluación de los ingresos producidos por un concepto concreto sea inmediata, o en su caso, se ingresan en cuentas de ingresos autorizadas, en las que sea identificable el origen del ingreso. Esto no ocurre en muchas ocasiones, por lo que habrá que evaluar, en función del volumen de recaudación y del procedimiento de control sustitutorio aplicado por el gestor, la conveniencia de recomendar su implantación.</li> <li>La información sobre los ingresos generados se rinde periódicamente a un centro controlador de ingresos, informando tanto de los ingresos liquidados como de las modificaciones producidas posteriormente (anulaciones, devoluciones, aplazamientos, etc.). Aunque en la mayoría de los órganos de la Administración no existe "centro controlador", se incluye por considerar que su existencia es necesaria para racionalizar el control de esta área.</li> <li>El centro controlador verifica que los datos correspondientes al flujo de información coinciden con los correspondientes al flujo de fondos ingresados. Se trata de comprobar únicamente que el centro tiene atribuida y realiza esta función; las comprobaciones numéricas para evaluar si el control se realiza de forma suficiente serán objeto de una prueba posterior.</li> </ul>																																										
2.5	Verificar los procedimientos seguidos para evitar los impagados, los criterios aplicados para la declaración de morosos y las medidas adoptadas para conseguir el cobro.																																										
2.6	<p>Para todas las tasas/precios públicos/tarifas/sanciones y otros ingresos cuya gestión corresponda al órgano controlado, cuyo cuadro de tarifas se ha recogido en el punto 2.1 del apartado D, comprobar que se han aplicado correctamente todas las actualizaciones establecidas legalmente en los últimos 5 años. <sup>24</sup></p> <p>Para los precios públicos cuyas tarifas no se hayan actualizado periódicamente, solicitar la justificación de esta circunstancia. Si no hubiese justificación o se considerase insuficiente, se efectuará una estimación de la posible minoración de ingresos producida para la Hacienda Pública.</p>																																										
2.7	<p>En el caso de las subvenciones y transferencias obtenidas por el organismo, se detallarán por artículos los capítulos presupuestarios correspondientes a las transferencias corrientes y de capital recibidas, con la siguiente estructura: Previsiones iniciales, modificaciones, previsiones definitivas, derechos reconocidos netos y recaudación neta.</p> <p>Para las entidades con presupuesto estimativo, se detallará el origen de las transferencias y subvenciones recibidas, distinguiendo entre previsiones, modificaciones e importe realizado.</p> <p>Se solicitará la siguiente información a los departamentos, organismos y demás entidades con respecto a las transferencias concedidas al Organismo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Créditos iniciales,</li> <li>✓ modificaciones,</li> <li>✓ créditos definitivos,</li> <li>✓ obligaciones reconocidas netas y</li> <li>✓ pagos realizados netos.</li> </ul> <table border="1" data-bbox="268 1503 1422 1749"> <thead> <tr> <th rowspan="2">Ente concedente</th> <th rowspan="2">Créditos iniciales</th> <th rowspan="2">Modificaciones</th> <th rowspan="2">Créditos definitivos</th> <th colspan="2">Obligaciones reconocidas netas</th> <th colspan="2">Pagos realizados netos</th> </tr> <tr> <th>Importe</th> <th>Fecha</th> <th>Importe</th> <th>Fecha</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <p>Se analizarán las posibles divergencias existentes entre ambas fuentes de información. Para ello, se obtendrán las diferencias entre los importes de las distintas fases (previsiones, modificaciones, definitivos, reconocidos y cobros/pago, y en el caso de las entidades con presupuesto estimativo previsiones, modificaciones e importe realizado) de los datos proporcionados por el gestor con respecto a los datos proporcionados por la entidad concedente.</p> <p>Se calculará el porcentaje que suponen dichas discrepancias con respecto a los importes declarados por el gestor.</p> <p>Verificar, la correcta imputación a presupuesto de las transferencias y subvenciones recibidas, conforme al PGCP.</p>							Ente concedente	Créditos iniciales	Modificaciones	Créditos definitivos	Obligaciones reconocidas netas		Pagos realizados netos		Importe	Fecha	Importe	Fecha																								
Ente concedente	Créditos iniciales	Modificaciones	Créditos definitivos	Obligaciones reconocidas netas		Pagos realizados netos																																					
				Importe	Fecha	Importe	Fecha																																				

<sup>24</sup> Las leyes de Presupuestos Generales del Estado contienen normas y coeficientes para efectuar dicha actualización.

<b>PRUEBAS DE AUDITORÍA</b>	
	El reconocimiento del ingreso presupuestario derivado de transferencias o subvenciones recibidas debe realizarse cuando se produzca el incremento del activo en el que se materialicen (tesorería). No obstante, el ente beneficiario de las mismas podrá reconocer el ingreso presupuestario con anterioridad, si conoce de forma cierta que el ente concedente ha dictado el acto de reconocimiento de su correlativa obligación.
2.8	<p>En el caso de que el Organismo reciba ingresos finalistas (como tasas o transferencias), comprobar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Si existe un procedimiento de control interno para el seguimiento y gestión de los ingresos finalistas, así como de los gastos afectados a los mismos.</li> <li>• Si las aplicaciones informáticas permiten la trazabilidad de los ingresos afectados y sus correspondientes gastos.</li> <li>• El procedimiento de registro de los ingresos y de los gastos finalistas aplicables a cada proyecto y anualidad, así como su imputación presupuestaria.</li> <li>• El procedimiento y correcta justificación de los gastos a las entidades financiadoras del ingreso.</li> <li>• El procedimiento de registro contable de los ingresos afectados y sus correlativos gastos, así como su reflejo en los estados contables.</li> </ul>
2.9	<p>En lo relativo a los ingresos procedentes de <u>expedientes de reintegro</u> de ayudas y subvenciones, comprobar la existencia de procedimientos, analizar el estado en el que se encuentran los expedientes y realizar la evaluación de sus plazos. Para ello, realizar las siguientes verificaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El inicio del procedimiento se produce por alguna de las causas de reintegro previstas en el artículo 37 de la LGS, o en su caso de la normativa específica aplicable.</li> <li>• El acuerdo de inicio se realiza por órgano competente en los supuestos del artículo 42 de la LGS.</li> <li>• Cuando el procedimiento de reintegro se derive de un informe de control financiero realizado por la IGAE, verificar que el acuerdo de inicio se realiza en el plazo de un mes desde la recepción del informe (artículo 51.2 de la LGS).</li> <li>• El acuerdo de inicio se notifica al interesado, o en su caso, a la entidad colaboradora, y se le concede un plazo de 15 días para que alegue.</li> <li>• El plazo para resolver y notificar la resolución no excede de 12 meses desde la fecha del acuerdo de inicio, en los términos establecidos en el artículo 42.4 de la LGS.</li> <li>• La resolución del procedimiento identifica los elementos recogidos en el artículo 94.4 del Reglamento de la LGS: <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ El obligado al reintegro.</li> <li>✓ Las obligaciones incumplidas.</li> <li>✓ La causa de reintegro.</li> <li>✓ El importe de la subvención a reintegrar junto, en su caso, con la liquidación de los intereses de demora.</li> </ul> </li> <li>• El órgano que dicta la resolución del procedimiento de reintegro es el competente de acuerdo con lo establecido en el artículo 41 de la LGS.</li> <li>• La resolución es notificada al interesado requiriéndosele para realizar el reintegro correspondiente en el plazo y en la forma que establece el RGR.</li> <li>• Cuando el procedimiento de reintegro sea a propuesta de la IGAE (se derive de un informe de control financiero de subvenciones), se realizará conforme a lo establecido en el artículo 51 de la LGS y conforme a los artículos 96 y siguientes del Reglamento de la LGS.</li> <li>• Verificar que se exigen las sanciones que se derivan del procedimiento de reintegro.</li> </ul>
2.10	Memorándum de conclusiones y recomendaciones. Reevaluación del control interno
	<p>De acuerdo con los resultados de las pruebas anteriores, elaborar un memorándum de conclusiones y recomendaciones que incluya una reevaluación del control interno inicial.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Conclusiones: recoger aquellas más relevantes en relación con los incumplimientos normativos, así como los aspectos de ineficacia e ineficiencia detectados.</li> <li>• Recomendaciones: proponer las acciones para corregir los incumplimientos/debilidades detectados.</li> <li>• Reevaluación del control interno: identificar los aspectos inicialmente no incluidos en la evaluación inicial del control interno por considerarlos sin/de bajo riesgo pero que debido a los resultados de las pruebas anteriores se ha comprobado que su riesgo ha aumentado y deben incluirse en el control que se está realizando.</li> </ul> <p>Determinar su nuevo nivel de riesgo y las pruebas adicionales a realizar.  Modificar la planificación inicial del control para documentar estos cambios.  En caso contrario, indicar "No Aplica".</p> <p>A juicio del auditor, el memorándum podrá dividirse en apartados por cada subfase que deberán seguir la estructura anterior (conclusiones, recomendaciones y reevaluación del control interno) cuando sea más conveniente para documentar su trabajo.</p>

### 3. LIQUIDACIÓN<sup>25</sup>

Se trata de analizar los procedimientos aplicados por el gestor relativos al reconocimiento de derechos con objeto de verificar su razonabilidad y el cumplimiento de la normativa aplicable a cada recurso público específico, así como los procedentes de la liquidación y, en su caso, notificación.

El riesgo en esta fase de reconocimiento del derecho consiste en que la liquidación no se haya realizado de conformidad con las tasas/precios/tarifas/sanciones, de tal forma que el importe de la liquidación sea erróneo pudiendo provocar que el ente esté cobrando de menos, en cuyo caso si el derecho no está prescrito, es preciso que se reclamen las cantidades correspondientes. Por el contrario, si el importe de la liquidación es superior al correcto, en su caso procederá una devolución de ingresos indebidos.

Otro riesgo a tener en cuenta en esta fase es que las notificaciones de las liquidaciones al tercero no se realicen de forma que se acredite que el mismo ha recibido la liquidación, pues ello impediría que se iniciara la vía ejecutiva, con el consiguiente perjuicio al Ente. Efectuada la liquidación y comunicada al tercero, el riesgo consistirá en que éste no realice el ingreso correspondiente.

El trabajo realizado debe permitir concluir sobre:

- El reconocimiento de los derechos de todos aquellos hechos que dan lugar al nacimiento del correspondiente derecho.
- En su caso, la realización de la correspondiente notificación de la liquidación.
- La disponibilidad de registros en los que figuren las prestaciones que originan la liquidación.
- En el caso de producirse autoliquidaciones, el cumplimiento con la normativa aplicable.

---

<sup>25</sup> Para los ingresos no tributarios se entenderá como liquidación el acto mediante el cual se reconoce y devenga el derecho que origina el ingreso.

<b>PRUEBAS DE AUDITORÍA</b>	
3	Comprobar <sup>26</sup> que, en función del procedimiento de generación del derecho, se cumple:
3.1	<p><u>Cuando el ingreso se produce mediante liquidación:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La liquidación se efectúa por órgano competente y claramente identificado, y en su caso, con carácter inmediato a la contraprestación que justifica su exigencia, debiendo justificarse cualquier demora producida en ésta.</li> <li>• La liquidación se realiza correctamente y se notifica al sujeto obligado al pago de la tasa/precio público/tarifa/sanción, conteniendo todos los requisitos establecidos por la normativa aplicable.</li> <li>• En el caso de las tasas, la notificación<sup>27</sup> es un requisito básico para la recaudación en período voluntario y para, en caso necesario, iniciar la vía de apremio.</li> <li>• La liquidación y notificación se efectúan según establece la normativa aplicable, registrándose el derecho correspondiente de forma simultánea a la liquidación<sup>28</sup>.</li> <li>• El pago se efectúa por alguno de los medios autorizados.</li> <li>• Los importes recaudados se ingresan en alguna de las cuentas establecidas al efecto.</li> <li>• Transcurridos 6 meses desde el vencimiento de la deuda sin que se haya producido su cobro, se inicia el procedimiento de apremio<sup>29</sup>.</li> <li>• Para los precios públicos recaudados por cuenta de terceros analizar, contrastando con una muestra seleccionada al efecto, que el procedimiento establecido para su control impide la confusión con los ingresos propios y que los plazos y condiciones de las transferencias de estos fondos a su destino están predeterminados de forma expresa y suficiente.</li> </ul> <p>Analizar los registros manuales o informáticos utilizados por el gestor, verificando que contienen los siguientes datos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Tasa/precio público/tarifa/sanción liquidada.</li> <li>✓ Número de liquidación.</li> <li>✓ Identificación del sujeto obligado al pago (nombre, apellidos, NIF y dirección).</li> <li>✓ Importe de la deuda resultante.</li> <li>✓ Fecha de vencimiento del plazo de ingreso.</li> </ul> <p>Se trata de datos necesarios para poder recaudar la deuda en el período voluntario, e imprescindibles para poder iniciar la vía ejecutiva si fuese necesario.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Analizar las liquidaciones pendientes de notificar.</li> </ul>

<sup>26</sup> En el caso de tener que realizar el análisis sobre una muestra (cuando, por la naturaleza de la prueba, consideramos que no es necesario verificar todo el universo de elementos afectados o cuando el tamaño de ese universo resulta inabarcable), debe tenerse en cuenta que el criterio de muestreo tiene que estar relacionado con el objetivo del control y que, lo más razonable, puede ser combinar distintos criterios para cada bloque de pruebas. Entre otros criterios de muestreo se pueden mencionar, p. ej. conceptos presupuestarios o partidas con ingresos de mayor volumen anual, conceptos presupuestarios o partidas con ingresos nulos, conceptos presupuestarios o partidas con volumen importante de derechos pendientes de cobro etc.

Asimismo, se puede llevar a cabo una división por estratos en función de algún parámetro relevante como, el tipo de ingreso, procedimiento de recaudación, etc.

En este punto, conviene valorar si determinadas pruebas se pueden realizar sobre el universo completo sin necesidad de aplicación de técnicas de muestreo.

En este contexto, no se considera aplicable para este tipo de controles procesos de inferencia estadística, salvo casos excepcionales.

<sup>27</sup> Los requisitos que deben reunir las notificaciones están definidos actualmente por los artículos 40 y siguientes de la Ley 39/2015, el artículo 103 del RGR y el artículo 124 de la LGT.

<sup>28</sup> En el caso general de tasas recaudadas por la AEAT, los modelos que deben utilizarse actualmente figuran en los anexos de la Orden de 4 de junio de 1998 (modificados los Anexos I.A), B) y C), II.A) y B), III.A) y B), IV, V, VII, VIII, IX y X por O.M. de 11 de diciembre de 2001 por la que se modifica la Orden de 4 de junio de 1998, por la que se regulan determinados aspectos de la gestión recaudatoria de las tasas que constituyen derechos de la Hacienda Pública).

<sup>29</sup> La redacción dada al artículo 27.6 de la Ley 8/1989 establece el recurso al procedimiento de apremio como una posibilidad y no como una obligación, por lo que en caso de no aplicarse el procedimiento será necesario comprobar las causas de esa circunstancia antes de calificarla.

<b>PRUEBAS DE AUDITORÍA</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Solicitar el listado de liquidaciones recibidas para cada tipo de los ingresos analizados, que a dicha fecha se encuentran pendientes de notificar, ordenadas por fecha de emisión de la liquidación. Para efectuar este trabajo estratificar el listado de las liquidaciones pendientes de notificación por tramos significativos (3 meses, 6 meses, 9 meses, y más de 1 año).</li> <li>➤ Tomar las liquidaciones que alcancen mayor antigüedad (más de un año), o también en otros plazos si se mantienen saldos elevados en los mismos y determinar: <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Las causas que han podido originar la falta de notificación: carencia de datos básicos (titular, domicilio, etc.)</li> <li>✓ Los procedimientos alternativos que se han seguido para poder notificar al sujeto pasivo: dos intentos de notificación postal, publicación en boletines oficiales, etc.</li> </ul> </li> <li>➤ Tomar las liquidaciones que alcanzan una antigüedad superior a 1 mes e inferior a tres meses y determinar la causa que ha impedido el envío de su notificación.</li> <li>➤ Calcular el plazo medio que se tarda en proceder a la notificación de las liquidaciones recibidas. Para ello solicitar un listado de las últimas remesas de notificaciones y determinar el plazo medio de envío a notificar.</li> <li>• Verificar que el pago de la tasa se produce en los plazos fijados en el RGR, y los fondos se sitúan en entidades colaboradoras (tasas recaudadas por la AEAT).</li> </ul>
3.2	<p><u>Cuando el ingreso se produce por autoliquidación:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La autoliquidación se efectúa ante órgano competente para recibirla, estando previsto este procedimiento de ingreso por la normativa que afecta al ingreso de referencia.</li> <li>• En el caso de producirse la autoliquidación y pago por vía telemática<sup>30</sup>, se atenderá a lo establecido en la normativa aplicable<sup>31</sup>.</li> <li>• La autoliquidación debe efectuarse en los modelos que establece la normativa aplicable<sup>32</sup>.</li> <li>• Se ha establecido por el órgano gestor algún procedimiento de validación para verificar que los datos y cálculos contenidos en la autoliquidación son razonables; comprobar los resultados de dicho procedimiento.</li> <li>• Se produce el pago del ingreso objeto de autoliquidación y los fondos se sitúan en entidades colaboradoras (ingresos recaudados por la AEAT) o en cuentas restringidas autorizadas (ingresos recaudados por el gestor) en la forma y plazos establecidos por la normativa que le es de aplicación.</li> </ul>
3.3	<p>Comprobar el cumplimiento de la normativa en las diversas incidencias que se pueden producir tras la liquidación del ingreso y dentro del período voluntario de recaudación: aplazamientos y fraccionamientos, bajas, anulaciones, devoluciones, etc.</p> <p>Para ello aplicar una serie de pruebas que, por ser comunes a otros conceptos de ingresos y por su complejidad, se han incluido de forma independiente en el epígrafe "otras situaciones de derechos e ingresos".</p>
3.4	<p>Comprobar que el ingreso se ajusta a la normativa que los regula.</p> <p>Las comprobaciones a realizar se indican en los apartados siguientes:</p>
3.4.1	<p>En el caso de los encargos a medios propios/convenios, realizar las siguientes comprobaciones relativas a la facturación:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Verificar que se ha facturado de acuerdo con las relaciones valoradas.</li> <li>• Que en su caso las relaciones valoradas estén soportadas por las actas de la comisión de seguimiento u otro documento equivalente.</li> <li>• Que las facturas se han contabilizado.</li> </ul>

<sup>30</sup> La AEAT expone en su página web la relación actual existente de tasas gestionadas por órganos de la AGE y sus Organismos públicos, cuyo pago se puede realizar telemáticamente de acuerdo con lo establecido en la ORDEN HAC/729/2003 de 28 de marzo: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/\\_comp\\_Consultas\\_informaticas/Categorias/Pago\\_de\\_impuestos\\_deudas\\_y\\_tasas/Tasas/Relacion\\_de\\_tasas\\_gestionadas\\_por\\_organos\\_de\\_la\\_Administracion\\_General\\_del\\_Estado\\_y\\_sus\\_Organismos\\_publicos.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/_comp_Consultas_informaticas/Categorias/Pago_de_impuestos_deudas_y_tasas/Tasas/Relacion_de_tasas_gestionadas_por_organos_de_la_Administracion_General_del_Estado_y_sus_Organismos_publicos.shtml) (mayo de 2020).

<sup>31</sup> En el caso de las tasas la Orden HAC/729/2003, de 28 de marzo, por la que se establecen los supuestos y las condiciones generales para el pago por vía telemática de las tasas que constituyen recursos de la AGE y sus Organismos Autónomos.

<sup>32</sup> En el caso general de tasas recaudadas por la AEAT, los modelos que deben utilizarse actualmente figuran en los anexos de la Orden de 4 de junio de 1998 (modificados los Anexos I.A), B) y C), II.A) y B), III.A) y B), IV, V, VII, VIII, IX y X por O.M. de 11 de diciembre de 2001 por la que se modifica la Orden de 4 de junio de 1998, por la que se regulan determinados aspectos de la gestión recaudatoria de las tasas que constituyen derechos de la Hacienda Pública).

<b>PRUEBAS DE AUDITORÍA</b>																					
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Realizar un seguimiento de                             <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ las liquidaciones de ingresos,</li> <li>✓ cobros,</li> <li>✓ anulaciones, devoluciones y</li> <li>✓ derechos pendientes de cobro.</li> </ul> </li> </ul>																				
3.4.2	<p>En caso de tratarse de ingresos en especie (por ejemplo, los convenios de colaboración en los que se reciben activos), verificar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Si se cumplen las condiciones pactadas entre las partes.</li> <li>✓ La efectiva recepción de los activos.</li> <li>✓ Realizar una prueba de cruce con el inventario para verificar su adecuada conservación y valoración.</li> </ul>																				
3.4.3	<p>Para los expedientes sancionadores, realizar las siguientes comprobaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• En el caso en el que el órgano competente para resolver adopte medidas provisionales para asegurar la eficacia de la resolución, verificar que se cumple con lo establecido en el artículo 56 de la LPAC.</li> <li>• Se ha notificado el acuerdo de inicio y se realiza con el contenido y el plazo legalmente establecido.</li> <li>• La existencia de propuesta de resolución formulada por el órgano instructor en el plazo y con el contenido establecido por la normativa de aplicación.</li> <li>• Que la sanción se notifica al interesado con el contenido y en el plazo legalmente establecido.</li> <li>• Que el instructor del procedimiento sancionador acuerda la apertura de un período de prueba mediante el procedimiento y con los plazos establecidos en los artículos 77 y 78 de la LPAC, y en la normativa de aplicación.</li> <li>• Comprobar que, en el caso de que el infractor reconozca su responsabilidad y se resuelva el procedimiento con la imposición de la sanción que proceda, el órgano competente para resolver aplicará las reducciones contenidas en el artículo 85 de la LPAC y las establecidas por la normativa concreta de aplicación.</li> <li>• Cuando la sanción ha adquirido firmeza, que se contabiliza el derecho no tributario, así como el pago mediante el sistema de información contable correspondiente.</li> <li>• Para verificar el cumplimiento de los plazos regulados en la normativa para las distintas fases del procedimiento sancionador, y para identificar las posibles causas de prescripción y caducidad, calcular los días transcurridos entre:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- La incoación del expediente hasta la propuesta de resolución.</li> <li>- La propuesta de resolución y la remisión al órgano competente.</li> <li>- Remisión de la propuesta y la resolución.</li> <li>- Resolución y notificación al interesado.</li> </ul> </li> </ul> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse; margin-top: 10px;"> <thead> <tr> <th style="width: 15%;">Nº expediente</th> <th style="width: 20%;">Incoación expte./ propuesta de resolución (días)</th> <th style="width: 20%;">Propuesta de resolución/ remisión al órgano competente (días)</th> <th style="width: 20%;">Remisión de la propuesta/ resolución (días)</th> <th style="width: 25%;">Resolución/ notificación al interesado (días)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">1</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">2</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">n</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <p>En el caso de que la sanción haya sido recurrida, realizar las siguientes comprobaciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Que, en caso de que se haya concedido la suspensión de la ejecución, se paraliza el procedimiento de gestión del cobro hasta que se tenga conocimiento de la sentencia del recurso.</li> <li>2. En el caso de que la sanción sea recurrida pero no se le concede la suspensión de la ejecución, se procede a notificar al interesado la resolución adoptada y se le concede un nuevo periodo voluntario de pago.</li> <li>3. Verificar que, si el sancionado interpone recurso, pero no solicita la suspensión del procedimiento ni tampoco realiza el ingreso de la sanción en periodo voluntario y el Servicio de Contabilidad no tiene conocimiento de la interposición del recurso, la sanción se traslada a la AEAT para que se proceda a su cobro en vía</li> </ol>	Nº expediente	Incoación expte./ propuesta de resolución (días)	Propuesta de resolución/ remisión al órgano competente (días)	Remisión de la propuesta/ resolución (días)	Resolución/ notificación al interesado (días)	1					2					n				
Nº expediente	Incoación expte./ propuesta de resolución (días)	Propuesta de resolución/ remisión al órgano competente (días)	Remisión de la propuesta/ resolución (días)	Resolución/ notificación al interesado (días)																	
1																					
2																					
n																					

<b>PRUEBAS DE AUDITORÍA</b>	
	<p>ejecutiva. En el caso, de que el Servicio de Contabilidad tenga conocimiento de la interposición del recurso, la sanción no se traslada a la AEAT para su cobro en vía ejecutiva hasta que se resuelva el recurso, para evitar el posible coste en el que se incurría en el caso en el que la sentencia fuera total o parcialmente estimatoria.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>4. Comprobar que, cuando el sancionado interpone recurso, pero a su vez realiza el ingreso de la sanción, el Servicio de Contabilidad espera a que se dicte sentencia para, en caso de que la sentencia sea a favor del sancionado, proceder a la devolución.</li> <li>5. Verificar que, cuando el gestor tiene conocimiento de la sentencia del recurso y ésta es desestimatoria, se procede a notificarla al sancionado concediéndole un nuevo periodo de pago voluntario.</li> <li>6. Comprobar que, una vez que la sentencia ha entrado en el registro del organismo, cuando ésta es total o parcialmente estimatoria y la ejecución de la sanción ha estado suspendida o no se procedió al ingreso de la sanción con anterioridad a la sentencia, se procede a la anulación del derecho por el importe correspondiente y se notifica la sentencia al sancionado. Si la estimación es parcial, se concede un nuevo periodo de pago voluntario, de acuerdo con el art. 62 de la LGT, por el importe no anulado.</li> <li>7. Verificar que, si se ha producido el ingreso de la sanción previo a la sentencia y ésta es total o parcialmente estimatoria, se procede a la devolución de todo o parte, de acuerdo con la sentencia, del ingreso realizado y a la emisión del correspondiente documento contable. La sentencia puede, además, condenar al organismo al pago de intereses de demora, con importe fijado o no en la misma, en cuyo caso la Agencia procede al reconocimiento de la obligación y al pago de los mismos.</li> </ol>
3.4.4	<p>En el caso de los expedientes de reintegro de ayudas y subvenciones, realizar las siguientes verificaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se produce la resolución y notificación según lo establecido en el artículo 101 del RLGS.</li> <li>• En la resolución del expediente de reintegro se liquidan intereses de demora (artículo 94.4 RLGS).</li> </ul>
3.5	<p>Sistemas de información:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Verificar la existencia de una aplicación informática de seguimiento de ingresos.</li> <li>• Comprobar que esta aplicación recoge toda la información relativa a los expedientes, su seguimiento<sup>33</sup> y control de ejecución.</li> <li>• Comprobar si la entrada de datos en la aplicación es manual o automática.</li> </ul>
3.6	<p>Memorándum de conclusiones y recomendaciones. Reevaluación del control interno</p> <p>De acuerdo con los resultados de las pruebas anteriores, elaborar un memorándum de conclusiones y recomendaciones que incluya una reevaluación del control interno inicial.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Conclusiones: recoger aquellas más relevantes en relación con los incumplimientos normativos, así como los aspectos de ineficacia e ineficiencia detectados.</li> <li>• Recomendaciones: proponer las acciones para corregir los incumplimientos/debilidades detectados.</li> <li>• Reevaluación del control interno: identificar los aspectos inicialmente no incluidos en la evaluación inicial del control interno por considerarlos sin/de bajo riesgo pero que debido a los resultados de las pruebas anteriores se ha comprobado que su riesgo ha aumentado y deben incluirse en el control que se está realizando.</li> </ul> <p>Determinar su nuevo nivel de riesgo y las pruebas adicionales a realizar.</p> <p>Modificar la planificación inicial del control para documentar estos cambios.</p> <p>En caso contrario, indicar "No Aplica".</p> <p>A juicio del auditor, el memorándum podrá dividirse en apartados por cada subfase que deberán seguir la estructura anterior (conclusiones, recomendaciones y reevaluación del control interno) cuando sea más conveniente para documentar su trabajo.</p>

<sup>33</sup> Para el caso concreto del procedimiento de seguimiento de los ingresos derivados de reintegros de subvenciones y las aplicaciones informáticas utilizadas, tal y como se detalla en el informe nº. 1.186 del Tribunal de Cuentas ("*informe de fiscalización de la gestión de reintegros de subvenciones en determinados ministerios y organismos autónomos correspondientes al área de la administración económica del estado, ejercicios 2014 y 2015*", págs. 31 y ss.), (...) En particular, para los OOAA no existe el módulo de INTECO (este módulo, como se ha indicado, permite la emisión del 069 y la interrelación de la información con los módulos de contraído previo y de ingresos). Al no disponer de un módulo como INTECO, la información de liquidaciones por reintegro depende, como se ha indicado, de la comunicación entre las unidades gestoras implicadas, que suele plantear problemas de identificación, particularmente cuando existen numerosos beneficiarios y múltiples líneas de subvenciones".

#### 4. RECAUDACIÓN

Se trata de determinar el volumen de ingresos que el gestor ha recaudado por cada una de las tasas/precios públicos/tarifas/sanciones y otros ingresos cuya administración tiene encomendada, distinguiendo entre devengos, cobros y pendiente de cobro.

Un riesgo a tener en cuenta en esta fase es la falta de identificabilidad de los cobros con las correspondientes liquidaciones, de esta forma no se podrán conocer las liquidaciones no abonadas, información necesaria para iniciar la vía ejecutiva de cobro o el procedimiento equivalente en función de la naturaleza del ingreso.

La realización de las pruebas anteriores debería permitir conocer todos los ingresos devengados según el gestor, para cada uno de los conceptos que administra, así como su situación a una fecha concreta como tesorería o como derecho pendiente de realización.

La evaluación de estos ingresos puede estar condicionada por las deficiencias detectadas en los procedimientos:

- porque éstos no garanticen que el órgano percibe todos los ingresos cuya gestión le corresponde,
- porque aun percibiéndolos no aseguran que, en su caso, lo recaudado llegue a Tesoro, o
- porque discrepancias insalvables entre el flujo de fondos y el de información sobre éstos no permiten comprobar que la recaudación declarada por el gestor coincide con la realmente efectuada.

Las pruebas siguientes se efectuarán para cada una de las tasas/precios públicos/tarifas/sanciones y otros ingresos y, en función de que la gestión sea territorial o centralizada, deberán realizarse por:

- En gestión centralizada: las pruebas serán realizadas por la Intervención Delegada directamente.
- En gestión territorial: las pruebas se realizarán por las Intervenciones Territoriales en su ámbito de actuación, rindiendo informe en el que no sólo se hagan constar los resultados obtenidos sino también la fase del proceso hasta la que han extendido su control para que la Intervención Delegada complete el control.

Si se obtuvo un resultado satisfactorio en el análisis de los procedimientos de planificación, generación, liquidación y, en su caso notificación del ingreso (único medio disponible para evaluar la razonabilidad de los devengos), el resultado de las pruebas contenidas en los puntos 3.1 y 3.2 del apartado 3. Liquidación, debería ser suficiente para conocer los ingresos que corresponden al órgano controlado, tanto a nivel de tesorería como de derechos pendientes de cobro.

El trabajo realizado debe permitir concluir sobre:

- La integridad de los ingresos recaudados por el Organismo/Entidad, en particular, si se recaudan todos los ingresos generados por las prestaciones realizadas.
- La recaudación se efectúa aplicando procedimientos razonables y ajustados a la normativa vigente y, en su caso, el grado de implementación y utilización de procedimientos electrónicos de pago.
- La correcta contabilización de los ingresos recaudados.
- El adecuado seguimiento de los derechos pendientes de cobro que eviten que se produzcan prescripciones.

PRUEBAS DE AUDITORÍA	
4.1	Teniendo en cuenta la relación de posibles centros recaudadores de las tasas/precios públicos/tarifas/sanciones y otros ingresos obtenido en el punto 2.1 del apartado D, se procederá a obtener la siguiente información:
4.1.1	<p><u>Circuitos de recaudación aplicados a cada una de la tasa/precio público/tarifa/sanción (Ingreso en entidad colaboradora, en cuenta restringida, en caja del centro gestor, etc.).</u></p> <p>A continuación, se indican las distintas vías de ingreso posibles. En función de la normativa aplicable a cada ingreso, su recaudación podrá efectuarse aplicando uno o varios de estos procedimientos<sup>34</sup>.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ <u>Ingreso en la caja del centro.</u></li> </ul> <p>Todos los ingresos realizados directamente en las cajas o en las cuentas del organismo legalmente autorizadas en el Banco de España u otra entidad de crédito serán registrados individual o colectivamente y comprobados con las facturas, recibos y demás justificantes de la venta, servicio u otra operación a que respondan.</p> <p>Los fondos recaudados en las cajas deberán ser trasladados diariamente o en el plazo más breve posible a las cuentas del organismo, salvo en los casos en que deban realizarse por dichas cajas pagos habituales, sin perjuicio del registro de los ingresos y pagos por sus valores íntegros.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Deberá entregarse justificante de cada ingreso.</li> <li>✓ Deberá quedar constancia de cada ingreso.</li> <li>✓ El organismo deberá verificar los ingresos con sus comprobantes.</li> <li>✓ Los fondos deberán ser depositados en cuentas controladas por el organismo autónomo diariamente o en el menor plazo que sea compatible con criterios de buena gestión.</li> </ul> <p>El centro gestor comprueba los ingresos realizados (importes, concepto y fechas) con la información recibida de la AEAT, si se trata de ingresos recaudados por ésta (tasas). En los ingresos cuya recaudación realiza el gestor, comprueba los ingresos registrados por la entidad financiera con sus comprobantes de ingreso.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ <u>Ingreso en entidades colaboradoras.</u></li> </ul> <p>El gestor contrasta los ingresos correspondientes a liquidaciones realizados en entidades colaboradoras, que conoce a través de las comunicaciones recibidas de la AEAT, con sus registros, a fin de conocer la situación de cada liquidación respecto del procedimiento recaudatorio.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ <u>Ingreso en cuentas restringidas para la recaudación abiertas en entidades de crédito.</u></li> </ul> <p>Los ingresos en cuentas restringidas deberán ser registrados en el organismo a través de sus propios documentos de gestión y comprobados periódicamente con los extractos u otros documentos bancarios.</p> <p>Con cargo a dichas cuentas restringidas no se podrán efectuar más pagos que los que tengan por objeto situar su saldo en la cuenta del organismo abierta en el Banco de España o, en su caso, en otra entidad de crédito.</p> <p>Los ingresos se registran por el centro recaudador a través de sus propios documentos de gestión, comprobándose periódicamente con los extractos u otros documentos bancarios.</p> <p>Cuando el ingreso en la entidad financiera se produce sin participación del gestor, la entidad deberá enviar periódicamente una relación de los ingresos producidos, acompañada por los justificantes de cada uno de los ingresos, para su registro y comprobación, sin que en ningún caso se pueda realizar el registro de las operaciones a través de los extractos bancarios<sup>35</sup>.</p>
4.1.2	Cuando la recaudación es realizada por el gestor, verificar que los ingresos se transfieren desde las cuentas restringidas de recaudación (identificar las cuentas restringidas de recaudación previstas en el RGR) a las cuentas de Tesoro en el Banco de España en los plazos establecidos por la normativa vigente, movimiento cuya realización es comprobada por el gestor, tanto en importes como en fechas <sup>36</sup> .
4.1.3	Cuando la AEAT recauda tasas que constituyen recursos del presupuesto del Organismo autónomo, comprobar que el importe recaudado se transfiere a la cuenta del Organismo en el Banco de España en el plazo que establece la normativa aplicable <sup>37</sup> .
	Comprobar, asimismo, que el importe total transferido coincide con el detalle de los correspondientes ingresos en entidades colaboradoras comunicados por la AEAT.

<sup>34</sup> En el caso concreto de las tasas, a partir de la entrada en vigor de la Orden de 4 de junio de 1998, tanto las cajas situadas en las dependencias del centro gestor para el cobro de tasas que recauda la AEAT, como las cuentas restringidas para el cobro de tasas de Organismos autónomos cuando constituyen recursos del Organismo deben estar autorizadas por la AEAT.

<sup>35</sup> El artículo 22 del RGR regula estas situaciones.

<sup>36</sup> Los artículos 28, 29 y 31 del RGR establecen las condiciones en las que se efectuará el ingreso en Tesoro de las cantidades recaudadas.

<sup>37</sup> Artículo 10 de la Orden de 4 de junio de 1998.

PRUEBAS DE AUDITORÍA	
4.2	<p>Obtener el desglose de ingresos recaudados por cada una de las tasas/precios públicos/tarifas/sanciones y otros ingresos en el período de referencia, precisando los importes que corresponden a ingresos efectuados por cuenta de terceros:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Devengos/liquidaciones/autoliquidaciones,</li> <li>✓ anulaciones, en su caso, deudas anuladas por incobrables indicando la causa de tal calificación.</li> <li>✓ cobros,</li> <li>✓ devoluciones,</li> <li>✓ pendiente de cobro en voluntaria y remitidos a la AEAT para su cobro en ejecutiva.</li> </ul> <p>Dado que las devoluciones se efectúan sobre presupuesto corriente, incluso aunque sean de ejercicios anteriores, habrá que tener en cuenta esta circunstancia a efectos de cuadro. Siempre que sea posible, estos datos se obtendrán directamente de los registros del gestor, salvo que el auditor estime que no son fiables.</p>
4.3	<p>Obtener la relación de cuentas bancarias en las que se han depositado los fondos ingresados, indicando el importe correspondiente a dichos ingresos.</p> <p>Si en la misma cuenta se ingresan fondos con otros orígenes, será necesario recabar información complementaria (desglose de partidas ingresadas, fechas de ingreso, etc.) al objeto de poder efectuar comprobaciones posteriores.</p> <p>Obtener la relación de cuentas a las que se transfieren los fondos depositados en las cuentas indicadas en el apartado anterior, si es que se produce dicha transferencia.</p>
4.4	<p>En el caso de los ingresos derivados de los activos y pasivos financieros originados por créditos y préstamos tanto recibidos como concedidos, verificar el contrato de préstamo, en su doble tratamiento:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• En el caso del préstamo concedido, que el importe se ajusta a lo establecido en el contrato de concesión.</li> <li>• En el caso del préstamo otorgado, verificar que los recursos obtenidos por el prestamista con ocasión del reintegro del préstamo, y de los intereses generados en su caso, cumplen con el cuadro de amortización calculado y con las condiciones pactadas en el contrato.</li> </ul>
4.5	<p>Circularizar a las entidades financieras en las que se depositan los fondos ingresados (salvo entidades colaboradoras de la AEAT), siguiendo el modelo del anexo 4 solicitando:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Saldo al inicio del período. En condiciones normales, será el correspondiente al 1 de enero y su importe sólo debería recoger los ingresos efectuados entre la última transferencia y el 31 del mes de diciembre, siendo por lo tanto ingresos del ejercicio anterior.</li> <li>✓ Total ingresado en la cuenta en el período de referencia. (Aunque sería deseable una cuenta para cada tasa, se puede encontrar que se ingresan varias en una misma cuenta.)</li> <li>✓ Pagos efectuados contra esta cuenta, si los hubiere. En principio no se efectúan pagos contra las cuentas de ingresos, pero esta norma admite excepciones y hay que considerarlas para poder efectuar el cuadro o detectar situaciones anómalas.</li> <li>✓ Transferencias a otras cuentas indicando su importe, fecha y cuenta de destino, así como el procedimiento establecido para efectuar estas transferencias (en fechas preestablecidas o previa orden del gestor). Las transferencias sólo deberían ser a las cuentas de Tesoro.</li> <li>✓ Saldo al término del período. Normalmente será el correspondiente al 31 de diciembre y su importe sólo debería recoger los ingresos realizados desde la última transferencia.</li> </ul> <p>Esta prueba ha sido descrita considerando que el período objeto de control fuera el ejercicio completo. No obstante, es totalmente aplicable si el período objeto de control fuera diferente (por ejemplo, un semestre).</p> <p>La circularización se efectúa por la Intervención, debiendo ir firmadas las cartas por el gestor.</p> <p>Excepcionalmente, las cartas pueden ir firmadas por el Interventor, en cuyo caso se deberá acompañar autorización expresa del gestor.</p> <p>Para cada uno de los tipos de tasa/precio público/tarifa, totalizar los importes ingresados, según los datos de la entidad financiera, así como los pagos efectuados por devoluciones y transferencias con cargo a este concepto.</p>
4.6	<p>Comprobar la razonabilidad de los datos aportados por la entidad financiera, según se indica a continuación:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Contrastar los saldos inicial y final con los extractos bancarios solicitados al gestor.</li> <li>• Aunque estos saldos puedan diferir de los reales según el área de tesorería, no se puede olvidar que se están contrastando datos de la entidad financiera y para ella el dato válido es el del extracto.</li> <li>• Verificar que el saldo inicial más ingresos y menos pagos y transferencias es igual al saldo final.</li> </ul>

PRUEBAS DE AUDITORÍA	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Concluir sobre la validez de los datos aportados. Algunas de las situaciones que pueden producir diferencias entre ambos datos son: <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ cobros en voluntaria considerados como efectuados en distinta fecha por el centro recaudador y por la entidad financiera,</li> <li>✓ cobros de deudas que ya están en fase ejecutiva,</li> <li>✓ gastos financieros indebidamente cargados.</li> </ul> </li> </ul> <p>En el caso de que el gestor no pueda aclarar las posibles diferencias, ponerlo de manifiesto en el informe. No obstante, si las diferencias son importantes, el auditor debe investigarlas directamente.</p>
4.7	<p>En el caso de que exista caja de efectivo, realizar arqueo (por sorpresa), exigiendo justificación, en su caso, de las diferencias entre el efectivo existente y el que figura registrado en el libro de caja.</p> <p>Hay que tener en cuenta a estos efectos la necesidad de efectuar una conciliación y que, además, puede ser necesario cruzar con las áreas de tesorería y gastos corrientes.</p>
4.8	<p>En el caso de los procedimientos sancionadores, realizar las siguientes verificaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El gestor tiene conocimiento de los pagos de las sanciones por la información que devuelve INTECO.</li> <li>• Verificar los procedimientos para agilizar y hacer efectivo el cobro de las sanciones.</li> <li>• Que los ingresos son recaudados utilizando el procedimiento y circuito financiero establecido en la normativa aplicable.</li> </ul> <p>Verificar que una vez finalizado el período voluntario de pago sin haberse realizado el ingreso, se da traslado del expediente a la AEAT para proceder al cobro en vía ejecutiva.</p>
4.9	<p>Comprobar la situación del pendiente de cobro, evaluando su razonabilidad.</p> <p>Verificar la existencia de un procedimiento que garantice el seguimiento de derechos de cobro y las actuaciones recaudatorias sobre esos derechos evitando de esta forma que se produzcan prescripciones, con el consiguiente perjuicio para el Organismo.</p> <p>En su caso, desglosar el pendiente de cobro en:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Pendiente de cobro en plazo voluntario.</li> <li>✓ Pendiente de cobro con plazo suspendido por recursos.</li> <li>✓ Pendiente de cobro en ejecutiva comprobando que toda la deuda fuera de plazo está en proceso de cobro por vía ejecutiva.</li> </ul> <p>En su caso, verificar si existe convenio con la AEAT a efectos de gestión recaudatoria en vía ejecutiva, así como cualquier otro convenio de recaudación con otras entidades (por ejemplo, con la Sociedad Estatal Correos y Telégrafos).</p>
4.10	<p>Comprobar con la AEAT los importes enviados para su cobro en vía ejecutiva. Verificar el plazo en el que se han enviado para su cobro en ejecutiva.</p> <p>Comprobar el seguimiento que realiza el Organismo sobre la gestión del cobro realizado por la AEAT, así como sobre la situación actual de la deuda apremiada.</p> <p>Verificar los procedimientos de contabilización de dichos cobros.</p> <p>Esta prueba, en caso de gestión descentralizada del ingreso, será realizada por la Intervención Delegada o Territorial, según corresponda.</p>
4.11	<p>Cuando la recaudación es efectuada por el gestor, verificar mediante extractos bancarios o circularización que todos los ingresos llegan a Tesoro en las fechas establecidas, para aquellos que según la normativa aplicable, no son aplicables al presupuesto del órgano controlado.</p>
4.12	<p>En su caso, verificar la generación de crédito obtenida por los ingresos producidos.</p>
4.13	<p>Memorándum de conclusiones y recomendaciones. Reevaluación del control interno</p>
	<p>De acuerdo con los resultados de las pruebas anteriores, elaborar un memorándum de conclusiones y recomendaciones que incluya una reevaluación del control interno inicial.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Conclusiones: recoger aquellas más relevantes en relación con los incumplimientos normativos, así como los aspectos de ineficacia e ineficiencia detectados.</li> <li>• Recomendaciones: proponer las acciones para corregir los incumplimientos/debilidades detectados.</li> </ul>

PRUEBAS DE AUDITORÍA	
	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Reevaluación del control interno:</b> identificar los aspectos inicialmente no incluidos en la evaluación inicial del control interno por considerarlos sin/de bajo riesgo pero que debido a los resultados de las pruebas anteriores se ha comprobado que su riesgo ha aumentado y deben incluirse en el control que se está realizando.</li></ul> <p>Determinar su nuevo nivel de riesgo y las pruebas adicionales a realizar.</p> <p>Modificar la planificación inicial del control para documentar estos cambios.</p> <p>En caso contrario, indicar “No Aplica”.</p> <p>A juicio del auditor, el memorándum podrá dividirse en apartados por cada subfase que deberán seguir la estructura anterior (conclusiones, recomendaciones y reevaluación del control interno) cuando sea más conveniente para documentar su trabajo.</p>

## F. PRUEBAS SOBRE OTRAS SITUACIONES DE DERECHOS E INGRESOS<sup>38</sup>

Este programa afecta con carácter general a todos los ingresos considerados para el control financiero objeto de esta Guía.

Se trata de pruebas destinadas a analizar la razonabilidad legal y financiera de la gestión efectuada en torno a situaciones que modifican los circuitos de generación y cobro de derechos.

En el grupo de situaciones afectadas por este programa cabe incluir las anulaciones, aplazamientos y fraccionamientos, suspensiones, extinción de derechos y devolución de ingresos indebidos.

En este apartado también se examinará la situación de los remanentes de tesorería/fondo de maniobra (para las entidades con presupuesto estimativo), que en su caso pueda existir, su evolución respecto de ejercicios anteriores, las causas que han podido motivar su existencia o han favorecido el mantenimiento o incremento de los ya existentes, y se determinará si esos excesos de financiación tienen un carácter permanente o si por el contrario son de carácter coyuntural.

Como resultado de las pruebas realizadas se debe obtener:

1. Modificaciones posibles en cada uno de los ingresos considerados y normas reguladoras.
2. Aspectos puestos de manifiesto al analizar los procedimientos aplicados en cada uno de los ingresos de referencia, tales como:
  - ✓ Deficiencias legales en su aplicación. El procedimiento aplicado no respeta la normativa legal establecida.
  - ✓ Debilidades en la concepción del procedimiento. El procedimiento aplicado parece inadecuado en algunos aspectos que se ponen de manifiesto para su posible rectificación.
3. Los importes de las modificaciones sobre los derechos e ingresos gestionados por el órgano controlado, en el período de referencia, han sido para cada uno de ellos:
  - ✓ Aplazamientos a períodos posteriores:
    - Concedidos en el período de referencia.
    - Concedidos en períodos anteriores al controlado.
  - ✓ Plazos de fraccionamientos a recaudar en períodos posteriores:
    - Por fraccionamientos concedidos en el período de referencia.
    - Por fraccionamientos concedidos en períodos anteriores al controlado.
  - ✓ Derechos extinguidos por prescripción.
  - ✓ Derechos extinguidos por compensación.
  - ✓ Derechos extinguidos por condonación o insolvencias.
4. Los motivos de la existencia del saldo de remanente de tesorería/fondo de maniobra haciendo hincapié en los casos en los que se mantiene en el tiempo, las causas de su evolución y permanencia, la concordancia entre los ingresos y los gastos con las necesidades reales del Organismo/Entidad, las razones para que existan, en su caso, saldos retenidos en el tesoro Público y si el remanente de tesorería permanece financieramente inactivo como saldo de tesorería en el Banco de España.

---

<sup>38</sup> Para el caso concreto de los organismos que obtengan ingresos derivados de actuaciones en el ámbito de la investigación obtenidas de las patentes y otros derechos intelectuales del Organismo ("Regalías"), realizar las siguientes pruebas:

<b>PRUEBAS DE AUDITORÍA</b>	
<b>1. Definición de las situaciones de referencia posibles en cada tipo de ingreso</b>	
1.1	Para cada uno de los tipos de ingreso considerados en el control financiero comprobar si están sujetos a la normativa general sobre las situaciones objeto de este apartado del programa.
1.2	Para cada una de las situaciones consideradas en este punto del programa, y en relación con los ingresos afectados, establecer: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Normativa que la regula.</li> <li>• Órganos competentes para tramitar y/o autorizar la modificación.</li> <li>• Requisitos exigidos al administrado, tanto para efectuar la solicitud correspondiente como los posteriores a la decisión cuando ésta es favorable.</li> <li>• Procedimiento establecido para efectuar la notificación al interesado.</li> <li>• Procedimiento establecido para recurrir la decisión cuando ésta es desfavorable.</li> <li>• Procedimiento de control establecido para evitar que el uso de las situaciones de referencia derive en una minoración irregular de los derechos e ingresos que corresponde recaudar. La exigencia de avales, devengo de intereses, etc., son algunas de las medidas habituales en estos casos.</li> </ul>
<b>2. Revisión de procedimientos</b>	
	Se trata de analizar los procedimientos aplicados por el gestor para comprobar el cumplimiento de la normativa aplicable y la razonabilidad de dichos procedimientos.
2.1	<u>Anulaciones:</u> Obtener de los registros una relación de anulaciones producidas sobre derechos reconocidos en el órgano controlado. Verificar que las anulaciones se han producido en aplicación de la normativa vigente y, en particular, que: <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Fueron dictadas por órgano competente.</li> <li>✓ La anulación se produce sobre deudas ya contraídas.</li> <li>✓ La anulación se efectúa por causas razonables y previstas en la normativa aplicable.</li> </ul>
2.2	<u>Aplazamientos y fraccionamientos:</u> El RGR define el fraccionamiento como una modalidad del aplazamiento que se regirá por las normas aplicables a éste en lo no regulado especialmente.

- Comprobar si el organismo aplica procedimientos que verifiquen que los resultados de las actividades de investigación pertenecen a las entidades cuyos investigadores las hayan obtenido en el ejercicio de las funciones que le son propias (Art. 54.1 de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía sostenible).
- Verificar el procedimiento a través del cual se realizan las actuaciones de adjudicación de explotación de la propiedad industrial e intelectual (Art. 55 de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía sostenible).
- Obtener una relación del importe total de los beneficios obtenidos (ingreso minorado por los gastos directos e indirectos de la patente o modelo de utilidad) por el Organismo por la explotación de una invención. Para ello comprobar:
  - ✓ Que el ingreso en el que participa el personal investigador es realmente motivado por los resultados de la investigación.
  - ✓ Que los gastos que se deducen para obtener el resultado neto son todos los necesarios para la obtención del ingreso.
- Verificar las causas en caso de la no existencia de beneficios computados por el Organismo por este concepto.
- Analizar el procedimiento aplicado para la determinación del beneficio de una invención. Comprobar si el Centro cuenta con una contabilidad analítica o algún otro sistema que permita la imputación razonable de ingresos y gastos entre los diferentes proyectos de investigación.
- Verificar, para aquellos organismos que forman parte del ámbito de aplicación del Real Decreto 55/2002, de 18 de enero, sobre explotación y cesión de invenciones realizadas en los entes públicos de investigación, que se cumple con los criterios de reparto establecidos en su artículo 4.1, relativos al reparto de beneficios:
  - ✓ 1/3 para el Organismo.
  - ✓ 1/3 para el autor o autores de la invención.
  - ✓ 1/3 siguiendo los criterios que establezca el Consejo Rector del Organismo.

<b>PRUEBAS DE AUDITORÍA</b>	
	<p>Obtener de los registros del gestor las siguientes relaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Solicitudes de aplazamientos en tramitación.</li> <li>✓ Aplazamientos y fraccionamientos concedidos en el período controlado y en el precedente.</li> <li>✓ Aplazamientos y fraccionamientos denegados en el período.</li> </ul> <p>En el caso de que no existan registros que permitan obtener dichas relaciones, será necesario acudir directamente a los expedientes, poniendo de manifiesto la limitación.</p>
2.2.1	Para las solicitudes en tramitación verificar si el tiempo de tramitación es razonable y ajustado a las normas legales.
2.2.2	<p>Asimismo, se verificará si se han respetado las normas establecidas al efecto por la legislación vigente, comprobando entre otros extremos los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se trata de una deuda aplazable.</li> <li>• Se presenta dentro de los plazos establecidos<sup>39</sup>.</li> <li>• La solicitud se presenta ante órgano competente<sup>40</sup>.</li> <li>• La solicitud, fechada y firmada, incluye los datos establecidos por la normativa legal aplicable: <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio fiscal del obligado al pago y, en su caso, de la persona que lo represente.</li> <li>✓ Identificación de la deuda cuyo aplazamiento o fraccionamiento se solicita, indicando al menos su importe, concepto y fecha de finalización del plazo de ingreso en periodo voluntario.</li> <li>✓ Causas que motivan la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.</li> <li>✓ Plazos y demás condiciones del aplazamiento o fraccionamiento que se solicita.</li> <li>✓ Garantía que se ofrece, conforme a lo dispuesto en la normativa aplicable<sup>41</sup>.</li> <li>✓ Orden de domiciliación bancaria, indicando el número de código cuenta cliente y los datos identificativos de la entidad de crédito que deba efectuar el cargo en cuenta, cuando la Administración competente para resolver haya establecido esta forma de pago como obligatoria en estos supuestos.</li> <li>✓ Lugar, fecha y firma del solicitante.</li> <li>✓ Indicación de que la deuda respecto de la que se solicita el aplazamiento o fraccionamiento no tiene el carácter de crédito contra la masa en el supuesto que el solicitante se encuentre en proceso concursal.</li> </ul> </li> </ul> <p>Las deficiencias detectadas en las solicitudes por el gestor se comunican al interesado y son subsanadas en plazo.</p> <p>Para las concesiones y denegaciones de aplazamientos, verificar que el órgano competente para la tramitación compruebe que la situación económico-financiera del solicitante justifica la concesión del aplazamiento, aplicando para ello un criterio razonable<sup>42</sup>.</p>
2.2.3	<p>Verificar que existe resolución dictada por órgano competente y en el plazo establecido<sup>43</sup>.</p> <p>Evaluar la razonabilidad de los plazos, analizando el tiempo empleado en las distintas fases (examen de solicitudes, requerimientos, etc.).</p>
2.2.4	<p>Respecto de las resoluciones estimatorias, comprobar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La resolución específica, los plazos y demás condiciones del aplazamiento, que no tienen por qué coincidir con los solicitados.</li> <li>• Se notifica al solicitante, advirtiéndole de los efectos que se producirán si no constituye la garantía o en caso de falta de pago, así como del cálculo de los intereses.</li> <li>• Cuando la normativa específica del ingreso así lo exija, el interesado presta la garantía en el plazo establecido; en caso contrario, queda sin efecto el acuerdo de concesión, con la inmediata aplicación de los procedimientos de apremio establecidos por la legislación vigente para estos casos (remisión a la AEAT)<sup>44</sup>.</li> </ul>

<sup>39</sup> Ver artículos 46 (apartado 1) y 34 (apartados 3 y 4) del Reglamento General de Recaudación.

<sup>40</sup> Ver artículo 45 del RGR.

<sup>41</sup> Artículo 82 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículo 46 del RGR apartados 3, 4 y 5.

<sup>42</sup> Ver artículo 51 del RGR.

<sup>43</sup> Los plazos para la resolución están regulados en el artículo 52 apartado 6 del RGR.

<sup>44</sup> El artículo 48 del RGR establece tanto los plazos para aportar la garantía (apartado 6) como las actuaciones a seguir en caso de incumplimiento (apartado 7).

<b>PRUEBAS DE AUDITORÍA</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Si la resolución incluye la dispensa de garantías, ésta deberá estar suficientemente justificada y las condiciones de la concesión deberán garantizar la preferencia de la deuda aplazada<sup>45</sup>.</li> <li>• Los intereses de demora incluidos en el acuerdo de concesión han sido calculados según las normas establecidas al efecto<sup>46</sup>.</li> <li>• Verificar que en aquellos casos en que el contribuyente incumple los plazos se remite la deuda a la AEAT para su cobro en período ejecutivo.</li> </ul>
2.2.5	<p>Cuando la resolución es denegatoria comprobar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La denegación se produce de forma expresa o por transcurrir el plazo establecido para que ésta se produzca<sup>47</sup>.</li> <li>• Al producirse la resolución denegatoria, se procede al cobro de la deuda mediante la aplicación de los procedimientos establecidos al efecto por la normativa vigente<sup>48</sup>.</li> <li>• La denegación implica la liquidación de intereses, que se calculan según las normas establecidas al efecto<sup>49</sup>.</li> </ul>
2.2.6	Verificar que se efectúan los pagos de la deuda al vencimiento de los plazos establecidos por la resolución y que, cuando éstos no se efectúan, se aplican las medidas establecidas por la normativa vigente <sup>50</sup> .
2.2.7	Comprobar la correcta liberación de las garantías tras el pago de la deuda aplazada y, en su caso, de los intereses devengados.
2.2.8	<p>En base a los datos suministrados por el gestor sobre aplazamientos y fraccionamientos (punto 2.2 de este apartado F) elaborar hoja de trabajo que recoja los importes siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Aplazamientos y fraccionamientos concedidos en períodos anteriores.</li> <li>✓ Pendiente de cobro por este concepto al inicio del período controlado.</li> <li>✓ Cobros efectuados en el ejercicio por este concepto.</li> <li>✓ Pendiente de cobro en vía regular al finalizar el período.</li> <li>✓ Pendiente de cobro en vía ejecutiva al finalizar el período.</li> <li>✓ Aplazamientos y fraccionamientos concedidos en el período controlado.</li> <li>✓ Aplazamientos y fraccionamientos concedidos en el período de referencia.</li> <li>✓ Cobros efectuados en el período controlado.</li> <li>✓ Pendiente de cobro en vía regular al finalizar el período.</li> <li>✓ Pendiente de cobro en vía ejecutiva al finalizar el período.</li> </ul>
2.3	<p><u>Devoluciones:</u></p> <p>Sobre la relación de devoluciones obtenida de los registros del gestor, comprobar que la devolución de ingresos se efectúa de acuerdo con la normativa que le es de aplicación, realizando las pruebas que se indican en los apartados siguientes<sup>51</sup>.</p>

<sup>45</sup> El artículo 50 del RGR establece el contexto en que se puede producir la dispensa de garantías.

<sup>46</sup> El artículo 53 del RGR establece el procedimiento para la liquidación de intereses, distinguiendo entre la concesión de aplazamientos (apartado 1) y de fraccionamientos (apartado 2); el artículo 72 regula las formas en que puede efectuarse el cálculo de intereses.

<sup>47</sup> El artículo 52 (apartado 6) fija el plazo para adoptar la resolución en 6 meses, a contar desde la entrada en el registro del órgano competente para su tramitación. Aunque la Administración está obligada a pronunciarse expresamente, se ha establecido este plazo a efectos de que el interesado pueda deducir frente a la denegación presunta el correspondiente recurso.

<sup>48</sup> El artículo 52 (apartado 5) establece las actuaciones a seguir tras producirse la denegación.

<sup>49</sup> El artículo 53 (apartado 3) del RGR establece el procedimiento aplicable para la liquidación de los intereses.

<sup>50</sup> El artículo 54 del RGR establece el procedimiento a seguir en caso de impagos de deudas aplazadas o fraccionadas.

<sup>51</sup> Las principales normas aplicables en la actualidad son:

- ✓ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Artículo 221.
- ✓ Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa. Artículos 14 a 20.
- ✓ Orden Ministerial de 22 de marzo de 1991, por la que se desarrolla el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, que regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.
- ✓ Orden de 4 de junio de 1998, en relación a las tasas.
- ✓ Orden Ministerial de 11 de diciembre de 2001 por la que se modifica la Orden de 4 de junio de 1998, por la que se regulan determinados aspectos de la gestión recaudatoria de las tasas que constituyen derechos de la Hacienda Pública.
- ✓ Real Decreto 191/2016, de 6 de mayo, por el que se regula la devolución de ingresos indebidos no tributarios ni aduaneros de la Hacienda Pública estatal.

<b>PRUEBAS DE AUDITORÍA</b>	
	<p>Se realizarán las siguientes comprobaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El origen de la devolución corresponde a uno de los casos previstos por la normativa.</li> <li>• El acuerdo de devolución se toma por órgano competente.</li> <li>• Se comprueba antes de efectuar la devolución que el importe que se pretende devolver fue ingresado previamente y no ha sido objeto de anterior devolución. Esta prueba implica no sólo que el gestor realiza la comprobación, sino también que estas situaciones son controladas de forma correcta y suficiente en los registros del órgano de referencia.</li> <li>• El importe a devolver está correctamente calculado e incluye, en su caso, los intereses de demora.</li> <li>• La devolución se realiza por el órgano competente. Debe tenerse en cuenta que la devolución de ingresos indebidos de tasas que constituyen recursos del Estado corresponde a la AEAT.</li> <li>• Determinar los plazos que median entre la iniciación del procedimiento, acuerdo de devolución y fecha de pago.</li> <li>• La fecha de iniciación del procedimiento será la de recepción de la solicitud, en las devoluciones efectuadas a instancia de parte, y la de la actuación inicial, en las devoluciones efectuadas de oficio.</li> </ul> <p>Solicitar el importe de las devoluciones efectuadas durante el período analizado, distinguiendo entre devoluciones de ingresos del ejercicio y devoluciones correspondientes a ingresos efectuados en ejercicios anteriores.</p>
2.4	<p><u>Otras formas de extinción de deudas:</u></p> <p>Se consideran en este apartado las prescripciones, compensaciones, condonaciones e insolvencias, figuras todas ellas que inciden sobre el volumen de ingresos recaudados.</p>
2.4.1	<p><u>Prescripciones:</u></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Obtener de los registros del gestor una relación de deudas que pudieran haber incurrido en prescripción, para cada uno de los tipos de ingreso considerados, y comprobar: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Todas las deudas que pueden haber prescrito, según la información de la prueba 4.9. del apartado 4. Recaudación, están registradas.</li> <li>• Los días transcurridos desde el devengo.</li> <li>• Se ha cumplido el plazo legalmente estipulado para la prescripción, teniendo en cuenta las posibles interrupciones de dicho plazo.</li> <li>• La prescripción ha sido declarada de oficio por órgano competente para hacerlo.</li> </ul> </li> <li>2. Solicitar las declaraciones de prescripción, verificando en los expedientes: <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Que no existen causas que hubieran interrumpido la prescripción.</li> <li>✓ Que las deudas declaradas prescritas lo están efectivamente.</li> </ul> </li> <li>3. Analizar las razones que han originado la prescripción.</li> </ol> <p>En el análisis se tendrán en cuenta los siguientes factores:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Peso de las prescripciones producidas sobre lo recaudado en el tipo de ingreso a que corresponden y sobre el total de ingresos del gestor.</li> <li>✓ Posible concentración de las prescripciones producidas en torno a un tipo de ingreso concreto o a un centro recaudador determinado.</li> <li>✓ Intervalo de importes en el que se producen las prescripciones.</li> <li>✓ Deficiencias del procedimiento o actuaciones incorrectas que las puedan haber originado, incluida la inacción de actuaciones o las actuaciones realizadas extemporáneamente para su reclamación, con el consiguiente perjuicio económico para el Organismo que incluso podría dar lugar a la exigencia de responsabilidades como prevé el artículo 15.4 de la LGP.</li> </ul> <p>En cuanto a la prescripción de las infracciones y las sanciones, se atenderá a lo dispuesto en la normativa aplicable para cada sanción, y en su defecto a lo establecido en el artículo 30 de la Ley 40/2015.</p>
2.4.2	<p><u>Compensaciones:</u></p> <p>Obtener de los registros del gestor una relación de deudas compensadas y comprobar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Que efectivamente se ha producido la compensación por el importe de la deuda cancelada.</li> <li>✓ Que la compensación ha sido acordada por el órgano competente.</li> </ul>

<b>PRUEBAS DE AUDITORÍA</b>	
2.4.3	<p><u>Insolvencias:</u></p> <p>Obtener de los registros del gestor una relación de deudas extinguidas por haber sido declaradas incobrables y comprobar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ La existencia de declaración de crédito incobrable o de baja por el concepto de referencia, dictada por el órgano competente.</li> <li>✓ La verificación de que dicha declaración de crédito incobrable o de baja por el concepto de referencia se ajusta a la legalidad vigente y se realiza en el ámbito del control financiero de la gestión tributaria realizada por la AEAT.</li> </ul>
2.4.4	<p><u>Condonaciones:</u></p> <p>En el caso de que se hubieran producido condonaciones, se habrá de verificar que están amparadas en una Ley y se han realizado en la cuantía y con los requisitos establecidos.</p>
2.4.5	<p><u>Suspensiones:</u></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Obtener de los registros del gestor una relación de las liquidaciones suspendidas en el momento de la realización del control y comprobar mediante el examen de los expedientes los siguientes extremos: <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Que existe acuerdo de suspensión dictado por el órgano competente.</li> <li>✓ Que dicho acuerdo de suspensión está amparado en las causas previstas en la normativa.</li> <li>✓ Que en los casos en que proceda, se ha presentado la correspondiente garantía.</li> <li>✓ Que no han desaparecido las causas que originaron la suspensión.</li> <li>✓ En el caso de que la suspensión haya sido originada por la interposición de un recurso, que no haya transcurrido un tiempo superior al previsto en la normativa para su resolución.</li> </ul> </li> <li>2. Obtener de los registros del gestor una relación de las liquidaciones que hubieran estado suspendidas en el período precedente a la realización del control.</li> <li>3. Verificar los extremos señalados en la prueba anterior y además, cuando proceda, la correcta liquidación de intereses de demora.</li> <li>4. Realizar arqueo de avales y garantías, verificando la coincidencia entre los registrados y los depositados físicamente en el centro gestor.</li> </ol>
2.4.6	<p><u>Caducidad:</u></p> <p>Verificar la existencia de expedientes en los que se haya producido el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya dictado y notificado resolución expresa y analizar las causas (especialmente en los procedimientos de reintegro y sancionadores).</p>
2.5	<p>Sistemas de información:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Verificar la existencia de una aplicación informática de seguimiento de ingresos.</li> <li>• Comprobar que esta aplicación recoge toda la información relativa a los expedientes, su seguimiento y control de ejecución.</li> </ul> <p>Comprobar si la entrada de datos en la aplicación es manual o automática.</p>
2.6	<p>Elaborar una hoja de trabajo recogiendo el importe de las deudas extinguidas por prescripción, compensación, condonación, insolvencia y caducidad.</p>
<b>3. Remanente de tesorería/Fondo de maniobra</b>	
	<p>En este apartado se examinará la situación de los remanentes de tesorería/fondo de maniobra (para las entidades con presupuesto estimativo), que en su caso pueda existir, su evolución respecto de ejercicios anteriores, las causas que han podido motivar su existencia o han favorecido el mantenimiento o incremento de los ya existentes, y se determinará si esos excesos de financiación tienen un carácter permanente o si por el contrario son de carácter coyuntural.</p>
3.1	<p>Comprobar si existen manuales o instrucciones internas que desarrollen los procedimientos necesarios para llevar a cabo la gestión de los fondos que forman parte del remanente de tesorería.</p> <p>En el caso de las entidades con presupuesto estimativo, comprobar la existencia de manuales o instrucciones internas que determinen los procedimientos necesarios para recuperar el equilibrio financiero, tanto en el caso de que el fondo de maniobra sea negativo, lo que puede indicar problemas de liquidez, como en el caso de que exista un fondo de maniobra positivo, puesto que puede suponer un exceso de financiación.</p>

<b>PRUEBAS DE AUDITORÍA</b>	
3.2	<p>Verificar si existe una adecuada planificación presupuestaria que se ajuste a las necesidades reales de financiación y de esta forma evitar las posibles diferencias que se producen por el lado de los ingresos y de los gastos.</p> <p>Analizar las causas por las que la recaudación de ingresos propios es superior a la inicialmente presupuestada, así como las causas de una baja ejecución presupuestaria.</p> <p>Por la vertiente del ingreso, por una posible falta de realismo al formular la previsión presupuestaria:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Al obtener una recaudación real muy superior a la presupuestada, que puede ser habitual en el organismo o puede tener un carácter coyuntural motivada por ingresos extraordinarios.</li> <li>✓ Al ser elevada la dotación presupuestaria de la transferencia (subvención) que tradicionalmente se destina, por parte del Estado, a financiar el organismo, teniendo en cuenta su situación real.</li> </ul> <p>Por la vertiente del gasto, por una baja ejecución presupuestaria:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Que puede ser habitual en el organismo e indicar deficiencias en la gestión, o que puede tener un carácter puntual motivado por una situación extraordinaria.</li> <li>✓ Que puede ser debida a un exceso de presupuesto, teniendo en cuenta las necesidades reales del organismo.</li> </ul>
3.3	<p>Obtener los datos de los remanentes de tesorería para un período de tiempo determinado con objeto de analizar su evolución.</p> <p>Realizar la comparación entre el importe del Remanente de Tesorería que consta en el presupuesto de recursos (previsiones definitivas) del organismo/entidad de cada uno de los ejercicios examinados y el importe efectivo que figura en las cuentas anuales del ejercicio anterior formuladas o aprobadas, explicando, en su caso, las diferencias observadas.</p> <p>Analizar la evolución que muestra la serie obtenida de resultados presupuestarios y de remanente de tesorería, si se mantienen ejercicio tras ejercicio, es decir, si tienen una permanencia en el tiempo, o si por el contrario se presentan de manera extraordinaria en un ejercicio concreto.</p> <p>Analizar los saldos de tesorería e inversiones financieras del Organismo, en aquellos casos en los que se observe el mantenimiento de importantes excedentes de tesorería, analizar si existe control de los mismos por manuales internos en esta área, parte del Organismo, es decir, si existen medidas concretas de control, unidad encargada de su gestión, etc.</p> <p>Analizar los saldos de endeudamiento de la Entidad y establecer una posible relación con los excedentes de tesorería analizados en el apartado anterior, es decir, indicar si con el excedente de tesorería existente se podrían financiar las actividades para las que el Organismo/Entidad busca financiación vía endeudamiento.</p>
3.4	<p>En el caso de las entidades con presupuesto estimativo, obtener los datos del fondo de maniobra para el período seleccionado a partir de los datos de la cuenta de pérdidas y ganancias, como la diferencia entre el activo corriente y el pasivo corriente, y realizar las siguientes comprobaciones a partir de la información contenida en las cuentas anuales referidas a dichos ejercicios, teniendo en cuenta los datos del activo y pasivo corriente.</p> <p>Obtener el ratio del fondo de maniobra sobre el activo corriente (FM/AC). Este ratio nos indica qué parte del activo corriente no está comprometida por el pasivo corriente.</p> <p>Analizar la evolución y las causas de la existencia de Fondo de maniobra. Verificar la existencia tanto de excesos de financiación como de problemas de liquidez; pueden darse situaciones en las que el fondo de maniobra negativo no implique necesariamente problemas de liquidez (por ejemplo si el período de pagos del pasivo corriente es superior al período de cobros del activo corriente).</p>
3.5	<p>Analizar la situación y evolución de los remanentes de tesorería/ fondo de maniobra del Organismo.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Analizar las causas de las posibles variaciones del saldo del remanente de tesorería/ fondo de maniobra.</li> <li>• Analizar las causas de la permanencia de los saldos.</li> <li>• Comprobar las partidas de los saldos que forman parte del remanente/ fondo de maniobra, con el objeto de analizar las causas del origen de los mismos.</li> </ul>
3.6	<p>Verificar si los remanentes de tesorería/ fondo de maniobra son tenidos en cuenta a efectos de determinar las necesidades de financiación futuras del Organismo.</p> <p>Verificar si el Organismo realiza un estudio de los posibles destinos del saldo de remanente de tesorería, así como si le es permitido aplicar dichos saldos. (Ej.: mediante modificaciones presupuestarias, aplicación al presupuesto de gastos, cobertura de posibles resultados presupuestarios negativos, etc.).</p> <p>En el caso de las entidades con presupuesto estimativo, verificar si el organismo realiza un estudio sobre el origen del fondo de maniobra, y si cuenta con procedimientos tendentes a restablecer el equilibrio financiero.</p>

<b>PRUEBAS DE AUDITORÍA</b>	
<b>4. Memorándum de conclusiones y recomendaciones. Reevaluación del control interno</b>	
	<p>De acuerdo con los resultados de las pruebas anteriores, elaborar un memorándum de conclusiones y recomendaciones que incluya una reevaluación del control interno inicial.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Conclusiones: recoger aquellas más relevantes en relación con los incumplimientos normativos, así como los aspectos de ineficacia e ineficiencia detectados.</li><li>• Recomendaciones: proponer las acciones para corregir los incumplimientos/debilidades detectados.</li><li>• Reevaluación del control interno: identificar los aspectos inicialmente no incluidos en la evaluación inicial del control interno por considerarlos sin/de bajo riesgo pero que debido a los resultados de las pruebas anteriores se ha comprobado que su riesgo ha aumentado y deben incluirse en el control que se está realizando.</li></ul> <p>Determinar su nuevo nivel de riesgo y las pruebas adicionales a realizar.</p> <p>Modificar la planificación inicial del control para documentar estos cambios.</p> <p>En caso contrario, indicar "No Aplica".</p> <p>A juicio del auditor, el memorándum podrá dividirse en apartados por cada subfase que deberán seguir la estructura anterior (conclusiones, recomendaciones y reevaluación del control interno) cuando sea más conveniente para documentar su trabajo.</p>

## ANEXO 1: Modelo de decreto de inicio de las actuaciones de control financiero permanente

Al órgano gestor

Responsable del CFP

Localidad, a xx de xx de 20xx

Fecha de envío

Muy Señores nuestros:

La Intervención General de la Administración del Estado, en uso de las atribuciones que le confiere la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP), va a proceder, a través de la Intervención Delegada en este Ministerio/Organismo/Entidad, a efectuar un control financiero permanente con el alcance determinado en el Plan de CFP del ejercicio 20XX "*Denominación en plan de la actuación*". Las actuaciones de control van a realizarse por un equipo de funcionarios pertenecientes a la citada Intervención Delegada.

El alcance material y temporal del presente control abarcará los expedientes de ingresos (*especificar los tipos de ingresos objeto del control*) devengados durante el período comprendido entre el x de xxx de 20xx y el x de xxx de 20xx (ambos inclusive). (*No obstante, en el caso del análisis de las prescripciones de derechos, se analizarán los derechos cercanos a la fecha de prescripción, así como los derechos ya prescritos, independientemente de su fecha de devengo. En el caso del remanente de tesorería y el fondo de maniobra, se estudiará el saldo existente a 31 de diciembre de 20xx.*)

Se deberán dar las instrucciones correspondientes a los órganos responsables de la gestión de los ingresos del ente para tener a disposición de este control, con antelación suficiente, los siguientes documentos:

- a) A determinar por el Interventor Delegado. P. ej.: Documentación como manuales, procedimientos y/o instrucciones internas relativos a la gestión de los ingresos de la entidad objeto del control; denuncias, reclamaciones y recursos recibidos en el aspecto de la gestión de ingresos objeto del control; si se considera pertinente, actas de los órganos rectores en cuyo orden del día se hayan incluido temas relativos a ingresos incluyendo denuncias, reclamaciones y recursos; etc.)
- b) Cualesquiera otros aspectos que puedan favorecer el entendimiento y la eficiencia del control y mejorar la planificación de los trabajos.

En documento anexo a este decreto se detallan los objetivos del control, las responsabilidades del auditor y del órgano sujeto a control junto con información relativa al informe resultante del trabajo realizado.

A los efectos de poder realizar los trabajos de la forma más eficiente posible, precisamos que se entregue firmado al Interventor delegado el documento que figura como anexo al presente documento de inicio y se ponga a disposición del equipo de auditoría la información que en él se solicita.

Fdo.  
Responsable del control  
(Nombre y cargo)

## ANEXO

### 1.-Objetivo del control

La Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), al amparo de lo dispuesto en el artículo 140.2 de la LGP ejerce el control interno de la gestión económica y financiera del sector público estatal, con plena autonomía respecto de las autoridades y demás entidades cuya gestión controle.

Por su parte, el artículo 142.2 de la LGP señala que *el control se realizará mediante el ejercicio de la función interventora, el control financiero permanente y la auditoría pública (...)*.

La LGP, en su artículo 157, define como objeto del control financiero permanente la verificación, de una forma continua realizada a través de la correspondiente intervención delegada, de la situación y el funcionamiento de las entidades del sector público estatal en el aspecto económico-financiero, para comprobar el cumplimiento de la normativa y directrices que las rigen y, en general, que su gestión se ajusta a los principios de buena gestión financiera y en particular al cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria y de equilibrio financiero.

Como resultado del control financiero permanente se expresará una opinión sobre el cumplimiento del ordenamiento jurídico y los principios de buena gestión financieras y recomendaciones para corregir las deficiencias o debilidades encontradas.

### 2.-Responsabilidades del auditor

Se llevará a cabo el control de conformidad con las Instrucciones de la IGAE para el ejercicio del control financiero permanente. En particular, las verificaciones necesarias para el desarrollo de estas actuaciones de control financiero permanente se efectuarán aplicando técnicas de auditoría, sometidas, a falta de norma específica, a lo establecido en las Normas de Auditoría del Sector Público aprobadas por Resolución del Interventor General de la Administración del Estado, de 14 de febrero de 1997 (NASP) o en la adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría, aprobada por Resolución de la Intervención General del Estado, de 25 de octubre de 2019 (NIA-ES-SP), en su defecto. Se llevará a cabo el control de conformidad con las Instrucciones de la IGAE para el ejercicio del control financiero permanente. En particular, las verificaciones necesarias para el desarrollo de estas actuaciones de control financiero permanente se efectuarán aplicando técnicas de auditoría, sometidas, a falta de norma específica, a lo establecido en las Normas de Auditoría del Sector Público (NASP).

Dichas normas exigen que se planifique y se ejecute el control con el fin de obtener una seguridad razonable que permita verificar que los datos e información proporcionados por el órgano gestor reflejan razonablemente su gestión económico-financiera. El control conlleva la aplicación de técnicas de auditoría para obtener evidencia suficiente, pertinente y válida sobre la gestión económico-financiera del órgano gestor. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor.

Debido a las limitaciones inherentes al control, junto con las limitaciones inherentes al control interno, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas deficiencias/debilidades, aun cuando el control se planifique y ejecute adecuadamente de acuerdo con las NASP.

Al efectuar la valoración del riesgo, se tendrá en cuenta el control interno relevante para la gestión económico-financiera del gestor, con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.

Con carácter general, los informes emitidos estarán sometidos al principio contradictorio, de acuerdo con lo establecido en la Instrucción Decimotercera de la Resolución de 30 de julio de 2015 de la IGAE, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio del control financiero permanente.

Como parte del proceso de control, se solicitará a xxx (responsable(s) del órgano sujeto a control) confirmación escrita de las manifestaciones realizadas al auditor en relación con el control, con el procedimiento denominado "Carta de manifestaciones"; esta solicitud podrá instrumentarse en un único procedimiento o en varios, según las necesidades.

### **3.-Responsabilidades del órgano sujeto a control**

Sin perjuicio de las responsabilidades establecidas en la regulación correspondiente, se realizará el control partiendo de la premisa de que los titulares de los órganos sujetos a control son responsables de:

- a) Establecer los mecanismos eficaces dentro de la propia organización que permitan asegurar el cumplimiento de los principios de funcionamiento de la gestión económico financiera.
- b) Proporcionar:
  - i. La información expresamente solicitada en el decreto de inicio.
  - ii. La información adicional que se solicite para los fines del control.
  - iii. La información de la que tenga conocimiento el órgano sujeto a control que sea relevante para su gestión económico-financiera y que no haya sido solicitada por el auditor.
  - iv. Acceso ilimitado a las personas del órgano sujeto a control de las cuales se considere necesario obtener evidencia de auditoría.
- c) Tomar las medidas oportunas, mediante los instrumentos o planes de acción que se consideren más adecuados, respecto de aquellos aspectos que, una vez tramitados y contrastados de acuerdo con la regulación vigente, se hayan puesto de manifiesto por el auditor.

### **4.-Informes**

Con carácter general, se emitirán dos informes, uno provisional, el cual puede ser alegado en los términos establecidos en la Instrucción Decimotercera de la Resolución de 30 de julio de 2015 de la IGAE, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio del control financiero permanente y, una vez analizadas las alegaciones, se emitirá un informe definitivo.

Con respecto a la estructura y contenido del informe de control financiero permanente, será acorde con lo recogido en la normativa aplicable.

Tal y como se establece en la Instrucción Decimoquinta de la Resolución de 30 de julio de 2015 de la IGAE, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio del control financiero permanente, a 31 de marzo del año siguiente se reflejará en el informe global del correspondiente departamento ministerial, los aspectos de este control que resulten significativos por su relevancia cuantitativa o cualitativa, por su reiteración, por su novedad o por cualquier otra circunstancia que el Interventor Delegado considere oportuno. De estos aspectos, serán objeto de plan de acción aquellos de especial relevancia en la actividad del órgano sujeto a control, o que tengan graves efectos negativos contrastados que deban ser corregidos mediante actuaciones específicas, y no sea previsible que vayan a ser corregidos en un tiempo razonable por el órgano sujeto a control.

La IGAE remitirá antes del 30 de abril de cada año al Ministro dicho informe global. Asimismo este informe se remitirá al Ministro de Hacienda y al Secretario de Estado de Presupuestos y Gastos.

En el caso de que se pongan de manifiesto en el informe circunstancias que requieran la elaboración por parte del departamento ministerial de un plan de acción, conforme al artículo 161 de la LGP, éste será objeto de valoración por la Intervención Delegada en los términos de la Instrucción Decimonovena de la mencionada Resolución.

Si la Intervención General de la Administración del Estado no considerase adecuadas y suficientes las medidas propuestas en el Plan de Acción lo comunicará motivadamente al titular del correspondiente departamento ministerial, el cual dispondrá de un plazo de un mes para modificar el Plan en el sentido manifestado. En caso contrario, y si la Intervención General de la Administración del Estado considerase graves las debilidades, deficiencias, errores o incumplimientos cuyas medidas correctoras no son adecuadas, lo elevará al Consejo de Ministros, a través del Ministro de Hacienda, para su toma de razón. Igualmente, la Intervención General de la Administración del Estado, a través del Ministro de Hacienda, pondrá en conocimiento del Consejo de Ministros para su toma de razón la falta de remisión del correspondiente Plan de Acción dentro del plazo previsto en el apartado anterior.

Adicionalmente, esta información se incorporará al informe general que se emita en ejecución de lo señalado en el artículo 146.1 de esta Ley.

Finalmente, conforme al artículo 146.1 de la LGP, la IGAE presentará anualmente al Consejo de Ministros, a través del Ministerio de Hacienda, un informe general con los resultados más significativos de la ejecución del Plan Anual de CFP. El informe general incluirá información sobre la situación de la corrección de las debilidades puestas de manifiesto en los informes de control financiero permanente, a través de la elaboración de los planes de acción a que hace referencia el artículo 161 de esta Ley.

Con fecha, xxx de xx de 20xx recibí los “Decreto de inicio de las actuaciones de control financiero permanente” del (órgano sujeto a control Asimismo, confirmo que he dado instrucciones a los servicios gestores para que remitan a la Intervención Delegada en (donde proceda) la información solicitada<sup>52</sup>.

Fdo.: El firmante en nombre del órgano sujeto a control, quien manifiesta que cuenta con la adecuada autorización para ello.

Nombre y cargo

**Notas:**

El documento, una vez firmado, tiene que estar contenido en los papeles de trabajo del control financiero.

En caso de que el órgano gestor lo rechace o no lo dé por recibido, se hará constar.

**Nota sobre el firmante en nombre del órgano sujeto a control:** Puede ser conveniente que firme quien tenga la responsabilidad de los procedimientos y trámites objeto de control. Si están descentralizados, puede ser conveniente que firme el superior jerárquico de todos ellos.

<sup>52</sup> Si no se hubiera remitido toda la información, se indicará de forma expresa la documentación pendiente.

## ANEXO 2: Modelo de contenido de la carta de manifestaciones

Membrete del Organismo

Responsable del CFP

Localidad, a xx de xx de 20xx

Muy Señores nuestros:

En relación con las actuaciones de control financiero permanente que la Intervención Delegada en (denominación de la Intervención Delegada) está realizando en (*denominación de la entidad*), con el alcance determinado en el Plan de control financiero permanente para el año 201X, por la presente les manifestamos lo siguiente:

1.-Como miembros de la Dirección del Organismo (*se deberá poner la denominación concreta del órgano responsable de la función de gestión*) somos responsables de la gestión económico-financiera y del control interno de (*nombre de la entidad sujeta a control*).

2.-Les informamos que hasta donde conocemos, les hemos facilitado el acceso durante el periodo del control financiero permanente y hasta la fecha de esta carta a la información relativa a la gestión de los ingresos de la entidad; así como, cualesquiera otros documentos, que ha sido puesta a su disposición la documentación complementaria e información que nos ha sido solicitada; así como que han podido establecer comunicación libremente con aquellos empleados de la entidad que han considerado necesarios para obtener evidencia y realizar todas las indagaciones que han entendido pertinentes.

*(En el caso de que exista alguna limitación al alcance, la cual ha de ser correspondiente en su confirmación con lo que constará en el informe de auditoría el texto sería:*

*En relación con el apartado anterior, les confirmamos que no nos ha sido posible facilitarles la información solicitada siguiente:*

-  
-  
-  
-

*Y entendemos que, en su caso, la falta de análisis de esta información puede tener efecto, en su caso, en el informe de control financiero permanente que será emitido por ustedes).*

3.-Consideramos que hemos cumplido con todas nuestras obligaciones legales y no tenemos conocimiento de posibles incumplimientos de la normativa aplicable. Hemos informado adecuadamente de las contingencias, litigios, reclamaciones o recursos, en caso de que estos se hayan producido. *(De haber incumplimientos, detallar cuáles son).*

4.-Somos responsables del control interno de la entidad, tanto del diseño como de su funcionamiento para prevenir el error y el fraude y, según nuestra información, los sistemas de control han funcionado correctamente durante el periodo de auditoría, hasta la fecha de esta carta. No tenemos conocimiento de que se haya producido fraude o indicios de fraude ni existe ninguna causa abierta, ni judicial ni administrativa o de otra índole, por dicho motivo en ninguna instancia o institución *(en caso contrario, sería necesario relacionarlas).*

5.-Se ha comunicado al órgano de control cualquier otra información relativa a los procedimientos objeto del control financiero permanente.

Atentamente,

Responsable de la gestión y del control interno/Director Financiero/Presidente o Director del Organismo

**Nota sobre la firma:** Puede ser conveniente que la carta sea firmada por quien tiene la responsabilidad de los procedimientos y trámites objeto del control. Si están descentralizados, puede ser conveniente que la firme el superior jerárquico de todos ellos.

**Nota sobre la fecha de la carta:** La fecha de la carta debe ser lo más cercana posible a la fecha del informe, y si es coincidente con dicha fecha se reduce el riesgo del auditor y se cumple con el espíritu de las normas de auditoría.

**Nota sobre el contenido:** El contenido indicado debe ser estándar, en caso de no aplicación de un párrafo, no será preciso ponerlo con tal de que en los papeles de trabajo se justifique la omisión; por el contrario, si el auditor considera que se ha de incluir un párrafo adicional, también puede incluirse con tal de que se justifique en los papeles de trabajo.

### ANEXO 3: Modelo de memorándum de planificación

#### MEMORÁNDUM DE PLANIFICACIÓN

Actuación de control: Ingresos

ÓRGANO SUJETO A CONTROL:

INTERVENCIÓN DELEGADA:

Plan de actuación: 20xx

## **I.- ASPECTOS GENERALES**

- 1.- Competencia, regulación del control financiero permanente. Normas de auditoría.**
- 2.- Naturaleza, alcance y equipo de trabajo. Definición de los objetivos del control**
- 3.- Calendario e informes a emitir**

## **II.- NORMATIVA Y CARACTERÍSTICA DE LA ENTIDAD**

### **(Recopilación de información sobre la entidad sujeta a control)**

- 1.- Descripción del órgano sujeto a control: creación y desarrollo** (regulación de creación y desarrollo, objetivos generales, etc.). **Actividad y/o funciones.**
- 2.- Organización administrativa y operativa** (dependencia, organigrama, líneas de responsabilidad, estructura territorial, etc.)
- 3.- Características específicas más relevantes relacionadas con la gestión de ingresos** (unidades tramitadoras de los expedientes, sus competencias, la programación de ingresos, la gestión de la recaudación, el circuito de los fondos, el flujo de información, etc.)
- 4.- Legislación aplicable o normativa básica.**

Normativa general aplicable en materia de ingresos, así como la propia del órgano objeto de control en el caso de que hubiera dictado normas, circulares, instrucciones, etc.

## **III.- ANÁLISIS Y EVALUACIÓN PRELIMINAR DE LA GESTIÓN DE INGRESOS**

### **1.- Gestión de ingresos de la entidad sujeta a control**

La información previa para completar este apartado podría ser:

- inicialmente, la relación de los ingresos que gestiona la entidad a través de una consulta a los registros y sistemas informáticos del órgano controlado,
- información de las cuentas bancarias donde se realizan los ingresos,
- la relación de expedientes tramitados en el periodo de control remitida por la entidad para cruzar con las consultas anteriores.

### **2.- Otras fuentes de información**

Determinar cualquier otro tipo de fuente de información útil para la realización del control.

## **IV.- ANÁLISIS Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO**

Siguiendo la terminología de la NIA-ES-SP 1315, en sus apartados 14 a 24, podemos distinguir los siguientes componentes del control interno:

1. Entorno de control:

El auditor evaluará si:

- a) la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, ha establecido y mantenido una cultura de honestidad y de comportamiento ético; y si

- b) los puntos fuertes de los elementos del entorno de control proporcionan colectivamente una base adecuada para los demás componentes del control interno y si estos otros componentes no están menoscabados como consecuencia de deficiencias en el entorno de control.

2. El proceso de valoración del riesgo por la entidad

El auditor obtendrá conocimiento de si la entidad tiene un proceso para:

- a) la identificación de los riesgos de negocio relevantes para los objetivos de la información financiera;
- b) la estimación de la significatividad de los riesgos;
- c) la valoración de su probabilidad de ocurrencia; y
- d) la toma de decisiones con respecto a las actuaciones para responder a dichos riesgos.

El auditor obtendrá conocimiento de tal proceso y de sus resultados. Si la entidad no ha establecido dicho proceso, o cuenta con uno ad hoc, el auditor discutirá con la dirección si han sido identificados riesgos de negocio relevantes para los objetivos de la información financiera y el modo en que se les ha dado respuesta. El auditor evaluará si es adecuada, en función de las circunstancias, la ausencia de un proceso de valoración del riesgo documentado o determinará si constituye una deficiencia significativa en el control interno.

3. El sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera, y la comunicación.

El auditor obtendrá conocimiento del sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera, los tipos de transacciones, los procedimientos, relativos tanto a las tecnologías de la información (TI) como a los sistemas manuales, mediante los que dichas transacciones se inician, se registran, se procesan y se corrigen en caso necesario.

El auditor obtendrá conocimiento del modo en que la entidad comunica las funciones y responsabilidades relativas a la información financiera y las cuestiones significativas relacionadas con dicha información financiera, incluidas:

- a) comunicaciones entre la dirección y los responsables del gobierno de la entidad; y
- b) comunicaciones externas, tales como las realizadas con las autoridades reguladoras.

4. Actividades de control relevantes para la auditoría

El auditor obtendrá conocimiento de las actividades de control relevantes para la auditoría, que serán aquellas que, a su juicio, es necesario conocer para valorar los riesgos y para diseñar los procedimientos de auditoría posteriores que respondan a los riesgos valorados. Una auditoría no requiere el conocimiento de todas las actividades de control relacionadas con cada tipo significativo de transacción y de información a revelar en los estados financieros o con cada afirmación correspondiente a ellos.

Para llegar a conocer las actividades de control de la entidad, el auditor obtendrá conocimiento del modo en que la entidad ha respondido a los riesgos derivados de las TI.

5. Seguimiento de los controles

El auditor obtendrá conocimiento de las principales actividades que la entidad lleva a cabo para realizar un seguimiento del control interno relativo a la información financiera, incluidas las actividades de control interno relevantes para la auditoría, y del modo en que la entidad inicia medidas correctoras de las deficiencias en sus controles.

El auditor obtendrá conocimiento de las fuentes de información utilizadas en las actividades de seguimiento realizadas por la entidad y la base de la dirección para considerar que dicha información es suficientemente fiable para dicha finalidad.

## **V.- EVALUACIÓN DE RIESGOS Y DEL CONTROL INTERNO y PROGRAMACIÓN**

### **1.- Evaluación de riesgos y del control interno. Riesgos de fraude**

La información para completar este apartado puede obtenerse, entre otras fuentes, de:

- Análisis de manuales de procedimiento, normas internas, organigramas, etc. proporcionados por la entidad.
- Cuestionarios y/o entrevistas (Ver Anexo 5. Cuestionario sobre organización, control interno, otros controles y cambios en el entorno del órgano gestor en relación con la gestión de ingresos) en caso de que no exista documentación interna o para completar la proporcionada por la entidad.
- Resultados de otras actuaciones de control (Controles Financieros Permanentes anteriores, auditorías, función interventora, ...)
- Cambios normativos en el entorno de la entidad.

Asimismo, deben tenerse en cuenta los riesgos concretos en la gestión de ingresos que deberán ser objeto de comprobación durante el control.

### **2.- Selección de muestras**

El auditor, atendiendo a su juicio profesional y dependiendo de la prueba concreta, puede realizar un examen exhaustivo de todos los expedientes de gestión de ingresos o, si la naturaleza de la prueba lo permite, limitar dicho examen a una muestra de dichos expedientes.

En el caso de tener que realizar el análisis sobre una muestra, debe tenerse en cuenta que el criterio de muestreo tiene que estar relacionado con el objetivo del control y que, lo más razonable, puede ser combinar distintos criterios para cada bloque de pruebas.

Entre otros criterios de muestreo se pueden mencionar, p. ej. Liquidaciones de mayor importe, expedientes con mayor plazo de notificación, expedientes en vía de apremio, expedientes con finalización distinta al cobro (aplazamientos, fraccionamientos, devoluciones, etc.)

Asimismo, se puede llevar a cabo una división por estratos en función de algún parámetro relevante como pueden ser los expedientes autoliquidados, expedientes liquidados, ingresos recaudados por el órgano gestor, ingresos recaudados por la AEAT, etc.

A esta selección se pueden añadir aquellos otros expedientes que el auditor considere oportunos por aspectos cualitativos (por su objeto o actividad singular, incidencias en la fiscalización del expediente, riesgos en su cumplimiento, etc.).

### **3.- Programas de trabajo**

## **VI-CONCLUSIONES**

**ANEXO 4: Modelo de circularización para participantes  
en un proceso de recaudación de ingresos públicos**

MEMBRETE DE LA ENTIDAD

NOMBRE

DOMICILIO:

LOCALIDAD

Localidad, --- de ---- de 20xx

Muy Sr(es) nuestro(s):

Con motivo del CFP del ejercicio 20xx "(Denominación de la Actuación)" que los funcionarios de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) están efectuando en la Entidad (Denominación), rogamos que se les facilite con la mayor brevedad posible la siguiente información:

Según nuestros registros ustedes figuran como participantes en un proceso de recaudación de ingresos públicos. En relación con el proceso del punto anterior se solicita que se facilite información sobre:

Nº de cuenta (1)	Saldo inicial (2)	Total ingresado en la cuenta	Pagos efectuados contra esta cuenta (3)	Transferencias a otras cuentas (4)			Saldo final (5)
				Importe	Fecha	Cuenta de destino	

- (1) Aunque sería deseable una cuenta para cada tasa/precio público/sanción, se puede encontrar que se ingresan varias en una misma cuenta.
- (2) Será el correspondiente al 1 de enero y su importe sólo debería recoger los ingresos efectuados entre la última transferencia y el 31 del mes de diciembre, siendo por lo tanto ingresos del ejercicio anterior.
- (3) En principio no se efectúan pagos contra las cuentas de ingresos, pero esta norma admite excepciones y hay que considerarlas para poder efectuar el cuadro o detectar situaciones anómalas.
- (4) Las transferencias sólo deberían ser a las cuentas de Tesoro.
- (5) Será el correspondiente al 31 de diciembre y su importe sólo debería recoger los ingresos realizados desde la última transferencia a Tesoro.

Cualesquiera otras informaciones relacionadas con la actividad mencionada, así como las consideraciones que entienda pertinentes y la documentación o información que las soporte referidas al proceso y situación de recaudación.

Esta petición de conformidad se realiza en el contexto del CFP (Denominación de la Actuación) a la fecha indicada en al inicio de este documento, sin que tenga otra transcendencia en las relaciones establecidas.

Les rogamos que envíen su respuesta, preferentemente por correo electrónico, a la siguiente dirección:

A la atención de D./D<sup>a</sup>. ...

Intervención General de la Administración del Estado

División de/Intervención Delegada en ...

Correo electrónico:

Dirección Postal

Agradeciendo su colaboración, les saluda atentamente,

Presidente de la Entidad

[dd.mm.aa]

**ANEXO 5: Cuestionario sobre organización, control interno, otros controles y cambios en el entorno del órgano gestor en relación con la gestión de ingresos públicos**

Elaborado por:		Revisado por:	
----------------	--	---------------	--

Cuestionario para determinar el riesgo de gestión de los ingresos públicos. Para ello, inicialmente, se valorarán tanto los riesgos potenciales de la estructura organizativa y de las distintas fases de tramitación y gestión de los expedientes que, posteriormente, como los resultados de otros controles y actividades y los cambios en el entorno.

(P. ej., inicialmente, el riesgo potencial de la estructura organizativa podría considerarse bajo, pero deficiencias/irregularidades encontrados en otros controles y/o cambios normativos pueden elevar ese riesgo potencial a medio o alto. También podría ocurrir lo contrario, un riesgo potencial alto podría resultar finalmente medio o bajo si el órgano gestor ha adoptado o está adoptando medidas correctoras de deficiencias/irregularidades o se han producido cambios normativos que las eviten).

El total de riesgos potenciales determinará una evaluación global del control interno que se traduce en el nivel de confianza en el control interno que tiene el auditor: cuando los riesgos totales son muy altos, el nivel de confianza en el control será muy bajo y viceversa.

**1. ESTRUCTURA ORGANIZATIVA**

- 1.1. ¿La gestión de los ingresos está centralizada? ¿Cuántas unidades existen en el ámbito de control? En su caso, grado de coordinación de los mismos, ¿existe una unidad superior de homogeneización? ¿Existe comunicación entre ellos para evitar solapamientos o redundancias?
- 1.2. ¿Existe diferenciación de órganos entre la fase de generación del ingreso y la del cobro?
- 1.3. ¿Cuáles son los efectivos de la(s) unidad(es) encargada(s) de la generación de los ingresos? ¿Y en la(s) unidad(es) de recaudación?
- 1.4. ¿Cómo se distribuyen los efectivos de cada unidad/órgano en niveles: A1, A2, C1, C2 u otros?
- 1.5. ¿Cuáles son las funciones y responsabilidades de los efectivos en cada unidad?
- 1.6. ¿Existe separación de funciones? Si es así, ¿tiene el órgano procedimientos para garantizarla?
- 1.7. ¿Existen descripciones de los puestos de trabajo con los objetivos, tareas, alcance del trabajo y responsabilidades?
- 1.8. ¿Existen políticas sobre conflictos de intereses para el personal que genera /recauda los ingresos?
- 1.9. ¿Son suficientes los efectivos existentes para cubrir las necesidades del servicio?
- 1.10. ¿Existen medios para asegurar que el personal cuenta con los conocimientos y/o formación necesarios para realizar su trabajo? ¿Se realizan actuaciones de formación para mantener/actualizar estos conocimientos? ¿Con qué frecuencia?
- 1.11. ¿Se imparte formación básica para un efectivo recién incorporado? En caso afirmativo, ¿en qué consiste? (curso presencial, curso on-line, manual de procedimientos, etc.)

- 1.12. En caso de que exista personal subcontratado para la generación/recaudación de ingresos, ¿existe un procedimiento de selección que permita garantizar que posee los conocimientos y/o formación adecuada?
- 1.13. En el caso de personal subcontratado para la generación/recaudación de ingresos, ¿se supervisa su trabajo? ¿Quién realiza esta supervisión: el órgano gestor o la empresa de la que son empleados?
- 1.14. ¿Existe un procedimiento para asegurar que en caso de vacante o baja del personal responsable, la generación/recaudación de ingresos no se ve afectada?
- 1.15. ¿Se delegan funciones? ¿Se ejercen funciones delegadas de otras autoridades?
- 1.16. ¿Existen resoluciones de delegación? En caso afirmativo, ¿están actualizadas?
- 1.17. ¿Existen personas clave en la organización? ¿Están documentadas sus funciones?
- 1.18. ¿Cómo se asegura que la información llega a todos los efectivos? En particular, ¿existen canales para asegurar que las modificaciones normativas, etc. son conocidas por el personal implicado?
- 1.19. Como resumen de la información obtenida, realizar un organigrama de la organización con los puestos, su descripción y categoría. En particular, señalar los niveles de gestión, ejecución, cobro y control y seguimiento de los ingresos de la entidad.

Riesgo potencial derivado de la estructura organizativa:

	Alto
	Medio
	Bajo

Observaciones:

## 2. SISTEMAS DE PLANIFICACIÓN Y SEGUIMIENTO DE LA PROGRAMACIÓN DE INGRESOS

- 2.1. ¿Realiza la entidad una programación periódica (p.ej. mensual, anual o plurianual) de sus ingresos?
- 2.2. ¿Realiza el órgano un análisis de recursos necesarios para realizar esta programación?
- 2.3. ¿Qué órganos/idades intervienen en la identificación de actividades e ingresos potenciales del órgano? ¿Están definidas las atribuciones de cada uno de ellos? ¿Se ha establecido, en caso de discrepancias, quién tiene la última decisión?
- 2.4. ¿Se comunican estas actividades a niveles superiores e inferiores? Si es posible, describir el flujo de información (del órgano proponente al órgano competente, etc.)
- 2.5. ¿Se evalúan distintas alternativas para cubrir las necesidades financieras de la entidad?
- 2.6. ¿Se establecen plazos o verificaciones en este flujo de información entre los órganos que forman parte del sistema de planificación de ingresos? (p. ej., los documentos se envían a tiempo, el cálculo de los precios públicos/tarifas es correcto, se analiza el punto de equilibrio entre los costes e ingresos totales, etc.)
- 2.7. ¿Se le da utilidad a la programación? En caso afirmativo, enumerar los usos.
- 2.8. ¿Se conserva evidencia documental de las decisiones tomadas en las actuaciones anteriores?
- 2.9. ¿Son la planificación y asignación de recursos suficientemente integrales y completas para permitir un control eficaz?

- 2.10. ¿Permite la programación identificar demoras? Si es así, ¿se comunican estas demoras a los órganos gestores? ¿Existe un procedimiento para hacerlo?
- 2.11. ¿Se elaboran informes periódicos en relación con el grado de cumplimiento de la programación? ¿Existe una lista de destinatarios de estos informes?

Riesgo potencial derivado de los sistemas de planificación y seguimiento de la programación de la gestión de ingresos:



Observaciones:

### 3. SISTEMAS DE TRAMITACIÓN Y GESTIÓN DE EXPEDIENTES DE INGRESOS PÚBLICOS

- 3.1. ¿Tiene el órgano gestor conocimiento de puntos débiles y/o riesgos en la gestión de ingresos públicos? Posiblemente, de forma informal, tenga identificados aspectos que no funcionan adecuadamente.
- 3.2. Si ha identificado estos riesgos, ¿ha tomado medidas para evitarlos o prevé tomarlas?
- 3.3. ¿Hace seguimiento de estas medidas correctoras?
- 3.4. ¿Realiza el órgano gestor una evaluación periódica de su sistema de control interno (tanto de riesgos como de eficacia de las medidas)?
- 3.5. En la fase preparatoria del expediente
- 3.5.1. ¿Se analizan los riesgos asociados al expediente?
- 3.5.2. ¿Existe una lista de comprobación con todos los documentos que deben incluirse?
- 3.5.3. ¿Existe una lista de comprobación de las competencias de quienes participan en la tramitación del expediente? En su caso, ¿existe una separación de funciones suficiente entre la generación y el cobro? ¿Se comprueba que quien firma cada documento tiene competencia para hacerlo? ¿Se comprueba que la lista de firmas está actualizada?
- 3.5.4. ¿Existen formatos normalizados para los distintos documentos?
- 3.5.5. ¿Existe un circuito documental? ¿Es físico o informático?
- 3.5.6. ¿Existe coordinación entre los distintos centros recaudadores?
- 3.5.7. ¿Existe un desglose de las tasas/precios públicos/tarifas/sanciones y otros ingresos recaudados por el órgano gestor que corresponden a otros centros? ¿están debidamente actualizadas?
- 3.5.8. ¿Se realiza un estudio de la actividad que genera el ingreso?
- 3.5.9. ¿Se lleva a cabo un estudio sobre el destino de los fondos recaudados? ¿es más eficiente realizar el ingreso al Tesoro o la aplicación al presupuesto del órgano correspondiente?
- 3.5.10. ¿Se considera adecuado el flujo de información sobre los fondos ingresados? ¿incluye a los responsables, plazos, contenido mínimo de información y los centros receptores de dicha información?

Riesgo potencial derivado de la fase de preparación:



Observaciones:

3.6. En la fase de definición de los ingresos:

- 3.6.1. ¿Existe una relación de todos los ingresos con el desglose de los centros recaudadores?
- 3.6.2. Para cada tipo de ingreso, ¿se verifica el cumplimiento de la normativa que los regula? ¿se realiza un análisis de la actividad que genera el ingreso?
- 3.6.3. ¿Se identifica al departamento que lleva a cabo la gestión de los ingresos? ¿se verifica la competencia del mismo?
- 3.6.4. ¿Se llevan a cabo estudios sobre las posibilidades de mejorar la eficiencia en la obtención de ingresos públicos?
- 3.6.5. ¿Es la tasa/precio público/tarifa/sanción establecida conforme a la normativa aplicable a cada caso? ¿es fijada por el órgano competente?
- 3.6.6. ¿La contraprestación cubre los costes económicos originados? En caso contrario, ¿se cumplen con las excepciones previstas por la Ley?
- 3.6.7. ¿Se realiza un seguimiento sobre aquellas tasas/precios públicos/tarifas de las que no se obtienen ingresos? ¿se siguen recibiendo ingresos por tasas ya derogadas?

Riesgo potencial derivado de la fase de definición de ingresos:



Observaciones:

3.7. En la fase de revisión de procedimientos:

- 3.7.1. ¿Los circuitos establecidos tanto para el movimiento de fondos como para el flujo de información generada cumplen la normativa aplicable?
- 3.7.2. ¿Se ingresan los fondos recaudados en las cuentas de ingresos autorizadas? ¿se identifica el origen del ingreso?
- 3.7.3. ¿existe un órgano de control interno al que se le rinda periódicamente la información sobre los ingresos generados y recaudados?
- 3.7.4. ¿La liquidación/pago se exige por órgano competente? ¿es inmediato a la contraprestación que lo genera?
- 3.7.5. ¿Se realiza el pago por medio de alguno de los medios autorizados?

- 3.7.6. ¿Los importes recaudados se ingresan en alguna de las cuentas establecidas al efecto?
- 3.7.7. En caso de no producirse el cobro, ¿se inicia, en su caso, el procedimiento de apremio?
- 3.7.8. En el caso de que los ingresos sean recaudados por terceros, ¿existe un sistema de control que impida la confusión con sus ingresos propios? ¿se predeterminan las condiciones de transferencia de dichos fondos?

En el caso de la gestión de las tasas:

- 3.7.9. ¿Se realiza la liquidación correctamente y se le notifica al sujeto obligado al pago? ¿las notificaciones cumplen con los requisitos legalmente establecidos? ¿se realiza el correspondiente registro de todas las liquidaciones practicadas conteniendo la información que corresponda?
- 3.7.10. Si el ingreso se realiza por autoliquidación, ¿se efectúa ante el órgano competente? ¿se realiza mediante los modelos legalmente establecidos? ¿realiza el órgano gestor algún procedimiento de validación de los datos de la autoliquidación?
- 3.7.11. ¿Se realiza el ingreso en un centro recaudador autorizado? ¿se cumplen con los procedimientos legalmente establecidos en el caso de realizarse el ingreso en una caja del centro, en una entidad colaboradora o a través de cuentas restringidas de ingresos?. En el caso de la venta de bienes, ¿se llevan a cabo registros de entrada-salida de productos? ¿se efectúan revisiones de inventario?

Riesgo potencial derivado de la fase revisión de procedimientos:



Observaciones:

3.8. En la fase de verificación de fondos ingresados:

- 3.8.1. ¿Existe una relación de las cuentas bancarias en la que se han depositado los ingresos, con indicación del importe de los mismos?
- 3.8.2. ¿Existen registros en los que se desglosen las distintas fases de los ingresos, distinguiendo entre devengos, cobros, anulaciones, devoluciones y pendiente de cobro, y en su caso, deudas anuladas por incobrables?
- 3.8.3. ¿Se realizan seguimientos de los saldos pendientes de cobro?
- 3.8.4. ¿Se realizan conciliaciones periódicas entre los cobros teóricos y los reales? En caso de que exista caja en efectivo, ¿se realizan arqueos como medida de control interno?
- 3.8.5. ¿Se realizan evaluaciones sobre el peso de cada tipo de ingreso público generado e ingresado sobre el total de los ingresos de la entidad?

Riesgo potencial derivado de la fase revisión de verificación de fondos ingresados:



#### 4. SISTEMAS DE INFORMACIÓN DISPONIBLES

- 4.1 ¿Se utilizan sistema(s) informático(s) para la gestión de ingresos públicos?
- 4.2 ¿La introducción de datos en los sistemas informáticos es mayoritariamente manual o automática?
- 4.3 Si se hace manualmente, ¿quién lo realiza? ¿Se comprueba que no existen errores? ¿Se corrigen los errores? ¿Queda evidencia documental?
- 4.4 Si se hace automáticamente, ¿existe evidencia documental de que no se han producido errores durante la carga?
- 4.5 ¿Se pueden obtener informes de gestión de estos sistemas informáticos? En caso afirmativo, ¿con qué frecuencia?
- 4.6 ¿Se pueden obtener otro tipo de datos e información de estos sistemas informáticos? (p.ej.: sobre recursos y reclamaciones interpuestas, devoluciones de ingresos indebidos, tiempos de cobro, datos estadísticos, etc.)
- 4.7 ¿Utiliza el órgano gestor estos informes de gestión para la toma de decisiones?
- 4.8 ¿Se archiva y custodia la documentación relativa a los expedientes de ingresos públicos? ¿Existe un procedimiento escrito que especifique quién tiene acceso a esta documentación y cómo se archiva y custodia? ¿Durante cuánto tiempo se mantiene ese archivo?

Riesgos detectados derivado de los sistemas de información disponibles:

	Alto
	Medio
	Bajo

Observaciones:

#### 5. RIESGOS DETECTADOS EN OTROS CONTROLES Y ACTUACIONES

(La información requerida en este apartado debe proporcionarla la Intervención Delegada o, en su caso, el interventor cuando sean distintos del auditor que realiza el control financiero permanente)

Estos riesgos actúan como elementos de graduación de los anteriores. Es decir, deficiencias o errores detectados y no corregidos pueden indicar que alguno de los aspectos anteriores (estructura, sistemas o tramitación) podrían incrementar el riesgo. En algunos casos, podría reducirlo (p. ej., si detectados y comunicados deficiencias/errores se han corregido oportunamente y no han vuelto a producirse).

- 5.1. ¿Se han comunicado estas deficiencias/errores al órgano competente para que tome medidas y para su corrección?
- 5.2. ¿El órgano gestor ha corregido las deficiencias/errores y ha tomado medidas para que no vuelvan a producir?
- 5.3. ¿Estas deficiencias/errores han tenido impacto económico-financiero importante en el período objeto de control?
- 5.4. ¿Estas deficiencias/errores han supuesto un incumplimiento manifiesto de la legalidad y de los principios de buena gestión financiera?

- 5.5. ¿Las ineficiencias, problemas o irregularidades significativos encontrados en el control financiero permanente llevado a cabo en ejercicios anteriores se repiten en el período objeto de control?
- 5.6. ¿Estas ineficiencias, problemas o irregularidades siguen teniendo impacto económico-financiero y en el cumplimiento de la legalidad y los principios de buena gestión financiera del período objeto de control?
- 5.7. ¿Se han aplicado los planes de acción derivados de controles financieros permanentes anteriores? ¿Se mantienen deficiencias no corregidas (situaciones abiertas) procedentes de informes globales de ejercicios anteriores?
- 5.8. ¿Existen otros riesgos puesto de manifiesto por otras auditorías (de cuentas, de cumplimiento, operativas, etc.) que puedan tener impacto significativo en el cumplimiento de la legalidad y en los principios de buena gestión financiera en el período objeto de control? ¿El órgano competente ha tomado medidas para su corrección? ¿Ha realizado el seguimiento de las medidas y valorado su cumplimiento?

Riesgos detectados en otros controles y actuaciones:



Observaciones:

## 6. RIESGOS DERIVADOS DE CAMBIOS EN EL ENTORNO

Estos riesgos actúan como elementos de graduación de los derivados de la estructura, sistemas y tramitación.

- 6.1. ¿Se han producido cambios legales, en la normativa sobre la gestión de ingresos públicos o en la organización del órgano gestor que afecten significativamente a la gestión de estos ingresos?
- 6.2. En caso afirmativo, ¿se han tomado medidas para informar al personal implicado de estos cambios? ¿Se han actualizado los procedimientos, en su caso, para asegurar que la nueva situación no produce errores o irregularidades en procesos que antes no los tenían?
- 6.3. ¿Ha implantado/cambiado/modificado el órgano gestor el sistema informático de gestión de ingresos públicos?
- 6.4. En caso afirmativo, ¿ha formado convenientemente al personal implicado para asegurar su correcto funcionamiento?
- 6.5. ¿Ha implantado/cambiado/modificado el órgano gestor su sistema de control interno?
- 6.6. En caso afirmativo, ¿lo ha comunicado a las personas implicadas? ¿Se han realizado actividades formativas para su buen funcionamiento?

Riesgos derivados de cambios en el entorno:



Observaciones:

## 7. CUADRO DE EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

De acuerdo con los resultados de las pruebas contenidas en la sección C. Evaluación del control interno del órgano sujeto a control y/o las respuestas obtenidas de este cuestionario, el auditor, según su juicio profesional, evaluará los riesgos potenciales de la estructura, planificación, sistemas de gestión y tramitación y sistemas de información, clasificándolos como:

	Alto
	Medio
	Bajo

Lo mismo hará en el caso de existencia de riesgos detectados en otros controles y de riesgos debidos a cambios en el entorno, teniendo en cuenta que estos riesgos actúan como elementos de graduación. (P. ej., inicialmente, el riesgo potencial de la estructura organizativa podría considerarse bajo, pero deficiencias/irregularidades encontrados en otros controles y/o cambios normativos pueden elevar ese riesgo potencial a medio o alto. También podría ocurrir lo contrario, un riesgo potencial alto podría resultar finalmente medio o bajo si el órgano gestor ha adoptado o está adoptando medidas correctoras de deficiencias/irregularidades o se han producido cambios normativos que las eviten).

El total de riesgos potenciales determinará una evaluación global del control interno que se traduce en el nivel de confianza en el control interno que tiene el auditor: cuando los riesgos totales son muy altos, el nivel de confianza en el control será muy bajo y viceversa.

Referencias a la Guía	Área de riesgo	Riesgos potenciales	Elementos de graduación		Riesgos potenciales totales	Confianza en el control
			Riesgos detectados en otros controles y actuaciones Anexo 5.5	Riesgos derivados de cambios en el entorno Anexo 5.6		
Sección C.1/Anexo 5.1	Estructura organizativa					
Sección C.2/Anexo 5.2	Sistemas de planificación y seguimiento de ingresos					
Sección C.3/Anexo 5.3	Sistemas de tramitación y gestión de expedientes:					
	- Preparación					
	- Definición de los ingresos					
	- Revisión de los procedimientos					
	- Verificación de los fondos ingresados					
Sección C.4/Anexo 5.4	Sistemas de información disponibles					
<b>Evaluación global del control interno</b>						

Riesgo:

Alto  
Medio  
Bajo



Confianza en el control:

Alta  
Media  
Baja



### **ANEXO 6: Modelo de memorándum de conclusiones y recomendaciones. Reevaluación del control interno**

De acuerdo con los resultados de las pruebas realizadas en cada área/subárea se expondrán sucintamente los siguientes aspectos:

Área/subárea analizada:

Trabajo realizado: referencia al programa de trabajo utilizado.

Conclusiones: (referencia a los papeles de trabajo donde se han documentado)

- a. Incumplimientos normativos (tanto de leyes y reglamentos como de normas o instrucciones internas del órgano gestor).
- b. Irregularidades/deficiencias en términos de eficacia y eficiencia.
- c. Otras.

Recomendaciones: (relacionadas con las irregularidades/deficiencias detectadas)

Reevaluación del control interno: (referencia a los papeles de trabajo donde se han documentado)

- a. Puntos débiles detectados y no incluidos en la evaluación inicial del control interno.
- b. Determinar si el riesgo ha aumentado debido a los puntos débiles detectados.
- c. En caso afirmativo, determinar el nuevo nivel de riesgo y las pruebas adicionales a realizar.
- d. Modificación(es) a incluir en la planificación inicial del control.
- e. Resultados de las nuevas pruebas.
- f. Si el riesgo del área no ha aumentado debido a los puntos débiles detectados, indicar "No aplica".

Fecha: