
Guía práctica de fiscalización de los OCEX

GPF-OCEX 1964 Guía de fiscalización del área de subvenciones concedidas

Referencia: GPF-OCEX 1315 Revisada / 1316 Revisada, ISSAI-ES 400 y GPF-OCEX 4000

Documento elaborado por la Comisión Técnica de los OCEX y aprobado por la Conferencia de Presidentes de ASOCEX el 19/10/2023.

1. **Introducción y objetivos de la guía**
 2. **Ámbito subjetivo de aplicación**
 3. **Ámbito objetivo de aplicación**
 4. **Definiciones**
 5. **Objetivos de la auditoría financiera**
 6. **Obtención de conocimiento del proceso de gestión**
 7. **Identificación y valoración de los riesgos inherentes en las afirmaciones e identificación de los controles de procesamiento de la información**
 8. **Evaluación de los CGTI**
 9. **Revisión de los controles de procesamiento de la información (CPI)**
 10. **Segregación de funciones**
 11. **Procedimientos de auditoría**
 12. **Revisión del cumplimiento legal**
 13. **Aplicación de esta guía**
-
- Anexo 1 Agentes que intervienen en el proceso subvencional**
- Anexo 2 Peculiaridades de la concesión de subvenciones por las entidades locales**
- Anexo 3 Guía de comprobaciones a realizar**
- Anexo 4 Guía de incumplimientos significativos en materia de subvenciones y criterios de importancia relativa**
- Anexo 5 Documentar el conocimiento del proceso de gestión de concesión de subvenciones**

1. Introducción y objetivos de la guía

Las NIA-ES-SP tienen implícito un concepto fundamental: el auditor, al planificar una auditoría, debe identificar y valorar los riesgos de auditoría que pueden existir al ejecutar el trabajo y emitir su informe. Teniendo en cuenta ese análisis, debe diseñar un conjunto equilibrado de procedimientos de forma que los riesgos queden reducidos a un nivel aceptable a la hora de emitir el informe de auditoría.

El objetivo de la presente guía de fiscalización del área de subvenciones concedidas es ayudar al auditor a:

- Conocer los **procedimientos / procesos de gestión** establecidos por la entidad para iniciar, autorizar, registrar, procesar e informar (en las cuentas anuales) de los tipos de transacciones significativas, saldos contables e información a revelar relacionados con la concesión de subvenciones contabilizadas en los capítulos 4 y 7 del presupuesto de gastos, desde que se acuerda fomentar una actividad de utilidad pública o interés social o promover una finalidad pública, hasta el pago de la subvención al beneficiario y la solicitud de reintegro de la subvención, en su caso.
- Identificar y valorar los riesgos **inherentes existentes** en las afirmaciones relacionadas con el proceso de concesión de subvenciones.
- Conocer los **controles** que la entidad auditada ha establecido en el proceso de gestión, analizarlos, y determinar cuáles de ellos responden a los riesgos inherentes en las afirmaciones.
- Diseñar las **pruebas de auditoría** más adecuadas para revisar la eficacia del diseño e implementación y probar el funcionamiento operativo de los controles.
- Establecer los procedimientos mínimos recomendados para la **auditoría financiera y de cumplimiento** del área de concesión de subvenciones, incluyendo un contenido orientativo del programa de auditoría.
- **Documentar** los procedimientos ejecutados, la evidencia obtenida y las conclusiones alcanzadas.

La adecuada comprensión de esta guía **requiere el conocimiento previo de las GPF-OCEX 1315R, 1316R, 5330 y 5340, 4000 y 4320.**

2. **Ámbito subjetivo de aplicación**

Esta guía está diseñada para la fiscalización de entidades públicas que conceden subvenciones y aplican el PGCP.

3. **Ámbito objetivo de aplicación**

La guía es aplicable a la auditoría de las áreas comprendidas en la gestión de subvenciones concedidas. En particular las cuentas a cuya auditoría son de aplicación las orientaciones de la presente guía son:

- a) Presupuesto de gastos
 - Capítulo 4 Subvenciones corrientes
 - Capítulo 7 Subvenciones de capital
- b) Acreedores comerciales
 - 41 Acreedores por subvenciones concedidas

Hay que tener presente que las cuentas de gastos están íntimamente relacionadas con las de proveedores y acreedores, de forma que la evidencia de auditoría que respalde las primeras también sirve para soportar las segundas y viceversa. Por esta razón la planificación y ejecución de la auditoría de estas áreas debe realizarse siempre de forma conjunta y coordinada.

Cuando el alcance de una fiscalización esté limitado a la auditoría de los gastos, aunque no se diga expresamente, se debe entender incluido en ese alcance la auditoría de las cuentas de pasivo relacionadas, sus saldos y movimientos de cargo y abono.

4. **Definiciones**

A efectos de la presente guía, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

Base reguladora

Norma reguladora de las bases de concesión de la subvención otorgada. Concretará, entre otros, los siguientes aspectos:

- a) Definición del objeto de la subvención.
- b) Requisitos que deberán reunir los beneficiarios.
- c) En su caso, intervención de entidades colaboradoras en el procedimiento y requisitos que deben reunir.
- d) Procedimiento de concesión.
- e) Criterios objetivos de otorgamiento de la subvención y, en su caso, su ponderación.
- f) Cuantía individualizada de la subvención o criterios para su determinación.
- g) Órganos competentes para la tramitación y resolución del procedimiento.
- h) Plazo y forma de justificación del cumplimiento de la finalidad para la que se concedió la subvención y de la aplicación de los fondos. Posibilidad de prórroga de los plazos de realización y justificación, y circunstancias que deben concurrir para ello.
- i) Plan de control establecido para la comprobación de la realización de la actividad
- j) Posibilidad de efectuar pagos anticipados y abonos a cuenta y régimen de garantías que en su caso deben aportar los beneficiarios.
- k) Compatibilidad o incompatibilidad con otras subvenciones, ayudas, ingresos o recursos para la misma finalidad procedentes de cualesquiera Administraciones o entes públicos o privados, nacionales, de la Unión Europea o de organismos internacionales.

Convenio

Un convenio es un acuerdo con efectos jurídicos adoptado por las Administraciones Públicas, los organismos públicos y entidades de derecho público vinculados o dependientes o las Universidades públicas entre sí o con sujetos de derecho privado para un fin común (art. 47 de la ley 40/2015, de RJSP).

En el ámbito de la actividad subvencional, pueden formalizarse los siguientes tipos de convenios:

- a) Convenio de colaboración entre la administración concedente y la entidad colaboradora.
- b) Convenio entre la administración concedente y el beneficiario, en el caso de las subvenciones nominativas previstas en los presupuestos (siempre que estas subvenciones no hayan sido aprobadas por resolución del titular del departamento gestor del crédito presupuestario al cual se imputa la ayuda).

Fundación del sector público

La DA decimosexta de la LGS, en su apartado 2, determina que se consideran fundaciones del sector público aquellas en las que concurre alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que se constituyan con una *aportación mayoritaria, directa o indirecta*, de las Administraciones públicas, sus organismos públicos o demás entidades del sector público.
- b) Que su *patrimonio fundacional*, con carácter de permanencia, esté formado por *más de un 50 por ciento de bienes o derechos aportados o cedidos por las referidas entidades*.

Poder administrativo

Es la facultad de crear unilateralmente e imponer situaciones jurídicas cuya validez y eficacia descansa en la presunción *iuris tantum* (mientras no se demuestre lo contrario) de que son conformes con el ordenamiento jurídico. El poder administrativo se diversifica en potestades como son la reglamentaria, la de policía, la expropiatoria o la de fomento.

Potestad de fomento

Se caracteriza porque otorga derechos y/o elimina o dispensa de obligaciones. En vez de constituir un gravamen, favorece al destinatario de su ejercicio. Su ejercicio consiste en establecer estímulos positivos de carácter voluntario, con cobertura legal previa que habilita a la administración, ya que estas medidas inciden de forma clara en los derechos de libertad de empresa y de igualdad. La técnica de fomento más característica es la *Potestad subvencional*, que el ordenamiento jurídico reconoce como propia de la Administración y a la que somete al derecho administrativo.

Subvención

El artículo 2 de la ley 38/2003 establece un concepto de subvención que se caracteriza por la concurrencia de los siguientes requisitos objetivos:

- a) Ha de tratarse de una disposición dineraria con cargo a fondos públicos. No obstante, la disposición adicional quinta admite excepcionalmente las ayudas consistentes en la entrega de bienes, derechos o servicios cuya adquisición se realice con la finalidad exclusiva de entregarlos a un tercero. A estas ayudas en especie se les aplica la LGS con las especialidades previstas en el artículo 3¹ del RD 887/2006, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley General de Subvenciones.
- b) Dicha disposición dineraria debe realizarse sin contraprestación directa de los beneficiarios.

¹ Artículo 3. Ayudas en especie

1. *Las entregas de bienes, derechos o servicios que, habiendo sido adquiridos con la finalidad exclusiva de ser entregados a terceros, cumplan los requisitos previstos en las letras a), b) y c) del artículo 2.1 de la LGS, tendrán la consideración de ayudas en especie y quedarán sujetas a dicha Ley y al presente Reglamento, con las peculiaridades que conlleva la especial naturaleza de su objeto.*
2. *El procedimiento de gestión presupuestaria previsto en el artículo 34 de la LGS no será de aplicación a la tramitación de estas ayudas, sin perjuicio de que los requisitos exigidos para efectuar el pago de las subvenciones, recogidos en el Capítulo V del Título I de dicha Ley, deberán entenderse referidos a la entrega del bien, derecho o servicio objeto de la ayuda. No obstante lo anterior, en el supuesto de que la adquisición de los bienes, derechos o servicios tenga lugar con posterioridad a la convocatoria de la ayuda, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 34.1 de la LGS respecto a la necesidad de aprobación del gasto con carácter previo a la convocatoria.*
3. *En el supuesto de que se declare la procedencia del reintegro en relación con una ayuda en especie, se considerará como cantidad recibida a reintegrar, un importe equivalente al precio de adquisición del bien, derecho o servicio. En todo caso, será exigible el interés de demora correspondiente, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 37 de la LGS.*

- c) La entrega estará sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular, ya realizados o por desarrollar, o la concurrencia de una situación, debiendo el beneficiario cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido.

No se pueden conceder subvenciones que respondan a una mera liberalidad, deben exigirse en todo caso unas cargas o condiciones a efectos de que el interés público que motiva su concesión se cumpla. Normalmente, el beneficiario deberá justificar los gastos realizados para acreditar el cumplimiento del objeto de la subvención pública. No obstante, las subvenciones que se concedan en atención a la concurrencia de una determinada situación en el receptor no requerirán otra justificación que la acreditación por cualquier medio admisible en derecho de dicha situación (art. 30 LGS).

- d) El proyecto, la acción, conducta o situación financiada ha de tener por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública.

En ningún caso tendrán la consideración de subvenciones (art. 2.2 LGS):

- a) Aportaciones dinerarias entre distintas administraciones públicas destinadas a financiar globalmente la actividad de la administración a la que vayan destinadas.
- b) Aportaciones entre los distintos agentes de una Administración cuyos presupuestos se integren en los Presupuestos Generales de la Administración a la que pertenezcan, tanto si se destinan a financiar globalmente su actividad como a la realización de actuaciones concretas a desarrollar en el marco de las funciones que tenga atribuidas, siempre que no resulten de una convocatoria pública.

5. Objetivos de la auditoría financiera

El objetivo general de auditoría del área de subvenciones concedidas consiste en determinar si esos epígrafes han sido adecuadamente gestionados, calculados y presentados en las cuentas anuales fiscalizadas, es decir, obtener evidencia suficiente y adecuada de que las afirmaciones que subyacen en cada TTSCIR son válidas; esas afirmaciones son el elemento central para la valoración de los riesgos, identificar los controles y para seleccionar los procedimientos de auditoría más eficaces.

Los **objetivos** de auditoría para el área de **subvenciones concedidas (capítulos 4 y 7 del presupuesto de gastos)** y las afirmaciones relacionadas son:

	Afirmación	Descripción/Objetivo
Afirmaciones sobre tipos de transacciones y hechos (las subvenciones concedidas) y la correspondiente información a revelar, durante el periodo	Ocurrencia	Las subvenciones concedidas contabilizadas o reveladas han ocurrido y dichas transacciones y hechos corresponden a la entidad.
	Compleitud	Se han contabilizado todas las subvenciones concedidas que tenían que registrarse y se ha incluido toda la información a revelar relacionada que se tenía que incluir en los estados financieros
	Exactitud	Las cantidades y otros datos relativos a las subvenciones concedidas se han contabilizado adecuadamente y la correspondiente información a revelar ha sido adecuadamente medida y descrita.
	Corte de operaciones	Las subvenciones concedidas se han contabilizado en el periodo correcto.
	Clasificación	Las subvenciones concedidas se han contabilizado en las cuentas apropiadas.
	Presentación	Las subvenciones concedidas han sido adecuadamente agregadas o desagregadas y están descritas con claridad y la correspondiente información a revelar es pertinente y comprensible en el contexto de los requerimientos del marco de información financiera aplicable.
	Legalidad	Se ha cumplido la legalidad vigente en la gestión de las subvenciones concedidas.

Los **objetivos** de auditoría para el área de **acreedores por subvenciones pendientes de pago** son:

	Afirmación	Descripción/Objetivo
Afirmaciones sobre los acreedores por subvenciones pendientes de pago y la correspondiente información a revelar, al cierre del periodo	Existencia	Los acreedores por subvenciones pendientes de pago existen.
	Derechos y obligaciones	Los pasivos por acreedores por subvenciones pendientes de pago son obligaciones de la entidad.
	Complejidad	Se han contabilizado todos los acreedores por subvenciones pendientes de pago que tenían que registrarse y se ha incluido toda la información a revelar relacionada que se tenía que incluir en los estados financieros.
	Exactitud, valoración e imputación	Los pasivos figuran en los estados financieros por los importes adecuados y cualquier ajuste resultante a la valoración o imputación ha sido adecuadamente contabilizado, y la correspondiente información a revelar ha sido adecuadamente medida y descrita.
	Clasificación	Los pasivos se han contabilizado en las cuentas apropiadas.
	Presentación	Los pasivos han sido adecuadamente agregados o desagregados y están descritos con claridad y la correspondiente información a revelar es pertinente y comprensible en el contexto de los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

La conclusión global de auditoría del área debe ser inequívoca y debe expresar la opinión profesional (basada en la evidencia obtenida tras todas las pruebas de auditoría realizadas) sobre si la cifra de gastos por subvenciones concedidas y otras revelaciones relacionadas que reflejan las cuentas anuales es correcta y si la gestión ha sido conforme con la normativa.

6. Obtención de conocimiento del proceso de gestión

De acuerdo con el apartado 25 de la GPF-OCEX 1315R y 28 de la GPF-OCEX 1316R, el auditor debe obtener conocimiento del sistema de información y comunicación de la entidad que sea relevante para la preparación de los estados financieros y los gastos por subvenciones concedidas, mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo a través del conocimiento de las actividades de procesamiento de la información de la entidad, incluidos sus datos e información, los recursos que se deben utilizar en esas actividades y las políticas que definen, para los gastos por subvenciones concedidas:

- i. el modo en que la información fluye por el sistema de información de la entidad, incluido el modo en que:
 - a. las transacciones se inician y la información sobre ellas se registra, se procesa, se corrige si es necesario, se traslada al mayor y se incluye en los estados financieros; y
 - b. la información sobre los hechos y condiciones, distintos de las transacciones, se captura, se procesa y se revela en los estados financieros;
- ii. los registros contables, cuentas específicas de los estados financieros y otros registros de soporte relacionados con los flujos de información en el sistema de información;
- iii. el proceso de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros de la entidad, incluida la información a revelar; y
- iv. los recursos de la entidad, incluido el entorno de TI, relevantes para los apartados i a iii anteriores (la aplicación informática que soporta el proceso de gestión de personal/nóminas y las interfaces existentes, entre otras cuestiones).

Memorándum/narrativa

Para poder diseñar pruebas de auditoría eficaces, que permitan alcanzar el objetivo pretendido al auditar la actividad subvencional, es necesario conocer los procedimientos de gestión que tenga implantados la entidad fiscalizada. No se puede auditar algo cuyo funcionamiento se desconoce.

Para elaborar la descripción del proceso, el auditor debe entrevistar a las personas responsables de las distintas tareas y se deben realizar pruebas paso a paso (GPF-OCEX 1511) para confirmar que nuestra comprensión de los procedimientos aplicados es correcta, es decir, que la descripción se corresponde con los procedimientos

ejecutados en la práctica por la entidad. Por tanto, una de las primeras tareas de la auditoría del área consistirá en adquirir un conocimiento de la entidad que permita comprender:

- Los procedimientos, tanto manuales como automatizados, mediante los que las transacciones relacionadas con la actividad subvencional son iniciadas, autorizadas, procesadas e incorporadas a las cuentas anuales (por ejemplo, determinación de la actividad a subvencionar y objetivos que se pretenden alcanzar, selección de los beneficiarios, pago, verificación del cumplimiento de las obligaciones por parte de los beneficiarios, procedimientos de reintegro, etc.).
- Cómo se resuelven los procesamientos incorrectos de transacciones.
- Cómo se concilian los saldos detallados (auxiliares, como por ejemplo el auxiliar de anticipos de subvenciones) con el mayor general.
- Los archivos contables relacionados con la gestión de subvenciones, tanto manuales como digitales (bases de datos), la información soporte y las cuentas específicas que guardan relación con el inicio, la autorización y el procesamiento de las transacciones.
- La aplicación informática que soporta el proceso de gestión.

Aunque en cada entidad habrá ligeras variaciones, básicamente nos interesa conocer el proceso de gestión desde que se selecciona la actividad a subvencionar y se fijan las necesidades a cubrir, pasando por la selección de los beneficiarios, hasta su pago. Debemos conocerlo de forma clara para identificar dónde puede haber algún riesgo que afecte a las cuentas anuales y así poder centrar nuestras pruebas de auditoría en esos riesgos.

Para facilitar la adquisición de este conocimiento se puede utilizar el formulario modelo que se adjunta en el Anexo 5, pero también pueden utilizarse memorándums o narrativas alternativas a ese modelo que sean lo suficientemente claros y descriptivos.

Descripción gráfica

En cualquier caso, se recomienda vivamente complementar la narrativa con diagramas de flujo y tablas de riesgos y controles. Cuando se trata de procesos de gestión complejos como el que estamos estudiando, se empezará dibujando el mapa del proceso o flujograma general (como el del ejemplo siguiente), señalando los principales subprocesos o funciones que posteriormente se han de describir con mayor detalle:



Para hacer el análisis de los riesgos y controles con mayor precisión conviene disponer cuanto antes de un flujograma detallado del proceso de gestión analizado (véase GPF-OCEX 1512).

El proceso de gestión de concesión de subvenciones no está siempre soportado por aplicaciones informáticas específicas, ya que pueden utilizarse las aplicaciones de gestión económica y los ERP utilizados en la gestión global del ente. No obstante, si las aplicaciones utilizadas son independientes de las aplicaciones de gestión económica y contable, habrá que tener especial cuidado al analizar las interfaces que las relacionan.

La gestión del proceso de concesión de subvenciones consiste en efectuar el seguimiento completo de todo el proceso, desde que se fija la necesidad a cubrir o la actividad a fomentar, hasta que se analiza si se han alcanzado los objetivos fijados, una vez se han librado los fondos a los beneficiarios y se ha verificado la realización de la actividad subvencionada.

La determinación de la cuantía individualizada a pagar a cada uno de los beneficiarios será exacta si: a) se utiliza información de los ficheros maestros de beneficiarios que sea completa y exacta; b) si la información de las

cuantías a abonar ha sido correctamente capturada; y c) si todas las deducciones por la inadecuada justificación de la aplicación de los fondos han sido correctamente calculadas.

El interés individual de los beneficiarios proporciona un control informal, pero efectivo, sobre el riesgo de infravaloración de los importes a pagar, ya que ellos son los primeros interesados en comprobar que no se les ha pagado menos de lo que les corresponde.

Por el contrario, existirá un mayor riesgo y habrá que hacer mayor hincapié en los procedimientos establecidos por la entidad para detectar y, en su caso, exigir el reintegro de las cantidades indebidamente abonadas.

El subproceso de pago consiste en elaborar y aprobar los listados de las cuantías individualizadas y ordenar el pago a los beneficiarios. Este normalmente se efectúa utilizando una aplicación de banca electrónica instalada en una terminal segura. La información de las cuantías a pagar en el sistema de la entidad se traspasa mediante una interfaz automática al software bancario o bien se descarga manualmente de la aplicación y se carga en el software bancario. Existe por tanto un riesgo de interfaz.

En el subproceso de pago deben considerarse dos controles relevantes:

- El fichero utilizado para transferir la información desde la aplicación de gestión al banco debe archivar en una carpeta de acceso restringido de la intranet y transmitirse de forma segura.
- El sistema de firmas electrónicas autorizadas para el pago debe ser mancomunado.

Para identificar las aplicaciones de gestión y las interfaces existentes (fundamentalmente con contabilidad y con el sistema de pagos) se podrá contar con la colaboración de expertos en auditoría de sistemas de información. Se documentará detalladamente la aplicación de gestión utilizada por la entidad.

7. Identificación y valoración de los riesgos inherentes en las afirmaciones e identificación de los controles de procesamiento de la información.

Al analizar el proceso se deben identificar los riesgos inherentes existentes en cada fase, valorar los riesgos de incorrecciones materiales (RIM) y posteriormente identificar los controles internos que ha implantado la entidad para mitigarlos. Se debe realizar o discutir este análisis en equipo (ver GPF-OCEX 1513).

Cuando se aborda el análisis de los riesgos de un determinado proceso de gestión el enfoque principal consiste en responder, tanto con carácter general como en cada uno de los subprocesos analizados, a la pregunta:

¿Qué puede ir mal en el proceso de gestión que pueda afectar significativamente a las cuentas anuales o al cumplimiento de la legalidad?

También se puede formular la pregunta así:

¿Qué podría ocurrir que pudiera afectar negativamente en la consecución de los objetivos del proceso?
¿Representaría esto un RIM en las CCAA?

Se deben repetir estas preguntas en cada una de las etapas del proceso.

La lista de riesgos potenciales puede hacerse, en cada caso, tan larga como se desee. Para facilitar el trabajo se pueden establecer listas previas sistematizadas y ordenadas, como la del siguiente cuadro de ejemplo, en la que se señalan algunos de los principales riesgos inherentes a cada función o subproceso y el objetivo de control correspondiente.

Tabla de valoración de los riesgos inherentes en las afirmaciones

Funciones	Ejemplos de riesgos inherentes	Afirmación	Probabilidad (1 a 10)	Magnitud (1 a 10)	Valoración del R.I. (PxM)	Objetivo de control interno
1. Presupuestación	R411 Las previsiones de gasto calculadas no son ajustadas a las necesidades.	Exactitud				El presupuesto del ejercicio es una estimación razonable del gasto esperado.
	R412 Los datos de las subvenciones presupuestadas se introducen o modifican incorrectamente o sin autorización. <i>La introducción de datos incorrectos sobre las subvenciones, ya sean nominativas o a conceder en concurrencia competitiva, puede originar cálculos incorrectos del presupuesto y/o pagos excesivos no autorizados.</i>	Exactitud Legalidad				Las subvenciones que se aplican en el presupuesto son las legalmente establecidas.
2. Gestión de beneficiarios (FMB)	R421 Los datos del FMB (fichero maestro de beneficiarios) son inexactos o inseguros. <i>Los datos de las tablas maestras de beneficiarios pueden ser incorrecta o indebidamente introducidos o modificados, lo que puede originar pagos indebidos.</i>	Exactitud Legalidad				Todos los cambios en el FMB deben estar debidamente autorizados y soportados por la documentación correspondiente.
	R422 Los datos del FMB no son seguros <i>Usuarios no autorizados pueden acceder y modificar datos sensibles de los beneficiarios, comprometiendo la confidencialidad de los datos personales y pudiendo originar pagos fraudulentos</i>					Los cambios en el FMB se realizan de forma completa, autorizada y oportuna para proporcionar información exacta y completa de los beneficiarios para la elaboración de los pagos correspondientes.
2. Gestión de beneficiarios (Altas y bajas)	R423 Beneficiarios inexistentes o duplicados se añaden al FMB <i>Los beneficiarios "fantasma" o duplicados originan pagos excesivos o fraudulentos.</i> R424 Las liquidaciones de las subvenciones no se calculan correctamente <i>Las liquidaciones incorrectas provocan pagos indebidos</i> R425 Cuando causa baja un beneficiario no se le cancela en el sistema. <i>Si el beneficiario no se ha marcado como "baja" en el sistema puede continuar cobrando la subvención.</i>	Exactitud Legalidad				La captura y el mantenimiento de la información de altas y bajas de los beneficiarios son adecuados, exactos y oportunos.

Funciones	Ejemplos de riesgos inherentes	Afirmación	Probabilidad (1 a 10)	Magnitud (1 a 10)	Valoración del R.I. (PxM)	Objetivo de control interno
	<p>R426 Los beneficiarios no se hallan al corriente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y con la Seguridad Social, o tienen la condición de sujeto deudor por resolución de procedencia de reintegro, o se encuentran en alguno de los demás supuestos contemplados en el artículo 13 de la LGS.</p> <p><i>Se han incorporado beneficiarios sin verificar que no se encuentran en ninguno de los supuestos recogidos en el artículo 13 de la LGS que impiden obtener la condición de beneficiario.</i></p>	Legalidad				La obtención de la cualidad de beneficiario es acorde con la normativa.
3. Elaboración de las liquidaciones	<p>R431 El cálculo de la liquidación es inexacto o incompleto y los datos sobre el importe a abonar se computan incorrectamente</p> <p><i>Los cálculos de la liquidación no se revisan para asegurar su razonabilidad y por tanto no se pueden detectar anomalías o errores significativos. Pueden realizarse pagos no autorizados, inexactos o ilegales.</i></p>	Exactitud Legalidad				<p>Los datos sobre las cantidades debidamente aplicadas y justificadas son debidamente procesados, aprobados y correctamente codificados para la elaboración de las liquidaciones. Las liquidaciones de las subvenciones se calculan correctamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Todas las liquidaciones corresponden a beneficiarios y son exactas en lo que se refiere a condiciones, cantidades, importes y cálculos. • Los cálculos son correctos, y se basan en importes autorizados.
4. Pago de la subvención	<p>R441 Se realizan pagos incorrectos o duplicados.</p> <p>R442 Se puede alterar el importe o destinatario de las transferencias.</p>	Exactitud Legalidad				<p>Los pagos corresponden a subvenciones adecuadamente justificadas. Todos los pagos se preparan basándose en documentos debidamente aprobados, se cotejan con los datos justificativos, se aprueban debidamente, se firman y se transfieren los fondos.</p>
	<p>R443 Las transferencias de datos de pagos mediante la interfaz de pagos no es segura y existe riesgo de manipulación.</p>	Legalidad				Deben establecerse controles de integridad en la interfaz de pagos.
5. Reintegros	<p>R451 Los pagos indebidos no se reclaman.</p>	Legalidad				Existen controles automatizados para reclamar prontamente los pagos indebidos detectados.

Funciones	Ejemplos de riesgos inherentes	Afirmación	Proba- bilidad (1 a 10)	Magnitud (1 a 10)	Valoración del R.I. (PxM)	Objetivo de control interno
6. Contabilidad	<p>R461 Los datos de subvenciones no coinciden con lo contabilizado. <i>Si no se concilian debidamente los datos de la aplicación de gestión de subvenciones con los datos contabilizados aumenta el riesgo de incorrecciones materiales en los estados financieros.</i></p> <p>R462 Los gastos por subvenciones otorgadas y los distintos conceptos que las componen son contabilizados en cuentas equivocadas</p>	Clasificación Presentación				<p>Los datos de las subvenciones concedidas contabilizadas son completos y exactos. Los importes abonados se acumulan, clasifican y resumen adecuadamente en las cuentas.</p> <p>Todos los gastos y pagos se registran pronto y exactamente en cuanto a su beneficiario e importe</p>

Tras la narrativa, el dibujo de los flujogramas y la identificación de los riesgos inherentes y de los controles existentes, estos se recogerán en unas tablas que relacionen los riesgos inherentes en las afirmaciones, su valoración (probabilidad e impacto) con los controles relacionados, con objeto de identificar y obtener una mejor comprensión los controles que hacen frente de forma eficaz a los RIM que están en la parte superior del espectro de riesgo inherente.

Si hay varios controles que tienen el mismo objetivo, el auditor deberá entender cada uno de ellos y seleccionar como controles clave aquellos que considere que alcanzan más eficazmente su objetivo y teniendo en cuenta el coste/eficacia que puede suponer su comprobación.

Se debe determinar si el equilibrio entre controles manuales/automatizados y entre preventivos/correctivos es adecuado. Una excesiva confianza en controles manuales en un entorno informatizado puede ser un indicador de debilidad del control interno.

8. Evaluación de los CGTI

Hay determinados controles de procesamiento de la información (CPI) cuya eficacia depende en gran medida del buen funcionamiento de los controles generales.

Por tanto, la revisión de los CPI y la decisión de depositar confianza en ellos debe hacerse tras una evaluación previa de los controles generales de tecnologías de la información (CGTI), tanto de los existentes a nivel de entidad y sistemas TI como a nivel de los procesos/aplicaciones de gestión de subvenciones, según los procedimientos descritos en la sección GPF-OCEX 5330.

9. Revisión de los controles de procesamiento de la información (CPI)

El objetivo de la auditoría de los CPI será obtener una seguridad razonable de que el sistema de control interno garantiza la completitud, exactitud, validez y legalidad de las transacciones y datos registrados en la aplicación de gestión revisada y su posterior contabilización; es decir, si la eficacia de los CPI garantiza la correcta ejecución de los procesos de gestión auditados y mitigan el riesgo de errores e irregularidades.

Los CPI son procedimientos manuales o automatizados que operan a nivel de procesos de gestión y que se aplican al procesamiento de las transacciones mediante aplicaciones informáticas específicas. Estos controles se extienden sobre el conjunto del proceso de gestión o actividad cubierto por la aplicación de gestión. Su comprobación proporcionará confianza únicamente sobre aquellas clases de transacciones concretas procesadas por esa aplicación, ya que son controles específicos y únicos para cada proceso de gestión.

10. Segregación de funciones

Al revisar un proceso de gestión, un aspecto fundamental es el estudio de la segregación de funciones, que constituye uno de los principios más importantes del control interno contable. Significa que las funciones se distribuyen entre las personas de forma que nadie pueda controlar todas las fases del proceso de una transacción de modo tal que puedan pasar inadvertidos errores o irregularidades. Teóricamente, el flujo de las actividades debería proyectarse de tal forma que el trabajo de una persona sea independiente del de otra o sirva para la comprobación de este último.

En la práctica, este principio de segregación de las funciones ha de conciliarse con consideraciones tales como el volumen, la complejidad y la materialidad de los distintos tipos de operaciones y la secuencia de pasos necesarios para procesarlas. Los aspectos a considerar variarán ampliamente de una entidad a otra. Un aspecto que ha de tenerse siempre en cuenta es el coste de mantenimiento de los controles en relación con el riesgo de las pérdidas por error o fraude que podrían producirse en ausencia de aquéllos.

A veces no es posible establecer una adecuada segregación de tareas, sobre todo en entidades de pequeño tamaño, pero en estos casos deben establecerse otro tipo de **controles compensatorios**.

Para analizar si existe una adecuada segregación de funciones incompatibles, tanto en sistemas informatizados como no, es importante obtener respuesta a los siguientes tipos de preguntas:

- ¿Las responsabilidades de las funciones de evaluación y propuesta de concesión de subvenciones están segregadas de las funciones de revisión de la justificación y verificación?

- ¿Las responsabilidades de la función de evaluación y propuesta de concesión de subvenciones están segregadas de las de contabilización?
- ¿Las responsabilidades de las funciones de aprobación de la justificación y verificación están segregadas de las funciones de contabilización de los pagos y de contabilidad?
- ¿Las responsabilidades por la función de aprobación de los pagos están segregadas de las responsabilidades por la función de preparación de los mismos?

En cuadro siguiente se recogen las principales situaciones de falta de segregación de funciones en las operaciones de selección de beneficiarios, justificación y contabilización de cuentas por pagar y pagos, que pueden entrañar riesgos de errores o irregularidades y, por tanto, riesgos de auditoría.

Dicho cuadro solo es un ejemplo de posibles situaciones conflictivas y, por tanto, debe adaptarse a la realidad en cada entidad. En la práctica debe analizarse como está estructurado el proceso de gestión en cada entidad fiscalizada, ya que las funciones principales y, en consecuencia, sus conflictos, dependen de cada caso específico.

El procedimiento de auditoría lógico consistiría en completar el formulario del Anexo 4 y, en cada subproceso, hacerse las pertinentes preguntas relacionadas con la gestión de las subvenciones y documentar las respuestas y la evidencia obtenida sobre los posibles conflictos de segregación de funciones y sus consecuencias en nuestra evaluación del control interno y valoración del riesgo.

Si no es adecuada la segregación de funciones se debe explicar por qué y hasta qué punto puede afectar al riesgo de auditoría. Se deben concretar los riesgos que puede provocar la falta de segregación. Se debe indagar si existen controles compensatorios que mitiguen los riesgos cuando no existe un control directo efectivo.

El auditor deberá hacerse las siguientes preguntas y consideraciones:

Función	Consideraciones de control / Preguntas de auditoría	Controles posibles/ Recomendaciones	Ejemplos de controles compensatorios
Gestión del FMB	El empleado responsable de iniciar las modificaciones en el Fichero Maestro de Beneficiarios (FMB) ¿tiene también competencia para aprobar estos cambios?	Los cambios deben ser introducidos por un empleado y revisados y autorizados en el sistema por otro diferente. Todos los cambios realizados en el FMB deben ser revisados y aprobados por un supervisor (que no sea el empleado que ha realizado el cambio) antes de que dichos cambios sean registrados en el sistema.	Debe elaborarse un informe automatizado de todos los cambios realizados en el FMB para su revisión por un supervisor sin acceso para modificar el FMB que comprobará que los cambios están aprobados.
Gestión del FMB	Los empleados responsables de mantener el FMB (p.ej. añadir/eliminar beneficiarios, introducir cambios en las condiciones que influyen en los parámetros de cálculo del importe subvencionable), ¿realizan también las siguientes funciones?: <ul style="list-style-type: none"> • Tomar decisiones sobre la resolución de las solicitudes • Tener capacidad para influir en el cálculo del importe a conceder • Realizar el pago, ya sea anticipado o a posteriori 	Los empleados responsables de introducir cambios en el FMB no deben intervenir en el cálculo o en el pago de la subvención, ni deben adoptar decisiones sobre la concesión.	
Evaluación de solicitudes de subvención	Las personas que evalúan las solicitudes no conceden la subvención, no la contabilizan y no la pagan.	Recomendamos segregar las tareas de evaluación, aprobación, contabilización y pago.	Fiscalización previa del gasto. Revisión de las propuestas de concesión.
Fiscalización	La/las personas que evalúan las solicitudes, proponen o conceden la subvención no pueden fiscalizar el gasto.	Recomendamos segregar las funciones de gestión de las subvenciones con la de fiscalización. Asimismo, se deben asignar en la aplicación los mínimos permisos necesarios para realizar las tareas de cada puesto de trabajo.	Revisión de una muestra de expedientes de subvenciones concedidas y contabilizadas.

11. Procedimientos de auditoría

La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría se determinan de acuerdo con las circunstancias de cada trabajo y deben basarse en el conocimiento de la actividad que realiza el ente auditado, de su organización, de los riesgos valorados, así como en la evaluación del control interno y de la importancia relativa de los saldos en las cuentas anuales.

Los procedimientos de auditoría son las respuestas a los riesgos valorados y por tanto deben ser proporcionales a esos riesgos. Así, las áreas de riesgo más alto deben recibir mayor atención y esfuerzo de auditoría.

Los programas de auditoría deben ser adaptados a cada entidad en base a la valoración del riesgo de incorrecciones materiales, e incluirán:

- Procedimientos de valoración del riesgo.
- Pruebas de controles (si proceden).
- Procedimientos sustantivos (incluyendo procedimientos analíticos).

En las pruebas de controles el auditor debe decidir qué controles son relevantes y diseñar y ejecutar pruebas sobre los mismos. Tras realizar estas pruebas, si se han detectado deficiencias de control:

- Se debe evaluar la gravedad de dichas deficiencias.
- En caso necesario, se debe modificar la valoración preliminar del riesgo.
- Deben documentarse las implicaciones de las deficiencias de control.

Si no se han detectado deficiencias de control, se debe:

- Determinar que la valoración preliminar del riesgo es adecuada.
- Determinar el grado de evidencia que proporcionan los controles sobre la corrección de los saldos.
- Determinar los procedimientos sustantivos a ejecutar.

Los procedimientos de auditoría relacionados con el área de concesión de subvenciones se detallan en los anexos 6 y 7, y en ellos se incluyen los programas de trabajo estándar, que deben adaptarse a las circunstancias de cada fiscalización.

Dichos programas están disponibles en el sistema de papeles de trabajo electrónico y son actualizados periódicamente.

Es aplicable la NIA-ES-SP 1320 y la GPF-OCEX 1321, sobre la importancia relativa en las auditorías financieras, y la GPF-OCEX 4320.

12. Revisión del cumplimiento legal

El objetivo del trabajo de fiscalización de la legalidad en la concesión de subvenciones consiste en comprobar que se cumple la normativa aplicable en todas las fases de gestión de las subvenciones concedidas.

Las comprobaciones a realizar, de acuerdo con lo dispuesto en la legislación estatal y autonómica, se detallan en el Anexo 3.

Para orientar al auditor sobre la importancia relativa de los incumplimientos detectados en una auditoría se atenderá a los criterios detallados en el Anexo 4.

13. Aplicación de esta guía

Esta guía se aplicará en las auditorías de seguridad razonable en las que el área de subvenciones concedidas sea un componente significativo de las cuentas anuales o cuando así se prevea en el programa de actuación o en la planificación de una fiscalización.

En las entidades de menor tamaño podrá limitarse la aplicación de determinados procedimientos si a juicio del auditor resulta más eficiente y se alcanzan igualmente los objetivos de auditoría.

Anexo 1 Agentes que intervienen en el proceso subvencional

1. Entidades otorgantes de las subvenciones

El artículo 3 de la LGS establece los sujetos que pueden ser concedentes de las subvenciones. Distingue dos grupos de entidades:

- a) Administraciones Públicas: Administración General del Estado, entidades que integran la administración local y la administración de las comunidades autónomas.
- b) Organismos y demás entidades de derecho público con personalidad jurídica propia vinculados o dependientes de cualquiera de las administraciones públicas.

Respecto de los organismos y entidades de este grupo se exige que el otorgamiento de la subvención sea consecuencia del ejercicio de potestades administrativas², para que exista un sometimiento pleno a la LGS, pues en otro caso sólo serán aplicables los principios de gestión e información de dicha norma legal, recogidos en el artículo 8.3 y 20 de la LGS.

Fundaciones del sector público

La disposición adicional decimosexta de la LGS admite la posibilidad de que estas entidades concedan subvenciones cuando así se autorice a la correspondiente fundación de forma expresa mediante acuerdo del órgano competente de la Administración a la que la fundación esté adscrita.

La aprobación de las bases reguladoras, la autorización previa de la concesión, las funciones derivadas de la exigencia del reintegro y de la imposición de sanciones, así como las funciones de control y demás que comporten el ejercicio de potestades administrativas, serán ejercidas por la Administración Pública que financie en mayor proporción la subvención correspondiente; en caso de que no sea posible identificar tal Administración, las funciones serán ejercidas por la Administración que ejerza el Protectorado de la fundación.

2. Beneficiarios

Tendrá la consideración de beneficiario la persona que haya de realizar la actividad que fundamentó su otorgamiento o que se encuentre en la situación que legitima su concesión. La LGS se limita a señalar que pueden ser tanto las personas públicas como privadas.

La ley impone una serie de obligaciones a los beneficiarios, entre las que destacan:

- a) Cumplir el objetivo.
- b) Justificar dicho cumplimiento.
- c) Someterse a las actuaciones de comprobación.
- d) Comunicar la obtención de otras subvenciones, ayudas, ingresos o recursos, tan pronto lo conozca y antes de la justificación.
- e) Acreditar que se halla al corriente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y de la Seguridad Social.
- f) Disponer la documentación mercantil exigida por la ley.
- g) Conservar la documentación justificativa de la aplicación de los fondos recibidos.
- h) Adoptar las medidas de difusión.
- i) Proceder, en su caso, al reintegro de los fondos.

2 El Consejo de Estado señaló, en el dictamen al anteproyecto de la LGS (número de expediente 1756/2003, de 26 de junio de 2003), que el criterio que utiliza la LGS para decidir cuándo una entrega dineraria estará incluida en su ámbito de aplicación es "indeterminado", ya que "la potestad de subvencionar es siempre una potestad administrativa", pues "implica el desarrollo de una actividad administrativa y una disposición de fondos".

El art.11 de la LGS considera también beneficiarios a:

- a) Los miembros asociados de la persona jurídica que se comprometan a efectuar la totalidad o parte de las actividades que fundamentan la concesión de la subvención en nombre y por cuenta de ella, si el beneficiario es una persona jurídica y así lo prevén las bases reguladoras.
- b) Las agrupaciones de personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, las comunidades de bienes o cualquier otro tipo de unidad económica o patrimonio separado que, aun careciendo de personalidad jurídica, puedan llevar a cabo los proyectos, actividades o comportamientos o se encuentren en la situación que motiva la concesión de la subvención. En el caso de ausencia de personalidad jurídica, en la solicitud y en la resolución de concesión deberán constar expresamente:
 - Compromiso de ejecución asumido por cada miembro de la agrupación.
 - Importe de subvención a aplicar por cada uno de ellos.

Cada miembro de la agrupación tendrá asimismo la consideración de beneficiario y se deberá nombrar un representante o apoderado único, con poderes bastantes. La agrupación no podrá disolverse hasta que hayan transcurrido los plazos de prescripción correspondientes (de exigencia de reintegro y de prescripción de infracciones y sanciones).

3. Entidad colaboradora

Según el artículo 12 de la LGS, es aquella que, actuando en nombre y por cuenta del órgano concedente a todos los efectos relacionados con la subvención:

- a) entrega y distribuye los fondos públicos a los beneficiarios cuando así se establezca en las bases reguladoras,
- b) o colabora en la gestión de la subvención sin que se produzca la previa entrega y distribución de los fondos recibidos,
- c) o, habiendo sido denominada beneficiaria conforme a la normativa comunitaria, tiene encomendadas exclusivamente las funciones enumeradas en los párrafos anteriores.

Podrán ser entidades colaboradoras:

- a) los organismos y demás entes públicos,
- b) las sociedades mercantiles participadas íntegra o mayoritariamente por las administraciones públicas, organismos o entes de derecho público,
- c) las asociaciones de entidades locales, de ámbito estatal o autonómico, constituidas para la protección y promoción de sus intereses comunes,
- d) las comunidades autónomas y las corporaciones locales en el caso de subvenciones concedidas por la Administración General del Estado, sus organismos públicos y demás entes que tengan que ajustar su actividad al derecho público,
- e) la Administración General del Estado y sus organismos públicos y demás entes que tengan que ajustar su actividad al derecho público en el caso de subvenciones concedidas por las comunidades autónomas y corporaciones locales,
- f) las demás personas jurídicas públicas o privadas que reúnan las condiciones de solvencia y eficacia que se establezcan (art. 13.1 LGS).

De lo anterior se desprende que en ningún caso podrá ser nombrada entidad colaboradora una persona física.

El artículo 15 detalla las obligaciones de las entidades colaboradoras:

- a) Entregar los fondos.
- b) Comprobar el cumplimiento y efectividad de las condiciones, así como el cumplimiento de la finalidad.
- c) Justificar la entrega de los fondos percibidos y entregar, en su caso, la justificación presentada ante los beneficiarios.
- d) Someterse a las actuaciones de comprobación, aportando la información requerida.

El nombramiento como entidad colaboradora se instrumentará mediante un convenio o contrato de colaboración con la entidad otorgante. El plazo máximo de vigencia del convenio es de 4 años, aunque se podrán prever prórrogas cuya duración no exceda el plazo de vigencia inicial del convenio y sin que el plazo máximo total del convenio más las prórrogas supere los seis años.

4. Requisitos para obtener la condición de beneficiario o entidad colaboradora

Regulado en el artículo 13 de la LGS. En principio podrán obtener la condición de beneficiario o entidad colaboradora las personas o entidades que se encuentren en la situación que fundamenta la concesión de la subvención o en las que concurran las circunstancias previstas en las bases reguladoras y en la convocatoria.

No obstante, no podrán obtener tal condición las personas o entidades en las que concurra alguna de las circunstancias que describe el apartado segundo:

- a) condenadas por sentencia firme a la pérdida de tal posibilidad,
- b) condenadas por delitos de cohecho, malversación, tráfico de influencias, fraude y exacciones ilegales o delitos urbanísticos,
- c) haber solicitado la declaración de concurso voluntario, o haber sido declarado insolvente o hallarse declarado en concurso, estar sujeto a intervención judicial o haber sido inhabilitado por la ley concursal,
- d) haber dado lugar a la resolución de un contrato celebrado con la Administración por causa culpable,
- e) estar incurso la persona física, los administradores de las sociedades mercantiles o los representantes legales de las personas jurídicas en alguno de los supuestos de incompatibilidades de las leyes 3/2015 o 53/1984, o ser cargo electo de los regulados en la LO 5/1985,
- f) no hallarse al corriente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias o frente a la seguridad social,
- g) tener la residencia fiscal en un país o territorio calificado como paraíso fiscal,
- h) no hallarse al corriente de pago de obligaciones por reintegro de subvenciones,
- i) haber sido sancionado mediante resolución firme con la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones,
- j) la prohibición afectará también a aquellas empresas en las que por razón de las personas que las dirigen o por otras circunstancias se presume que son la continuación o que derivan, por transformación, fusión o sucesión, de otras en las que concurrieran causas de prohibición,
- k) asociaciones que en su proceso de admisión o en su funcionamiento discriminen por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social,
- l) asociaciones que con su actividad promuevan o justifiquen el odio o la violencia contra personas físicas o jurídicas, o enaltezcan o justifiquen por cualquier medio los delitos de terrorismo o de quienes hayan participado en su ejecución, o la realización de actos que entrañen descrédito, menosprecio o humillación de las víctimas de los delitos terroristas o de sus familiares,
- m) asociaciones respecto de las que se hubiese suspendido el procedimiento administrativo de inscripción por encontrarse indicios racionales de ilicitud penal en su constitución, en tanto no recaiga sentencia judicial firme que autorice la inscripción.
- n) para subvenciones de importe superior a 30.000 euros, cuando los solicitantes sean únicamente sujetos incluidos en la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, haber incumplido los plazos de pago previstos en la citada ley. Esta circunstancia se acreditará de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.3 bis) LGS.

Anexo 2 Peculiaridades de la concesión de subvenciones por las entidades locales

1 Normativa reguladora

En la aplicación de la Ley 38/2003 a las entidades locales hay que tener en cuenta la DA decimocuarta “Entidades locales” y la DF primera “Habilitación competencial y carácter de legislación básica”.

En relación con los procedimientos regulados por la LGS, la DA decimocuarta señala que deben adaptarse reglamentariamente a las condiciones de organización y funcionamiento de las corporaciones locales.

La DF primera señala que, si las CCAA han asumido competencias en materia de régimen local, la ley 38/2003 se aplicará según la delimitación que señala el apartado 1 (disposiciones que constituyen legislación básica del Estado).

2 Bases reguladoras

Las bases reguladoras de las subvenciones concedidas por las entidades locales tienen dos vías para aprobarse:

- 1) Ordenanza general de subvenciones.
- 2) Ordenanza específica para las distintas modalidades de las subvenciones.

El Pleno de la entidad es el órgano competente para aprobar las ordenanzas, sin que esta potestad pueda ser delegada (ver el artículo 22 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, y los artículos 50 y 51 del Real Decreto 2568/1986, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Entidades Locales).

El contenido mínimo de las bases será:

- a) Objeto de la subvención
- b) Requisitos que deben reunir los beneficiarios. Forma y plazo de presentación de las solicitudes.
- c) Condiciones de solvencia y eficacia de las entidades colaboradoras.
- d) Procedimientos de concesión de la subvención.
- e) Criterios objetivos de otorgamiento de la subvención y, en su caso, su ponderación.
- f) Cuantía individualizada de la subvención o criterios para su determinación.
- g) Órganos competentes para la ordenación, instrucción y resolución del procedimiento de concesión de la subvención y el plazo en que será notificada la resolución.
- h) Libros y registros contables específicos para garantizar la adecuada justificación de la subvención.
- i) Plazo y forma de justificación por parte del beneficiario o de la entidad colaboradora.
- j) Medidas de garantía, medios de constitución y procedimiento de cancelación.
- k) Posibilidad de efectuar pagos anticipados y abonos a cuenta, así como el régimen de garantías.
- l) Circunstancias que podrán dar lugar a la modificación de la resolución.
- m) Compatibilidad o incompatibilidad con otras subvenciones procedentes de cualesquiera otras Administraciones.
- n) Criterios de graduación de los posibles incumplimientos de condiciones impuestas con motivo de la concesión de las subvenciones. Principio de proporcionalidad.

3 Publicidad de la convocatoria

El artículo 8.3.a) de la LGS establece como uno de los principios generales de la gestión de subvenciones la publicidad. En cumplimiento de este principio las entidades locales deben comunicar a la Base de Datos Nacional de Subvenciones la convocatoria, para que esta dé traslado al diario oficial correspondiente del extracto de la convocatoria para su publicación³.

3 Según redacción dada al artículo 20 de la LGS por la Ley 15/2014, de 16 de septiembre, de racionalización del Sector Público y otras medidas de reforma administrativa, que entró en vigor el 17/12/2014. Hay que tener en cuenta que la Sentencia 33/2018 del TC que declara la inconstitucionalidad del inciso del artículo 20.8.a) que establece que “la BDNS dará traslado al diario oficial correspondiente del extracto de la convocatoria para su publicación” es aplicable únicamente a las Comunidades Autónomas, no a las demás administraciones sujetas a la ley general de subvenciones, tal y como se señala en el Fundamento Jurídico número 11 de la citada sentencia.

4 La especialidad de la fiscalización previa limitada en las subvenciones

El artículo 84 del reglamento establece dos modalidades de comprobación formal:

- a) La plena, que supone la revisión de toda la documentación integrante de la justificación presentada por el beneficiario.
- b) La simplificada, reservada para la modalidad de la cuenta justificativa con aportación de justificantes de gasto.

Ambas modalidades comprenden dos fases:

- a) Primera fase: comprobación previa de la memoria de actuación, de la relación clasificada de los gastos e inversiones de la actividad y del detalle de otros ingresos o subvenciones que hayan financiado la actividad subvencionada.
- b) Segunda fase: en el plazo de los 4 años siguientes deben revisarse las facturas o documentos de valor probatorio análogo que formen parte de la cuenta justificativa, sobre la base de una muestra representativa.

La modalidad a aplicar en cada caso vendrá determinada normalmente en las bases de ejecución del presupuesto.

La entrada en vigor del RD 424/2017 supone un cambio en la forma de entender el control interno de las entidades locales. El artículo 13 establece que la fiscalización limitada previa comprende la verificación de existencia de crédito, competencia del órgano y otros requisitos esenciales fijados por el pleno. Esta fiscalización se considera que no es incompatible con lo establecido en el artículo 84 LGS, por lo que, en todo caso, la fiscalización limitada previa de subvenciones incluirá todos los aspectos regulados en ambos preceptos.

En la fiscalización de los procedimientos de concesión de subvenciones verificaremos que los procedimientos de fiscalización previa de la entidad contemplan todos los aspectos necesarios, y que esta fiscalización se ha aprobado mediante acuerdo plenario.

Anexo 3 Guía de comprobaciones a realizar

- A) Comprobaciones previas al otorgamiento de la subvención.**
- B) Comprobaciones a efectuar en relación con la concesión de subvenciones y ejecución de la actividad subvencionada.**
- C) Comprobaciones adicionales a efectuar en relación con la concesión de subvenciones en régimen de concurrencia competitiva.**
- D) Comprobaciones adicionales a realizar en el caso de subvenciones concedidas mediante el procedimiento de concesión directa.**
- E) Comprobaciones a realizar en relación con el procedimiento de gestión y justificación de subvenciones.**
- F) Evaluación del sistema de control interno.**
- G) Supuestos especiales.**

Las comprobaciones que hay que realizar, de acuerdo con lo dispuesto en la legislación estatal y autonómica, son las siguientes:

A) Comprobaciones previas al otorgamiento de la subvención

- 1) Aprobación por el órgano competente del plan estratégico de subvenciones, en el que se concreten los objetivos y efectos que se pretenden con su aplicación, el plazo y sus fuentes de financiación, supeditándose en todo caso al cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria (artículo 8.1 LGS).
- 2) Aprobación de las bases reguladoras por el órgano competente para ello y su publicación en el diario oficial correspondiente. Las bases reguladoras deberán tener el contenido establecido en el artículo 17.3 LGS. Hay que tener en cuenta que las bases reguladoras, cuando son específicas, se pueden incorporar a la misma convocatoria, según el artículo 23.2.a) de la LGS. En el caso de los ayuntamientos, se distingue entre ordenanzas generales y específicas (artículo 17.2 LGS).
- 3) La competencia del órgano administrativo concedente [artículo 9.4.a) LGS].
- 4) La existencia de crédito adecuado y suficiente para atender las obligaciones de contenido económico que se derivan de la concesión de la subvención [artículo 9.4.b) LGS].
- 5) La fiscalización previa de los actos administrativos de contenido económico, en los términos previstos en las leyes [artículo 9.4.d) LGS].
- 6) La aprobación del gasto por el órgano competente para ello [artículo 9.4.e) LGS].

B) Comprobaciones a efectuar en relación con la concesión de subvenciones y ejecución de la actividad subvencionada

- 1) Cumplimiento por los beneficiarios de los requisitos exigidos en las bases reguladoras y, en su caso, en la convocatoria, y no estar incurso en ninguna de las circunstancias previstas en el artículo 13.2 LGS. En el caso de concesión mediante concurrencia, deberá constar en el expediente informe del órgano instructor (artículo 24.4, párrafo quinto).
- 2) Constitución por los beneficiarios de las garantías previstas en las bases reguladoras [artículo 17.3.j) LGS], de acuerdo con lo establecido en los artículos 21 LGS y 42 a 54 RLGS.
- 3) En el caso de que se contemple en las bases reguladoras la posibilidad de pagos anticipados y abonos a cuenta, se verificará la adecuación de los mismos a las condiciones exigidas [artículo 17.3.k) LGS].
- 4) Medidas de difusión adoptadas por el beneficiario, de acuerdo con lo previsto en el artículo 18.3 y 4 LGS y el artículo 31 RLGS: 1) difusión por razones de transparencia (arts. 3 y 8.2 Ley 19/2013, de 9 de diciembre), 2) carácter público de la financiación de las actividades o inversiones subvencionadas.
- 5) La tramitación del procedimiento de concesión de acuerdo con las normas que resulten de aplicación, teniendo en cuenta lo previsto en los apartados C) y D) de esta guía de comprobaciones a realizar.

- 6) Que, en la resolución de concesión, o en su caso en el convenio, o en el documento en que se instrumente la subvención, se incluyen las condiciones generales y específicas de la ayuda concedida. En el caso de que las condiciones generales estén claramente establecidas en las bases reguladoras, será suficiente con una remisión a las mismas.
- 7) Publicidad de las subvenciones concedidas (artículos 18 y 20.8 LGS y 30 RLGS), a cuyo efecto las administraciones concedentes deben pasar la correspondiente información a la Base de Datos Nacional de Subvenciones (a partir del 1 de enero de 2016), además de informar a través de su página web respectiva, de acuerdo con la legislación vigente en materia de transparencia.
- 8) En relación con el seguimiento y control de la ejecución de la actividad subvencionada, para evaluar el control interno, se verificará si la entidad concedente tiene implantado un sistema de seguimiento de la aplicación y justificación de las subvenciones.
- 9) En el caso de que existan entidades colaboradoras, habrá que verificar en relación con las mismas si cumplen con las condiciones previstas en las bases reguladoras y en la convocatoria, y la ausencia de las circunstancias previstas en el artículo 13.2 LGS, así como la existencia de un convenio de colaboración donde se regulen las condiciones y obligaciones asumidas por aquellas (artículo 16 LGS, donde se establece un contenido mínimo). Se verificará también el adecuado cumplimiento de dichas obligaciones, que vienen reguladas con carácter general en el artículo 15 LGS.
- 10) Asimismo, en relación con las entidades colaboradoras se verificará, en el caso de que sean personas sujetas a derecho privado, que han sido seleccionadas mediante un procedimiento sometido a los principios de publicidad, concurrencia, igualdad y no discriminación. En el caso de que exista un contrato de carácter oneroso, se aplicará la Ley de Contratos del Sector Público (artículo 16.5 y 6 LGS).

C) Comprobaciones adicionales a efectuar en relación con la concesión de subvenciones en régimen de concurrencia competitiva

- 1) Aprobación de la convocatoria por el órgano competente y cumplimiento del principio de publicidad, de acuerdo con lo previsto en las bases reguladoras. La convocatoria tendrá el contenido previsto en el art. 23.2 LGS. El artículo 20.8.a)⁴ obliga a las entidades concedentes a comunicar a la Base de Datos Nacional de Subvenciones el texto de la convocatoria y encomienda a la BDNS a dar traslado al diario oficial correspondiente del extracto de la convocatoria para su publicación.
- 2) En la convocatoria se fijarán los créditos presupuestarios a los que se imputa la subvención y la cuantía total máxima de las subvenciones convocadas dentro de los créditos disponibles o, en su defecto, la cuantía estimada [art. 23.2.b) de la LGS]. Para que la convocatoria pueda fijar una cuantía adicional se deberán cumplir las reglas previstas en el artículo 58.2.a) y b) RLGS.
- 3) Presentación de las solicitudes dentro del plazo establecido en la convocatoria. En relación con las solicitudes de subvención, se comprobará:
 - a) Que se ofrece un trato de igualdad a los solicitantes.
 - b) Que se tramitan todas las solicitudes en el plazo señalado.
 - c) Que se admite tan solo a los solicitantes que cumplen las condiciones establecidas.
 - d) Que se rechazan las solicitudes que no cumplen las condiciones establecidas, previa concesión de un plazo no inferior a 10 días a efectos de subsanación.
 - e) Que existe un registro que recoge todas las solicitudes recibidas.
 - f) Que se puede hacer un fácil seguimiento de cada solicitud, de manera que pueda conocerse en todo momento la situación en que se encuentra.
- 4) Evaluación de las solicitudes. Se verificará:
 - a) Que la evaluación no se realiza hasta que haya finalizado el plazo de presentación de solicitudes y se disponga de forma conjunta de todas las solicitudes admitidas definitivamente, salvo que las bases

⁴ El Tribunal Supremo, en la Sentencia 33/2018 de 12 de abril, ha declarado inconstitucional la encomienda a la BDNS de dar traslado a los diarios oficiales, para su publicación, de las convocatorias de las Comunidades Autónomas, sin perjuicio de su aplicación a las demás Administraciones sujetas a la LGS.

reguladoras establezcan como único criterio de adjudicación la prioridad temporal en la presentación de solicitudes hasta que se agoten los créditos.

- b) Que las solicitudes se evalúan siguiendo los criterios objetivos establecidos en las bases reguladoras. Con carácter previo, se hará un análisis de dichos criterios para comprobar su adecuación a las finalidades que se persiguen con el tipo de subvención de que se trate.
 - c) Que se cumple con el trámite de audiencia, salvo que no sean tenidos en cuenta otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por los interesados, con carácter previo a la propuesta de resolución (artículo 82 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas).
 - d) Que existe evidencia de la evaluación realizada.
 - e) Que la evaluación es realizada por el órgano colegiado que deben prever las bases reguladoras.
- 5) Concesión de la subvención. Se verificará:⁵
- a) Que la resolución se encuentra motivada (artículo 25.2 LGS y artículo 35 de la ley 39/2015).
 - b) Que la resolución, además de contener el solicitante o relación de solicitantes a los que se concede la subvención, hace constar, en su caso, de manera expresa, la desestimación del resto de las solicitudes (artículo 25.3 LGS y artículo 40 de la ley 39/2015).
 - c) Que se notifica la resolución a los interesados (artículo 26 LGS y artículo 40 de la ley 39/2015). Esta notificación podrá realizarse mediante anuncios en los supuestos previstos en el artículo 41 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre.
 - d) Que las condiciones específicas establecidas son acordes con la normativa reguladora, el objeto de la convocatoria pública, los fines que persigue y la solicitud presentada, y que en ningún caso implican un trato discriminatorio. Se tendrá en cuenta además si se ha presentado por el beneficiario reformulación de su solicitud, de acuerdo con lo previsto en el artículo 27 LGS.
 - e) Que la resolución de concesión se realiza por órgano con competencia para ello.

D) Comprobaciones adicionales a realizar en el caso de subvenciones concedidas mediante el procedimiento de concesión directa

- 1) Se comprobará que concurre alguno de los supuestos legales en que se permite la concesión directa de subvenciones (artículo 22.2 LGS):
 - a) Las previstas nominativamente en los Presupuestos de la comunidad autónoma o de las entidades locales.
 - b) Aquellas cuyo otorgamiento o cuantía venga impuesto a la Administración por una norma de rango legal, que seguirán el procedimiento de concesión que les resulte de aplicación de acuerdo con su propia normativa.
 - c) Con carácter excepcional, aquellas otras subvenciones en que se acrediten razones de interés público, social, económico o humanitario, u otras debidamente justificadas que dificulten su convocatoria pública.
- 2) Que la resolución de concesión y, en su caso, los convenios a través de los cuales se canalizan estas subvenciones establecen las condiciones y compromisos aplicables de conformidad con lo dispuesto en la LGS (artículo 28.1, párrafo primero, LGS).

E) Comprobaciones a realizar en relación con el procedimiento de gestión y justificación de subvenciones

- 1) Justificación de la subvención:
 - a) Se verificará que el beneficiario de la subvención ha ejecutado la actividad subvencionada o está en la situación que da derecho a su percepción, mediante la comprobación material correspondiente o, si

⁵ En relación a estas verificaciones hay que tener en cuenta que los artículos 25 a 27 de la LGS no son directamente aplicables al no tener la consideración de legislación básica según la DF primera de la LGS

se considera suficiente, la obtención de otras evidencias. La comprobación material será especialmente importante cuando exista un control interno débil.

- b) Se comprobará que se han cumplido las condiciones exigidas al beneficiario, tanto las generales como las de carácter específico. Las distintas modalidades de cuenta justificativa se regulan en el artículo 72 y siguientes del RLGs (con aportación de justificantes de gasto, con informe de auditoría o simplificada).
- c) Se comprobará que los gastos e inversiones han sido aplicados a los fines previstos, verificando:
 - Que la cuenta justificativa contiene los documentos necesarios de conformidad con las normas reguladoras de la subvención.
 - Que existe coherencia entre la justificación de la realización de la actividad subvencionada (justificación técnica) y la justificación económica, y con las características de la actividad subvencionada, de la normativa y de los fines de la subvención.
- 2) Cuando la normativa reguladora de la subvención permita la subcontratación, se comprobará la adecuación de la misma al porcentaje previsto en las bases reguladoras (si se prevé la subcontratación, pero las bases no señalan el porcentaje, este no podrá superar el 50% del importe de la actividad subvencionada). También se comprobará el cumplimiento del régimen jurídico establecido en los artículos 29 LGS y 68 RLGs, en particular, las prohibiciones que se establecen en el artículo 29.7 de la LGS, la exigencia de que las subcontrataciones aporten un valor añadido al contenido de la actividad subvencionada (artículo 29.2, párrafo segundo) y la exigencia de formalización del contrato y autorización previa en el caso de que venga impuesto por razón del importe (artículo 29.3 LGS).
- 3) Se determinará, de acuerdo con la normativa reguladora de la subvención, qué tipo de gastos son subvencionables y cuáles no, en función de que respondan o no de manera indubitada a la naturaleza de la actividad subvencionada, y se realicen en el plazo establecido por las bases reguladoras. En ningún caso podrán superar el valor de mercado (artículo 31.1 LGS). Asimismo, cuando el beneficiario de la subvención sea una empresa, los gastos subvencionables en los que haya incurrido en sus operaciones comerciales deberán haber sido abonados en los plazos de pago previstos en la normativa sectorial que le sea de aplicación o, en su defecto, en los establecidos en la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales (art. 31.2 LGS).
- 4) Se comprobará que el beneficiario solicita, al menos, tres ofertas de diferentes proveedores, en el caso de que el importe del gasto subvencionable supere las cuantías establecidas en la LCSP para el contrato menor, salvo que no exista en el mercado suficiente número de proveedores o que el gasto se hubiera realizado con anterioridad a la subvención. Cuando la elección no recaiga en la oferta económica más ventajosa, se justificará en la memoria (art. 31.3 LGS). Si se incumple esta norma, el órgano concedente podrá solicitar una tasación pericial del bien o servicio (artículo 83.2 RLGs).
- 5) Se verificará, en los casos dudosos, si la Administración ha comprobado el valor de mercado, de acuerdo con lo previsto en el artículo 33 LGS. Aunque la comprobación no es preceptiva, en el caso de que se considere que las circunstancias del expediente aconsejaban dicha comprobación y no se haya efectuado, se hará constar en el expediente como una debilidad de control interno. Hay que tener en cuenta que la comprobación de valores está pensada para aquellos supuestos en que el beneficiario ha adquirido un bien o un servicio, de buena fe, y la Administración considera que lo ha hecho por un precio superior al de mercado. En el caso de que tras la existencia de unos valores superiores a los de mercado se ocultara una intención de enriquecimiento del propio beneficiario o de un tercero entraríamos en el ámbito del reintegro, la infracción sancionable e, incluso, ante la existencia de un posible delito.
- 6) Todos los gastos deben ser soportados en facturas o documentos de valor probatorio equivalente en el tráfico jurídico mercantil o con eficacia administrativa (artículo 30.3 LGS), excepto que la normativa reguladora establezca lo contrario por razones justificadas (artículo 72.3 RLGs).
- 7) Se comprobará que los gastos justificados se han producido con motivo de la realización de la actividad, o bien que están afectados a ella. Para llevar a cabo esta comprobación se prestará especial atención al texto de la factura o justificante, o incluso a su estampillado (artículo 73 RLGs).
- 8) Salvo disposición expresa en contrario en las bases reguladoras, se considerará gasto realizado el efectivamente pagado con anterioridad a la finalización del período de justificación (art. 31.2 LGS).

Además, si el beneficiario es una empresa, los gastos deberán haber sido abonados en los plazos previstos en la normativa sectorial de aplicación o en los establecidos en la ley 3/2004, que establece las medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales

- 9) Con carácter general, se obtendrá evidencia del pago verificando documentos emitidos por entidades financieras y obteniendo evidencia suficiente sobre el pago individualizado correspondiente al gasto fiscalizado. Para que la efectividad de un pago se considere acreditada, se deberá ser riguroso en la exigencia de la correspondiente justificación (recibí, fechado y firmado por el proveedor, especificando el DNI y el nombre y apellidos, en el que se haga constar la factura o documentación justificativa del gasto más copia del extracto bancario del cargo en cuenta correspondiente a la operación justificada, así como –en su caso– la identificación del documento cambiario o copia del resguardo del cargo de la transferencia bancaria).
- 10) Verificar que se cumple con lo previsto en el artículo 34.5 LGS, que prohíbe el pago de la subvención en tanto el beneficiario no se halle al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y frente a la Seguridad Social o sea deudor por resolución de procedencia de reintegro.
- 11) Se deberá comprobar el cumplimiento de los siguientes plazos:
 - a) La actividad subvencionada deberá haberse realizado en el plazo establecido para ello.
 - b) Los gastos deberán haberse devengado en el periodo establecido para la realización de la actividad subvencionada (artículo 31.1 LGS).
 - c) Las fechas de los documentos justificativos de los gastos deberán estar incluidas en el periodo establecido para ello.
 - d) Asimismo, los pagos se deberán haber realizado con anterioridad a la finalización del plazo de justificación, salvo disposición expresa de las bases reguladoras, y, en el caso de que el beneficiario sea una empresa, respetando los plazos de pago de la Ley 3/2004 de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales (artículo 31.2 LGS)⁶.
 - e) Y, por último, la justificación por parte del beneficiario debe haberse presentado en el plazo establecido para ello [artículos 17.3.i) y 30.2 LGS], sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 70.3 RLGS.
- 12) Se deberá tener en consideración si se han producido desviaciones con respecto al presupuesto de la actividad subvencionada, y qué grado de desviación puede considerarse aceptable, no solo referente a la totalidad del presupuesto, sino a cada una de las partidas que lo componen, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 86 del RLGS.
- 13) Se considerará si se han producido ingresos adicionales relacionados directamente con la actividad subvencionada, tales como otras subvenciones, financiación procedente del sector privado, intereses generados por los fondos de la subvención (que como norma general deben ser reinvertidos en la actividad), etc. La subvención, aisladamente o junto con otras subvenciones, ayudas ingresos o recursos no superará el coste de la actividad subvencionada (artículo 19.3 LGS).
- 14) A la vista de los justificantes presentados y admitidos, se determinará el coste del proyecto o actividad subvencionada. En el caso de bienes inmuebles, deberá existir certificado de tasador independiente debidamente acreditado e inscrito en el correspondiente registro oficial (artículo 30.5 LGS).
- 15) En el caso específico de gastos de personal, se deberá obtener evidencia de en qué medida las personas declaradas por el beneficiario han dedicado su tiempo a la realización de la actividad subvencionada.
- 16) En relación con los costes indirectos, se comprobará que los mismos se imputan a la actividad subvencionada en la parte que razonablemente corresponda de acuerdo con principios y normas de contabilidad generalmente admitidas y, en todo caso, en la medida en que tales costes correspondan al período en que efectivamente se realiza la actividad (artículo 31.9 LGS).
- 17) En los casos en que se prevea la justificación mediante módulos, se verificará si se dan los requisitos previstos reglamentariamente para que sea posible establecer este sistema de justificación (artículo 76 RLGS: actividad o recursos medibles por medio de unidades físicas y con evidencia o referencia del valor

⁶ La referencia a la ley 3/2004 ha sido introducida por la Ley 18/2022, de 28 de septiembre, en vigor desde el 19/10/2022.

de mercado fiable y que el importe unitario del módulo se determine en base a un informe técnico). Además, se deberá comprobar que el importe unitario de los módulos aplicado por el beneficiario ha sido el establecido en la normativa reguladora y, en su caso, en la resolución de la concesión, y obtener evidencia adecuada sobre las unidades físicas sobre las que se aplican los módulos (por ejemplo, número de horas de un curso).

- 18) En los casos en que se prevea la justificación mediante estados contables, se verificará si se dan los requisitos previstos reglamentariamente para que sea posible establecer este sistema de justificación (artículo 80.1 RLGS: la información necesaria para determinar la cuantía de la subvención puede deducirse de los estados financieros y la información contable se ha auditado). Además, se deberá comprobar que los estados contables corresponden en cuanto a su naturaleza, periodo y características a los exigidos por la normativa reguladora. Se pondrá de manifiesto si, de acuerdo con la normativa reguladora, en función de la situación económico-financiera que reflejen los estados contables, se deriva alguna consecuencia.
- 19) Cuando así se haya impuesto en las bases reguladoras, se comprobará la existencia del informe de un auditor (artículo 80.2 RLGS).
- 20) Liquidación de la subvención. Se verificará que la liquidación de la subvención se realiza de acuerdo con el resultado de la comprobación de la justificación presentada por el beneficiario.
- 21) Control y seguimiento de los reintegros y las sanciones. Se verificará que la entidad concedente tiene implantado un sistema de seguimiento sobre el cobro de los saldos deudores correspondientes a los reintegros y sanciones pecuniarias solicitados a los beneficiarios, y sobre el cumplimiento de sanciones no pecuniarias.
- 22) Seguimiento posterior. En el supuesto de adquisición, construcción, rehabilitación y mejora de bienes inventariables, se verificará que las bases reguladoras fijan el período durante el cual el beneficiario debe destinar los bienes al fin concreto para el que se concedió la subvención, que no podrá ser inferior a 5 años en caso de bienes inscribibles en un registro público, ni a dos años para el resto de bienes. En el caso de bienes inscribibles en un registro público, deberá hacerse constar en la escritura esta circunstancia, así como el importe de la subvención concedida, debiendo ser objeto estos extremos de inscripción en el registro público correspondiente (art. 31.4 de la LGS). En general, cuando el beneficiario se haya comprometido a mantener el cumplimiento de determinadas condiciones más allá del plazo de justificación de la subvención, se verificará que la entidad concedente ha establecido procedimientos de control sobre el cumplimiento de dichas condiciones y realizará pruebas de cumplimiento.
- 23) Registro. Archivo del expediente y base de datos. Se verificará si la entidad concedente ha establecido un procedimiento que asegure el adecuado archivo de los expedientes, y el mantenimiento de una base de datos con la información actualizada de la situación de cada expediente y beneficiario. Deberá existir constancia en el expediente de los procedimientos de control efectuados por la entidad concedente, incluyendo en su caso listas de comprobación.

F) Evaluación del sistema de control interno.

Se verificará:

- 1) Que los órganos que tengan atribuida la función de control financiero (artículo 46.1 LGS, en relación con el artículo 44 LGS), informan sobre:
 - a) La adecuada y correcta obtención de la subvención por parte de los beneficiarios.
 - b) El cumplimiento por parte de beneficiarios y entidades colaboradoras de sus obligaciones en la gestión y aplicación de la subvención.
 - c) La adecuada y correcta justificación de la subvención por parte de los beneficiarios y entidades colaboradoras.
 - d) La realidad y la regularidad de las operaciones que, de acuerdo con la justificación presentada por beneficiarios y entidades colaboradoras, han sido financiadas con la subvención.
 - e) La adecuada y correcta financiación de las actividades subvencionadas, comprobando que, en ningún caso el importe de las subvenciones, aisladamente o en concurrencia con otras subvenciones, ayudas, ingresos o recursos, supere el coste de la actividad subvencionada (artículo 19.3 LGS).

- f) La existencia de hechos, circunstancias o situaciones no declaradas a la Administración por beneficiarios y entidades colaboradoras y que pudieran afectar a la financiación de las actividades subvencionadas, a la adecuada y correcta obtención, utilización, disfrute o justificación de la subvención, así como a la realidad y regularidad de las operaciones con ella financiadas.
- 2) En el caso de que se hagan constar incumplimientos en los informes de control financiero de subvenciones, se verificarán las actuaciones que se han llevado a cabo de acuerdo con lo previsto en el ordenamiento jurídico (artículos 49 a 51 LGS).
- 3) Asimismo, se verificará que el órgano concedente ha comprobado la adecuada justificación de la subvención, así como la realización de la actividad y el cumplimiento de la finalidad que determinen la concesión o el disfrute de la subvención. El órgano concedente de la subvención tiene la obligación de elaborar un plan anual de actuación para comprobar la realización por los beneficiarios de las actividades subvencionadas (artículo 85 RLGS).
- 4) En su caso, también se verificará que la entidad colaboradora ha realizado las comprobaciones previstas en el artículo 15.1, párrafo b), LGS (cumplimiento y efectividad de las condiciones o requisitos determinantes para el otorgamiento, realización de la actividad y cumplimiento de la finalidad).

G) Supuestos especiales

1) Subvenciones y entregas dinerarias sin contraprestación realizadas por los entes instrumentales

1.1) Subvenciones y entregas dinerarias sin contraprestación otorgadas por consorcios, mancomunidades u otras personificaciones públicas y subvenciones derivadas de convenios

- a) Se regulan por el artículo 6 del RLGS.
- b) Las subvenciones que se otorguen por consorcios, mancomunidades u otras personificaciones públicas creadas por varias Administraciones Públicas u organismos o entes dependientes de ellas se regirán por las disposiciones de la Ley General de Subvenciones y por este Reglamento en los términos que se determinan en el artículo 6 RLGS, que se exponen a continuación.
- c) Si la personificación creada se hubiera de regir por el Derecho administrativo y las entidades públicas que la hubieran constituido no pertenecieran o dependieran de una misma Administración Pública, se aplicará el contenido básico de la Ley General de Subvenciones y de este Reglamento, correspondiendo a su estatuto la indicación de la norma aplicable en aquellos extremos que no son normativa básica.
- d) Si las personificaciones creadas se hubieran de regir por el derecho privado, de conformidad con las previsiones de sus estatutos o del instrumento jurídico de creación, deberán aplicar a las entregas dinerarias sin contraprestación los principios formulados en el artículo 8 de la Ley General de Subvenciones y quedarán sujetas a los deberes de información regulados en el artículo 20 de la citada Ley. No obstante, si las subvenciones se otorgaran en ejercicio de potestades administrativas previstas en dichos estatutos u otro instrumento jurídico se regirán por la Ley General de Subvenciones y este Reglamento, correspondiendo a su estatuto la indicación de la norma aplicable en aquellos extremos que no son normativa básica.
- e) Cuando se concertaran convenios de colaboración entre Administraciones Públicas que impliquen una actuación conjunta en la gestión de subvenciones, dichos convenios deberán especificar la normativa aplicable siguiendo los criterios señalados en los apartados c) y d) anteriores para las personificaciones públicas creadas entre distintas Administraciones Públicas u organismos o entes vinculados o dependientes de las mismas.

1.2) Entes instrumentales con forma de personificación privada

- a) Estos entes no pueden conceder subvenciones, ya que carecen de potestades administrativas.
- b) Normalmente, dichos entes solo podrán realizar entregas dinerarias sin contraprestación cuando se financien mayoritariamente con ingresos de mercado, pues en otro caso dichas entregas deberían tramitarse como subvenciones por la administración pública que financie a la entidad.

- c) Cuando un ente instrumental con forma de personificación privada, a pesar de que carezca de financiación mayoritaria con ingresos de mercado, realice entregas dinerarias sin contraprestación, por tener relación directa con el objeto de la actividad contenido en la norma de creación o en sus estatutos, se le deberá exigir que cumpla los principios formulados en el artículo 8 de la Ley General de Subvenciones y los deberes de información regulados en el artículo 20 de la citada Ley. En otro caso, existirá un incumplimiento legal, por analogía con lo dispuesto en el artículo 3.2 LGS y 6 RLGS.

2) Concesión de subvenciones por las fundaciones del sector público

Aunque las fundaciones del sector público constituyen un supuesto de personificación privada, para estas entidades la disposición adicional decimosexta de la LGS establece un régimen especial que incluye la posibilidad de conceder subvenciones, dentro de unos límites muy precisos.

- a) Las fundaciones del sector público solo pueden conceder subvenciones cuando así se autorice a la correspondiente fundación de forma expresa mediante acuerdo del órgano competente de la Administración a la que la fundación esté adscrita.
- b) En esos casos, la aprobación de las bases reguladoras, la autorización previa de la concesión, las funciones derivadas de la exigencia del reintegro y de la imposición de sanciones, así como las funciones de control y demás que comporten el ejercicio de potestades administrativas, serán ejercidas por la Administración Pública que financie en mayor proporción la subvención correspondiente; en caso de que no sea posible identificar tal Administración, las funciones serán ejercidas por la Administración que ejerza el Protectorado de la fundación.
- c) Dichas subvenciones deberán tener relación directa con el objeto de la actividad contenido en la norma de creación o en sus estatutos.

Anexo 4 Guía de incumplimientos significativos en materia de subvenciones y criterios de importancia relativa

1. Graduación de los incumplimientos

En la concesión y gestión de subvenciones será de especial relevancia el cumplimiento de los **principios** siguientes:

- Publicidad.
- Transparencia.
- Concurrencia.
- Objetividad.
- Igualdad y no discriminación.
- Eficacia y eficiencia en los objetivos previstos en la concesión.
- Buena gestión financiera.

Teniéndolos en consideración, en las fiscalizaciones pueden presentarse situaciones calificables como incumplimientos muy significativos y que, en función de las circunstancias, pueden conducir a que el auditor opine que la concesión, gestión y justificación de las subvenciones no se ha ajustado a los **principios señalados**.

En líneas generales, **cualquier incumplimiento que atente contra estos principios se considerará significativo**.

Para afinar más la evaluación de los incumplimientos se debe distinguir entre:

a) Incumplimientos cometidos por los beneficiarios.

Los incumplimientos poco significativos podrán ser aquellas infracciones que no son causa de reintegro.

Como criterio general, no debe considerarse incumplimiento poco significativo ningún supuesto que comporte el deber de reintegro. En consecuencia, todos los supuestos de reintegro del artículo 37 deben considerarse como incumplimientos graves o muy graves, tomando como referencia la clasificación de las infracciones que se hace en los artículos 56 a 58 LGS. Si la administración concedente ya hubiera exigido el reintegro de la subvención, no se pondrá una salvedad en el informe de fiscalización.

b) Incumplimientos cometidos por los gestores públicos de las subvenciones.

Se tendrán en cuenta los siguientes factores:

- Relación existente entre el incumplimiento cometido por el gestor y la causa de reintegro que se haya producido.

Por ejemplo, la falta de control ha permitido que el beneficiario reciba una subvención o su pago indebidamente. Si esta relación existe, debe tener la misma calificación que merece la conducta del beneficiario.

- Principios y normas esenciales que regulan la preparación, otorgamiento, justificación y control de las subvenciones.

Se pueden considerar incumplimientos poco significativos aquellos que por tener una relevancia fundamentalmente formal no afectan al buen fin de la preparación, de la gestión, de la justificación o del control.

A partir de ahí, todos los incumplimientos deben considerarse significativos o muy significativos, en función de que perjudiquen en menor o mayor medida el cumplimiento de los objetivos que persiguen legalmente cada una de las fases apuntadas.

Así, será significativo aquel incumplimiento que perjudica en alguna medida, pero no hace difícil la realización del propósito legal, en cuyo caso el incumplimiento será muy significativo.

El auditor también deberá prestar especial atención a los siguientes aspectos:

- Interés público que se persigue con la concesión de la subvención.
- Calidad de la justificación presentada por el beneficiario.
- Tareas de revisión que, sobre la anterior justificación, han realizado los servicios públicos afectados.
- La financiación pública aportada no puede superar el coste de la actividad subvencionada.
- Grado de consecución de los objetivos perseguidos y su eficiencia.

De acuerdo con todo lo anterior la GPF-OCEX 4320 establece de forma orientativa una clasificación de los incumplimientos que se hayan observado en la fiscalización de las subvenciones y sus efectos en los informes de fiscalización de la siguiente forma:

Tipo de incumplimiento	Leves o poco significativos	Significativos	Graves o muy significativos
Descripción	<p>Incumplimientos de las normas que no son considerados significativos.</p> <p>Con frecuencia de carácter formal, que no inciden negativamente en los principios generales.</p> <p>Las infracciones leves del artículo 56 de la LGS, salvo que sean causa de reintegro.</p>	<p>Afectan a los principios generales y/o tienen un efecto negativo en las cuentas de carácter significativo.</p> <p>El incumplimiento es aislado y no tiene carácter generalizado.</p> <p>El incumplimiento puede ser debido a una interpretación “controvertida” de la norma.</p> <p>Las infracciones graves del artículo 57 de la LGS.</p> <p>Incumplimientos del beneficiario que sean causa de reintegro y este no se hubiera exigido.</p>	<p>Los incumplimientos de forma individual o en conjunto afectan a los principios generales y/o tienen un efecto negativo en las cuentas de carácter significativo.</p> <p>Los incumplimientos significativos no son aislados y tienen carácter generalizado o sistemático.</p> <p>La no aplicación, en todo o en parte, de las cantidades recibidas a los fines para los que la subvención fue concedida.</p> <p>La obtención de una subvención falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido o limitado.</p> <p>Las infracciones muy graves del artículo 58 de la LGS</p>
Ejemplos	<p>No presentación del presupuesto de la actividad a subvencionar.</p> <p>No constan las solicitudes desestimadas y el motivo de desestimación.</p> <p>Documentos de gastos que no reúnen los requisitos de factura de acuerdo con la normativa que regula las obligaciones de facturación. Las facturas justificativas son copias no compulsadas.</p>	<p>Bases reguladoras incompletas en el contenido previsto en el artículo 17 LGS.</p> <p>Bases reguladoras aprobadas por órgano no competente (artículo 17 LGS).</p> <p>No publicación de las bases reguladoras en el diario oficial.</p> <p>Justificación insuficiente de los gastos subvencionados y/o que éstos no cumplan los requisitos (art. 31 LGS) de subvencionabilidad, entre ellos:</p> <p>a) No guarden relación directa con el objeto de la subvención.</p> <p>b) El coste de adquisición de los gastos subvencionados es superior al valor de mercado (art. 33 LGS).</p> <p>c) Incluir gastos de inversión cuando la subvención concedida está destinada a gastos corrientes.</p>	<p>Inexistencia de un plan estratégico de subvenciones.</p> <p>Inexistencia de bases reguladoras o bien estas no tienen el contenido mínimo exigido por la LGS.</p> <p>Uso irregular de la concesión directa de subvenciones nominativas, sin justificar el carácter singular de la subvención y las razones que acrediten el interés público, social, económico o humanitario u otras que justifiquen la dificultad o impedimento de realizar una convocatoria pública.</p> <p>Confluencia de las causas de nulidad de la resolución de concesión según el art. 36 LGS.</p> <p>Concesión de nuevas subvenciones nominativas cuando el beneficiario tiene pendiente de justificación o no ha justificado correctamente la subvención concedida en los años anteriores y lleva aparejada causa de prohibición para ser beneficiario de subvenciones.</p> <p>No justificación.</p> <p>No se ha acordado el reintegro exigido por los artículos 17 y 37 LGS, cuando procede según los incumplimientos en la justificación.</p>
Efecto en el informe de fiscalización	<p>No afectará a la opinión, que será positiva.</p> <p>Estos incumplimientos se podrán poner en un anexo.</p>	<p>La opinión o conclusión será positiva con salvedades.</p> <p>Los incumplimientos se deberán señalar en los fundamentos de la opinión o en las conclusiones.</p>	<p>La opinión o conclusión será negativa.</p> <p>Los incumplimientos se deberán señalar en los fundamentos de la opinión o en las conclusiones.</p>

Se aplicará el **principio de proporcionalidad**, tal como se ha descrito en los párrafos anteriores. En cualquier caso, y sujeto a su mandato legal, el auditor debe hacer uso de su **criterio profesional** al valorar la importancia relativa de las incidencias detectadas.

Para facilitar la aplicación de los criterios de importancia relativa debe consultarse la GPF-OCEX 4320 y el Anexo 2 de la presente guía.

2. Incumplimientos significativos

A modo de orientación y sin que ello suponga una sustitución del juicio profesional, ni una enumeración completa de todos los posibles, se detallan a continuación determinados hechos susceptibles de ser considerados como incumplimientos significativos, ordenados por las distintas fases de gestión de las subvenciones.

a) Aspectos generales

1. No aprobación del plan estratégico de subvenciones exigido en el artículo 8 LGS.
2. Falta de suministro de información a la Base de Datos Nacional de Subvenciones (artículo 20 LGS).
3. Uso irregular de la concesión directa de subvenciones (subvenciones nominativas), sin justificar el carácter singular de la subvención y las razones que acrediten el interés público, social, económico o humanitario u otras que justifiquen la dificultad o impedimento de realizar una convocatoria pública (artículo 22 LGS), incumpléndose por tanto los mencionados principios de publicidad, concurrencia y objetividad. No puede utilizarse como forma ordinaria de concesión de subvenciones un procedimiento que la LGS contempla como excepcional.

b) Iniciación, instrucción del expediente

4. Se otorgan subvenciones sin haberse aprobado bases reguladoras y/o sin publicación de la convocatoria, en contra de los principios de publicidad, transparencia, concurrencia, objetividad, igualdad y no discriminación exigidos por el artículo 8 LGS.
5. No publicación de las bases reguladoras en el diario oficial (art. 17 LGS)
6. Bases reguladoras aprobadas por órgano no competente (artículo 17 LGS, por ejemplo, en entidades locales por la Alcaldía o por la JGL cuando corresponde aprobarlas el Pleno, artículo 123 LRBRL).
7. Bases reguladoras incompletas en el contenido previsto en el artículo 17 LGS, entre otras, por ejemplo:
 - a. No constan los criterios de determinación de la cuantía individualizada a conceder.
 - b. No consta plazo y forma de justificación por parte del beneficiario del cumplimiento de la finalidad para la que se concedió la subvención.
 - c. No contemplan las circunstancias que, como consecuencia de la alteración de las condiciones tenidas en cuenta para la concesión de la subvención, podrán dar lugar a la modificación de la resolución.
 - d. No constan criterios de graduación de los posibles incumplimientos de condiciones impuestas con motivo de la concesión de las subvenciones.
8. En la convocatoria no consta parte del contenido necesario exigido según el artículo 23 LGS.
9. Concesión de premios⁷ sin ajustarse a lo establecido en el artículo 23 LGS.
10. No consta certificado de la entidad subvencionada en el que se acredite que ésta no concurre en ninguna de las circunstancias del artículo 13 de la LGS y que se halla al corriente de las obligaciones tributarias y frente a la Seguridad Social (artículo 13 LGS).
11. Inexistencia del informe previo del servicio jurídico y de Intervención sobre las bases reguladoras (art. 17 LGS).
12. Confusión entre contrato de patrocinio (sujeto a la LCSP) y convenio por la percepción de una subvención (sujeto a la LGS).

c) Presentación de solicitudes, valoración y concesión de la subvención

13. No consta el informe de evaluación de las solicitudes.
14. No constan las solicitudes desestimadas y el motivo de desestimación.
15. Incumplimiento por el beneficiario del régimen de garantías previsto en el artículo 21 LGS.

⁷ Los premios sin contraprestación son subvenciones y deben tener una convocatoria con todos los requisitos de contenido que establece el art. 23 de la LGS.

16. Incumplimiento de la publicidad de las subvenciones concedidas en el diario oficial correspondiente (art. 18 LGS y 30 RLGS).
17. Concesión de nuevas subvenciones nominativas cuando el beneficiario tiene pendiente de justificación o no ha justificado correctamente la subvención concedida en los años anteriores. Se incumplen los artículos 13 y 21 de la LGS. La falta o inadecuada justificación es motivo de reintegro en los términos de los artículos 17 y 37.1.c) LGS y lleva aparejada causa de prohibición para ser beneficiario de subvenciones (artículo 13.2.g LGS).
18. Confluencia de las causas de nulidad de la resolución de concesión según el artículo 36 LGS.

d) Justificación de la subvención

19. En las bases reguladoras no consta el régimen de justificación por parte del beneficiario (art. 65 del RLGS).
20. No presentación de la cuenta justificativa (art. 30 LGS).
21. No se verifica el cumplimiento de las condiciones impuestas en la concesión de la subvención. No constan en la cuenta justificativa las actividades realizadas y los resultados obtenidos (art. 72 RLGS).
22. Justificación insuficiente de los gastos subvencionados y/o que éstos no cumplan los requisitos de subvencionabilidad (art. 31 LGS), entre ellos:
 - a) que no guarden relación directa con el objeto de la subvención
 - b) que el coste de adquisición de los gastos subvencionados sea superior al valor de mercado (también es aplicable el art. 33 LGS).
 - c) que se incluyan gastos de inversión cuando la subvención concedida está destinada a gastos corrientes.
 - d) cuando el beneficiario de la subvención sea una empresa, que los gastos subvencionables en los que haya incurrido en sus operaciones comerciales no hayan sido abonados en los plazos de pago previstos en la normativa sectorial que le sea de aplicación o, en su defecto, en los establecidos en la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales.
23. No aplicabilidad de la subvención a la finalidad para la que se concedió (art. 30 LGS).
24. Presentación de la justificación de la subvención fuera del plazo preceptivo sin haberse aprobado prórroga por el órgano competente (art. 30 LGS).
25. Incumplimiento por el beneficiario de las medidas de difusión previstas en el artículo 18 LGS y art. 31 RLGS.
26. No se ha acordado el reintegro exigido por los artículos 17 y 37 LGS, cuando procede según los incumplimientos en la justificación. Las cantidades a reintegrar tendrán la consideración de ingresos de derecho público, resultando de aplicación para su cobranza lo previsto en la Ley General Presupuestaria (art. 38 LGS y procedimiento de reintegro artículos 41 y 42 LGS).
27. No figura una memoria económica justificativa del coste de las actividades realizadas, en la que conste la relación clasificada de los gastos e inversiones de la actividad, con identificación del acreedor, importe, fecha de emisión y fecha de pago.
28. No se han exigido los tres presupuestos que, en aplicación del artículo 31.3 de la LGS debe haber solicitado el beneficiario sobre los gastos subvencionados.
29. No se presenta el coste por actividad subvencionada, con lo que se desconoce si son gastos atribuibles al convenio.
30. Insuficiente aportación de documentos justificativos y/o no aportarse documentos de valor probatorio suficiente. Documentos de gastos que no reúnen los requisitos de factura de acuerdo con la normativa que regula las obligaciones de facturación. Las facturas justificativas son copias no compulsadas, no están selladas para acreditar si se han utilizado para justificar esa subvención determinada (artículo 73 del RLGS). Facturas justificativas de subvenciones que no van a nombre del beneficiario.

31. No presentación del presupuesto de la actividad a subvencionar. Desviaciones significativas no justificadas de la ejecución respecto al presupuesto.
32. Retraso en el pago por parte de la entidad concedente de la subvención lo que implica problemas de liquidez y solvencia a las entidades beneficiarias.
33. No se ha acreditado la inexistencia de ingresos adicionales relacionados directamente con la actividad subvencionada, tales como otras subvenciones, financiación procedente del sector privado, intereses generados por los fondos de la subvención, según el artículo 30.4 LGS lo que conlleva que sea posible comprobar si el importe concedido supera o no el coste acreditado de la actividad.
34. Pago de subvenciones concedidas que se han justificado fuera del plazo preceptivo, sin que se acordase el reintegro según establece la LGS.
35. Incumplimiento del artículo 31 LGS sobre que el pago de los gastos subvencionados que se han pagado finalizado el plazo de justificación. Salvo disposición expresa en contrario en las bases reguladoras de las subvenciones, se considerará gasto realizado el que ha sido efectivamente pagado con anterioridad a la finalización del período de justificación determinado por la normativa reguladora de la subvención.
36. En la documentación aportada no se puede comprobar que se cumple el artículo 19.3 LGS sobre que la subvención, aisladamente o en concurrencia con otras subvenciones no supere coste de la actividad, ya que no se ha presentado el balance económico real de la subvención.

e) Respecto al control y seguimiento

37. Se prevé en el convenio regulador la constitución de una comisión de seguimiento de la subvención, pero no se constituye.
36. No está implantado el sistema de seguimiento sobre el cobro de los saldos deudores correspondientes a los reintegros y sanciones pecuniarias solicitados a los beneficiarios.
37. No realizarse el control financiero sobre las subvenciones previsto en el título III LGS.
38. Aportaciones a fundaciones y otros entes no dependientes cuya justificación es una comprobación formal (se exige únicamente la presentación de cuentas anuales del ente beneficiario) cuando debería realizarse una comprobación material sobre cuentas justificativas. Las aportaciones a entidades que se consideren privadas deben tener el carácter de subvención y su concesión directa exigiría que figurase nominativamente en el presupuesto del Ayuntamiento o la acreditación de otras causas previstas en la Ley de Subvenciones. Asimismo, debería formalizarse un convenio o el acto de concesión y reunir los requisitos establecidos en el artículo 65.3 del Reglamento de Subvenciones. Igualmente, la justificación requeriría o una cuenta justificativa de las cantidades percibidas o el cumplimiento de las otras modalidades previstas en la Ley de Subvenciones, sin que pudiera ser válida la justificación formal.

f) Efectos contables

39. El reconocimiento del derecho no se efectuó de acuerdo con los principios contables públicos, que exigen que el reconocimiento del derecho se realice cuando el deudor haya reconocido la correlativa obligación o se haya producido su cobro.
40. No se han implementado mecanismos que permitan llevar un seguimiento contable de los gastos e ingresos afectados y sus desviaciones de financiación y efectos sobre en los estados financieros.
41. Reprogramación de las ayudas por falta de consignación presupuestaria suficiente.

Anexo 5. Documentar el conocimiento del proceso de gestión de concesión de subvenciones

El auditor debe describir y documentar su comprensión del proceso de gestión de concesión de subvenciones ejecutado por la Entidad.

Para ello puede utilizar este modelo, en el que dicho proceso se descompone en los principales subprocesos o actividades, cada uno de los cuales debe **incluir, como mínimo**, la siguiente información, independientemente de que se realice manualmente o de forma automatizada:

- Quién ejecuta el proceso
- Cómo y cuándo se ejecuta
- Qué sistemas informáticos, documentos fuente y registros contables están involucrados
- Cómo se subsanan las transacciones o procesos incorrectos
- Qué ficheros maestros se utilizan en el proceso

La descripción realizada en este memorándum debe acompañarse del correspondiente diagrama de flujo, ya que ambos se complementan.

Si la entidad dispone de **procedimientos formalizados** por escrito, la narrativa a realizar por el auditor será tanto más breve cuanto más completos y claros sean aquéllos, que serán archivados completos en el Archivo Permanente de los papeles de trabajo electrónicos y un resumen (tan extenso como se considere necesario) también en el Archivo Corriente, y serán adecuadamente referenciados.

Nota: *las funciones y los subprocesos detallados más adelante son ejemplos y deben modificarse todo lo que sea necesario para adaptarse a las circunstancias de cada entidad fiscalizada.*

#####

Entidad: _____

Fecha CCAA: _____

Resumen realizado por (Técnico/fecha): _____

Revisado por (Auditor/fecha): _____

1. Concreción del Plan estratégico de Subvenciones

Este subproceso comprende el conjunto de actividades llevadas a cabo por la entidad para concretar los objetivos y efectos que se pretenden con la otorgación de las subvenciones, la estimación y fijación del plazo para su consecución, los costes previsibles y sus fuentes de financiación.

Describir:

- a) Departamento/servicio que realiza esta función:
- b) El proceso se inicia y realiza de la siguiente forma:
- c) El proceso es autorizado de la siguiente forma:
- d) Persona responsable entrevistada:
- e) Consideraciones sobre la segregación de funciones:
- f) Indicar si existe un manual de procedimientos:

2. Presupuestación

Este subproceso comprende el conjunto de actividades llevadas a cabo para calcular una estimación lo más precisa posible del presupuesto anual de concesión de subvenciones, aprobación del presupuesto por el órgano que corresponda (Cortes, Pleno de un ayuntamiento, ...) y su contabilización.

Es un proceso que puede variar entre las diferentes entidades, dependiendo del tamaño (en entidades grandes/muy grandes puede considerarse un subproceso diferenciado) o tipo de entidad (ayuntamientos vs comunidad autónoma). Por tanto, en cada caso será necesario determinar la extensión y las actividades claves.

Describir:

- a) Departamento/servicio que realiza esta función:
- b) El proceso de previsión presupuestaria se inicia y realiza de la siguiente forma:
- c) El proceso de previsión presupuestaria es autorizado de la siguiente forma:
- d) La previsión presupuestaria se contabiliza de la siguiente forma:
(Señalar cuándo y cómo se contabilizan los AD's, todos al principio del año, mensualmente, ...).
- e) Persona responsable entrevistada:
- f) Consideraciones sobre la segregación de funciones:
- g) Indicar si existe un manual de procedimientos:

3. Bases reguladoras y régimen de convocatoria

Este subproceso incluye los procedimientos para elaborar y aprobar las bases reguladoras y las convocatorias y la selección de los regímenes de concesión (libre concurrencia o concesión directa).

Describir:

- a) Departamento/servicio que realiza esta función:
- b) Los cambios en las bases reguladoras se inician, registran y aprueban de la siguiente forma y por las siguientes personas:
- c) La elaboración de la convocatoria se inicia, registra y aprueba de la siguiente forma y por las siguientes personas:
- d) La selección del régimen de concesión se inicia y aprueba de la siguiente forma:
- e) Persona responsable entrevistada:
- f) Consideraciones sobre la segregación de funciones:
- g) Indicar si existe un manual de procedimientos:

4. Selección de entidades colaboradoras

Este subproceso incluye los procedimientos para la determinación de la necesidad de recurrir al apoyo de entidades colaboradoras, su selección y la delimitación de las actividades de colaboración en el convenio de colaboración.

Describir:

- a) Departamento/servicio que realiza esta función:
- b) La determinación de la necesidad de apoyo de entidades colaboradoras la acredita:
- c) Los cambios en los convenios de colaboración se inician, registran y aprueban de la siguiente forma y por las siguientes personas:
- d) La selección de la entidad o entidades colaboradoras se inicia y aprueba de la siguiente forma:
- e) Persona responsable entrevistada:
- f) Consideraciones sobre la segregación de funciones:

- g) Indicar si existe un manual de procedimientos:

5. Selección de beneficiarios

Este subproceso incluye los procedimientos para la selección de los beneficiarios, desde que el interesado presenta una solicitud de participación en la convocatoria correspondiente, hasta su selección como beneficiario por el órgano competente.

Describir:

- a) Departamento/servicio que realiza esta función:
- b) Verificaciones sobre la solicitud presentada:
- c) Persona responsable entrevistada:
- d) Consideraciones sobre la segregación de funciones:
- e) Indicar si existe un manual de procedimientos:

6. Mantenimiento del fichero maestro de beneficiarios (FMB)

El Fichero Maestro de Beneficiarios (FMB) es una base de datos que contiene información básica usada en el proceso de gestión de beneficiarios para la elaboración de las liquidaciones de las subvenciones. El FMB incluye información personal, como nombre, apellidos, domicilio, NIF, datos bancarios, etc. y debería incluir otra información, como por ejemplo detalle de las prohibiciones de obtener subvenciones (en caso de ser conocidas por la entidad).

Algunos datos se consideran más sensibles que otros (p.e. cuenta bancaria o la imposibilidad de ser beneficiario de subvenciones) debido a su posible utilización con fines fraudulentos. Sin embargo, los riesgos asociados con la gestión de los datos afectan a todo tipo de información almacenada en el FMB. El establecimiento de controles efectivos para que los datos del FMB sean exactos y completos y, por tanto, las transferencias de las liquidaciones de las subvenciones de la entidad (que se elaboran con esos datos) también lo sean, adquiere una importancia vital en cualquier entidad.

Describir:

- a) Departamento/servicio que realiza esta función:
- b) El alta (incorporación) de los beneficiarios se inicia, autoriza y realiza de la(s) siguiente(s) forma(s):
- c) ¿Dónde y cómo se archiva y registra la información del beneficiario (expediente personal y FMB)?
- d) ¿Cómo se verifica que la información de los nuevos beneficiarios se ha incorporado al sistema de forma correcta?
- e) La baja de los beneficiarios en el FMB se inicia, autoriza y realiza de la(s) siguiente(s) forma(s):
- f) ¿Cómo se archiva y registra la información de la baja del beneficiario en el FMB?
- g) ¿Cómo se verifica que la información de los beneficiarios que son baja se ha incorporado al sistema de forma correcta?
- h) Persona responsable entrevistada:
- i) Consideraciones sobre la segregación de funciones:
- j) Indicar si existe un manual de procedimientos:

7. Evaluación de las solicitudes y cuantificación de la subvención de las solicitudes aceptadas

Este proceso incluye efectuar las verificaciones de los requisitos de los beneficiarios y cálculos de las subvenciones a abonar, calcular y aprobar las subvenciones y hacer las propuestas para contabilizarlas.

En caso de utilizar una aplicación independiente de la económico-financiera para gestionar el procedimiento de concesión de subvenciones, esta puede tener una interfaz automática que genere los asientos en la aplicación económico-financiera, o realizarse este proceso de forma manual.

Describir:

- a) Departamento/servicio que realiza esta función:
- b) El proceso de evaluación se inicia de la siguiente forma:
- c) Las solicitudes son procesadas de la siguiente forma:
- d) Las solicitudes aceptadas son aprobadas de la siguiente forma:
- e) Las solicitudes son cuantificadas de la siguiente forma:
- f) Persona responsable entrevistada:
- g) Consideraciones sobre la segregación de funciones:
- h) Indicar si existe un manual de procedimientos:

8. Verificación de la justificación de la realización de la actividad subvencionada y liquidación de la subvención

Este proceso incluye verificar la adecuada justificación de la realización de la actividad subvencionada, de los costes en los que ha incurrido el beneficiario y de la concurrencia con otras subvenciones, para efectuar la cuantificación y liquidación de la subvención.

Describir:

- a) Departamento/servicio que realiza esta función:
- b) El proceso de verificación se inicia de la siguiente forma:
- c) Las justificaciones de la realización de la actividad son procesadas de la siguiente forma:
- d) Las justificaciones de los gastos en los que se ha incurrido son procesadas de la siguiente forma:
- e) Las liquidaciones son cuantificadas de la siguiente forma:
- f) Las posibles reclamaciones del beneficiario se tramitan de la siguiente forma:
- g) Persona responsable entrevistada:
- h) Consideraciones sobre la segregación de funciones:
- i) Indicar si existe un manual de procedimientos:

9. Verificación de la gestión realizada por la entidad colaboradora

La entidad concedente debe verificar que la gestión realizada por la entidad colaboradora se ajusta a las disposiciones del convenio de colaboración firmado (distribución de fondos, recopilación y verificación de la justificación aportada por los beneficiarios, reintegro de los fondos no aplicados a la entidad concedente, ...).

Describir:

- a) Departamento/servicio que realiza esta función:
- b) El proceso de verificación se inicia de la siguiente forma:
- c) Las justificaciones de la realización de la colaboración son procesadas de la siguiente forma:
- d) Las justificaciones de los gastos en los que se ha incurrido son procesadas de la siguiente forma:
- e) Las liquidaciones son cuantificadas de la siguiente forma:
- f) Persona responsable entrevistada:
- g) Consideraciones sobre la segregación de funciones:
- h) Indicar si existe un manual de procedimientos:

10. Pago de la subvención

Una vez elaborada la liquidación, la aplicación de gestión genera, en la mayoría de los casos, los listados y ficheros bancarios (xml) para realizar el pago de la subvención.

El pago de la subvención se realiza mediante transferencias bancarias utilizando una aplicación de banca electrónica en una terminal segura. Se considerarán buenas prácticas:

- *El archivo conteniendo los datos para realizar la transferencia bancaria se almacena en una carpeta segura de la red corporativa y se transmite de forma segura, en un formato no editable. El acceso a la carpeta está restringido a personas que tienen asignadas funciones de gestión del pago de subvenciones.*
- *La orden bancaria de pago requiere, al menos, dos firmas mancomunadas.*
- *Además del fichero bancario, se remite a la entidad financiera una relación detallada en soporte electrónico o papel firmado de las transferencias a realizar. El pago no se realiza si no se recibe esta documentación.*

Un control manual importante es la conciliación entre el documento de transferencia bancaria y el resumen de las liquidaciones de las subvenciones por la persona que va a autorizar el pago.

Describir:

- a) Departamento/servicio que realiza esta función:
- b) El proceso de pago se inicia y realiza de la siguiente forma:
- c) El proceso de pago es autorizado de la siguiente forma:
- d) Los pagos son contabilizados de la siguiente forma:
- e) Los registros de pagos son conciliados con los extractos bancarios y saldos de las cuentas de mayor de la siguiente forma:
- f) Persona responsable entrevistada:
- g) Consideraciones sobre la Segregación de funciones:
- h) Comentarios sobre los controles de acceso y seguridad sobre el fichero de transferencias y su envío seguro al banco:

11. Reintegros

La entidad debe tener establecido algún procedimiento de revisión de las subvenciones ya contabilizadas y pagadas para detectar posibles errores y, en su caso, exigir los correspondientes reintegros.

También debe tener un procedimiento para la comunicación por parte de los beneficiarios de errores en las subvenciones no detectados para gestionar, cuando corresponda, los reintegros.

Debe describirse el procedimiento o procedimientos de la entidad para detección de los pagos indebidos en la concesión de subvenciones y determinar las siguientes cuestiones:

- a) Departamento que ejecuta el proceso de revisión y actividades que se ejecutan en la revisión:
- b) Proceso de tramitación y autorización de los reintegros:
- c) Procedimientos de ejecución de los reintegros: Descuentos en abonos pendientes por subvenciones concedidas, ingreso del importe en banco, procedimiento de cobro ejecutivo.

12. Contabilidad

Toda la información generada en el proceso de gestión de concesión de subvenciones se utiliza para su contabilización. Para ello la información debe llegar a la aplicación de contabilidad. Esta interfaz es especialmente relevante para verificar la adecuada contabilización de los gastos por subvenciones concedidas.

Debe describirse el proceso mediante el cual la información pasa de la aplicación de subvenciones a la de contabilidad, y los controles existentes en este traspaso, tanto manuales como automáticos.

Debe incluirse en la revisión:

- Departamento o departamentos que realizan el proceso y el proceso de aprobación:
- Identificación de todas las interfaces entre las aplicaciones implicadas:
- Controles manuales y automáticos establecidos por la entidad:
- Persona responsable entrevistada:
- Consideraciones sobre la segregación de funciones:

13. Soporte informático

La entidad utiliza las siguientes aplicaciones para la gestión del proceso:

Gestión de subvenciones o, en su caso, aplicación de gestión económico-financiera: SAP

Gestión de tesorería: SAP, Delta, Sicalwin/Otra

Contabilidad: SAP/ Microsoft Dynamics/SicalWin / SICAP/Desarrollo propio/Otra

14. Flujograma general (resumido)

Poner o referenciar.

Ejemplo:



15. Conclusión

Los procedimientos que hemos realizado para verificar nuestra comprensión (tal como está descrita) del proceso de gestión del procedimiento de concesión de subvenciones han sido los siguientes:

- Hemos revisado los procedimientos de la entidad archivados en el AP.
- Nos hemos entrevistado el __/__/20xx con la persona responsable.
- Hemos realizado una prueba de recorrido archivada en (Ref.).
- Hemos realizado un flujograma archivado en (Ref.).
- Otros procedimientos.

Los controles previstos en los procedimientos de gestión de concesión de subvenciones, si son efectivos, permitirán que los procedimientos sustantivos planificados puedan proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder concluir sobre la razonabilidad de las cifras de subvenciones concedidas.

O bien:

Los controles previstos en los procedimientos de gestión de concesión de subvenciones de la entidad no garantizan que los procedimientos sustantivos, por sí solos, puedan proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder concluir sobre la razonabilidad de las cifras de gastos por subvenciones concedidas, ya que ... (señalar las afirmaciones y aquellos aspectos que se considera deben ser analizados valorando el sistema de control interno y su fiabilidad).