

GUIA MARCO PARA EL CONTROL FINANCIERO PERMANENTE DE TESORERÍA



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 tesorería [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 978-84-476-1069-3 – NIPO 185-20-124-1
1. Contratos administrativos-España
I. España. Ministerio de Hacienda. Centro de Publicaciones
336.1.025.2:351.72(460)

TÍTULO: Guía Marco para el Control Financiero Permanente de Tesorería

Centro Directivo: Intervención General de la Administración del 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: 185-20-124-1

ISBN: 978-84-476-1069-3

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

CONTENIDO

A. INTRODUCCIÓN	5
B. DESARROLLO DE LAS ACTUACIONES DE CONTROL FINANCIERO PERMANENTE	10
1. Planificación y control interno	11
i. Planificación.....	11
ii. Control interno	12
2. Ejecución del control financiero permanente.....	14
Flujograma del CFP	14
3. Informe del control financiero permanente	14
4. Seguimiento de los resultados del control financiero permanente.....	15
C. EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO DEL ÓRGANO SUJETO A CONTROL.....	16
D. PRUEBAS DE AUDITORÍA ESPECÍFICAS.....	19
1. EFECTIVO: CAJAS Y SUBCAJAS.....	19
2. CUENTAS BANCARIAS	21
3. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE PAGO.....	25
ANEXO 1: Modelo de decreto de inicio de las actuaciones de control financiero permanente ...	32
ANEXO 2: Modelo de contenido de la carta de manifestaciones.....	36
ANEXO 3: Modelo de memorándum de planificación	38
ANEXO 4: Cuestionario sobre organización, control interno, otros controles y cambios en el entorno del órgano gestor en relación con la gestión de tesorería.....	43
ANEXO 5: Modelo de memorándum de conclusiones y recomendaciones. Reevaluación del control interno	50

REVISIONES DEL DOCUMENTO

Versión	Fecha	Autor	Observaciones
Inicial	Octubre 2020	División II (O.N.A.)	

Siglas y Abreviaturas

ACF	Anticipo de Caja Fija.
AGE	Administración General del Estado.
CFP	Control Financiero Permanente.
DGTPF	Dirección General del Tesoro y Política Financiera.
EST	Estado de Situación de Tesorería.
FI	Función Interventora.
ID	Intervención Delegada.
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado.
LGP	Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.
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.
OOAA	Organismos Autónomos.
Orden HAP/336/2014	Orden HAP/336/2014, de 4 de marzo, por la que se modifica la Orden EHA/2045/2011, de 14 de julio, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado.
PJ	Pagos a Justificar.
RD 725/1989	Real Decreto 725/1989, de 16 de junio, sobre anticipos de Caja fija.
Real Decreto 462/2002	Real Decreto 462/2002, de 24 de mayo, sobre indemnizaciones por razón del servicio.
Real Decreto 640/1987	Real Decreto 640/1987, de 8 de mayo, sobre pagos librados «a justificar».
SIC	Sistema de Información Contable.
TI	Tecnologías de la información.

A. INTRODUCCIÓN

La tesorería de las entidades públicas ha sido históricamente uno de los aspectos más sensibles en materia de control de los fondos, lo que se ha traducido en la incorporación de sistemas de control que han priorizado los pagos centralizados abandonando la existencia de múltiples cajas de efectivo, y de un mayor cambio al haberse generalizado el pago a través de entidades bancarias en detrimento de las formas de efectivo o cheque.

Por estas razones, los controles sobre la tesorería han evolucionado desde el control exhaustivo de los movimientos de caja a controles focalizados en una gestión eficaz y eficiente de la tesorería de las entidades públicas que permita un alto grado de fiabilidad y seguridad en la gestión tesorera.

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-1210¹ y el desarrollo que ha tenido, en el ámbito de la auditoría de cuentas anuales, con la

¹ 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).

Nota 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 tesorería, tanto individuales como horizontales, así como, en su caso, las modificaciones de las NIA-ES-SP.

1. 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 control², en su caso, asociados a la gestión de la tesorería, proporcionar una herramienta a los auditores para que puedan llevar a cabo la comprobación de la gestión de la tesorería de los órganos objeto de control desde un punto de vista de ajuste al ordenamiento jurídico³ 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 orientado por los siguientes aspectos:

Alcance subjetivo: su diseño está realizado para entidades sujetas a control financiero permanente en el ámbito de la IGAE⁴, 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: estará integrado por todas aquellas actuaciones llevadas a cabo por el gestor relativas a la gestión de tesorería como la gestión de los fondos de efectivo realizada por los cajeros y habilitados, la gestión de las cuentas bancarias abiertas por el Organismo/Entidad y el análisis de las operaciones de los procedimientos especiales de pago.

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.

² 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.

³ 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 sometidas a esa forma de control por la IGAE (artículo 159.1.a de la LGP).

⁴ 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). Esta guía no será de aplicación a la Dirección General del Tesoro y Política Financiera debido a su naturaleza específica.

2. Organización de la Guía

La presente Guía es una ayuda al diseño de actuaciones de control financiero permanente sobre la gestión de tesorería. 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 de la gestión de tesorería, 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 tesorería 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.

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 tesorería 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 específicas: con el objetivo de analizar los distintos procedimientos en la gestión de tesorería:
 - ✓ Efectivo: Cajas y Subcajas.
 - ✓ Cuentas bancarias.
 - ✓ Procedimientos especiales de pago.

A su vez, la presente guía está integrada por cinco 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 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 5 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 re-

coger, 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.

3. Normativa aplicable

No es posible incluir en este apartado toda la normativa aplicable, porque la gestión de tesorería está regulada 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 regula la gestión de tesorería con carácter general, y de forma específica cada uno de procedimientos de gestión, sin entrar en las numerosas normas (Órdenes Ministeriales, Circulares de distintos orígenes, consultas, jurisprudencia, etc.) que contemplan aspectos puntuales del procedimiento de la gestión de tesorería.

Normativa general

- Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.
- Real Decreto 640/1987, de 8 de mayo, sobre sobre pagos librados «a justificar».
- Real Decreto 725/1989, de 16 de junio, sobre anticipos de Caja fija.
- Orden de 23 de diciembre de 1987 por la que se dictan normas para el desarrollo y aplicación del Real Decreto 640/1987, de 8 de mayo, sobre pagos librados a justificar.
- Orden de 26 de julio de 1989 por la que se dictan normas para el desarrollo y aplicación del Real Decreto 725/1989, de 16 de junio, sobre anticipos de Caja fija.
- Orden EHA/2045/2011, de 14 de julio, por la que se aprueba la instrucción de contabilidad para la Administración Institucional del Estado.
- Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.
- Orden HAP/336/2014, de 4 de marzo, por la que se modifican: la Orden de 1 de febrero de 1996, por la que se aprueban los documentos contables a utilizar por la Administración General del Estado; la Orden de 1 de febrero de 1996, por la que se aprueba la Instrucción de Operatoria Contable a seguir en la Ejecución del Gasto del Estado; la Orden EHA/2045/2011, de 14 de julio, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado; y la Orden EHA/3067/2011, de 8 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración General del Estado.
- Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado.
- Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.
- Orden de 8 de noviembre de 1994 sobre justificación y anticipos de las indemnizaciones por razón del servicio.
- Real Decreto 591/1993, de 23 de abril, por el que se regulan determinados aspectos relacionados con la gestión de gastos y pagos en el exterior.
- Real Decreto 938/2005, de 29 de julio, por el que se dictan normas sobre el seguimiento y aplicación contable de los fondos disponibles en los servicios del exterior.
- Orden de 6 de febrero de 1995 sobre ordenación del pago y pago material en divisas.
- Orden PRE/1576/2002, de 19 de junio, por la que se regula el procedimiento para el pago de obligaciones de la Administración General del Estado, modificada por la Orden/PRE/1136/2013.

- Orden EHA/333/2006 de 9 de febrero, por la que se establecen los supuestos en los que la Dirección General del Tesoro y Política Financiera podrá autorizar la apertura de cuentas de situación de fondos del Tesoro Público fuera del Banco de España.
- Decreto 680/1974, de 28 de febrero, por el que se dispone el pago de haberes y retribuciones al personal en activo de la Administración del Estado y de los Organismos Autónomos a través de establecimientos bancarios o Cajas de Ahorro.

Normativa específica

- Resolución de 23 de diciembre de 1987, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueban las normas de contabilidad de las cajas pagadoras y se establecen los modelos normalizados de cuentas justificativas, en aplicación respectivamente, de los artículos 8.1 y 12.2 del Real Decreto 640/1987, de 8 de mayo, sobre pagos librados “a justificar”.
- Resolución de 14 de septiembre de 1989, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para la contabilización de los anticipos de Caja fija y se modifica parcialmente la Resolución de 23 de diciembre de 1987 por la que se aprobaron las normas de contabilidad de las Cajas pagadoras y se establecieron los modelos normalizados de cuentas justificativas.
- Resolución de 31 de octubre de 1997, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se establecen las cuentas justificativas a rendir por los cajeros de pagos especiales a la Dirección General del Tesoro y Política Financiera.
- Resolución de 23 de marzo de 2006, de la Intervención General de la Administración del Estado, para la aplicación del Real Decreto 938/2005, de 29 de julio, por el que se dictan normas sobre el seguimiento y aplicación contable de los fondos disponibles en los servicios del exterior.
- Resolución de 26 de febrero de 2007, conjunta de la Intervención General de la Administración del Estado y la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, por la que se regula el procedimiento a seguir en el ingreso en la cuenta General del Tesoro Público en el Banco de España de los fondos recaudados a través de las cuentas restringidas de recaudación de ingresos no tributarios autorizadas a órgano de la AGE.
- Resolución de 22 de febrero de 2011, conjunta de la Intervención General de la Administración del Estado y de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, por la que se regula el procedimiento de pagos en divisas.
- Resolución de 7 de julio de 2016, conjunta de la Intervención General de la Administración del Estado y de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se regula el procedimiento para la realización de ciertos pagos a través de agentes mediadores.

En todo caso, deberá completarse con aquella otra normativa específica para alguno de los aspectos relacionados con el área de tesorería y procedimientos especiales de pago del Sector Público, y vigente en el momento de realizarse el control, así como con los informes e instrucciones que sean de aplicación (p. ej. de la IGAE, de la Abogacía del Estado o de las Secretarías de Estado correspondientes) y, en su caso, con la normativa propia del órgano controlado (normas, circulares, instrucciones, etc.).

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.

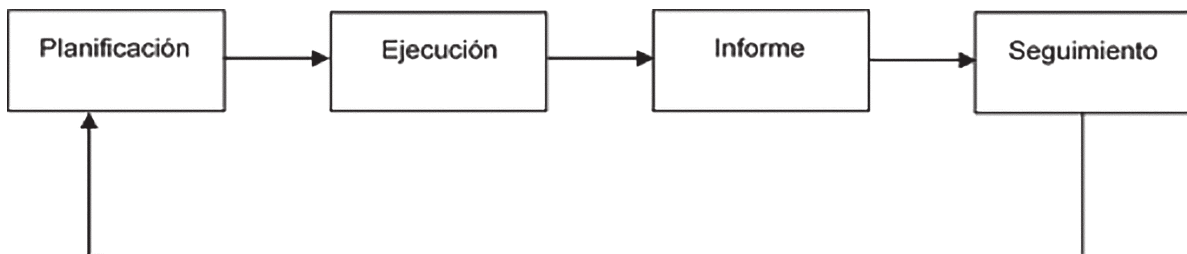
A estos efectos, deberán comunicar el inicio de las actuaciones en un documento que refleje, al menos, las siguientes cuestiones:

- ✓ 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 AUDI-net. 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 AUDI-net 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 tesorería, 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 la gestión de tesorería (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 documentados⁵ en un memorándum de planificación con el suficiente detalle, siempre que sea posible, antes del comienzo del control financiero permanente.

⁵ 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).

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 oportunamente⁶.

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 interno⁷ 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 componentes⁸ 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 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, de tesorería), 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, 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 ORGANO SUJETO A CONTROL y en el Anexo 4: Cuestionario sobre organización, control interno, otros controles y cambios en el entorno del órgano ges-

⁶ 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).

⁷ 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.

⁸ NIA-ES-SP 1315, párrafos 14-24.

tor en relación con la gestión de la tesorería 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, la tesorería 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 D. PRUEBAS DE AUDITORÍA ESPECÍFICAS 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.

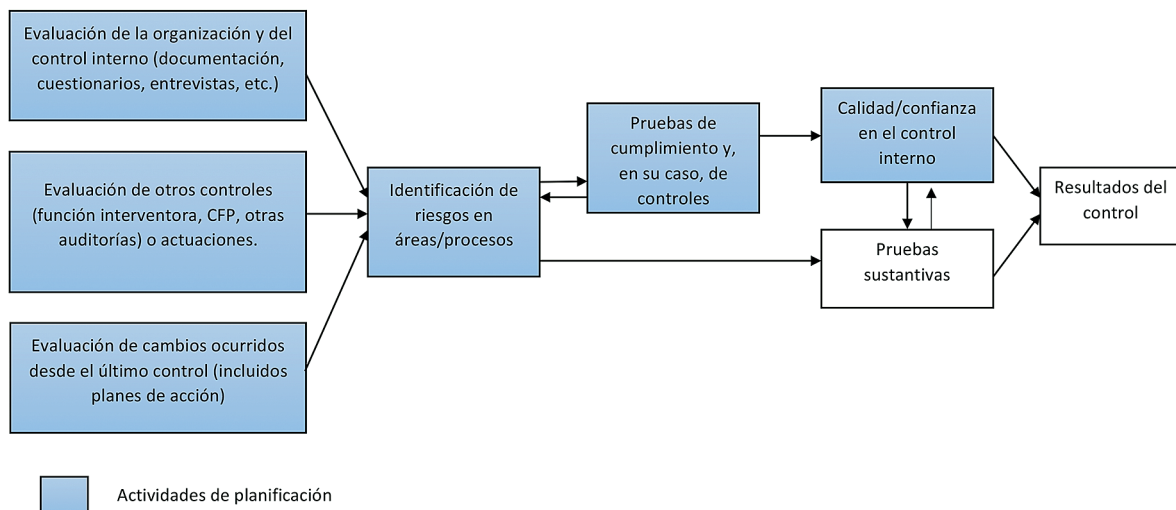
No obstante, puede darse que el órgano no tenga establecido formalmente un sistema de gestión de riesgos o que no lo tenga documentado o que ni siquiera haya establecido un sistema de un control interno propiamente dicho. En ese caso, el auditor indagará cómo se han identificado los riesgos y cómo se 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 tesorería.

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 LGP⁹, 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.

⁹ 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 (...), 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”.

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 la tesorería 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.

Los riesgos existentes asociados a este objetivo que se han tenido en cuenta a la hora de plantear este control son básicamente los siguientes:

Riesgos de incumplimiento:

- Falta de actualización de manuales, procedimientos o instrucciones internas sobre la tramitación de los procedimientos de tesorería que puede suponer la omisión de trámites o documentos en la elaboración y gestión del expediente que sean preceptivos.

Riesgos de ineficacia e ineficiencia:

- La existencia, en su caso, de descoordinación entre las distintas cajas del organismo.
- Inadecuada tramitación de expedientes debido a la ausencia de tipificación de cuestiones clave a realizar y/o verificar.
- Falta de fiabilidad y/o integridad de los datos reflejados en el sistema contable de la entidad.
- Pérdidas derivadas de la ausencia de planificación de las necesidades de tesorería.
- Mantenimiento de estructuras no necesarias para la gestión de la tesorería.

El trabajo realizado debe permitir concluir sobre:

- La idoneidad de la estructura y organización de las unidades competentes en materia de tesorería. En particular, el grado de coordinación en caso de que existan varias unidades en el Organismo/Entidad.
- La composición de los pagos gestionados por el Organismo/Entidad, identificando las modalidades a través de las cuales el Organismo realiza los pagos de las obligaciones presupuestarias.
- La adecuada formalización y actualización de manuales y/o instrucciones sobre los procedimientos relativos a la gestión de tesorería.
- La existencia de actuaciones tendentes a la planificación, seguimiento y control de las actividades del área de tesorería.
- El grado de utilización de medios informáticos en la gestión de los expedientes.

PRUEBAS DE AUDITORÍA	
1.1	<p>Describir la estructura de las unidades competentes en la gestión de tesorería del Organismo/Entidad: organigrama, flujograma, etc.</p> <p>Describir el órgano superior del que dependen, los efectivos con los que cuentan, y las principales funciones de las unidades que intervienen en la gestión de tesorería (unidades encargadas de la gestión de pagos en firme, procedimientos especiales de pago, pagos al exterior, cobros y pagos extrapresupuestarios, a través de agentes mediadores o cobros y pagos equivalentes, etc.):</p> <p>Verificar que las distintas unidades están facultadas legalmente para las gestiones de este tipo de gastos, si hay delegación de competencias, etc.</p> <p>En el caso de que exista una Unidad Central de Cajas pagadoras, verificar que lleva y mantiene un censo de las Cajas pagadoras y de los Cajeros pagadores adscritos a la misma.</p> <p>Deberá hacerse especial hincapié en la coordinación entre las mismas verificando si existe algún tipo de supervisión entre ellas.</p> <p>Analizar la razonabilidad de la estructura con respecto a las competencias que les corresponden.</p> <p>Analizar la estructura organizativa</p> <p>Sin perjuicio de otros aspectos que el auditor considere relevantes, se debería analizar, si la estructura organizativa es razonable en relación con las competencias, funciones y fondos asignados (teniendo en cuenta los datos de la prueba 1.2).</p> <p>Y, en el caso de que existan cajas centrales y cajas adscritas a la misma, si existe coordinación entre ellas.</p>
1.2	<p>Solicitar los datos sobre los procedimientos de pago utilizados, obteniendo la siguiente información:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Expedientes a través de pagos en firme, pagos a justificar y anticipos de caja fija¹⁰ y, en caso de que se realice, pagos a través de agentes mediadores y pagos al exterior. • Importe total de los pagos realizados a través de cada uno de estos procedimientos en el período de control. • Porcentaje de cada procedimiento de pago sobre el total del Organismo/Entidad en número de expedientes y en importe. <p>Analizar los datos proporcionados por el gestor</p> <p>Sin perjuicio de otros aspectos que el auditor considere relevantes, analizar la fiabilidad e integridad de los datos proporcionados por el sujeto controlado.</p> <p>Si los datos proporcionados fueran poco fiables, incompletos, incorrectos o no íntegros, explicar las razones.</p> <p>A su vez, analizar la composición de los procedimientos de pago utilizados por el organismo/entidad en términos relativos para comprobar el nivel de utilización de cada uno de ellos. Determinar si existe una estructura adecuada, o si por el contrario, existe un exceso de utilización de los procedimientos especiales de pago. (Ver prueba 1.1).</p>
1.3	<p>Obtener las normas de coordinación dictadas por su Departamento Ministerial y las dictadas por el Organismo, así como los manuales e instrucciones internas relativas a:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Los mecanismos de custodia de los fondos, ✓ funcionamiento interno de las Cajas pagadoras, ✓ autorización y limitaciones para la realización de gastos y pagos, ✓ necesidades de Tesorería, ✓ organización y funcionamiento de las cajas pagadoras, ✓ procedimientos para los gastos y pagos (en firme, procedimientos especiales de pago, a través de agentes mediadores y pagos en el exterior), ✓ documentos y registros que generan, ✓ actuaciones y comprobaciones que efectúan, ✓ circuito seguido por la documentación. <p>Verificar la fecha de la última actualización y comprobar el estado de actualización, teniendo en cuenta si se han producido durante el período de control cambios en el entorno del órgano gestor (legislativos, funcionales, de sistemas, etc.).</p> <p>Obtener el número de manuales e instrucciones internas, así como el grado de actualización de los mismos.</p> <p>Analizar la situación de los manuales e instrucciones internas en el ámbito de tesorería</p> <p>Sin perjuicio de otros aspectos que el auditor considere relevantes, verificar si el organismo/entidad cuenta con manuales e instrucciones internas y analizar si están actualizados. Si no tienen manuales e instrucciones internas o si teniéndolos, no están actualizados o no se comunican a los organismos/entidades o cajas adscritas a los mismos, explicar las razones.</p>

¹⁰ Todas las referencias a los ACF y PJ serán aplicables a los procedimientos equivalentes para las entidades distintas a OOAA.

PRUEBAS DE AUDITORÍA	
1.4	<p>Respecto de la planificación de las necesidades de tesorería, seguimiento y control, solicitar los tipos de documentos elaborados por el organismo/entidad, con indicación de la periodicidad, y analizar, entre otros aspectos:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Elaboración periódica de informes. ✓ Definición de indicadores. ✓ Existencia de comprobaciones. ✓ Análisis de desviaciones.
1.5	<p>Analizar los sistemas utilizados para la gestión de expedientes de tesorería del Organismo/Entidad.</p>
1.5.1	<p>Verificar que los sistemas de tramitación y gestión de expedientes, descritos en los correspondientes manuales, contienen al menos, los siguientes aspectos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Formularios, documentos o informes normalizados y con identificación del funcionario o autoridad que asume el contenido. • Listado de aspectos clave a revisar siempre en la gestión del expediente. 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 para valorar destacamos la propuesta y la justificación de los siguientes aspectos y el nivel de autorización o conformidad definidos: <ul style="list-style-type: none"> – Motivos de entrada y salida de fondos. – Conciliaciones bancarias y arqueo de caja. – Custodia de la caja y personas que tienen acceso a ella. – Para los procedimientos especiales de pago: las órdenes de pago, la rendición, revisión y aprobación de las cuentas justificativas. – Para los pagos a través de agentes mediadores, los procedimientos de tramitación de pagos masivos y pagos únicos plurales, la elaboración de las cuentas justificativas, etc. – Para los pagos en el exterior, las propuestas de ejecución de pagos y la elaboración de cuentas justificativas. – Otros. <p>Analizar los sistemas de tramitación y gestión de expedientes Sin perjuicio de otros aspectos que el auditor considere relevantes, se debería analizar las posibles debilidades del procedimiento que esté establecido para la gestión de expedientes de tesorería.</p>
1.5.2	<p>Verificar si existe una aplicación o programa informático específico, en el que se registre la totalidad de las operaciones de tesorería gestionadas por el organismo o entidad. Se comprobará si el detalle que aparece en dicho programa, en cuanto a los datos incorporados, se considera adecuado o insuficiente. Se comprobará igualmente quién es el responsable de la introducción de los datos en dicha aplicación y si está definida la política de accesos y modificación de datos en la misma.</p>
1.5.3	<p>Comprobar si han existido incidencias en los pagos durante el ejercicio de control. Analizar las acciones realizadas por Organismo/Entidad para su corrección (comprobación de datos, devolución al órgano que ordenó el pago, anulación del pago, etc.).</p>
1.5.4	<p>De las pruebas anteriores, concluir si estos sistemas generan un adecuado registro contable de las operaciones de tesorería:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Comprobar el sistema de registro de información contable utilizado por el Organismo. • Verificar, en su caso, la utilización del SIC, y analizar las causas en caso de que no se utilice. 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). • Verificar si el sistema utilizado permite reflejar la totalidad de las operaciones, si es fiable y si es eficaz. • Comprobar si la contabilización de las operaciones de tesorería se realiza a través de los documentos originales justificativos de los libramientos de fondos y de los pagos realizados, comprobando que dichos documentos contienen las firmas requeridas por el procedimiento establecido y su secuencia numérica. <p>Analizar los sistemas de registro contable Sin perjuicio de otros aspectos que el auditor considere relevantes, se debería analizar si los sistemas utilizados por el organismo/entidad para realizar los registros contables son los adecuados. En caso contrario, indicar las razones para que no se realice un registro contable adecuado.</p>

D. PRUEBAS DE AUDITORÍA ESPECÍFICAS

En este apartado se han diseñado instrucciones particulares para los distintos tipos de procedimientos de la gestión de tesorería (efectivo, cuentas bancarias y procedimientos especiales de pago) llevados a cabo por el órgano sujeto a control.

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

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. EFECTIVO: CAJAS Y SUBCAJAS

Los riesgos más destacados que se pretenden analizar en este apartado son:

Riesgos de incumplimiento:

- Existencia de cajas indebidamente constituidas incumpliendo la normativa aplicable.
- Inadecuada utilización de los fondos.

Riesgos de ineficacia e ineficiencia:

- Inexistencia de una relación completa de Cajas pagadoras, Subcajas, Habilitaciones y unidades administrativas adscritas al organismo/entidad que gestionen fondos de tesorería, así como la falta de información sobre los pagos gestionados por cada una de ellas, impidiendo llevar el control sobre las cajas y el seguimiento de su actividad.
- Ausencia de controles de caja a través de conciliaciones periódicas, circularizaciones periódicas, etc.
- Ausencia de restricciones en el uso de dinero efectivo mediante segregación de funciones, firmas mancomunadas, etc.

El trabajo realizado debe permitir concluir sobre:

- La adecuación normativa de las cajas pagadoras, subcajas, habilitaciones, etc. que gestionan el efectivo existente en el Organismo/Entidad. El cumplimiento de la normativa vigente en cuanto a nombramiento de Cajeros, creación, mantenimiento de existencias en efectivo, etc.
- El cumplimiento de la normativa vigente respecto al control de las cajas de efectivo mediante la realización de arqueos (la no superación de las cuantías máximas de efectivo autorizadas, las posibles diferencias con los registros en libros, etc.).

PRUEBAS DE AUDITORÍA	
1.1	<p>Obtener una relación de Cajas pagadoras, Subcajas, Habilitaciones y unidades administrativas adscritas al organismo/entidad o unidades equivalentes que gestionen fondos de tesorería y realizar las siguientes comprobaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verificar que están debidamente constituidas, obteniendo la relación de: <ul style="list-style-type: none"> ✓ Fecha de creación. ✓ Fondos de tesorería que gestiona. El volumen total de cobros y pagos durante el ámbito temporal del control. ✓ Responsable de su gestión, fecha de nombramiento y, en su caso, de cese. ✓ Documentación en virtud de la cual está habilitado para gestionarla(s). ✓ Existencia de Cajero, Subcajero, Habilitado o responsable sustituto, indicar la fecha de nombramiento y, en su caso, de cese. ✓ Ubicación física y medidas de custodia. • Solicitar las autorizaciones del órgano competente para el mantenimiento de existencias en efectivo en las distintas Cajas pagadoras y subcajas. • En caso de haberse constituido caja(s) de efectivo durante el periodo objeto de control, comprobar: <ul style="list-style-type: none"> ✓ Que se ha seguido el procedimiento establecido para su solicitud. ✓ Que se ha autorizado por órgano competente. ✓ Que el importe se ajusta al procedimiento establecido o, en su defecto, existe autorización para dicho importe. ✓ En su caso, que no se organiza en subcajas, es decir, los fondos no están fraccionados. <p>Analizar el cumplimiento de los requisitos legales de las Cajas pagadoras Sin perjuicio de otros aspectos que el auditor considere relevantes, verificar que están debidamente constituidas y que cumplen con todos los requerimientos legales para su mantenimiento. Comprobar si existen mecanismos restrictivos en el uso de dinero efectivo mediante segregación de funciones, firmas mancomunadas, etc.</p>
1.2	<p>Realizar el arqueo de las cajas de efectivo (dicho arqueo debería realizarse por sorpresa y en fecha distinta a la establecida expresamente para que lo realice el Cajero pagador):</p> <ul style="list-style-type: none"> • El recuento de los fondos y demás justificantes deberá realizarlo el Cajero pagador en presencia del funcionario de la Intervención. • Comprobar que la existencia en efectivo más la documentación justificativa de pagos realizados que se encuentren pendientes de registrar en el momento de efectuar el arqueo no superan las cuantías máximas de existencias en efectivo autorizadas por el órgano gestor. • Verificar que el saldo del arqueo coincide con el saldo, a esa misma fecha, según el libro de caja. En caso contrario, se solicitará la conciliación oportuna, verificando la conformidad con la documentación justificativa (del gasto/ingreso y pago/cobro) de las partidas causantes de las diferencias. • En caso de que se hayan reducido las cuantías máximas de efectivo autorizadas respecto al ejercicio anterior, comprobar que se ha realizado el ajuste correspondiente, traspasando el exceso de efectivo a la cuenta oficial en el Banco de España a nombre del Tesoro Público. <p>Analizar los resultados del arqueo de caja Sin perjuicio de otros aspectos que el auditor considere relevantes, verificar si el saldo de la caja coincide con el efectivo existente, y en caso contrario solicitar la documentación justificativa para conciliar las divergencias. En definitiva, verificar si se ha dado un uso adecuado de los fondos. En caso contrario, indicar las razones por las que no se ha realizado un uso adecuado de los fondos.</p>
1.2.1	<p>Si existen cheques en la caja, realizar las siguientes comprobaciones sobre el total o sobre una muestra seleccionada (si no se realiza un muestreo estadístico, seleccionar los que a juicio del auditor tengan mayor riesgo, como por ejemplo los de mayor importe, los más antiguos, etc.):</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verificar que su fecha no está muy alejada de la fecha en que se efectúa el arqueo, con el fin de comprobar que los cheques no permanecen en caja excesivo tiempo, sin ser depositados en el banco, en su caso. • Comprobar la justificación de dichas operaciones, así como su abono efectivo. <p>Analizar los cheques bancarios gestionados por la caja Sin perjuicio de otros aspectos que el auditor considere relevantes, analizar el adecuado empleo y cobro de los cheques bancarios gestionados por la caja.</p>

2. CUENTAS BANCARIAS

Los riesgos más destacados que se pretenden analizar en este apartado son:

Riesgos de incumplimiento:

- Incumplimiento de los requisitos legales de apertura, mantenimiento o cierre de las cuentas bancarias.
- Incumplimientos legales en la gestión del pago de los expedientes de gasto, de las nóminas y de los fondos en el exterior.
- Uso inadecuado de los fondos existentes por falta de mecanismos de control.

Riesgos de ineficacia e ineficiencia:

- Inexistencia de una relación íntegra de todas las cuentas bancarias abiertas por la entidad, lo que puede impedir el adecuado control por parte del organismo/entidad de las cuentas bancarias y su estado.
- Inexistencia de registros actualizados sobre la totalidad de cobros y pagos realizados, lo que puede derivar en un inadecuado uso de los fondos.

El trabajo realizado debe permitir concluir sobre:

- El cumplimiento de los requerimientos legales para la creación, mantenimiento y, en su caso, extinción de las cuentas bancarias abiertas por la entidad.
- El volumen de actividad de la Caja pagadora a través de los saldos totales de cobros y pagos.
- El grado de integridad y fiabilidad de la información proporcionada por el gestor, con respecto a la información suministrada por las entidades financieras a través de las circularizaciones realizadas.
- El cumplimiento de la normativa aplicable con respecto a la rentabilidad y/o costes generados por las cuentas corrientes abiertas en las entidades financieras.
- Si los cobros y pagos registrados en las cuentas bancarias están adecuadamente justificados y contabilizados.

PRUEBAS DE AUDITORÍA	
2.1	<p>Solicitar del órgano objeto de control una comunicación comprensiva de todas las cuentas bancarias del organismo/entidad con las que han operado durante el ejercicio cada una de las Cajas, Subcajas y Habilitaciones (cuentas operativas, cuentas de pagos, cuentas restringidas de recaudación, etc.¹¹), y solicitar los contratos firmados vigentes con las entidades financieras y analizar entre otros aspectos, los siguientes para cada cuenta bancaria:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Denominación y NIF de la caja pagadora. ✓ Entidad bancaria. ✓ Número de cuenta y tipo. ✓ Título de la cuenta, se indicará con la denominación de la cuenta que aparece en la autorización¹² por la DGTPF. ✓ Naturaleza de la cuenta (si se trata de una cuenta de provisión de fondos, restringida de recaudación, restringida de pagos, etc.). ✓ Autorización de la DGTPF, o del Departamento de Recaudación de la AEAT (para cuentas de ingresos de naturaleza tributaria) por el plazo de duración total del contrato incluidas prórrogas (no puede superar los seis años). ✓ Fecha de apertura (se solicitará la autorización de la DGTPF), de última prórroga y, en su caso, de cancelación (se solicitará al gestor copia de la autorización de la DGTPF para la cancelación, copia del documento ordenando la cancelación y copia de la carta de pago del ingreso en el Tesoro del saldo final). ✓ Describir el tipo de restricciones de la cuenta (en la autorización de apertura por parte de la DGTPF o, en su caso, en el contrato). ✓ Tipo de interés aplicable a saldos deudores y acreedores, periodicidad con la que se liquidan y plazos de ingreso en el Tesoro. En su caso, identificarla con su código de cuenta corriente. ✓ Régimen de firmas y personas autorizadas para disponer de los fondos, así como la comunicación a la entidad bancaria de las posibles modificaciones existentes. Indicar en su caso, la situación en que una firma autorizada se ha mantenido con posterioridad a que el titular dejase de desempeñar el cargo que determinó dicha autorización de firma. ✓ En caso de que se haya declarado la contratación centralizada con una o varias entidades de crédito, comprobar que se ha tramitado el oportuno acuerdo marco y que las cuentas se han abierto mediante contratos basados en dicho acuerdo marco, requiriéndose autorización previa de la DGTPF. (Artículo 109 LGP). ✓ En el caso de cuentas canceladas anticipadamente, comprobar las razones de la DGTPF para ordenarla o, si la ha cancelado el órgano gestor, que se ha comunicado la misma a la DGTPF. (Artículo 109 LGP). ✓ Obtener el importe total de cobros y pagos gestionados a través de cada cuenta bancaria. <p>Analizar la relación de cuentas bancarias proporcionada por el gestor Sin perjuicio de otros aspectos que el auditor considere relevantes, verificar que las cuentas bancarias cumplen con los requerimientos legales para su creación, mantenimiento y, en su caso, extinción. Analizar el volumen de actividad de la Caja pagadora a través de los saldos totales de cobros y pagos.</p>
2.2	<p>Comprobar los cobros, pagos y saldos de las cuentas bancarias para cada una de las Cajas, Subcajas y Habilitaciones en aquellas operaciones que, a juicio del auditor, presentan mayores riesgos como:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Descubiertos en cuentas: del detalle de movimientos de las cuentas analizar si el saldo ha sido negativo en algún caso y buscar la causa de la falta de tesorería que justifica el endeudamiento no permitido. ✓ En el caso de los pagos en el exterior, posibles entradas y salidas de fondos anómalas o no justificadas. ✓ En el caso de cuentas gestionadas por agente mediador o equivalente, analizar la existencia de movimientos anómalos o atípicos por importe, por coincidencia de importes de entrada/salida, etc. <p>En definitiva, se trata de analizar las entradas y salidas de fondos no justificadas en las cuentas bancarias del organismo.</p> <p>Analizar los cobros, pagos y saldos de las operaciones con mayores riesgos Sin perjuicio de otros aspectos que el auditor considere relevantes, verificar aquellas operaciones como posibles descubiertos en cuentas, la adecuada justificación de las operaciones en el exterior, las realizadas por un agente mediador o equivalente, etc.</p>

¹¹ Ver la Orden EHA/333/2006, de 9 de febrero, por la que se establecen los supuestos en los que la DGTPF podrá autorizar la apertura de cuentas de situación de fondos del Tesoro Público fuera del Banco de España.

¹² Las referencias a las preceptivas autorizaciones de la DGTPF son sólo aplicables a los OOAA y AAEE (artículo 4.h del Real Decreto 403/2020, de 25 de febrero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital).

PRUEBAS DE AUDITORÍA	
2.3.	<p>En el caso de los organismos con presupuesto limitativo que no estén sujetos a función interventora, analizar especialmente las operaciones extrapresupuestarias derivadas de las siguientes cuentas del PGCP, con objeto de detectar entradas y salidas de fondos no justificadas, verificar la existencia de operaciones anómalas por la atipicidad del importe, la existencia de salidas/entradas de mismo importe, etc.</p> <p>Salidas de fondos derivadas de: El subgrupo 44. Deudores no presupuestarios y de las cuentas 246, 247, 260, 265, 440, 442, 449, 456, 470, 471, 472, 537, 538, 550, 565, 566.</p> <p>Entradas de fondos derivadas de: El subgrupo 41. Acreedores no presupuestarios y de las cuentas 167, 168, 180, 185, 410, 412, 419, 453, 456, 475, 476, 477, 517, 518, 550, 560, 561.</p> <p>Analizar las operaciones extrapresupuestarias tramitadas por el gestor Sin perjuicio de otros aspectos que el auditor considere relevantes, verificar las operaciones extrapresupuestarias tramitadas por el gestor, con objeto de detectar entradas y salidas de fondos no justificadas, verificar la existencia de operaciones anómalas por la atipicidad del importe, la existencia de salidas/entradas de mismo importe, etc.</p>
2.4	<p>En el caso de que existan tarjetas de crédito o débito, con cargo a estas cuentas:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Verificar si los titulares de tarjetas de crédito están autorizados para ello. ✓ Comprobar los cargos realizados, de forma tal que se verifique si todos los titulares han justificado debidamente su utilización y el gasto realizado. ✓ Verificar que no se exceden los límites máximos de disposición por operación y por mensualidad y si se consideran adecuados dichos límites. <p>Analizar el adecuado uso de las tarjetas de crédito o débito Sin perjuicio de otros aspectos que el auditor considere relevantes, en caso de que se haya autorizado la utilización de tarjetas de crédito o débito, comprobar que las operaciones realizadas están debidamente justificadas, y se hace un adecuado uso de las mismas.</p>
2.5	<p>Circularizar¹³ a todas las entidades financieras en las que el Organismo/Entidad mantiene cuentas abiertas, y realizar las siguientes comprobaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Número de las cuentas. ✓ Naturaleza de las cuentas. ✓ Tipo de interés. ✓ Firmas autorizadas. ✓ Que el saldo, según la información obtenida mediante la circularización coincide con el reflejado en el correspondiente registro contable. ✓ Que las operaciones aritméticas han sido correctamente realizadas. ✓ El número de tarjetas de crédito o débito disponibles. <p>Seleccionar una muestra de las partidas más representativas incluidas en las conciliaciones (las más antiguas, las de mayor importe, otras al azar) y comprobar fecha, importe y descripción, verificando su registro en libros y en extractos bancarios, así como los documentos justificativos.</p> <p>Toda conciliación bancaria que no haya sido remitida por la Caja pagadora deberá ser exigida al órgano gestor. Las posibles diferencias existentes deberán ser aclaradas por el órgano gestor.</p> <p>Analizar los datos proporcionados por las entidades financieras Sin perjuicio de otros aspectos que el auditor considere relevantes, analizar la fiabilidad e integridad de los datos proporcionados por el sujeto controlado, una vez analizados los registros de las entidades financieras. Si los datos proporcionados fueran poco fiables, incompletos, incorrectos o no íntegros, explicar las razones.</p>
2.6	<p>Analizar la rentabilidad y costes de los fondos de tesorería mantenidos en las correspondientes cuentas:</p>
2.6.1	<ul style="list-style-type: none"> • Describir la remuneración pactada por el mantenimiento de las cuentas corrientes y los intereses devengados en el período objeto de control, de acuerdo con el contrato de apertura de la cuenta corriente, la información facilitada por la entidad bancaria y la información deducible de los libros. • Recalcular el importe de los intereses para un mes seleccionado y verificar que son conformes a la documentación anterior. • Comprobar su ingreso en el Tesoro o, en su caso, en la tesorería del organismo (realizar el examen en su totalidad o por muestreo). • Comprobar la correcta liquidación de los intereses bancarios en las cuentas corrientes que presenten saldos medios anuales importantes.

¹³ Cuando sea posible, se utilizarán los datos obtenidos en la auditoría de cuentas.

PRUEBAS DE AUDITORÍA	
2.6.2	<p>Analizar la existencia de gastos asociados a las cuentas, seleccionar una muestra en contabilidad de comisiones e intereses y realizar las siguientes comprobaciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> Comisiones: comprobar que no existen comisiones indebidamente cobradas por parte de las entidades bancarias¹⁴. Seleccionar una muestra en contabilidad de gastos por comisiones bancarias y analizar si el gasto está justificado conforme a contrato y si coincide con la información proporcionada por el órgano gestor. Intereses deudores: analizar si el gasto está justificado conforme a contrato y si coincide con la información proporcionada por el órgano gestor. <p>Analizar los cargos y retribuciones derivadas de las cuentas bancarias del organismo/entidad Sin perjuicio de otros aspectos que el auditor considere relevantes, verificar que se están obteniendo las retribuciones pactadas con la entidad financiera y que no se están aplicando cargos indebidos.</p>
2.7	<p>En el caso de cuentas sin movimientos durante el periodo objeto de control, analizar el saldo el último día del período de control, los días sin movimiento, las causas de su mantenimiento, así como los posibles gastos y rentabilidades asociados a las mismas.</p> <p>Analizar los movimientos de una muestra de cuentas Sin perjuicio de otros aspectos que el auditor considere relevantes, analizar la situación de las cuentas sin movimientos, los motivos de esa falta de movimientos, así como los posibles gastos generados por las mismas.</p>
2.8	<p>En el caso de las cuentas corrientes para pagos de nóminas analizar el cumplimiento de legalidad en la remisión de las cuentas justificativas desde el Habilitado al órgano gestor¹⁵:</p> <p>Verificar el cumplimiento de la remisión de cuentas justificativas al órgano que reconoció la obligación dentro del mes siguiente a aquel en que se produjo el pago de las retribuciones, así como su posterior aprobación.</p> <p>Calcular el período medio de presentación, el período medio de aprobación y, en caso de ser relevante, la demora media en la presentación.</p> <p>Verificar la existencia de pagos que no han podido ser realizados por la entidad bancaria, retrocesiones y otras incidencias, y analizar las causas de estas situaciones.</p>
2.8	<p>Analizar la gestión de los expedientes de nóminas Sin perjuicio de otros aspectos que el auditor considere relevantes, verificar el adecuado envío de las cuentas justificativas derivadas del pago de las nóminas y comprobar la eficacia del procedimiento analizando, si se producen demoras injustificadas en los plazos de tramitación de los expedientes, así como posibles incidencias en el pago.</p>
2.9	<p>En el caso de los fondos disponibles en los servicios del exterior¹⁶ verificar los siguientes extremos:</p> <ul style="list-style-type: none"> El nombramiento del Cajero pagador en los servicios en el exterior y su correspondencia con la cuenta de gestión y la información trimestral. Las personas autorizadas para la ordenación y realización de pagos en el exterior. La existencia de personas designadas como segunda, tercera y/o cuarta firma, y que, en su caso, están vinculadas laboralmente con la Consejería. En el examen del contrato que origina el gasto, verificar que se cumple lo dispuesto en la Disposición Adicional Primera de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público. Comprobar la correcta aplicación de los tipos de cambio utilizados en las operaciones en divisas. Obtener el tipo de cambio de las distintas divisas en que ha operado la entidad pública y comprobar la correcta aplicación de los tipos de cambio a los saldos de las cuentas bancarias a 31 de diciembre, o en su caso, el último día del período de control. <p>Analizar la gestión de pagos en el exterior Sin perjuicio de otros aspectos que el auditor considere relevantes, verificar el adecuado funcionamiento de los servicios en el exterior, analizando el cumplimiento de requisitos formales y procedimentales, así como las posibles entradas y salidas anómalas de fondos.</p>

¹⁴ El artículo 109 de la LGP establece explícitamente que en las cuentas de situación de fondos fuera de Banco de España los contratos *contendrán necesariamente una cláusula de exclusión de la facultad de compensación y el respeto al beneficio de inembargabilidad de los fondos públicos establecido en el artículo 23 de esta Ley. Podrá pactarse que los gastos de administración de la cuenta se reduzcan con cargo a los intereses devengados por la misma.*

¹⁵ Artículo 6 del Decreto 680/1974, de 28 de febrero, por el que se dispone el pago de haberes y retribuciones al personal en activo de la Administración del Estado y de los Organismos Autónomos a través de establecimientos bancarios o Cajas de Ahorro.

¹⁶ Los pagos en el exterior para la AGE y los OOA se regulan en la Orden de 6 febrero de 1995 sobre ordenación del pago y pago material.

3. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE PAGO

Los riesgos más destacados que se pretenden analizar en este apartado son:

Riesgos de incumplimiento:

- Incumplimientos legales en la expedición de órdenes de PJ y de ACF (inexistencia de Acuerdo/ Resolución, superación de cantidades máximas, gastos imputables a conceptos presupuestarios no autorizados, etc.).
- Falta de presentación adecuada de los EST en forma (tanto de formato como de contenido) o plazo¹⁷.

Riesgos de ineficacia e ineficiencia:

- Falta de calidad de las cuentas justificativas, pudiendo originar una inadecuada utilización de los fondos.
- Utilización abusiva del sistema de anticipos de caja fija, pagos a justificar o procedimientos equivalentes, con respecto al procedimiento ordinario de pago (pagos en firme).
- Procedimientos especiales de pago equivalentes diseñados que establezcan procedimientos ineficientes o desactualizados.
- Existencia de errores o incongruencias en la información contenida en los EST debidos a una mala gestión de la información y documentación que los soporta.

El trabajo realizado debe permitir concluir sobre:

- El cumplimiento de la normativa vigente en los procedimientos especiales de pago (normas que los establezcan, naturaleza de los gastos, órgano competente, tipos de pagos, etc.).
- Idoneidad y eficiencia de la gestión de los procedimientos especiales de pago (saldos de cajas de efectivo y/o cuentas, reintegros, pagos sin justificación, cuentas justificativas fuera de plazo, cuentas justificativas favorables, cuentas sin defectos, incidencias en el pago etc.).
- El cumplimiento de las obligaciones contables (llevar a los libros y registros contables, cuentas justificativas y documentación que las acompaña, etc.).
- Existencia de incongruencias en los saldos de los EST.

¹⁷ A los efectos de la presente guía, sólo se analizarán los EST elaborados como consecuencia de la utilización de procedimientos de pago mediante ACF y Pagos a Justificar.

PRUEBAS DE AUDITORÍA	
3.1	<p>Comprobar que se ha dictado el Acuerdo/Resolución que regula la expedición de órdenes de PJ y el sistema de ACF para el órgano de control en las que, entre otros aspectos se regulen los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ El establecimiento de las cantidades de efectivo (cruzar con la prueba 1.2 del apartado de efectivo). ✓ La naturaleza del gasto a tramitar. <p>Comprobar las posibles recomendaciones y sugerencias que haya podido poner de manifiesto el Interventor Delegado en el informe del artículo 3.2 del RD 725/1989.</p> <p>Verificar, en el caso de que se hayan suprimido Cajas pagadoras que han sido durante el periodo de control, que se han realizado las operaciones reguladas en la normativa vigente: reintegro del importe del anticipo de Caja fija, cancelación de las cuentas corrientes, baja de firmas autorizadas, devolución de cheques no utilizados para su destrucción por el Banco de España y reflejo contable en los EST.</p> <p>En el caso de entidades que apliquen procedimientos equivalentes, analizar si los procedimientos están constituidos por órgano competente y analizar los procedimientos descritos para su utilización describiéndolos con las principales características. En aquellos supuestos en los que la regulación sea equivalente a la prevista para ACF se indicará sin necesidad de desarrollo.</p> <p>Analizar el cumplimiento de los requisitos formales de las Cajas pagadoras</p> <p>Sin perjuicio de otros aspectos que el auditor considere relevantes, verificar que se cumplen con los requisitos marcados en la normativa de aplicación, tanto en la constitución, mantenimiento y, en su caso extinción de las Cajas pagadoras.</p>
3.2	<p>Comprobar los cobros, pagos y saldos de la Caja de Efectivo, del período de control, en aquellas operaciones que, a juicio del auditor, presentan mayores riesgos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verificar el fondo autorizado. En caso de que la normativa haya autorizado un fondo o un importe máximo, contrastar su cumplimiento, al menos en las operaciones seleccionadas. Comprobar que los gastos realizados no superan los gastos autorizados. • Verificar el saldo inicial. • Verificar los fondos recibidos. Contrastar las operaciones seleccionadas con los libros correspondientes y los extractos bancarios. • Verificar los pagos realizados seleccionados y contrastar con los justificantes de pago realizados. • Para los ACF, en caso de existir adelantos, verificar que se trata de un gasto recogido en el artículo 19 del RD 462/2002, que son los únicos previstos legalmente. • Verificar el saldo final. Para ello, partiendo del saldo inicial y el total de cobros y pagos, recalcular el saldo final y verificar si existen discrepancias, solicitando la documentación que lo justifique. <p>Analizar los movimientos de la caja</p> <p>Sin perjuicio de otros aspectos que el auditor considere relevantes, verificar para aquellas operaciones que, a juicio del auditor, presentan mayores riesgos, si se han contabilizado todas las operaciones de caja (cobros y pagos), si el saldo de la caja coincide con el efectivo existente, y si las operaciones cuentan con la oportuna documentación justificativa. En definitiva, verificar si se ha dado un uso adecuado de los fondos.</p>
3.3	<p>Analizar aquellos aspectos de la normativa que regula los procedimientos especiales de pago que originen las circunstancias, como, por ejemplo:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Plazos de justificación muy dilatados en la presentación de la cuenta justificativa en los gastos de emergencia. ✓ La aprobación de las cuentas justificativas de ACF y PJ con informes desfavorables de la Intervención, (la Intervención no tiene un cauce procedimental para conocer las razones de su aprobación por el gestor y, en su caso, poder modificar su informe). ✓ Dificultad de la Intervención para determinar si procede el inicio de las actuaciones correspondientes derivadas de infracciones administrativas o de responsabilidades contables o penales, debido a la inexistencia de motivación en la aprobación de las cuentas por parte del gestor. ✓ Dificultad de seguimiento de los PJ pendientes de aprobar, así como de la situación de los ACF como consecuencia de la inexistencia de un detalle de la situación de los PJ y ACF que refleje, en ambos casos, los pagos realizados y su tesorería. <p>Analizar las deficiencias en la normativa que regula los procedimientos especiales de pago y los procedimientos equivalentes</p> <p>Sin perjuicio de otros aspectos que el auditor considere relevantes, identificar aquellas circunstancias originadas por una insuficiente o desactualizada regulación.</p>

PRUEBAS DE AUDITORÍA	
3.4	<p>Analizar la eficiencia de los procedimientos especiales de pago o equivalente, valorando si resultaría más conveniente la utilización de otro tipo de procedimiento.</p> <p>Partiendo del total o de una muestra de las cuentas rendidas en el período a analizar, calcular los tiempos invertidos en las siguientes fases, analizando las causas de los posibles retrasos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Desde la expedición de la propuesta de pago por el órgano gestor hasta su contabilización. • Desde la contabilización hasta que se recibe la provisión de fondos a la Caja pagadora. • Desde la recepción de fondos hasta que el cajero pagador envía la cuenta justificativa al organismo/entidad. <ul style="list-style-type: none"> ✓ En el caso de los PJ verificar el cumplimiento de los plazos establecidos en la normativa aplicable¹⁸ y, en su caso, analizar las solicitudes de ampliación del plazo de justificación. Obtener el número e importe de los pagos a justificar vencidos en el período y que, sin embargo, se encuentran pendientes de justificación. ✓ En el caso de los ACF, comprobar que los cajeros pagadores han efectuado las reposiciones de fondos a medida que sus necesidades de tesorería lo aconsejaban y, necesariamente, en el mes de diciembre de cada año al objeto de garantizar que los gastos atendidos con el anticipo se imputan en el ejercicio en que se realizaron¹⁹. • Desde que el órgano gestor recibe la cuenta justificativa hasta que la remite a la ID (en caso de que el Organismo/Entidad esté sometido a FI). • En el caso de los ACF, desde que se recibe en la ID (si está sometido a FI) la cuenta justificativa hasta que se efectúa el pago presupuestario de la reposición de fondos. • Desde que la ID remite la cuenta al órgano gestor hasta que la aprueba (si está sometido a FI). • Para los ACF obtener información sobre: <ul style="list-style-type: none"> a) Tiempos medios de reposición de anticipos. b) Importe medio de las reposiciones. c) Rotación del anticipo de Caja fija (b/a). • En lo relativo a los reintegros, para los PJ analizar que las cantidades no invertidas son adecuadamente reintegradas²⁰ y analizar si los fondos librados se libraron por el importe adecuado. En el caso de los ACF, verificar que se han solicitado los reintegros indicados en los informes de la ID a las cuentas justificativas²¹. • En el caso de los ACF, analizar la frecuencia de reposición e indicar el grado de utilización del procedimiento (importe medio de reposición/Importe medio de provisión de fondos) para comprobar que no exista: <ul style="list-style-type: none"> ✓ riesgo de insuficiencia de fondos (si el grado de utilización es superior al 70%) o ✓ riesgo de ineficacia (si el grado de utilización es inferior al 25%). <p>Una frecuencia elevada de reposición, acompañada de un grado de utilización muy alto del anticipo, puede suponer insuficiencia de fondos para las necesidades que cubre la caja. Una frecuencia muy elevada, acompañada de un grado de utilización bajo, será ejemplo de ineficacia. Si la frecuencia de reposición es muy baja, es probable que el anticipo establecido sea excesivo.</p> <p>En el caso de los gastos de emergencia y expropiaciones, verificar que su tramitación a través de estos procedimientos especiales de pago se limitan a aquellos casos en los que, excepcionalmente, no se pueda aportar la documentación justificativa en el momento del reconocimiento de la obligación²².</p>

¹⁸ Artículo 10 del Real Decreto 640/1987, de 8 de mayo, sobre pagos librados «a justificar».

¹⁹ Artículo primero, apartado 3.b.3 de Orden HAP/336/2014: *Si la cuenta justificativa incluye justificantes de ejercicios anteriores, cuando así lo permita la normativa vigente, se consignará como fecha de gasto la de fin del ejercicio al que correspondan los justificantes. En este caso se deberá incluir en cuentas justificativas separadas los justificantes correspondientes a cada ejercicio.*

²⁰ Artículo 12.1 del Real Decreto 640/1987, de 8 de mayo, sobre pagos librados «a justificar».

²¹ Artículo 7.4 del Real Decreto 725/1989, de 16 de junio, sobre anticipos de Caja fija.

²² Artículo 79.1 de la LGP y la Consideración III del ESCRITO-CIRCULAR de la IGAE de 11 de octubre de 2012, en el que la Intervención General de la Administración del Estado da a conocer su parecer sobre diversas cuestiones relacionadas con la tramitación de emergencia regulada en el artículo 113 del Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público (TRLCSPP), establece lo siguiente: () De lo expuesto a lo largo de esta consideración III, en la tramitación de emergencia el empleo del procedimiento de pagos a justificar resulta procedente cuando no pueda aportarse la documentación justificativa que acredite la realización de las actuaciones objeto de este régimen excepcional en el momento de efectuarse la propuesta de reconocimiento de la obligación y del pago. Por

PRUEBAS DE AUDITORÍA	
3.4	<p>Analizar la eficiencia de los procedimientos especiales de pago Sin perjuicio de otros aspectos que el auditor considere relevantes, analizar los tiempos invertidos en las distintas fases de la tramitación de los expedientes con objeto de verificar si se cumple con el objetivo fundamental de estos procedimientos especiales de pago que es la atención inmediata de las obligaciones contraídas por determinados gastos para los que han sido autorizados. Analizar la razonabilidad de la utilización de los procedimientos especiales de pago para gastos de emergencia y expropiaciones. En caso contrario, indicar las razones por las que no se ha realizado un uso adecuado de los fondos.</p>
3.5	<p>Para organismos/entidades que estén sometidos a fiscalización previa, comprobar el nivel de calidad de las cuentas justificativas fiscalizadas durante el período de control, realizando las siguientes verificaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Calcular el porcentaje de cuentas justificativas informadas favorablemente durante el período analizado por cada Caja pagadora, valorando que un porcentaje de cuentas favorables superior al 80% indica una calidad alta en las cuentas rendidas y un porcentaje inferior al 65%, una calidad baja. • Analizar las causas de la baja calidad de las cuentas justificativas e indicar las medidas necesarias para subsanar las deficiencias detectadas. <p>Analizar si en los informes emitidos por la Intervención se ponen de manifiesto posibles casos de fraccionamiento del gasto existente en las cuentas justificativas (gastos con conceptos similares, que cubran necesidades permanentes, previsibles y que permanecen en el tiempo, prestadas año tras año por el mismo proveedor).</p> <p>A efectos de este control, se entenderá que existe “fraccionamiento por sujeto” cuando, además de existir igualdad, similitud o unidad entre las prestaciones, se ha optado por un mismo contratista y “fraccionamiento por fechas” cuando, además de igualdad, similitud o unidad de objeto, las prestaciones se han adjudicado simultáneamente o en fechas muy próximas. Obtener el número y el porcentaje de cuentas que contengan facturas susceptibles de fraccionamiento, así como el importe de las facturas susceptibles de fraccionamiento y el porcentaje del importe de esas facturas sobre el importe total de las cuentas fiscalizadas.</p> <p>Analizar la calidad de las cuentas justificativas de ACF en organismos con FI Sin perjuicio de otros aspectos que el auditor considere relevantes, realizar un análisis de las principales irregularidades detectadas en los informes realizados por la Intervención durante el período de control, con objeto de valorar la gestión de los fondos realizada por el organismo/entidad, y proponerle recomendaciones que mejoren su gestión.</p>
3.6	<p>Para organismos y entidades que no estén sometidos a fiscalización previa pero sí dispongan de sistemas de ACF o PJ, o bien procedimientos equivalentes regulados por referencia a estos sistemas, realizar una muestra de las cuentas y verificar los siguientes extremos (en el caso de que hayan realizado verificaciones de cuentas recientemente, se podrán utilizar las conclusiones para estas pruebas):</p>
3.6.1	<p>Para los expedientes de ACF:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Comprobar que todos los gastos son imputables al capítulo 2 de gastos corrientes en bienes y servicios, y responden a gastos periódicos o repetitivos (dietas, gastos de locomoción, material no inventariable, conservación, tracto sucesivo y otros de similares características²³). • Verificar que no se han incumplido los límites cuantitativos establecidos en el artículo 2 del RD 725/1989: <ul style="list-style-type: none"> ✓ Libramientos aplicados al presupuesto a favor de preceptores directos, excepto los destinados a reposición del anticipo, por importe igual o superior a 600 euros. ✓ Pagos individualizados igual o inferiores a 5.000 euros, excepto los destinados a gastos de teléfono, energía eléctrica, combustibles o indemnizaciones por razón del servicio. • Que las propuestas de pago se basan en resolución de autoridad competente. • Que existe crédito, y el propuesto es adecuado y suficiente. • Que el importe total de la cuenta coincide con la suma de los gastos abonados en el período que abarca la reposición y con el reflejado en el documento contable correspondiente, que éste se encuentra firmado por autoridad competente y que los fondos correspondientes a la reposición se sitúan correctamente en la cuenta de provisión de fondos.

el contrario, cuando la actuación ya se encuentre realizada en el momento de tramitarse la propuesta de reconocimiento de la obligación y del pago, lo que procedería sería aplicar el procedimiento general previsto en el artículo 73.4 de la LGP.

²³ Artículo 1 del Real Decreto 725/1989, de 16 de junio, sobre anticipos de Caja fija.

PRUEBAS DE AUDITORÍA	
3.6.1	<ul style="list-style-type: none"> • Verificar que los expedientes van acompañados de la correspondiente memoria justificativa. • Comprobar que existe la preceptiva autorización del gasto. • Verificar que consta el páguese en las facturas²⁴. • Comprobar que la fecha del certificado de conformidad es anterior al pago²⁵. • Verificar que tanto en los justificantes como en la cuenta justificativa consta la firma del órgano competente. • Verificar la correcta imputación del gasto al concepto presupuestario adecuado en función de la naturaleza de la prestación. • Verificar que el expediente reúne la totalidad de los justificantes²⁶. • Verificar que las facturas cumplen con todos los requisitos para ser completas y válidas²⁷. • Comprobar que no se han incluido suministros que son objeto de ser declarados de contratación centralizada. • Verificar la correcta imputación temporal del gasto, si la cuenta justificativa incluye justificantes de ejercicios anteriores. <p>Para los gastos de comisiones de servicios, realizar las siguientes comprobaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Que no existen incorrecciones en el cálculo de las dietas de manutención y/o alojamiento²⁸. • Que no se supera el plazo de 10 días para la presentación de la documentación exigida por parte del comisionado²⁹. • Que se ha realizado la retención del IRPF correspondiente a las cantidades percibidas por la indemnización por razón de servicio, que exceden las cantidades exceptuadas de gravamen³⁰. • Se declaran y liquidan los gastos autorizados en la orden de comisión de servicios. • Las fechas de la orden de comisión de servicios autorizada coincide con las declaradas y liquidadas en la cuenta justificativa presentada por el comisionado. • Los gastos de alojamiento han sido satisfechos a través de la agencia de viajes adjudicataria del contrato centralizado de servicio de agencia de viajes de la AGE. <p>Obtener el número de cuentas con deficiencias y el importe afectado por las mismas, así como el porcentaje que representan respecto del total, o en su caso, respecto de la muestra realizada.</p> <p>Analizar los posibles casos de fraccionamiento del gasto existente en las cuentas justificativas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verificar que no figuran gastos por conceptos similares y fechas cercanas abonados a través del sistema de ACF con objeto de eludir el límite 5.000 euros establecido en el artículo 2 RD 725/1989 y de esta forma fraccionar gasto. • Verificar que no se trata de necesidades permanentes, previsibles y que permanecen en el tiempo, prestadas año tras año por el mismo proveedor. <p>Se analizarán tanto los contratistas como las fechas de adjudicación. A efectos de este control, se entenderá que existe “fraccionamiento por sujeto” cuando, además de existir igualdad, similitud o unidad entre las prestaciones, se ha optado por un mismo contratista y “fraccionamiento por fechas” cuando, además de igualdad, similitud o unidad de objeto, las prestaciones se han adjudicado simultáneamente o en fechas muy próximas. Obtener el número de facturas e importe de gastos susceptibles de fraccionamiento, así como el porcentaje de cuentas con facturas susceptibles de fraccionamiento.</p> <p>En caso de que se produzca la constitución o modificación del ACF durante el período de control, comprobar en las órdenes de pago:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La existencia del Acuerdo/Resolución que regula el sistema sobre la distribución por Cajas pagadoras del gasto máximo asignado. • Que la propuesta de pago se basa en resolución de autoridad competente.

²⁴ Artículo 5 del RD 725/1989.

²⁵ Artículo 73.4 de la LGP.

²⁶ El artículo 13 del R.D. 2188/95 que determina que “la Intervención recibirá el expediente original completo una vez reunidos todos los justificantes (...)”

²⁷ Artículo 6 del Real Decreto 1619/2012 por el que se regulan las obligaciones de facturación.

²⁸ Artículo 12 del Real Decreto 462/2002, de 24 de mayo, sobre indemnizaciones por razón del servicio.

²⁹ Artículo 2.2.1. de la Orden de 8 de noviembre de 1994 sobre justificación y anticipos de las indemnizaciones por razón del servicio.

³⁰ Artículo 9.A.3 a) del Real Decreto 439/2007 de 30 de marzo del 2007 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.

PRUEBAS DE AUDITORÍA	
3.6.1	<p>En el caso de entidades que no tienen ACF y el sistema equivalente no se regula por referencia a la norma general, analizar en una muestra de cuentas justificativas la adecuación a la concreta norma poniendo de manifiesto las principales deficiencias y recomendaciones.</p> <p>Analizar la calidad de las cuentas justificativas de ACF Sin perjuicio de otros aspectos que el auditor considere relevantes, realizar un análisis de las principales irregularidades detectadas en los justificantes de gasto, con objeto de valorar la gestión de los fondos realizada por el organismo/entidad, y proponerle recomendaciones que mejoren su gestión.</p>
3.6.2	<p>Para los expedientes de PJ realizar las siguientes comprobaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La orden de pago responde a los supuestos tipificados en el artículo 79 de la LPG, se imputa a alguna de las aplicaciones presupuestarias previstas en la Resolución que establece y regula este procedimiento de pagos a justificar y ha sido generada por órgano competente. • Obtener el número de cuentas e importe para cada causa habilitadora del procedimiento, y el porcentaje de utilización de cada causa sobre el total. • Se incluye una propuesta de pago correctamente aprobada donde se detalla y motiva el objeto del gasto y que este se encuadra en los supuestos del artículo 79 de la LPG. • El documento contable se elabora incluyendo la fecha de envío de los fondos y que se sitúan en la cuenta de provisión de fondos de forma correcta. • El documento contable anterior se contabiliza de forma correcta. • En su caso, en el expediente se incluye algún tipo de certificado que acredite que la Caja pagadora no tiene ninguna cuenta justificativa pendiente de envío. En su caso, verificar que se incluye un documento de desbloqueo de caja y su expedición está debidamente motivada. • En el caso de libramientos tramitados en el exterior, analizar que en la documentación se refleje el posible descuento derivado de compensación de remanentes y que el importe líquido de los fondos librados coincide con el importe total del documento contable menos el importe a compensar. • En caso de libramientos al exterior, que la Caja no tiene pendiente el envío de la documentación trimestral ni tampoco dispone de remanente de fondos pendiente de compensación o reintegro. • Que, si se ha solicitado una prórroga del plazo inicial de justificación, se ha tramitado de forma correcta y según la Resolución del órgano gestor por la que se establece y regula el procedimiento de pagos a justificar. • Que la cuenta justificativa está debidamente firmada y se rinde en el modelo normalizado y dentro del plazo inicial o del prorrogado. • Que contiene un resumen, cuadrado, de la cuenta. • Que existe relación entre la cuenta y la orden de pago a que se refiere. • Que comprende, debidamente relacionadas, facturas y documentos originales, por importe igual al consignado en el resumen. • Que incluye, en su caso, carta acreditativa del reintegro sobrante no utilizado, así como modelo 069 sellado por la entidad bancaria. • Que el importe librado es igual a la suma de las cantidades invertidas y de las reintegradas. En caso de no haberse justificado el importe global, comprobar que el órgano gestor efectuó los oportunos requerimientos. • Que se ha justificado correctamente la inversión. • Que las fechas de las facturas son posteriores a la de expedición del libramiento de la orden de pago. • Verificar que no constan pagos anteriores a la fecha de recepción de los fondos ni a la fecha de aprobación del gasto y que tampoco se han realizado gastos durante el periodo de prórroga, en su caso. • Que los gastos realizados y justificados se adecúan a las aplicaciones presupuestarias del libramiento. • Que se ha pagado el importe correcto y que el acreedor está claramente definido. Si el destinatario fuera persona distinta de aquél, comprobar que presentó documentación acreditativa del cambio de titularidad. • Que las facturas u otros documentos de pago son originales, están conformadas y en ellas consta el recibí del acreedor. • Que se adjunta la orden de pago material, expedida por la autoridad competente, y que cumple los requisitos establecidos. • Que consta la conformidad con las prestaciones recibidas y se identifica quien las suscribe. <p>Obtener el número de cuentas con deficiencias y el importe afectado por las mismas (en el caso de que varias deficiencias afecten a un mismo importe, se evitará la reiteración en los importes, debiendo computarse una única vez por el total de deficiencias que quede afectado ese mismo importe), así como el porcentaje que representan respecto del total, o en su caso, respecto de la muestra realizada.</p>

PRUEBAS DE AUDITORÍA	
3.6.2	<p>Analizar la calidad de las cuentas justificativas de PJ Sin perjuicio de otros aspectos que el auditor considere relevantes, realizar un análisis de las principales irregularidades detectadas en los justificantes de gasto, con objeto de valorar la gestión de los fondos realizada por el organismo/entidad, y proponerle recomendaciones que mejoren su gestión.</p>
3.7	<p>Para todos los organismos y entidades que forman parte del ámbito del control, comprobar la adecuación de los libros y registros contables a la normativa de aplicación:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Comprobar que el Cajero pagador lleva todos los libros de contabilidad exigidos por la normativa, cumpliendo todos los requisitos formales. • Verificar el Registro General de Libramientos. Comprobar que las anotaciones del libro se adecúan a las exigencias de la normativa vigente. • Verificar las Fichas de Libramientos de ACF y PJ. Comprobar que las anotaciones se adecúan a las exigencias de la normativa vigente. • Comprobar que han sido elaborados y rendidos los EST en el plazo y con los requisitos regulados en la normativa aplicable³¹. • Para aquellas entidades que no les sea de aplicación los ACF y PJ, verificar el cumplimiento de su concreta normativa en relación a los registros contables. <p>Analizar la adecuación de los libros y registros contables Sin perjuicio de otros aspectos que el auditor considere relevantes, realizar un análisis sobre la adecuación de los libros y registros contables a la normativa de aplicación.</p>
3.8	<p>Para todos los organismos y entidades que forman parte del ámbito del control, realizar la verificación del arqueo de caja del EST del último trimestre del ejercicio, para lo cual realizar las siguientes pruebas:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Que el arqueo de caja está firmado por el Cajero, y que se refiere al último día del trimestre a analizar. ✓ Que el saldo del EST refleja el saldo del arqueo (efectivo) y el saldo de las cuentas bancarias a la fecha en que se cierre el estado de situación de tesorería. ✓ Que las existencias en efectivo no superen el límite autorizado. <p>Obtener el número de cajas en las que se hayan puesto de manifiesto diferencias en los saldos, la falta de justificación de esas diferencias, así como la superación del límite de efectivo y el porcentaje que representan con respecto al total de cajas.</p> <p>Analizar los arqueos de caja realizados por el gestor Sin perjuicio de otros aspectos que el auditor considere relevantes, verificar que el arqueo es realizado por el Cajero, el último día del período del trimestre al que hace referencia el EST, analizando los resultados del mismo, con objeto de verificar el adecuado uso de los fondos del cajero y su adecuada justificación.</p>

³¹ Artículo 9 del Real Decreto 640/1987, de 8 de mayo, sobre pagos librados «a justificar», artículo 9 del Real Decreto 725/1989, de 16 de junio, sobre anticipos de Caja fija y disposición quinta de la Orden de 23 de diciembre de 1987 por la que se dictan normas para el desarrollo y aplicación del Real Decreto 640/1987, de 8 de mayo, sobre pagos librados a justificar.

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 tesorería tramitados durante el período comprendido entre el x de xxx de 20xx y el x de xxx de 20xx (ambos inclusive).

Se deberán dar las instrucciones correspondientes a las unidades responsables para tener a disposición de este control, con antelación suficiente, los siguientes documentos:

- a) A determinar por el Interventor Delegado. Por ejemplo: documentación como manuales, procedimientos y/o instrucciones internas relativos a la gestión de la tesorería de la entidad objeto del control; denuncias, reclamaciones y recursos recibidos en el aspecto de la gestión de tesorería objeto del control; si se considera pertinente, actas de los órganos rectores en cuyo orden del día se hayan incluido temas relativos a la tesorería 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 Delgado 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 el “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 solicitada³².

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 esta circunstancia.

Nota sobre el firmante en nombre del órgano sujeto a control: es 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.

³² 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 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 20XX, 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 tesorería 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, 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

MEMORANDUM DE PLANIFICACIÓN

Actuación de control: Tesorería

ORGANO 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 CARACTERÍSTICAS 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 tesorería** (unidades tramitadoras de los expedientes, sus competencias, la gestión de efectivo, de las cuentas bancarias, los procedimientos especiales de pago, etc.)
4. **Legislación aplicable o normativa básica.**

Normativa general aplicable en materia de tesorería, 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 TESORERÍA

1. Gestión de tesorería de la entidad sujeta a control

La información previa para completar este apartado podría ser:

- inicialmente, la relación de cajas pagadoras y subcajas,
- información de las cuentas bancarias,
- 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 proce-

dimientos 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 4. Cuestionario sobre organización, control interno, otros controles y cambios en el entorno del órgano gestor en relación con la gestión de tesorería) 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 tesorería 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 tesorería 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, por ejemplo, los saldos más antiguos, los expedientes de mayor importe, etc.

Asimismo, se puede llevar a cabo una división por estratos en función de algún parámetro relevante como pueden ser los expedientes no sometidos a función interventora, 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

[dd.mm.aa]

ANEXO 4: Cuestionario sobre organización, control interno, otros controles y cambios en el entorno del órgano gestor en relación con la gestión de tesorería

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

Cuestionario para determinar el riesgo de gestión de tesorería. 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, como los resultados de otros controles y actividades y los cambios en el entorno.

(Por ejemplo, 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 tesorería 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. ¿El departamento de tesorería es independiente de cualquier otro del organismo/entidad?
- 1.3. ¿Cuáles son los efectivos de la(s) unidad(es) encargada(s) de la gestión de tesorería?
- 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. ¿Son suficientes los efectivos existentes para cubrir las necesidades del servicio?
- 1.9. ¿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?

- 1.10. ¿Se imparte formación básica para un efectivo recién incorporado? En caso afirmativo, ¿en qué consiste? (curso presencial, curso on-line, manual de procedimientos, etc.).
- 1.11. En caso de que exista personal subcontratado para la gestión de la tesorería, ¿existe un procedimiento de selección que permita garantizar que posee los conocimientos y/o formación adecuada?
- 1.12. En el caso de personal subcontratado para la gestión de la tesorería, ¿se supervisa su trabajo? ¿Quién realiza esta supervisión: el órgano gestor o la empresa de la que son empleados?
- 1.13. ¿Existe un procedimiento para asegurar que en caso de vacante o baja del personal responsable, la gestión de tesorería no se ve afectada?
- 1.14. ¿Se delegan funciones? ¿Se ejercen funciones delegadas de otras autoridades?
- 1.15. ¿Existen resoluciones de delegación? En caso afirmativo, ¿están actualizadas?
- 1.16. ¿Existen personas clave en la organización? ¿Están documentadas sus funciones?
- 1.17. ¿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?
- 1.18. Como resumen de la información obtenida, realizar un organigrama de la organización con los puestos, su descripción y categoría.

Riesgo potencial derivado de la estructura organizativa:

-  Alto
-  Medio
-  Bajo

Observaciones:

2. SISTEMAS DE TRAMITACIÓN Y GESTIÓN DE EXPEDIENTES TESORERÍA

- 2.1. ¿Tiene el órgano gestor conocimiento de puntos débiles y/o riesgos en la gestión de tesorería? Posiblemente, de forma informal, tenga identificados aspectos que no funcionan adecuadamente.
- 2.2. Si ha identificado estos riesgos, ¿ha tomado medidas para evitarlos o prevé tomarlas?
- 2.3. ¿Hace seguimiento de estas medidas correctoras?
- 2.4. ¿Realiza el órgano gestor una evaluación periódica de su sistema de control interno (tanto de riesgos como de eficacia de las medidas)?
- 2.5. *En la fase preparatoria del expediente:*
 - 2.5.1. ¿Se analizan los riesgos asociados al expediente?
 - 2.5.2. ¿Existe una lista de comprobación con todos los documentos que deben incluirse?
 - 2.5.3. ¿Existe una lista de comprobación de las competencias de quienes participan en la tramitación del expediente? ¿Se comprueba que quien firma cada documento tiene competencia para hacerlo? ¿Se comprueba que la lista de firmas está actualizada?

- 2.5.4. ¿Existen formatos normalizados para los distintos documentos?
- 2.5.5. ¿Existe un circuito documental? ¿Es físico o informático?

Riesgo potencial derivado de la fase de preparación:

-  Alto
-  Medio
-  Bajo

Observaciones:

2.6. *En la gestión de efectivo:*

- 2.6.1. ¿Existe una relación completa de Cajas pagadoras, Subcajas, Habilitaciones y unidades administrativas adscritas al organismo/entidad que gestionen fondos de tesorería? ¿Existe información sobre los pagos gestionados por cada una de ellas?
- 2.6.2. ¿Existen cajas indebidamente constituidas incumpliendo la normativa aplicable?
- 2.6.3. ¿Se produce una adecuada utilización de los fondos de efectivo?
- 2.6.4. ¿Se efectúan controles de caja a través de conciliaciones periódicas, circularizaciones periódicas, etc.?
- 2.6.5. ¿Existen mecanismos para restringir el uso de dinero efectivo mediante segregación de funciones, firmas mancomunadas, etc.?

Riesgo potencial derivado de la gestión del efectivo:

-  Alto
-  Medio
-  Bajo

Observaciones:

2.7. *En la gestión de las cuentas bancarias:*

- 2.7.1. ¿Existe una relación íntegra de todas las cuentas bancarias abiertas por la entidad?
- 2.7.2. ¿Se cumplen los requisitos legales de apertura, mantenimiento o cierre de las cuentas bancarias?
- 2.7.3. ¿Existen registros actualizados sobre la totalidad de cobros y pagos realizados?
- 2.7.4. ¿Se produce un uso adecuado de los fondos existentes?
- 2.7.5. ¿Se cumple con la normativa aplicable a la gestión del pago de los expedientes de gasto, de las nóminas y de los fondos en el exterior?

Riesgo potencial derivado de las cuentas bancarias:




-  Alto
-  Medio
-  Bajo

Observaciones:

2.8. En los procedimientos especiales de pago:

- 2.8.1. ¿Se han detectado incumplimientos legales en la expedición de órdenes de PJ y de ACF (inexistencia de Acuerdo/Resolución, superación de cantidades máximas, gastos imputables a conceptos presupuestarios no autorizados, etc.)?
- 2.8.2. ¿Existe una adecuada calidad de las cuentas justificativas, que eviten una inadecuada utilización de los fondos?
- 2.8.3. ¿Se produce una utilización abusiva del sistema de anticipos de caja fija, pagos a justificar o procedimientos equivalentes, con respecto al procedimiento ordinario de pago (pagos en firme)?
- 2.8.4. ¿Los EST incluyen información sobre todas las cuentas bancarias (tanto de cobros como de pagos) que disponen las Cajas Pagadoras autorizadas? ¿están firmados por las personas competentes? ¿Se acompañan a los EST de la documentación preceptiva? ¿Existen incongruencias en los saldos de los EST?

Riesgo potencial derivado de los procedimientos especiales de pago:


-  Alto
-  Medio
-  Bajo

Observaciones:

3. SISTEMAS DE INFORMACIÓN DISPONIBLES

- 3.1. ¿Se utilizan sistema(s) informático(s) para la gestión de tesorería?
- 3.2. ¿La introducción de datos en los sistemas informáticos es mayoritariamente manual o automática?
- 3.3. Si se hace manualmente, ¿quién lo realiza? ¿Se comprueba que no existen errores? ¿Se corrigen los errores? ¿Queda evidencia documental?
- 3.4. Si se hace automáticamente, ¿existe evidencia documental de que no se han producido errores durante la carga?
- 3.5. ¿Se pueden obtener informes de gestión de estos sistemas informáticos? En caso afirmativo, ¿con qué frecuencia?
- 3.6. ¿Se pueden obtener otro tipo de datos e información de estos sistemas informáticos? (por ejemplo, sobre recursos y reclamaciones interpuestas, tiempos de cobro y de pago, datos estadísticos, etc.)
- 3.7. ¿Utiliza el órgano gestor estos informes de gestión para la toma de decisiones?
- 3.8. ¿Se archiva y custodia la documentación relativa a los expedientes de tesorería? ¿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 derivados de los sistemas de información disponibles:

-  Alto
-  Medio
-  Bajo

Observaciones:



4. 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 (por ejemplo, si detectados y comunicados deficiencias/errores se han corregido oportunamente y no han vuelto a producirse).

- 4.1. ¿Se han comunicado estas deficiencias/errores al órgano competente para que tome medidas y para su corrección?
- 4.2. ¿El órgano gestor ha corregido las deficiencias/errores y ha tomado medidas para que no se vuelvan a producir?
- 4.3. ¿Estas deficiencias/errores han tenido impacto económico-financiero importante en el período objeto de control?
- 4.4. ¿Estas deficiencias/errores han supuesto un incumplimiento manifiesto de la legalidad y de los principios de buena gestión financiera?
- 4.5. ¿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?
- 4.6. ¿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?
- 4.7. ¿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?
- 4.8. ¿Existen otros riesgos puestos 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:

-  Alto
-  Medio
-  Bajo

Observaciones:

5. RIESGOS DERIVADOS DE CAMBIOS EN EL ENTORNO

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

- 5.1. ¿Se han producido cambios legales, en la normativa sobre la gestión de tesorería o en la organización del órgano gestor que afecten significativamente a la gestión de la tesorería?
- 5.2. 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?
- 5.3. ¿Ha implantado/cambiado/modificado el órgano gestor el sistema informático de gestión de tesorería?
- 5.4. En caso afirmativo, ¿ha formado convenientemente al personal implicado para asegurar su correcto funcionamiento?
- 5.5. ¿Ha implantado/cambiado/modificado el órgano gestor su sistema de control interno?
- 5.6. 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:

-  Alto
-  Medio
-  Bajo

Observaciones:

6. 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. (Por ejemplo, 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.

EVALUACIÓN DE CONTROL INTERNO						
Referencia a la Guía	Área de riesgo	Riesgos potenciales	ELEMENTOS DE GRADUACION		Riesgos potenciales totales	Confianza en el control
			Riesgos detectados en otros controles y actuaciones Anexo 4.4	Riesgos derivados de cambios en el entorno Anexo 4.5		
Sección C / Anexo 4.1	Control interno y estructura organizativa					
Sección D / Anexo 4.2	Sistemas de tramitación y gestión de expedientes:					
	• Efectivo: Cajas y Subcajas					
	• Cuentas bancarias					
	• Procedimientos especiales de pago					
Sección D / Anexo 4.3	Sistemas de información disponibles					
EVALUACIÓN GLOBAL DE CONTROL INTERNO						
Riesgo:				Confianza en el control:		
	Alto				Alto	
	Medio				Medio	
	Bajo				Bajo	

**ANEXO 5: 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: