

**GUIES DE FISCALITZACIÓ DE L'EXERCICI 2023,
CORRESPONENTS A:**

Col·legi M. Janer

Col·legi Sagrada Família

Col·legi Sant Ermengol

Fundació Privada Nostra Senyora de Meritxell

ÍNDEX

INTRODUCCIÓ	4
PLANIFICACIÓ	6
RESPONSABILITATS	16
ESTATS I COMPTES ANUALS	20
IMMOBILITZAT	22
DEUTORS, VENDES I INGRESSOS	26
TRESORERIA I COMPTES FINANCERS	28
PATRIMONI NET	31
SUBVENCIONS DE CAPITAL	33
PROVISIONS	35
ENDEUTAMENT	36
CREDITORS COMERCIALS, COMPRES I SERVEIS EXTERNES	38
DESPESES DE PERSONAL	40
SUBVENCIONS A L'EXPLOTACIÓ	45
TRIBUTS	47
RESULTATS FINANCERS	50
EXECUCIÓ PRESSUPOSTÀRIA	51
REVISIÓ DE L'INFORME I ELS PAPERS DE TREBALL D'ALTRES AUDITORS	52
TANCAMENT DE LES ÀREES DE REVISIÓ	57
PAPERS DE TREBALL	58
INFORMES	61

Abreviacions

BOPA:	Butlletí Oficial del Principat d'Andorra
CASS:	Caixa Andorrana de Seguretat Social
DLTRLGFP:	Decret Legislatiu de publicació del text refós de la Llei general de les finances públiques
DLTRLQCP:	Decret Legislatiu de publicació del text refós de Llei qualificada del Codi Penal
PGC:	Pla general de comptabilitat

INTRODUCCIÓ

El plec de clàusules que regula l'execució de la fiscalització pel Tribunal de Comptes estableix que el treball de camp d'aquest encàrrec s'haurà d'executar amb subjecció amb aquestes guies de fiscalització.

Aquestes guies de fiscalització, degudament complementades amb els requeriments continguts en el plec i en les normes d'auditoria, han d'esdevenir els programes de treball l'execució dels quals és necessària per l'obtenció de l'evidència que haurà de sustentar les conclusions de la fiscalització.

Per tant, l'auditor, en la fase de planificació, haurà de:

- Ampliar les guies de fiscalització en aquells supòsits en que l'ens fiscalitzat hagi dut a terme operacions o transaccions que no estiguin previstes en les guies aportades.
- Adaptar les guies de fiscalització o proposar-ne d'alternatives quan les circumstàncies i característiques de l'entitat ho facin necessari, justificant adequadament en la memòria de planificació les raons que motiven la decisió.
- Definir l'amplitud de les mostres pels diferents procediments i àrees de revisió, en funció dels riscos d'auditoria avaluats i de la materialitat que s'hagi fixat.
- Assenyalar els criteris de selecció de mostres que, en cada cas, s'haurà d'utilitzar.

Atenent a les competències del Tribunal, la revisió del compliment de legalitat té un abast superior al d'una auditoria de regularitat. Així, mentre que l'objectiu de l'auditoria de regularitat és determinar en quina mesura les irregularitats i els actes contraris a la norma afecten al grau de compliment normatiu dels fons administrats per l'entitat fiscalitzada procedents de les subvencions rebudes de l'Administració pública, pertoca al Tribunal posar de manifest les responsabilitats comptables, disciplinàries o penals en les quals s'hagi incorregut, així com les mesures per exigir-les.

Per aquest motiu, l'anàlisi del compliment de legalitat ha de tenir en compte aquests aspectes, havent d'executar-se conforme el detallat en l'apartat de responsabilitats.

En la mateixa línia del detallat anteriorment, a més de les normes administratives, formen part de l'abast de fiscalització del Tribunal les normes de caire penal, en el sentit de que cal avaluar els procediments sobre la base de comprovar que són raonables per a prevenir actes delictius tipificats en el Codi Penal, i analitzar les operacions considerant que no s'han produït incorrent en actes penals. Per aquest motiu, com a recordatori i a efectes il·lustratius, diferents apartats de les guies de fiscalització van acompanyades de possibles il·lícits penals que es podrien produir en les operacions que han de ser objecte de revisió.

El resultat de l'exposat en els paràgrafs anteriors s'haurà d'incorporar a la memòria de planificació que es descriu en aquesta guia de fiscalització.

Els programes de treball, elaborats d'acord amb els requeriments anteriors, s'hauran d'incorporar a l'expedient de la fiscalització, per cadascuna de les àrees de revisió i s'hauran de complimentar de la manera següent:

- Identificació de l'entitat fiscalitzada i any.
- Identificació de la persona de l'equip de treball que ha dut a terme cada prova i procediment d'auditoria previst.
- Data o dates de realització de la prova.
- Referències als papers de treball on es recull el treball executat en cadascun dels procediments.
- En el supòsit de que alguna prova o procediment d'auditoria no s'hagi aplicat, raons que ho motiven.
- Evidència de la supervisió de l'execució de les proves i procediments previstos per part dels responsables del treball.

Els programes de treball, complimentats d'acord amb l'assenyalat anteriorment, constitueix un element de prova dels treballs realitzats.

Durant la fase de planificació, s'estableixen estratègies i programes per a l'execució de la fiscalització, determinant la naturalesa, moment i extensió dels procediments d'auditoria a desenvolupar, normalment a partir d'estimacions preliminars. En el supòsit que aquestes estimacions hagin de ser objecte de modificacions posteriors, a la llum dels resultats que es vagin obtenint, caldrà deixar constància en els programes de treball, i en els papers de treball, de les proves i procediments d'auditoria utilitzats i justificar la decisió adoptada.

PLANIFICACIÓ

LEGISLACIÓ APLICABLE

Normes d'auditoria del sector públic (ISSAI 100/200/300/400).

OBJECTIUS

Garantir que s'han identificat per part de l'equip d'auditoria els objectius de la fiscalització; que s'han identificat els riscos i les àrees de risc d'auditoria, amb la finalitat de minimitzar-los; que es coneixen els recursos humans i materials necessaris per a l'execució dels treballs; facilitar la distribució de les tasques i la supervisió i control dels treballs.

TREBALLS A EXECUTAR

D'acord amb el plec de clàusules que regulen la contractació, els treballs s'hauran de planificar adequadament, amb subjecció a les normes d'auditoria del sector públic i ajustant-se, com a mínim, als requeriments continguts en aquest programa de treball.

Del treball de la planificació, s'haurà de preparar la conseqüent memòria, amb el format requerit en el plec, que s'haurà de sotmetre a l'aprovació del Tribunal.

La fiscalització de les entitats compreses en aquest grup ve motivada pel fet que són beneficiàries de subvencions i ajuts públics. Per tant, esdevé un objectiu primordial, verificar la correcta aplicació, destí i comptabilització d'aquestes ajudes.

Per a la planificació dels treballs, abans de cercar informació i mantenir entrevistes amb els responsables de les entitats fiscalitzades, s'analitzaran els papers de treball i els informes d'exercicis anteriors a l'objecte d'obtenir aquells antecedents que es considerin necessaris que estiguin en poder del Tribunal, augmentant d'aquesta manera l'eficiència dels treballs i evitant distorsions innecessàries a l'ens fiscalitzat. Quan els antecedents necessaris estiguin en poder del Tribunal, el treball de l'auditor consistirà en comprovar que no s'han produït modificacions respecte de l'exercici anterior o, si és el cas, conèixer-les i avaluar-les.

Amb tot, si els antecedents necessaris no estiguessin en poder del Tribunal, o les seves descripcions o suport documentals fossin insuficients o incomplets, caldrà que els auditors efectuin els treballs que siguin necessaris per a ser degudament formalitzats.

El conjunt de papers de treball de la planificació, tant aquells que s'hagin elaborat pels auditors (extractes de documents, descripció de circuits i procediments, resums d'entrevistes, càlculs analítics, ...), com els que s'hagin obtingut de l'ens fiscalitzat (còpies de lleis de creació, d'estatuts, d'escriptures, de manuals de procediments, d'acords d'òrgans de govern, de resolucions, de contractes, ...), són part integrant dels papers de treball de la fiscalització i, per tant, s'hauran de lliurar al Tribunal de

Comptes conjuntament amb la resta de papers de treball que s'elaborin en el transcurs de la fiscalització.

L'índex de la memòria de planificació haurà de ser el següent:

- I. Referència a l'entitat fiscalitzada, període i abast.
- II. Resum dels comptes fiscalitzats i revisió analítica.
- III. Descripció dels riscos avaluats i anàlisi i avaluació del control intern, en els termes que es descriuen posteriorment.
- IV. Anàlisi dels informes de la Intervenció i, en el seu cas, de l'informe d'auditoria financera.
- V. Seguiment de l'informe de fiscalització de l'exercici anterior.
- VI. Riscos d'auditoria per àrees.
- VII. Importància relativa i materialitat.
- VIII. Extensió de les mostres.
- IX. Programes de treball.
- X. Procediments de treball complementaris que l'auditor consideri necessaris.
- XI. Supervisió de la planificació, data i signatura.

Els treballs que s'hauran de desenvolupar són els següents:

Referència a l'entitat fiscalitzada, període i abast

S'hauran de conèixer i avaluar les principals característiques de l'ens que es fiscalitza, com són:

- Naturalesa jurídica.
- Normativa que regula la creació de l'ens, en el seu cas, i les seves finalitats.
- Òrgans de govern i les seves atribucions.
- Règim econòmic.
- Estructura organitzativa.
- Estructura de control intern.
- Entorn en el que opera l'ens.

Resum dels comptes fiscalitzats i revisió analítica

Caldrà dur a terme, en la fase de planificació, una revisió analítica amb la finalitat d'identificar àrees de risc i millorar el coneixement de l'ens fiscalitzat.

S'hauran de preparar les revisions analítiques que es detallen seguidament i avaluar-ne els resultats:

- Comparació dels comptes de pèrdues i guanys:
 - Identificació de variacions no habituals o tendències inesperades de les magnituds que puguin posar de manifest aspectes que mereixen especial atenció.
 - Magnituds significatives que anunciïn transaccions rellevants que han de ser objecte de revisió.
 - Identificar possibles manques d'uniformitat en determinats criteris comptables com:

- Dotacions a l'amortització,
 - Dotacions a provisions,
 - Estimació de dubtós cobrament,
 - Periodificacions d'ingressos o despeses,
 - ...
- Estructures del compte de pèrdues i guanys no ajustades al PGC.
- ...
- Comparació del balanç amb el d'exercicis anteriors:
 - Identificant partides de moviments significatius i variacions no justificades.
 - Identificar partides significatives.
 - Estructures de balanç no ajustades al PGC.
 - ...
- Càlcul d'indicadors economicofinancers que posin de manifest el grau de solvència, endeutament, liquiditat de l'ens fiscalitzat i la seva evolució.
- Anàlisi dels quadres de l'estat de canvis del patrimoni net i l'estat de flux d'efectiu:
 - Coherència de les xifres amb les que es desprenen d'altres estats.
 - Operacions d'actiu, inversions, vendes de béns d'especial significació.
 - Operacions d'endeutament o de capitalització, ...
 - Partides que ajustin els resultats que no siguin habituals o d'importants rellevants.
 - Estructures del quadre de l'estat de canvis del patrimoni net i l'estat de flux d'efectiu no ajustades al PGC.
 - ...
- Obtenció i anàlisi de l'informe d'auditoria independent en aquells casos que s'hagin encarregat aquests treballs per part de l'entitat.
- Buidatge de la memòria que presenta l'entitat, tot indicant si conté la informació necessària i suficient a la que està obligada de presentar. Indicar aquelles operacions o fets, que figurin en la memòria i hagin tingut un efecte material en els comptes lliurats per l'entitat.

Descripció dels riscos avaluats i anàlisi i avaluació del control intern

Caldrà que s'efectuï una anàlisi dels procediments de control intern (comptable i administratiu) de l'ens fiscalitzat, per aquelles àrees de revisió que es vegin directament afectades amb les subvencions i ajuts provinents del Govern, amb la finalitat d'arribar a una conclusió sobre el seu grau de confiança o, en el cas que s'hi observin deficiències, identificar les possibles errades o irregularitats que aquestes deficiències puguin originar i identificar els riscos d'auditoria que es poden originar.

Així mateix, caldrà avaluar els procediments per comprovar que disposa de mesures per prevenir i evitar: falsedat, prevaricació, corrupció, tràfic d'influències i malbaratament de cabals públics, i altres abusos.

L'estudi i avaluació del control intern haurà de comprendre:

- Estructura organitzativa,
- Procediments de gestió comptable,
- Procediments de gestió de les despeses,
- Procediments de gestió dels ingressos,
- Procediments de la tresoreria,
- Procediments de control de l'immobilitzat.

Previ a la valoració del control intern, caldrà que s'executin proves de compliment que evidencin que els procediments descrits es segueixen. Els papers de treball que continguin l'anàlisi del control intern formaran part de l'arxiu permanent i s'hauran de concloure amb la seva avaluació, indicant:

- Si els procediments són els adequats a les finalitats pels que van ser dissenyats.
- Si els controls dels procediments són els adequats per garantir la seva correcta execució.
- Descripció de les debilitats observades en el disseny dels procediments de control i els efectes que podrien provocar sobre l'objecte de fiscalització.
- Evidència de que els procediments s'acompleixen.

Dels resultats d'aquestes revisions i anàlisi en dependrà el grau de confiança sobre el procediment revisat i, conseqüentment, la naturalesa i amplitud de les proves d'auditoria que s'hauran de dur a terme.

En el cas que es detecti manca de segregació de funcions, o que qualsevol dels circuits amb importància significativa en els comptes de l'entitat estigui en poder del mateix actor, caldrà una revisió dels circuits de control establerts per l'entitat, i determinar si aquest fet pot derivar en una manca de control intern per part de l'entitat.

Verificació de les aplicacions informàtiques de gestió utilitzades per l'entitat

Formarà part de l'anàlisi i avaluació del control intern la verificació de les aplicacions informàtiques de gestió que s'utilitzin en assumptes que formin part de l'objecte i abast de la fiscalització.

Caldrà que l'auditor efectuï una anàlisi que compregui:

- Descripció de l'aplicació, el seu ús i si a criteri de l'auditor se n'obté el resultat pel que va ser implantat.
- Revisió de la seguretat física dels equips i de les dades:
 - Ubicació, còpies de seguretat, existència i ubicació de servidors "mirall", ...
 - Existència de controls d'accés a programes i fitxers, amb descripció dels diferents nivells i les atribucions de cadascun d'ells.
 - Existència de sistemes que impedeixin l'accés remot no autoritzat.
- Existència de registres automàtics que identifiquin usuari, data, hora, ...

- Existència de mecanismes de numeració correlativa i automàtica, sense poder ser manipulada per l'usuari.
- Garanties de que qui disposa de les claus que permeten autoritzar operacions és una persona facultada per a fer-ho.
- Quan l'aplicació efectui operacions, càlculs, classificacions, verificacions, ..., revisar que els resultats que s'obtenen són els correctes.
- Demanar si l'entitat ha fet cap auditoria de seguretat informàtica o de sistemes informàtics i comentar-ne els resultats, posant de manifest les debilitats detectades i els plans de millora proposats.

Igualment, caldrà comprovar l'existència de procediments que permetin garantir la coincidència entre les dades físiques i les informàtiques amb la finalitat de prevenir qualsevol delictes contra la seguretat en el tràfic jurídic com la falsedat de documents, d'enregistraments tècnics i de dades informàtiques o, en el seu cas, detectar-lo de forma immediata (articles del 435 al 447 del Capítol segon del DLTRLQCP).

Anàlisi i avaluació dels riscos d'auditoria

L'ús de tècniques i procediments d'auditoria en l'exercici del control financer i per garantir l'eficàcia d'aquests controls, obliga prèviament a una avaluació preliminar dels àmbits o aspectes susceptibles de generar riscos, entenent com a tals els errors o irregularitats que comporten incompliments rellevants de les normes i instruccions que són d'aplicació o, en el seu cas, que afecten significativament als comptes retuts.

L'auditor haurà d'avaluar els riscos d'auditoria per cada una de les àrees de revisió en que es divideixi el treball. L'assignació de riscos s'haurà de justificar degudament a partir d'un o diversos indicis i evidències obtinguts de l'anàlisi del control intern, de les peculiaritats de l'entorn en que opera l'ens fiscalitzat, de la naturalesa de les operacions i transaccions a revisar, de fluctuacions, xifres o indicadors obtinguts en la revisió analítica, o d'altres antecedents o motius; i haurà d'incidir directament en la determinació de proves i procediments d'auditoria que es duran a terme i amb el seu nombre i amplitud.

Aquesta anàlisi de riscos ha de permetre posar de manifest les transaccions, activitats, procediments o actes de les entitats fiscalitzades en les quals la probabilitat dels incompliments indicats sigui més elevada i determinar amb major eficàcia l'abast, la naturalesa, el moment i l'extensió de les proves d'auditoria a realitzar.

L'anàlisi de riscos s'haurà d'incorporar com a memoràndum als papers de treball i se n'haurà de fer un extracte que s'incorporarà a la memòria de planificació i contindrà, com a mínim, els resultats següents:

- Riscos inherents i d'entorn de l'entitat fiscalitzada

S'hauran de detallar i avaluar els riscos que deriven de la naturalesa de l'entitat, de l'activitat que desenvolupa habitualment i de les més significatives que ha desenvolupat en l'exercici fiscalitzat, així com les que són fruit del marc normatiu general i particular que se li aplica.

Descripció dels procediments d'auditoria, generals o particulars, que permetran detectar els errors, irregularitats o omissions que s'hagin pogut produir d'haver-se fet efectius els riscos detectats.

- Riscos del model de control intern

S'hauran de detallar i avaluar els riscos que deriven del model de control intern de l'entitat, els quals deriven de l'adequada estructura organitzativa, d'una segregació de funcions, de la intervenció de les seves operacions, d'una estructura directiva estable i estructura tècnica adequada, d'eines informàtiques adequades per a la gestió comptable, etc.

Descripció dels procediments d'auditoria, generals o particulars, que permetran detectar els errors, irregularitats o omissions que s'hagin pogut produir d'haver-se fet efectius els riscos detectats.

- Riscos d'àmbits d'activitat

S'hauran de detallar i avaluar els riscos que deriven dels principals àmbits d'activitat de l'entitat fiscalitzada que siguin probables o s'hagin detectat de la revisió i anàlisi dels antecedents de l'entitat, dels seus procediments, del seu control intern, de les fiscalitzacions anteriors i d'altres fonts d'informació.

Descripció dels procediments d'auditoria, generals o particulars, que permetran detectar els errors, irregularitats o omissions que s'hagin pogut produir d'haver-se fet efectius els riscos detectats.

Ajustant-ho als àmbits objectius de cada entitat fiscalitzada s'hauran de destacar els riscos potencials dels àmbits que es detallen, juntament amb els aspectes organitzatius i de control que, en el seu cas, poden atenuar els referits riscos:

Ingressos. Com són els riscos derivats de:

- Els recursos organitzatius destinats a la seva gestió i control.
- La bondat dels procediments per a conèixer les operacions generadores i per gestionar la seva liquidació i recaptació.

Despeses de personal. Com són els riscos derivats de:

- Els procediments de contractació i el respecte als principis que els han de regir i els riscos derivats de l'elusió d'aquestes limitacions.
- Les limitacions normatives als increments retributius i de la despesa.
- Els inherents a la naturalesa de les operacions i a la complexitat del marc normatiu que les regula.
- Per l'elevat nombre d'operacions mensuals que es gestionen i la seva casuística.
- Dels procediments de revisió per part dels serveis que els gestiona.

Compres de béns i serveis. Com són els riscos derivats de:

- Els procediments de contractació i el respecte als principis que els han de regir i els riscos derivats de l'elusió d'aquestes limitacions.
- Derivats de la realitat, efectivitat, regularitat i adequació dels serveis prestats.
- Derivats del compliment de les obligacions contractuals.

Endeutament. Com són els riscos derivats de:

- El compliment de les limitacions i restriccions normatives per a la formalització i disposició de les operacions d'endeutament.

Béns i drets de l'entitat. Com són els riscos derivats de:

- L'existència d'inventari i la seva custòdia.
- Que es destinin a l'activitat o servei que justifica la seva possessió i ajustada a la seva naturalesa jurídica.
- D'operacions de gestió i explotació que no s'ajustin a les limitacions normatives.
- De procediments de revisió i custòdia que garanteixin la seva integritat, salvaguardin la possessió i, en el seu cas, la propietat dels béns.

Altres. Com són els riscos derivats de:

- D'executar o dur a terme serveis o activitats fora de l'àmbit objectiu de l'entitat.
- De compliment de les obligacions tributàries i amb la seguretat social, tant formals com materials.
- De l'eficiència i eficàcia dels serveis.

Obtenció de dades en suport informàtic

Caldrà obtenir de les entitats, i adjuntar als papers de treball, fitxers llegibles amb eines d'ofimàtica d'ús corrent, definides en l'apartat referit als papers de treball, amb la informació que es detalla seguidament. En el cas de no ser possible, caldrà indicar-ne el motiu tècnic que ho impedeix. Si s'observen impediments d'altra naturalesa caldrà notificar-ho al Tribunal als efectes de que es puguin efectuar els requeriments d'informació per altres mitjans.

Fitxers a obtenir:

- Balanç de sumes i saldos, al màxim nivell de desagregació possible:
 - Número de compte o subcompte,
 - Descripció,
 - Saldo inicial,
 - Sumatori de deure,
 - Sumatori d'haver,
 - Saldo final.
- Major de comptes:
 - Per cada compte:

- Data d'operació,
 - Descripció d'operació,
 - Tercer,
 - Import de deure,
 - Import d'haver,
 - Referència de l'assentament.
- Diari:
- Número d'operació,
 - Data,
 - Comptes de càrrec,
 - Comptes d'abonament,
 - Descripció de l'assentament,
 - Tercers,
 - Import de l'operació.
- Despeses de personal:
- Quadre que, per mesos, detalli els imports satisfets per cadascun dels conceptes retributius que componen la nòmina de l'entitat, així com el concepte i import de les retencions practicades i el total líquid satisfet.
 - Quadre que, per persones, detalli per conceptes retributius les percepcions salarials de l'exercici i l'import de la suma de les retencions practicades durant l'any.

Anàlisi dels informes de la Intervenció i, en el seu cas, de l'informe d'auditoria financera

L'auditor haurà de descriure els procediments de treballs de l'òrgan d'intervenció de l'ens fiscalitzat i efectuar proves de compliment per avaluar la seva efectivitat.

S'haurà de determinar l'obligatorietat de l'entitat a realitzar una auditoria externa quan així ho determini la legislació que li sigui d'aplicació, indicant els motius de la no contractació i la no realització si fos el cas.

En el cas que l'ens fiscalitzat s'hagi sotmès a una auditoria externa, caldrà recollir les conclusions d'aquest treball, així com les proves i procediments d'auditoria que durà a terme l'auditor d'aquest Tribunal per tal d'assumir-les.

Caldrà avaluar l'existència de responsabilitats en els termes previstos en la guia corresponent en relació a les observacions, els incompliments normatius i els advertiments d'il·legalitat recollits en els informes anteriors.

Seguiment de l'informe de fiscalització de l'exercici anterior

Caldrà contrastar amb els responsables de l'entitat fiscalitzada l'evolució de les conclusions de l'informe de fiscalització del Tribunal de l'exercici immediat anterior i obtenir informació sobre les mesures adoptades en relació a les recomanacions que es van formular.

Importància relativa i materialitat

Seguint el requeriment imposat per les normes d'auditoria del sector públic, l'auditor haurà de determinar i justificar en la planificació el nivell de materialitat o importància relativa que emprará en l'execució dels treballs de fiscalització i en l'emissió d'informes.

Aquest nivell d'importància relativa no podrà ser superior als que s'assenyalen en el quadre següent:

Situació	Import - Base	Índex
Ajustos que afectin a resultats	Import de la transferència de Govern	5%
Ajustos que afectin a partides de balanç	Import de la transferència de Govern	5%

Als efectes de la planificació i en l'execució dels treballs, la materialitat no podrà ser superior al 30% de l'anterior.

Extensió de les mostres

En la memòria de planificació s'haurà d'indicar l'extensió de les mostres o la forma en que aquesta extensió serà determinada en el transcurs del treball. Quan el nombre de transaccions a revisar no es determini en la planificació, aquest nombre, degudament justificat, s'haurà de documentar en els papers de treball.

Alhora, caldrà indicar com aquesta extensió serà variada en el supòsit d'observar-se errors o irregularitats en la revisió.

Igualment, caldrà indicar els procediments i les formes de selecció de les transaccions que s'utilitzaran, indicant en quins supòsits s'utilitzaran procediments estadístics, no estadístics, o quines raons o circumstàncies podran motivar la selecció de transaccions a criteri de l'auditor.

Procediments de treball complementaris que l'auditor consideri necessaris

A criteri de l'auditor, per tal d'assolir l'objectiu de la fiscalització, es podran ampliar o adaptar aquestes guies de fiscalització.

En aquest supòsit, la planificació haurà de recollir un resum dels procediments d'auditoria que s'utilitzaran els quals s'hauran de descriure en els papers de treball.

Programació dels treballs, amb calendari i equips

La planificació haurà de recollir el calendari previst per l'execució dels treballs i el lliurament dels informes, el qual s'haurà d'ajustar als requeriments continguts en el plec de clàusules.

Igualment, s'indicarà l'assignació dels treballs que es farà entre els diferents integrants de l'equip. Per això caldrà que es precisi:

- Noms, cognoms i categoria professional, la qual s'haurà d'ajustar a la proposta presentada a la licitació.
- Àrees i fases del procés en el que intervindran, amb indicació de les tasques que hi executaran i temps estimat que hi dedicaran a cadascuna d'elles.

La distribució de tasques haurà de tenir en compte la categoria professional, capacitat i experiència de cadascun d'ells.

Circularització o cartes de confirmació de transaccions i saldos

Els procediments d'auditoria previstos a les guies de fiscalització del Tribunal preveuen la necessitat de sol·licitar confirmació de saldos i/o transaccions mitjançant comunicació amb tercers.

Durant la fase de planificació l'auditor haurà de seleccionar els tercers a circularitzar i preparar les cartes de circularització. Aquesta selecció serà comunicada al Tribunal de Comptes per tal que aquest en pugui fer un seguiment i sigui coneixedor de la selecció i els seus criteris, podent demanar complements en aquells casos que es consideri necessari.

El model de carta de circularització serà facilitat pel Tribunal.

La tramesa de les cartes les farà directament l'entitat auditada per mecanismes digitals sempre que sigui possible, amb còpia de la seva emissió a l'auditor per tal de garantir davant el Tribunal la seva remissió.

Aquest procediment no exclou, que l'empresa auditada hagi de facilitar al Tribunal, dins dels papers de treball, una còpia de les cartes de circularització signades i efectivament enviades.

La recepció de les respostes dels tercers la farà directament el Tribunal per mitjans digitals. L'esmentat no exclou que l'auditor pugui, durant l'execució del treball de camp, considerar necessari, a la vista de les transaccions que es revisen, remetre noves demandes de circularització o ampliar l'abast del procediment. En aquest cas, prepararà les cartes de circularització que seran igualment trameses i rebudes d'acord amb el procediment anterior.

RESPONSABILITATS

LEGISLACIÓ APLICABLE

- Decret legislatiu del 28-6-2017 de publicació del text refós de la Llei 9/2005, del 21 de febrer, qualificada del Codi Penal (BOPA any 2017/núm. 43), i les seves modificacions posteriors.
- Decret legislatiu del 27-9-2017 de publicació del text refós de la Llei del Tribunal de Comptes, del 13 d'abril del 2000, i les seves modificacions posteriors (BOPA any 2017/núm. 63).
- Decret legislatiu del 20-11-2019 de publicació del text refós de la Llei general de les finances públiques, del 19 de desembre de 1996, i les seves modificacions posteriors (BOPA any 2019/núm. 102).
- Llei 14/2023, del 3 de juliol, de text consolidat del Codi de l'Administració (BOPA any 2023/núm. 93).

OBJECTIUS

Detectar l'existència de possibles indicis de responsabilitats comptable, disciplinària o penal en la gestió dels fons públics transferits a l'entitat.

Identificar el càrrec o persona susceptible de ser-li imputada, en el seu cas, la responsabilitat comptable, disciplinària o penal que s'hagi detectat.

Quantificar, quan sigui possible, els efectes econòmics o patrimonials sobre els fons públics de les accions subjectes a responsabilitat.

NOTES PRÈVIES

Correspon al Tribunal de Comptes, per mandat de la seva Llei de creació, detectar i informar en relació a les infraccions, els excessos o les pràctiques irregulars que hagi observat i indicar les responsabilitats en què s'hagi incorregut.

En aquest marc, en els treballs de fiscalització executats per compte del Tribunal, quan en l'execució dels procediments de revisió es posin de manifest observacions, limitacions, salvetats, o debilitats significatives de control intern, caldrà avaluar simultàniament la possible existència de responsabilitats i indicar en l'informe els càrrecs o persones que, a parer dels revisors, els hi són atribuïbles. Per a dur a terme aquesta avaluació de responsabilitats, caldrà tenir en compte les instruccions i procediments continguts en aquesta guia.

A aquests efectes, es considerarà responsabilitat tota aquella acció o omissió que, habitualment conseqüència d'un incompliment normatiu o d'una actuació contrària a la bona pràctica administrativa, hagi causat un dany o el pugui causar en el futur, que tingui o pugui tenir efectes econòmics o patrimonials negatius per als fons públics.

Cal recordar que, en general, les actuacions contràries a les normes en els àmbits pressupostaris, de contractació administrativa, de gestió de personal, d'administració

de subvencions, de tresoreria, etc., que tenen efectes sobre tercers, són susceptibles de generar responsabilitats de la naturalesa indicada anteriorment.

Sintèticament, cal recordar que es poden identificar dos tipus de responsabilitat:

- La responsabilitat subjectiva, habitualment de caire personal, que és atribuïble a l'autoritat, directiu, funcionari, agent de l'administració o altre personal que, intencionadament, per negligència o per incompliment del deure de cura, sigui el causant, directe o per omissió, del perjudici patrimonial que s'hagi ocasionat, o es pugui ocasionar. S'inclourà dins d'aquest àmbit la responsabilitat indirecta o vicària.
- La responsabilitat objectiva que, en aquests casos, li és o li pot ser atribuïda a l'ens fiscalitzat com a conseqüència del que disposa el paràgraf primer de l'article 58 del Codi de l'Administració.

És objecte del treball de fiscalització la primera, la responsabilitat subjectiva, mentre que la segona serà utilitzada com a font d'informació conforme el que es descriu en els procediments de revisió.

TREBALLS A EXECUTAR

Treballs relatius a la detecció de possibles responsabilitats

Cercar en els registres comptables imports satisfets en concepte d'indemnitzacions per qualsevol causa, així com despeses suportades en la reparació de danys a tercers, analitzant-ne les causes i avaluar la possibilitat que sigui en detriment dels fons públics transferits.

Obtenir les respostes a la circularització dels advocats (o petició d'informació dels serveis jurídics) de l'entitat fiscalitzada revisant els litigis oberts i analitzant per a cadascun d'ells, quan siguin significatius, la possibilitat que siguin conseqüència d'una actuació susceptible de generar una responsabilitat subjectiva per incidir negativament en els fons públics transferits.

Analitzar notificacions, comunicats, etc., vinculats amb sinistres i incidències comunicats a les companyies asseguradores de l'ens fiscalitzat a l'objecte de verificar l'existència de possibles responsabilitats per acció o omissió en els fets que han originat aquests tràmits.

Quan de la revisió d'un procediment, d'un expedient, d'un acte administratiu, d'una operació, etc., se'n derivi un incompliment normatiu que produeixi o sigui susceptible de produir efectes a tercers, l'auditor, a la vista de la informació obtinguda o que pugui obtenir seguint els procediments habituals de revisió, avaluarà la possibilitat que l'incompliment s'hagi produït de manera intencionada, per negligència o per incompliment del deure de cura. De l'avaluació efectuada, així com de la justificació del criteri adoptat, se'n deixarà constància expressa en el paper de treball.

A efectes il·lustratius, sense que tingui un abast limitatiu, són exemples d'incompliments susceptibles de generar responsabilitats als seus actors:

- L'adopció d'acords contraris a la norma, especialment quan es disposa d'informes tècnics advertint de la incorrecció.
- No emetre informe tècnic quan s'està obligat, havent disposat de l'oportunitat de fer-ho en el transcurs habitual del procediment tramitat.
- No retre comptes, de qualsevol abast i naturalesa, quan s'està obligat a fer-ho.
- No justificar adequadament les operacions o transaccions.
- No custodiar adequadament fons, béns o drets públics i no adoptar mesures de control adequades sobre aquests, quan se n'és responsable per raó del càrrec o lloc de treball.
- No complir amb les obligacions tributàries i de seguretat social.
- Conèixer fets com els detallats anteriorment, per raó del càrrec o lloc de treball, i no actuar d'acord amb les responsabilitats que li són inherents al càrrec per evitar-ho.

També s'inclouen dins d'aquest apartat totes aquelles conductes tipificades com a delictes pel Codi Penal que afecten a la integritat o la gestió dels fons públics, les quals, d'acord amb el que disposa el DLTRLGFP no evita la responsabilitat civil. En aquest cas, però, caldrà procedir paral·lelament d'acord amb allò que es determina en aquesta guia per aquests supòsits. Igualment, a efectes il·lustratius, s'exposen alguns exemples que es poden donar en aquest àmbit els quals complementen els detallats en altres apartats de les guies de fiscalització:

- Sostreure fons, béns o drets de l'entitat fiscalitzada.
- Deslleialtat en la seva administració.
- Utilització indeguda de béns públics en benefici propi o de tercers.
- Alterar, en benefici propi o de tercers, la comptabilitat, les dades o registres de tota mena de l'entitat fiscalitzada.
- Alterar, en benefici propi o de tercers, els procediments i resultats de licitacions.
- Demanar o admetre compensacions o avantatges per actuacions administratives.
- Utilitzar el càrrec o lloc de treball en benefici d'activitats i negocis propis.
- Revelar dades protegides a tercers obtingudes per raó del càrrec o lloc de treball.
- Sostreure, ocultar, destruir o inutilitzar documents i dades que dificultin o impedeixin els treballs de l'Administració, inclosa la fiscalització del Tribunal.

Quan es posi de manifest un supòsit que sigui indicatiu de responsabilitat, s'haurà d'identificar aquells càrrecs o llocs de treball que, a parer dels auditors, són potencials responsables dels fets. A aquests efectes caldrà detallar, quan pertorqui:

- Persona o càrrec que ha autoritzat l'operació.
- Persona, càrrec o lloc de treball causant del dany.
- Persona o lloc de treball a càrrec de la qual es confiaven els fons, béns o drets afectats.

- Persones o llocs de treball responsables dels informes emesos o que, en el seu cas, haurien d'haver emès.
- Empreses o tercers afectats.
- Empreses o tercers col·laboradors.

Treballs relatius a la quantificació de possibles responsabilitats

No és objecte del treball de fiscalització fer valoracions de danys, de pèrdues o d'indemnitzacions a tercers derivades de l'existència de possibles responsabilitats. Amb tot, per a determinar el grau de significació que els fets poden tenir, així com per a informar d'acord amb les pràctiques d'auditoria, caldrà informar de les magnituds econòmiques associades a les operacions que han generat l'observació.

A aquests efectes, caldrà que l'auditor indiqui, segons el cas:

- Import de l'operació, transacció, contracte, etc.
- Imports de les reclamacions efectuades per tercers.
- Imports d'indemnitzacions satisfetes.
- Cost d'adquisició i/o valor net comptable de béns o drets públics manlevats o malmesos.
- Import de les diferències observades en el treball de revisió.
- Altres que l'auditor consideri siguin el millor reflex de l'observació que es formula.

Observació de fets susceptibles de ser considerats delictes

Quan derivat del treball de fiscalització l'auditor observi un fet que sigui susceptible de ser considerat delicte, addicionalment als treballs descrits en els apartats anteriors i a la resta de la guia de fiscalització, haurà de procedir de la manera següent:

Els responsables de l'empresa d'auditoria comunicaran de forma immediata al Tribunal els fets observats.

Paral·lelament, quan així se li indiqui pel Tribunal, elaboraran un informe per escrit descriptiu dels fets observats, dels efectes econòmics o potencials que pot comportar, dels potencials responsables, i altra informació que considerin necessària per al millor reflex dels actes detallats.

Aquesta informació anirà acompanyada d'una còpia del suport documental o altra evidència que hagi servit als auditors per a observar el fet, així com del paper de treball elaborat al respecte encara que, aquest darrer, no estigui conclòs en el moment de la seva remissió al Tribunal.

ESTATS I COMPTES ANUALS

LEGISLACIÓ APLICABLE

- Decret del 28-12-2010 d'aprovació del Reglament de formulació dels comptes anuals consolidats i les seves modificacions posteriors (BOPA any 11/núm. 1).
- Decret del 15-02-2012, pel qual s'ordena la publicació del text refós de la Llei 30/2007, del 20 de desembre, de la comptabilitat dels empresaris, modificada per la Llei 8/2010, del 22 d'abril i per la Llei 26/2011, del 29 de desembre i les seves modificacions posteriors (BOPA any 2012/núm. 9).
- Decret legislatiu del 13-2-2019 de publicació del text refós de la Llei 11/2008, del 12 de juny, de fundacions, i les seves modificacions posteriors (BOPA any 2019/núm. 22), *vigent fins al 25/10/2023*.
- Decret legislatiu del 20-11-2019 de publicació del text refós de la Llei general de les finances públiques, del 19 de desembre de 1996, i les seves modificacions posteriors (BOPA any 2019/núm. 102).
- Decret 120/2022, del 30-3-2022, pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat (BOPA any 2022/núm. 43).
- Decret 129/2023, del 22-3-2023 d'aprovació del Reglament relatiu a l'establiment del programa de control pressupostari per a l'exercici del 2023 (BOPA any 2023/núm. 43).
- Llei 17/2023, del 22 de setembre, de text consolidat de fundacions (BOPA any 2023/núm. 128), *vigent a partir del 26/10/2023*.

OBJECTIUS

Obtenir evidència suficient de que els estats i comptes que rendeix l'entitat fiscalitzada contenen la informació requerida per la normativa vigent, i que s'han retut, tramitat i aprovat d'acord amb la normativa aplicable.

TREBALLS A EXECUTAR

- Verificar que hi ha una explicació suficient en els estats financers i la memòria:
 - Balanç, compte de pèrdues i guanys, estat de canvis del patrimoni net i estat de flux d'efectiu. Amb la informació mínima requerida per una adequada comprensió.
 - Memòria contenint informació necessària i, en funció de l'activitat de l'entitat fiscalitzada.
 - Que dels estats anteriors se'n deriva informació suficient sobre:
 - Les polítiques comptables significatives adoptades per l'entitat.
 - Les xifres corresponents al període anterior.
 - Restriccions en la propietat/titularitat dels actius.
 - Garanties donades en relació a obligacions.
 - Actius i passius contingents.
 - Compromisos per a futures inversions.
 - Classificació d'actius fixes tangibles.

- Altres actius fixes (inversions, fons de comerç, patents, deutors llarg termini, ...).
 - Classificacions d'inventaris i estocs.
 - Tresoreria i detall de les restriccions de disponibilitat.
 - Comptes a cobrar.
 - Préstecs bancaris i línies de descompte.
 - La proporció a curt termini de les obligacions a llarg termini.
 - Altres comptes a pagar.
 - Fons social i no exigible.
 - Operacions vinculades i grups consolidables.
- Comprovar que els comptes anuals, en el seu cas, s'han aprovat pel màxim òrgan de govern de l'entitat fiscalitzada, en els terminis establerts i que han estat dipositats en el registre corresponent, en la forma i els terminis establerts.
 - Comprovar que l'entitat ha estat sotmesa al control financer previst a l'article 39 del DLTRLGFP, i si li fos d'aplicació el Decret 129/2023, del 22-3-2023, d'aprovació del Reglament relatiu a l'establiment del programa de control pressupostari per a l'exercici 2023, avaluar-ne els resultats.
 - Quan s'observi que algun dels estats presentats per l'entitat no sigui correcte (en forma i/o contingut), l'auditor avaluarà en el paper de treball les incidències més rellevants, quantificant l'efecte que l'omissió o error en els estats presentats comporta en la situació patrimonial o resultats de l'entitat. Quan les diferències que s'obtinguin siguin significatives, es traslladaran els resultats a l'informe.

IMMOBILITZAT

LEGISLACIÓ APLICABLE

- Decret del 15-02-2012, pel qual s'ordena la publicació del text refós de la Llei 30/2007, del 20 de desembre, de la comptabilitat dels empresaris, modificada per la Llei 8/2010, del 22 d'abril i per la Llei 26/2011, del 29 de desembre i les seves modificacions posteriors (BOPA any 2012/núm. 9).
- Decret 120/2022, del 30-3-2022, pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat (BOPA any 2022/núm. 43).

OBJECTIUS

Que els ajuts rebuts per a ser destinats a la compra d'immobilitzat, s'han destinat a aquest tipus d'actius, i aquests són necessaris per a l'activitat de l'entitat fiscalitzada.

Que s'han adquirit o s'han incorporat al balanç seguint els procediments corresponents.

En el seu cas, que s'han venut, cedit o adscrit amb subjecció a la normativa que els reguli.

Que els béns que figuren a l'actiu, especialment els que s'han adquirit amb càrrec als ajuts del Govern, existeixen i són propietat de l'entitat fiscalitzada o han estat rebuts en cessió o en adscripció, que estan registrats en llibres, i que es troben en condicions normals d'ús.

La seva valoració és l'adequada d'acord amb el PGC i ha estat uniforme respecte d'exercicis anteriors.

La distinció entre despeses de capital, incorporables a l'immobilitzat i despeses corrents és l'adequada.

La política d'amortitzacions respon a un mètode raonable que s'aplica de forma uniforme, comptabilitzant-se correctament les amortitzacions així calculades.

Les baixes s'han comptabilitzat correctament, donant de baixa tant el cost com l'amortització acumulada.

TREBALLS A EXECUTAR

Aspectes generals

- Preparar la cèdula sumària de l'àrea, recollint el saldo inicial, el sumatori de les altes, el sumatori de les baixes i el saldo final de l'exercici per cadascun dels comptes o grups que comprèn.

- Comprovar que els saldos inicials de la cèdula sumària quadren amb els saldos finals dels papers de treball i del balanç de l'entitat tancat de l'exercici anterior.
- Obtenir, en el seu cas, la subadministració o registre auxiliar d'aquests actius, i comprovar que els seus saldos coincideixen amb els de la comptabilitat.
- Analitzar les fluctuacions de l'exercici.
- Si durant l'exercici s'han produït reclassificacions, analitzar la seva raonabilitat.
- Preparar un quadre amb indicació dels actius assegurats (element, valor comptable, pòlissa d'assegurança, ...) i detallar, en el seu cas, els actius significatius que no es troben coberts amb assegurança. Per la seva banda, a partir de la informació dels contractes d'assegurances, verificar que no s'estigui satisfent primes per actius que no figuren en l'immobilitzat de l'ens.
- Seleccionar una mostra de béns o drets de cadascun dels subgrups de l'actiu, que hagin estat finançats pel Govern, i comprovar:
 - Que el bé o el dret existeix.
 - Que, quan correspongui, està en ús i/o és susceptible de ser utilitzat.
 - Que és titularitat de l'ens fiscalitzat o bé li ha estat cedit o adscrit.

Altes de l'exercici

- Preparar un detall de les altes més significatives de l'exercici.
- Seleccionar una mostra d'altes de l'exercici, que hagin estat finançades pel Govern, i comprovar:
 - Que el bé està relacionat amb l'activitat de l'entitat i, en el seu cas, amb l'aportació del Govern.
 - Que la compra estava autoritzada per l'òrgan que té atribuïda la competència.
 - Que està comptabilitzada en el compte comptable que li correspon.
 - Que el bé o dret s'ha recepcionat, està en poder de l'entitat i està en estat d'ús. Quan la naturalesa del bé o servei ho permeti, es verificarà la seva existència mitjançant comprovació material per part dels auditors. En cas contrari, es farà constar als papers de treball les circumstàncies que ho impedeixen i les evidències alternatives que s'han cercat per obtenir una seguretat raonable de que el bé s'ha rebut o que el servei s'ha prestat. Quan els béns a comprovar siguin un nombre elevat, les comprovacions es faran per mostres que s'indicaran al paper de treball.
 - Que l'operació està suportada per factures i aquestes són correctes (titularitat, dades de l'emissor i del receptor, càlculs, etc.).
 - Que es tracta d'un bé activable d'acord amb la seva naturalesa i les pràctiques comptables de l'entitat.
 - Per les altes de l'exercici que siguin producte de cessions o adscripcions, o de reversions de cessions o adscripcions, verificar:

- L'existència d'acords dictats per òrgans que tinguin atribuïda la competència per a fer-ho.
 - Que està degudament documentada l'existència dels béns.
 - Que la cessió o adscripció, o la seva reversió, es correspon amb els acords dictats.
 - Que la valoració i comptabilització és l'adequada atenent el disposat en el PGC.
- Verificar que la valoració de les altes seleccionades s'ajusta al que estableix el PGC.

Baixes de l'exercici

- Preparar un detall de les baixes més significatives de l'exercici, indicant-ne el motiu de la baixa.
- Seleccionar una mostra de baixes d'immobilitzat comptabilitzades en l'exercici, procedents de béns adquirits amb ajudes del Govern, i efectuar les proves següents:
 - Que són baixes per obsolescència, desús, avaria, ...
 - Revisar el suport documental de la baixa que justifiqui que l'element, bé o dret, existia i estava en ús.
 - Verificar la correcta comptabilització de les baixes, que impliquen donar de baixa el cost, regularitzar, en el seu cas, les provisions, i quan es tracti d'immobilitzats tangibles i intangibles, l'amortització acumulada, reconeixent en els resultats el benefici o pèrdua corresponents.
 - En el cas de baixes per cessions o adscripcions, o de reversions de cessions o adscripcions:
 - Comprovar l'existència d'acords dictats per òrgans que tinguin atribuïda la competència per a fer-ho.
 - Que està degudament documentada l'operació i que s'ajusta als acords adoptats.
 - Que la valoració i comptabilització és l'adequada atenent el disposat en el PGC.

Amortitzacions (immobilitzat tangible i intangible)

- Preparar un quadre amb les variacions de l'exercici (altes, baixes i reclassificacions).
- Verificar que els criteris d'amortització es corresponen amb allò establert al PGC i que s'ha mantingut uniformitat amb l'exercici anterior.
- Creuar la variació entre la dotació acumulada inicial i final de l'exercici amb el saldo dels comptes 680, 681 i 682 "Dotacions per amortitzacions". Conciliar les possibles diferències amb les baixes d'immobilitzat produïdes durant l'exercici.
- Comprovar que per les possibles baixes d'immobilitzat de l'exercici s'ha donat també de baixa la corresponent amortització acumulada.
- Seleccionar una mostra d'elements de l'immobilitzat i verificar per què el criteri d'amortització emprat és l'adequat, que la vida útil estimada del bé és

raonable, que els càlculs fets són correctes, i que l'amortització acumulada del bé no supera en cap cas el cost d'adquisició.

Provisions

- Preparar una cèdula on s'indiqui els saldos inicials, les dotacions i les aplicacions de l'exercici, comprovant que el resultat d'aquest detall correspon amb els saldos finals de l'exercici.
- Si s'han produït variacions durant l'exercici en saldos de comptes de provisions d'immobilitzat, verificar la raonabilitat dels càlculs efectuats.
- Verificar la raonabilitat de les provisions per depreciació de l'immobilitzat, així com la seva adequació al que estableix el PGC, tenint en compte que es tracta de correccions valoratives per pèrdues reversibles i no definitives.
- Si s'han produït baixes d'immobilitzat, verificar que s'ha modificat també la provisió.
- Avaluar la possibilitat que s'hagi de dotar provisions per obres i reparacions extraordinàries.

Arrendaments financers (leasings)

- Obtenir còpia dels contractes d'arrendament financer més significatius i comprovar, a partir de les dades contractuals, la seva correcta comptabilització en els comptes corresponents del grup 2, 174 "Creditors per arrendament financer a llarg termini" i 524 "Creditors per arrendament financer a curt termini".
- Verificar els assentaments realitzats relacionats amb el pagament de quotes, l'amortització i en el seu cas, el venciment dels arrendaments financers.

Reparacions, i conservació

- Realitzar una revisió analítica de les despeses de reparacions i conservació, comparant el saldo de l'exercici amb el de l'anterior i investigar diferències significatives.
- Fer una selecció de les transaccions més significatives de despeses de reparacions i conservació i comprovar, a partir de la factura del proveïdor o altres documents justificatius, el correcte tractament, en funció de la seva naturalesa, com a despesa corrent.

Si s'han activat conceptes de millora d'immobilitzats, assegurar-se que s'ajusten al que determina el PGC. En tot cas, tenir en compte el criteri de prudència i tendir a proposar la comptabilització de les activacions dubtoses com a despesa.

Per la seva part, s'haurà de verificar que no s'hagin comptabilitzat inversions de l'exercici com despeses a l'objecte d'alterar el resultat de l'exercici.

DEUTORS, VENDES I INGRESSOS

LEGISLACIÓ APLICABLE

- Decret del 15-02-2012, pel qual s'ordena la publicació del text refós de la Llei 30/2007, del 20 de desembre, de la comptabilitat dels empresaris, modificada per la Llei 8/2010, del 22 d'abril i per la Llei 26/2011, del 29 de desembre i les seves modificacions posteriors (BOPA any 2012/núm. 9).
- Decret 120/2022, del 30-3-2022, pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat (BOPA any 2022/núm. 43).

OBJECTIUS

Obtenir satisfacció de la raonabilitat dels saldos comptabilitzats a l'actiu com a quantitats pendents de cobrar de clients o altres deutors per vendes i altres conceptes.

Verificar la raonabilitat dels imports comptabilitzats com a ingressos per vendes i similars de l'exercici.

Comprovar raonablement que s'han comptabilitzat tots els ingressos per vendes o prestacions de serveis derivats de l'activitat de l'entitat durant l'exercici fiscalitzat.

TREBALLS A EXECUTAR

Procediments generals

- Elaborar la cèdula sumària de l'àrea recollint el saldo inicial, el saldo fiscalitzat i la variació de l'exercici per cadascun dels comptes o subcomptes que comprèn.
- Comprovar, pels comptes de balanç, que els saldos del balanç d'obertura quadren amb els saldos finals de l'exercici anterior.

Circularització

- Trametre una carta de confirmació d'operacions i saldos al Govern, detectant, analitzant i documentant les partides conciliatòries. La circularització s'haurà de fer d'acord amb el procediment descrit a la guia de fiscalització relativa a la planificació.

Clients de dubtós cobrament

- Preparar un detall dels deutors més rellevants que componen el saldo d'aquest compte.
- Seleccionar una mostra representativa de saldos continguts en el compte 436 "Clients de cobrament dubtós" i comprovar la raonabilitat de la seva comptabilització, les actuacions dutes a terme per a cobrar els drets, i que no hagin prescrit. Comprovar que tots els saldos donats de baixa com a

incobrables hagin estat autoritzats per la persona responsable, i que s'han exhaurit tots els mecanismes per realitzar el cobrament d'aquests imports.

- Verificar els criteris emprats per efectuar les dotacions per insolvències de deutors, comprovar-ne els càlculs i la seva comptabilització, així com la uniformitat de tractament respecte de l'exercici anterior.

Ingressos per vendes i prestació de serveis

- Confeccionar una anàlisi dels ingressos.
- Comparar-la amb la de l'any anterior i en el seu cas, amb les previsions de l'entitat, investigant les variacions i desviacions més importants.
- Quan de la subvenció, conveni o ajut del Govern se'n derivi l'obligació d'aplicar unes tarifes determinades, cobrar determinades activitats o, per contra, la prohibició de cobrar-les, efectuar proves de compliment que permetin determinar que s'ha complert raonablement amb els requisits imposats.
- Quan la subvenció o ajut sigui incompatible amb resultats positius de l'entitat beneficiària, verificar que el compte de resultats conté tots els ingressos meritats en l'exercici i que no s'ha deixat de repercutir quanties acreditades a l'objecte d'evitar la comptabilització dels ingressos.

TRESORERIA I COMPTES FINANCERS

LEGISLACIÓ APLICABLE

- Decret del 15-02-2012, pel qual s'ordena la publicació del text refós de la Llei 30/2007, del 20 de desembre, de la comptabilitat dels empresaris, modificada per la Llei 8/2010, del 22 d'abril i per la Llei 26/2011, del 29 de desembre i les seves modificacions posteriors (BOPA any 2012/núm. 9).
- Decret 120/2022, del 30-3-2022, pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat (BOPA any 2022/núm. 43).

OBJECTIUS

Determinar que els saldos de caixa i bancs i de comptes financers que es mostren en el balanç representen mitjans de pagament realment existents en poder de l'entitat.

L'entitat fiscalitzada és realment titular de l'efectiu en caixa i dels comptes bancaris i altres actius financers.

No existeixen altres disponibilitats líquides o saldos de comptes bancaris que no hagin estat reflectits en els estats financers.

Els imports de caixa i bancs es presenten adequadament classificats en els estats financers, indicant-se clarament qualsevol restricció a la seva disponibilitat que pogués existir.

La valoració dels fons de tresoreria ha estat efectuada d'acord amb les normes i principis de comptabilitat, aplicats amb criteris uniformes respecte exercicis anteriors.

ASPECTES A CONSIDERAR EN LA DETECCIÓ DE PRÀCTIQUES O FETS SUSCEPTIBLES DE SER CONSTITUTIUS DE DELICTES

En la revisió dels procediments relatius a la gestió de tresoreria, caldrà fer especial atenció als fets següents:

- Possibilitat de falsejar operacions amb l'objectiu de sostraure cabals que hagin de ser coberts amb cabals públics (art. 388 del DLTRLQCP).
- L'existència d'operacions susceptibles de ser considerades administració deslleial del patrimoni públic (art. 389 del DLTRLQCP) o negociacions prohibides (art. 392 del DLTRLQCP).
- Possibilitat de sostracció de béns o drets de l'Administració (Títol XI del DLTRLQCP).
- Pràctiques susceptibles de delictes de corrupció i tràfic d'influències i malbaratament de cabals públics (Títol XXI del DLTRLQCP).

TREBALLS A EXECUTAR

- Elaborar la cèdula sumària de l'àrea recollint el saldo anterior, el saldo fiscalitzat i la variació de l'exercici per cadascun dels comptes o subcomptes que comprèn.
- Comprovar que els saldos de l'exercici anterior de la cèdula sumària quadren amb els saldos finals dels estats financers de l'entitat d'aquell mateix exercici.
- Comprovar que els saldos de l'exercici anterior de la cèdula sumària quadren amb els del balanç d'obertura de l'exercici.

Bancs i comptes financers

- Preparar un detall de tots els comptes corrents, d'estalvi i de dipòsit que té l'entitat, incloent els que puguin haver estat cancel·lats durant l'exercici.
- Per als principals comptes, fer una ràpida revisió dels extractes de l'exercici, per detectar i investigar, si correspon, conceptes o imports inusuals o poc adients per l'activitat normal de l'entitat.
- Trametre cartes de confirmació de saldos per a totes les entitats de crèdit amb les que ha treballat l'entitat durant l'exercici. La circularització s'haurà de fer d'acord amb el procediment descrit a la guia de fiscalització relativa a la planificació.
- A la carta de confirmació caldrà sol·licitar la relació de les persones autoritzades (tant les que figuraven al tancament de l'exercici, com aquelles que ho han estat en el mateix) i en el seu cas, possibles restriccions, contrastant la informació obtinguda amb la normativa que reguli les atribucions dels òrgans de govern i/o direcció de cada entitat.
- En els casos de pagament per mitjans telemàtics, comprovar els mecanismes de control que disposa l'entitat per garantir que les operacions s'efectuen per les persones autoritzades.
- Obtenir les conciliacions dels comptes bancaris a la data de la fiscalització i revisar-les, comprovant que continguin:
 - a) Saldo dels comptes segons els llibres.
 - b) Càrrecs i abonaments registrats pel banc però no per l'entitat.
 - c) Càrrecs i abonaments registrats per l'entitat però no pel banc.
 - d) Saldo segons els extractes bancaris.
- Fer el creuament entre els saldos de la conciliació, els de les respostes a la circularització i els del balanç.
- Assegurar-se que totes les partides conciliatòries estan clarament identificades.
- Verificar que les partides conciliatòries han estat posteriorment comptabilitzades tant en els extractes com en la comptabilitat de l'entitat.
- Revisar els cobraments i pagaments dels últims dies de l'exercici fiscalitzat i dels primers de l'exercici següent, per verificar el correcte tall d'operacions i comprovar que han estat correctament comptabilitzats.

- Comprovar si l'entitat manté saldos mínims en algun compte, i obtenir-ne l'explicació.
- Si els comptes bancaris estan remunerats, reflectir el tipus de remuneració (tipus d'interès) i fer un càlcul global dels interessos meritats, en base al saldo mitjà mensual estimat, per creuar-lo amb l'àrea d'ingressos financers.
- Revisar la correcta classificació dels comptes amb entitats bancàries.
- En el cas dels comptes financers, obtenir suports documentals de les operacions, així com revisar l'existència de restriccions.

Caixa en metàl·lic

- Comprovar que a la data de la fiscalització el saldo del llibre de caixa coincideix amb la xifra consignada als comptes anuals i al llibre major.
- Comprovar, així mateix, que aquesta coincidència es manté a la data de la realització de les proves.
- Revisar que aquest efectiu sigui raonable, segons l'activitat desenvolupada per l'entitat, i proporcionat respecte d'exercicis anteriors.
- Efectuar un arqueig de caixa per sorpresa en presència del caixer de l'entitat, elaborant posteriorment la corresponent acta d'arqueig, amb detall de l'efectiu comptat i de les possibles divergències, amb la signatura del caixer i l'auditor.
- Comprovar l'autorització dels valors i comprovants. Si hi ha algun dubte sobre l'autenticitat d'aquests, revisar-los amb alguna persona autoritzada diferent del caixer.
- Comprovar que els talons bancaris existents a la data de l'arqueig han estat registrats i ingressats al banc en un període apropiat.
- Comprovar que els talons de reposició de fons de caixa han estat degudament registrats.

Targetes de crèdit

- Obtenir una relació de targetes de crèdit amb càrrec als comptes de l'entitat fiscalitzada (tant les vigents al tancament de l'exercici, com aquelles que han operat en els comptes al llarg del mateix) i detallar nom i càrrec de la persona autoritzada i límit de les operacions. En el cas d'existir, documentar l'acord o resolució que autoritza la seva disposició.
- Obtenir la relació de despeses d'un mes i fer un extractat de la seva naturalesa, analitzant la seva raonabilitat i si es tracta de despeses necessàries per a l'entitat fiscalitzada.

PATRIMONI NET

LEGISLACIÓ APLICABLE

- Decret del 15-02-2012, pel qual s'ordena la publicació del text refós de la Llei 30/2007, del 20 de desembre, de la comptabilitat dels empresaris, modificada per la Llei 8/2010, del 22 d'abril i per la Llei 26/2011, del 29 de desembre i les seves modificacions posteriors (BOPA any 2012/núm. 9).
- Decret 120/2022, del 30-3-2022, pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat (BOPA any 2022/núm. 43).
- Llei 13/2023, del 31 de gener, del pressupost per a l'exercici del 2023 (BOPA any 2023/núm. 26).

OBJECTIUS

Verificar la correcta composició i variacions de les diverses partides que componen el patrimoni net de l'entitat i els comptes relacionats.

Verificar la correcció de l'aplicació dels resultats de l'exercici anterior.

Verificar el reflex comptable de les cessions i adscripcions de béns.

TREBALLS A EXECUTAR

- Elaborar la cèdula sumària de l'àrea on es detallin, per compte comptable, el saldo inicial, les incorporacions (aportacions i béns rebuts o reversió de cessió i adscripció), les baixes (aplicacions, béns rebuts o reversions de cessions i adscripcions), les aplicacions de resultats i altres variacions de l'exercici.
- Comprovar que els saldos inicials de la cèdula sumària coincideixen amb els saldos finals dels papers de treball i del balanç definitiu de l'exercici anterior i amb els del balanç d'obertura de l'exercici.
- Analitzar la raonabilitat de les variacions de l'exercici.
- Comprovar que s'ha reflectit adequadament l'acord de distribució de resultats adoptat en l'exercici immediat anterior.
- Si s'han produït reduccions o augments de patrimoni, verificar que aquests corresponen a acords adoptats per òrgans facultats per a fer-ho i que s'han materialitzat adequadament.
- Respecte al patrimoni rebut en adscripció o en cessió i al patrimoni lliurat en adscripció o en cessió, tant en l'exercici com el provinent d'exercicis anteriors, circularitzar els ens dels que provenen i l'ens a qui s'han destinat els béns, per tal que confirmen les operacions i la seva valoració. En cas de reversió d'algun d'aquests béns, analitzar-ne l'impacte econòmic i el seu tractament comptable.
- Creuar les variacions de l'exercici del patrimoni rebut i del patrimoni cedit amb les variacions corresponents de l'àrea d'immobilitzat.
- Comprovar que, d'acord amb el que disposa l'article 15.1 de la Llei del pressupost per a l'exercici 2023, no es presenten dins del patrimoni net, els

excessos de la subvenció rebuda del Govern la qual ha de quedar afectada d'acord amb la regulació anterior.

SUBVENCIONS DE CAPITAL

LEGISLACIÓ APLICABLE

- Decret del 15-02-2012, pel qual s'ordena la publicació del text refós de la Llei 30/2007, del 20 de desembre, de la comptabilitat dels empresaris, modificada per la Llei 8/2010, del 22 d'abril i per la Llei 26/2011, del 29 de desembre i les seves modificacions posteriors (BOPA any 2012/núm. 9).
- Decret 120/2022, del 30-3-2022, pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat (BOPA any 2022/núm. 43).
- Llei 13/2023, del 31 de gener, del pressupost per a l'exercici del 2023 (BOPA any 2023/núm. 26).

OBJECTIUS

Comprovar que les subvencions de capital comptabilitzades per l'entitat es corresponen amb subvencions realment rebudes, s'han destinat a finançar inversions o altres operacions de capital, que s'han complert les condicions de la seva concessió, i que s'ha donat l'adequada correlació entre el traspàs a resultats de la subvenció i la depreciació del bé que finança.

TREBALLS A EXECUTAR

- Elaborar la cèdula sumària de l'àrea on es detallin les variacions de l'exercici, i es composin els compromisos d'ingrés per subvencions de l'exercici i els imports liquidats.
- Comprovar que els saldos inicials de la cèdula sumària coincideixen amb els saldos finals dels papers de treball i del balanç definitiu de l'exercici anterior i amb els del balanç d'obertura de l'exercici.
- Sobre una mostra representativa de les subvencions atorgades en l'exercici, obtenir còpia de la documentació acreditativa de la concessió de les subvencions de capital i comprovar:
 - Que en l'aplicació de les subvencions rebudes s'han acomplert els termes i condicions expressats en els documents de concessió, en particular pel que fa a la seva destinació.
 - Que la seva comptabilització s'ajusta a l'establert en les seves clàusules, que s'ha realitzat en el moment en què s'han satisfet els requisits establerts per a la seva concessió, en especial l'adquisició de béns d'infraestructura.
 - En el cas de rebre subvencions de Govern validar que l'entitat doni compliment al previst en l'article 15.1 de la Llei de pressupost per a l'exercici del 2023. En cas de no haver-se fet efectiva la devolució, determinar els motius que al·legui l'entitat per no haver realitzat aquest retorn.
- En el supòsit que s'hagi produït un reintegrament d'una subvenció, verificar les causes d'incompliment de les condicions d'atorgament.

- Preparar una circularització d'una mostra de les entitats que, d'acord amb la informació comptable, han atorgat subvencions a l'ens fiscalitzat per tal que confirmin aquestes operacions i els seus saldos, i conciliar les respostes rebudes. Igualment, s'haurà de circularitzar una mostra d'aquelles entitats que habitualment han anat atorgant subvencions d'aquesta naturalesa a l'ens fiscalitzat en exercicis anteriors. La circularització s'haurà de fer d'acord amb el procediment descrit a la guia de fiscalització relativa a la planificació. En qualsevol cas, en la circularització al Govern demanar a més a més informació del pressupost que s'ha acceptat per l'entitat subvencionada, detall de la subvenció acordada i quin import de romanent de tresoreria s'aplicaria.
- Obtenir els càlculs d'imputació a resultats que ha efectuat l'entitat i verificar que es realitza al mateix ritme que l'amortització dels actius que finança.
- Seleccionar una mostra de subvencions comptabilitzades en exercicis anteriors, fent especial atenció a les de major antiguitat, i comprovar que els actius que financen figuren encara a l'entitat fiscalitzada.
- Seleccionar baixes d'immobilitzat de l'exercici, comprovar si es varen finançar amb subvencions de capital i en cas afirmatiu, comprovar que s'han regularitzat adequadament els saldos de les subvencions que figuren en el passiu.
- Analitzar les baixes extraordinàries en els saldos de subvencions i creuar aquesta informació amb les baixes d'immobilitzat, verificant la seva raonabilitat.
- De les actes dels òrgans d'administració, o d'altra font d'informació de l'ens que es fiscalitza, revisar o verificar l'existència de possibles concessions i/o acceptacions de subvencions i creuar aquesta informació amb la que figura en la comptabilitat.

PROVISIONS

LEGISLACIÓ APLICABLE

- Decret del 15-02-2012, pel qual s'ordena la publicació del text refós de la Llei 30/2007, del 20 de desembre, de la comptabilitat dels empresaris, modificada per la Llei 8/2010, del 22 d'abril i per la Llei 26/2011, del 29 de desembre i les seves modificacions posteriors (BOPA any 2012/núm. 9).
- Decret 120/2022, del 30-3-2022, pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat (BOPA any 2022/núm. 43).

OBJECTIUS

Que, en atenció al principi de prudència, s'han previst en els comptes els riscos previsibles i pèrdues eventuais.

TREBALLS A EXECUTAR

- Elaborar la cèdula sumària de l'àrea on es detallin les altes, baixes i altres variacions de l'exercici.
- Comprovar que els saldos inicials de la cèdula sumària coincideixen amb els saldos finals dels papers de treball i del balanç definitiu de l'exercici anterior i amb els del balanç d'obertura de l'exercici.
- Determinar la raonabilitat dels saldos comptabilitzats, tenint en compte el que determina el PGC. En aquest sentit, a partir de la informació de l'exercici anterior, verificar si subsisteixen els riscos provisionats i en el seu cas, si la seva valoració és l'adequada.
- Analitzar i documentar les altes, baixes i altres possibles variacions de l'exercici justificant la seva quantificació.
- Sol·licitar a l'ens fiscalitzat una relació dels litigis en curs amb transcendència econòmica o patrimonial. Revisar aquells l'import dels quals excedeixi de la materialitat a efectes de treball de camp i analitzar si és susceptible de ser comptabilitzada una provisió per a responsabilitats i en el cas que aquesta provisió s'hagi comptabilitzat, raonar si és procedent.
- Circularitzar a la totalitat d'advocats i assessors de l'ens fiscalitzat sol·licitant informació sobre els litigis en curs, els riscos potencials i la seva quantificació, analitzant la informació obtinguda. La circularització s'haurà de fer d'acord amb el procediment descrit a la guia de fiscalització relativa a la planificació.
- Del treball executat en altres àrees de revisió n'hauran de sorgir fets i transaccions que siguin susceptibles de ser objecte de provisió.

ENDEUTAMENT

LEGISLACIÓ APLICABLE

- Decret del 15-02-2012, pel qual s'ordena la publicació del text refós de la Llei 30/2007, del 20 de desembre, de la comptabilitat dels empresaris, modificada per la Llei 8/2010, del 22 d'abril i per la Llei 26/2011, del 29 de desembre i les seves modificacions posteriors (BOPA any 2012/núm. 9).
- Decret 120/2022, del 30-3-2022, pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat (BOPA any 2022/núm. 43).

OBJECTIUS

Determinar si els comptes anuals reflecteixen tots els passius existents o contrets a la data de la fiscalització per aquests conceptes.

Verificar que aquests passius estan adequadament descrits i classificats.

Determinar que tots els compromisos importants o contingències existents a la data de revisió es presenten adequadament als comptes anuals.

En el seu cas, verificar que s'han respectat els límits quantitatius d'endeutament que imposin les normes.

TREBALLS A EXECUTAR

- Elaborar la cèdula sumària de l'àrea recollint els saldos inicial i fiscalitzat i la variació de l'exercici per cada compte o grup de comptes.
- Comprovar que els saldos de l'exercici anterior de la cèdula sumària coincideixen amb els saldos finals del balanç definitiu de l'exercici anterior.
- Comprovar que els saldos de l'exercici anterior de la cèdula sumària coincideixen amb els del balanç d'obertura de l'exercici.
- Preparar una relació de tots els préstecs vigents durant l'exercici, amb indicació de les següents dades:
 - a) Entitat prestadora.
 - b) Data de formalització.
 - c) Termini.
 - d) Tipus d'interès o referència amb indicació de data o dates de revisió.
 - e) Tipus aplicat/s durant l'exercici.
 - f) Despeses financeres satisfetes durant l'exercici.
 - g) Import de les amortitzacions realitzades durant l'exercici.
 - h) Import del principal pendent de pagament a la data dels comptes fiscalitzats i al tancament de l'exercici anterior.
 - i) Garanties.
 - j) En el seu cas, finalitat per la que fou formalitzada l'operació.

- Obtenir còpia dels contractes i altra documentació justificativa i comprovar el detall obtingut en el punt anterior amb aquesta documentació.
- Creuar la informació del punt anterior amb les dades del balanç i del compte de pèrdues i guanys.
- Analitzar la justificació d'aquelles operacions a les que se'ls hi ha aplicat un tipus d'interès que difereix significativament del de mercat.
- Revisar les possibles garanties establertes als contractes i la seva adequada consideració als comptes anuals.
- Enviar carta de confirmació de saldo a les entitats bancàries amb les que es mantenen operacions d'endeutament. La circularització s'haurà de fer d'acord amb el procediment descrit a la guia de fiscalització relativa a la planificació.
- Preparar un quadre amb la conciliació dels saldos de l'àrea i les dades obtingudes dels suports documentals i amb les respostes de les entitats de crèdit a la circularització efectuada.
- Per als comptes que no es rebi finalment resposta, conciliar els saldos per procediments alternatius, per exemple, a partir dels rebuts pagats durant l'exercici pels préstecs.
- Verificar la correcta classificació dels deutes entre curt i llarg termini.
- Creuar la informació obtinguda sobre interessos carregats durant l'exercici amb l'àrea de resultats financers.
- En base a la darrera liquidació practicada dels préstecs corresponents, revisar la raonabilitat de les periodificacions d'interessos a final d'exercici.
- Pels préstecs formalitzats a l'exercici comprovar:
 - Que s'han autoritzat per òrgan competent.
 - En el seu cas, que no s'han superat els límits d'endeutament previstos en les normes respectives.

CREDITORS COMERCIALS, COMPRES I SERVEIS EXTERNS

LEGISLACIÓ APLICABLE

- Decret del 15-02-2012, pel qual s'ordena la publicació del text refós de la Llei 30/2007, del 20 de desembre, de la comptabilitat dels empresaris, modificada per la Llei 8/2010, del 22 d'abril i per la Llei 26/2011, del 29 de desembre i les seves modificacions posteriors (BOPA any 2012/núm. 9).
- Decret 120/2022, del 30-3-2022, pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat (BOPA any 2022/núm. 43).

OBJECTIUS

Que els passius exigibles per creditors comercials, corresponents a la data d'examen es troben degudament reflectits en els comptes anuals, amb l'adequada descripció o classificació.

Que les obligacions comptabilitzades són exigibles a l'ens fiscalitzat.

Que les despeses estan degudament autoritzades, que s'ha donat l'adequada tramitació i comptabilització de la despesa, atenent a la seva naturalesa i quantia.

Els béns i serveis rebuts es corresponen amb despeses degudament autoritzades, que s'han rebut de conformitat i s'han comptabilitzat adequadament.

Els imports comptabilitzats i en el seu cas pagats, es corresponen amb despeses efectivament rebudes.

Els passius corresponents a la data d'examen es troben degudament reflectits en els comptes anuals.

Els passius estan degudament descrits i classificats en els comptes anuals.

ASPECTES A CONSIDERAR EN LA DETECCIÓ DE PRÀCTIQUES O FETS SUSCEPTIBLES DE SER CONSTITUTIUS DE DELICTES

En la revisió dels procediments relatius a les despeses en béns corrents i serveis, caldrà fer especial atenció als fets següents:

- L'existència d'amistat i/o parentiu entre els responsables de contractar i els contractistes, per tal d'evitar possibles delictes de corrupció i tràfic d'influències (Capítol quart dels delictes contra la funció pública del DLTRLQCP).
- L'existència d'operacions susceptibles de ser considerades administració deslleial del patrimoni públic (art. 389 del DLTRLQCP) o negociacions prohibides (art. 392 del DLTRLQCP).
- Possibilitat de sostracció de béns o drets de l'Administració (Títol XI del DLTRLQCP).

- Pràctiques susceptibles de delictes de corrupció i tràfic d'influències i malbaratament de cabals públics (Títol XXI del DLTRLQCP).

TREBALLS A EXECUTAR

- Elaborar la cèdula sumària de l'àrea on es detallin, per compte comptable, les variacions de l'exercici.
- Pels comptes de balanç, comprovar que els saldos inicials de la cèdula sumària coincideixen amb els saldos finals dels papers de treball i del balanç definitiu de l'exercici anterior i amb els del balanç d'obertura de l'exercici.
- Preparar un detall dels saldos més rellevants de proveïdors i creditors al tancament de l'exercici.
- Trametre cartes de circularització als creditors per la confirmació de saldos i moviments. La circularització s'haurà de fer d'acord amb el procediment descrit a la guia de fiscalització relativa a la planificació. En cas de no rebre les respostes, preparar una segona circularització i si cal, una reclamació telefònica.
- Conciliar les respostes rebudes amb la comptabilitat de l'entitat fiscalitzada.
- Per als creditors circularitzats dels que no s'obtingui resposta, compondre el saldo a la data de tancament, documentar-lo i verificar la seva correcció i el seu pagament durant l'exercici següent.
- Seleccionar una mostra representativa de despeses imputades a l'exercici següent durant el mes de gener, per diferents conceptes, i verificar que es corresponen a despeses meritedes dins d'aquest exercici i que, per tant, no eren susceptibles de ser comptabilitzades a l'exercici fiscalitzat.
- Seleccionar una mostra representativa de cadascun dels comptes comptables i comprovar:
 - Que la compra estava autoritzada per l'òrgan que té atribuïda la competència.
 - Que està comptabilitzada en el compte comptable que li correspon.
 - Que el bé o servei s'ha recepcionat i està en poder de l'entitat. Quan la naturalesa del bé o servei ho permeti, es verificarà la seva existència mitjançant comprovació material per part dels auditors. En cas contrari, es farà constar als papers de treball les circumstàncies que ho impedeixen i les evidències alternatives que s'han cercat per obtenir una seguretat raonable de que el bé s'ha rebut o que el servei s'ha prestat. Quan els béns a comprovar siguin un nombre elevat, les comprovacions es faran per mostres que s'indicaran al paper de treball.
 - Que l'operació està suportada per factures i aquestes són correctes (titularitat, dades de l'emissor i del receptor, càlculs, etc.).
- Obtenir una relació de contractes vigents en l'exercici i comprovar que les despeses imputades a l'exercici s'ajusten a allò que es desprèn dels contractes subscrits i de les possibles revisions de preus.
- Pels saldos dels comptes de subministraments, de comunicacions i altres serveis i altres comptes anàlegs, contrastar els imports comptabilitzats amb els d'exercicis anteriors, analitzant diferències i fluctuacions poc raonables.

DESPESES DE PERSONAL

LEGISLACIÓ APLICABLE

- Decret del 15-02-2012, pel qual s'ordena la publicació del text refós de la Llei 30/2007, del 20 de desembre, de la comptabilitat dels empresaris, modificada per la Llei 8/2010, del 22 d'abril i per la Llei 26/2011, del 29 de desembre i les seves modificacions posteriors (BOPA any 2012/núm. 9).
- Llei 23/2014, del 30 d'octubre, qualificada de creació i de regulació del pla de pensions de la funció pública (BOPA any 2014/núm. 67), i les seves modificacions posteriors.
- Decret legislatiu del 25-4-2018 de publicació del text refós de la Llei 17/2008, del 3 d'octubre, de la seguretat social (BOPA any 2018/núm. 25), i les seves modificacions posteriors.
- Llei 31/2018, del 6 de desembre, de relacions laborals (BOPA any 2019/núm. 3), i les seves modificacions posteriors.
- Llei 1/2019, del 17 de gener, de la funció pública (BOPA any 2019/núm. 12).
- Decret 120/2022, del 30-3-2022, pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat (BOPA any 2022/núm. 43).
- Llei 29/2022, del 21 de juliol, de modificació de la Llei 1/2019, de 17 de gener, de la funció pública (BOPA any 2022/núm. 98).
- Llei 13/2023, del 31 de gener, del pressupost per a l'exercici del 2023 (BOPA any 2023/núm. 26).
- Reglament de personal dels diferents ens.

OBJECTIUS

Que les despeses de personal s'han satisfet d'acord amb el sistema retributiu exigít per la norma i que s'han abonat i comptabilitzat adequadament.

Que s'han comptabilitzat totes les despeses efectivament meritades durant l'exercici fiscalitzat.

Verificar l'afiliació dels treballadors a la CASS i la correcta aplicació i comptabilització de les quotes corresponents.

Pel que fa a l'aplicació de l'IRPF es realitzaran les proves que preveu aquesta guia en l'apartat de tributs.

ASPECTES A CONSIDERAR EN LA DETECCIÓ DE PRÀCTIQUES O FETS SUSCEPTIBLES DE SER CONSTITUTIUS DE DELICTES

En la revisió dels procediments relatius a les despeses de personal, caldrà fer especial atenció als fets següents:

- L'existència d'amistat i/o parentiu entre els membres dels tribunals selectius i els candidats, per tal d'evitar possibles delictes de corrupció i tràfic d'influències (Capítol quart dels delictes contra la funció pública del DLTRLQCP).

- Retribucions d'acord amb les categories laborals, places i pactes per prevenir qualsevol delictes d'administració deslleial del patrimoni (article 389 del DLTRLQCP).
- L'existència de pràctiques per defraudar a la CASS (Capítol 5è, del Títol XII del DLTRLQCP).
- Pràctiques susceptibles de delictes de corrupció i tràfic d'influències i malbaratament de cabals públics (Títol XXI del DLTRLQCP).

TREBALLS A EXECUTAR

Retribució i comptabilització

- Preparar una cèdula on es presentin els costos de personal agrupats per conceptes homogenis i comparar els imports liquidats amb els de l'exercici anterior.
- Comprovar que tots els conceptes retributius que figuren en el detall anterior disposen de norma que les reguli o, en el seu cas, d'acord de fixació que s'hagi adoptat per un òrgan competent i no entren en contradicció amb altres normes. En particular detallar l'existència de retribucions en espècie (entre altres: paneres de Nadal, beneficis socials...), indicant el seu tractament a efectes de CASS i IRPF.
- A partir dels resums de nòmines de l'entitat, elaborar un quadre en el que s'incloguin els totals mensuals, incloent tots els conceptes retributius, i contrastar els imports resultants amb els que figuren en els corresponents comptes comptables, analitzant i conciliant, si és el cas, les diferències. Alhora, caldrà verificar la correcta comptabilització de les despeses i els corresponents passius.
- Crear un quadre buidant els pagaments efectuats per sous i salaris per l'entitat (transferències, xecs, etc.).
- Comprovar que l'import pagat en concepte de nòmines (transferències, xecs, etc.) concorda amb el sou líquid total segons els resums de nòmines. En cas necessari, comentar i documentar les diferències.
- En el supòsit que s'hagi fet una periodificació i/o provisió de despeses de personal verificar que és oportú, que els càlculs són correctes, i que s'ha donat l'adequada uniformitat respecte de l'exercici anterior.
- Comprovar que els increments de les retribucions, durant l'exercici 2023 són conformes al que disposa l'article 17 de la Llei del pressupost per a l'exercici 2023.
- En els casos d'altres en el personal comprovar que s'ha donat compliment al que diu l'article 18 de la Llei del pressupost per a l'exercici 2023.
- En els casos d'increments salarials, indicar els motius, l'òrgan que els ha aprovat indicant la seva capacitat per a fer-ho. Analitzar la normativa o altra documentació que justifiqui aquests increments salarials i determinar-ne la correcció, si aquests increments salarials venen determinats per avaluacions del personal demanar la seva documentació final i revisar-ne els criteris, així

com la justificació dels increments, i la seva corresponent aprovació per aquell òrgan que tingui la capacitat per fer-ho.

Seguretat social

- A partir dels butlletins de cotització, confeccionar un quadre amb l'import liquidat mensualment a la CASS i contrastar amb els imports comptabilitzats i els imports liquidats, analitzant les diferències.
- Sobre una mostra de treballadors que han percebut retribucions en l'exercici fiscalitzat comprovar:
 - Que figuren en els butlletins de cotització de la CASS.
 - Que les cotitzacions són les correctes atenent el temps i naturalesa de la relació contractual i que totes aquelles gratificacions susceptibles de ser generadores de cotització han estat cotitzades.
- Verificar la composició i raonabilitat del compte 476 "Caixa Andorrana de Seguretat Social, creditora".
- Verificar si existeixen imports pendents de pagament reclamats en via d'apressament i comprovar si han estat o no comptabilitzats els recàrrecs corresponents.

Proves individuals

- Seleccionar una mostra de treballadors de l'ens i sol·licitar els expedients de personal, o bé el seu contingut per comprovar que es disposa, i és correcte:
 - Contracte de treball, pròrrogues, etc.
 - Butlletins d'alta i baixa, si s'escau, a la CASS.
- Sobre una mostra de salaris corresponents a un mes, comprovar:
 - Que el treballador seleccionat figura relacionat en el resum anual del mes corresponent i que els imports són coincidents.
 - Que els conceptes retributius que figuren als fulls de salari es corresponen amb els aprovats i que les quanties són correctes.
 - Verificar que els càlculs a efectes del rebut del salari mensual han estat degudament realitzats i els descomptes correctament aplicats.
 - Comprovar que és correcte el càlcul de la cotització a la CASS.
 - Comprovar que el treballador està inclòs en el butlletí de cotització a la CASS d'aquell mes.
- Per la mostra anterior, en el cas que dins del rebut mensual de salari figurin altres conceptes com: descomptes, bestretes, quitances, verificar que es troben degudament suportats, aprovats i/o autoritzats i que els càlculs són correctes.

Prestacions post-ocupació. (Plans de pensions, prestacions per jubilació, premis de jubilació, ...)

- Identificar si l'entitat té adquirits compromisos amb els seus treballadors que comportin prestacions que han de ser satisfetes a llarg termini.

- En cas afirmatiu, descriure la seva naturalesa, compromisos, acords assolits, etc., i descriure els procediments i mecanismes que té establerts l'entitat per valorar les obligacions que es meriten dels acords o pactes anteriors, així com la forma de reflectir-ho comptablement i pressupostària. Determinar les aportacions que realitzen els treballadors de l'entitat, i si fos el cas les que realitzi l'entitat de forma complementària, raonar la seva comptabilització i tractament pressupostari.
- En cas d'aportacions inicials o periòdiques procedents de tercers per tal de dotar el fons, determinar-ne els imports i el tractament pressupostari que han tingut.
- En cas d'aportació inicial de l'entitat, demanar aquells estudis que han validat l'import aportat, analitzar el seu tractament pressupostari.
- Demanar els estudis que validin els percentatges d'aportació i si d'aquests se'n deriva la necessitat d'aportacions complementàries pel manteniment del sistema.
- Confeccionar un document on es detallin els treballadors que s'han adscrit al pla i aquells que no. Pels primers determinar l'import de les retencions practicades en l'exercici, i les eventuais aportacions complementàries de l'entitat, així com la seva correcta liquidació i pagament al fons.
- En el cas d'aportacions inicials, sigui quina sigui la font determinar els eventuais efectes fiscals que pugui tenir sobre els treballadors i si aquests s'han considerat.
- Demanar informació als gestors dels fons per tal de comprovar la recepció dels imports que s'han aportat.
- Demanar tots aquells informes que els gestors del fons redactin per tal de comprovar la seva viabilitat.
- Determinar amb exactitud els drets que ofereix el fons als seus partícips i les eventuais excepcionalitats per qualsevol motiu.
- Analitzar la normativa que regeixi el fons i l'operativa, així com la seva execució per part de l'entitat.
- Determinar si els fons funciona mitjançant un sistema de capitalització o bé pel contrari seguint un sistema de repartiment. Determinar si les aportacions són recuperables pels partícips. Analitzar si un cop arribada a l'edat prevista el sistema es preveu sota el règim d'una pensió vitalícia o bé es preveuen altres modalitats de pagament.
- Determinar el grau de participació en la gestió del fons per part de l'entitat, i els eventuais mecanismes de seguiment i control que aquesta tingui sobre aquest.
- Si en l'exercici s'ha produït cap de les situacions per les que es va crear el fons, comprovar que aquest està cobrint les seves obligacions amb els diferents partícips.
- Veure el tractament a efectes de declaracions a la CASS i retencions de l'IRPF, així com el seu reflex en els butlletins de salaris, revisant-ne els criteris i fent-ne una anàlisi crítica.

Fons mutual

En el cas que l'entitat disposi, bé de forma autònoma, bé subcontractadament, d'un sistema de complement de salaris en cas de baixa del treballador, o de pagament dels imports no coberts per la Caixa Andorrana de Seguretat Social, caldrà definir:

- Funcionament dels fons mutual, règim de contribucions i de prestacions.
- Determinació de les aportacions, verificant si hi ha aportació per part de l'entitat.
- Forma de comptabilització i tractament pressupostari, implicacions fiscals de l'operativa del fons.
- Mitjans de control del fons pel que fa als pagaments i als cobrament que es realitzen.
- De les baixes de l'exercici agafar-ne un nombre rellevant analitzant: dies de baixa, pagament del fons, control realitzat pel seu responsable, reemborsament al fons en el cas que aquest existeixi...

SUBVENCIONS A L'EXPLOTACIÓ

LEGISLACIÓ APLICABLE

- Decret del 15-02-2012, pel qual s'ordena la publicació del text refós de la Llei 30/2007, del 20 de desembre, de la comptabilitat dels empresaris, modificada per la Llei 8/2010, del 22 d'abril i per la Llei 26/2011, del 29 de desembre i les seves modificacions posteriors (BOPA any 2012/núm. 9).
- Decret 120/2022, del 30-3-2022, pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat (BOPA any 2022/núm. 43).
- Llei 13/2023, del 31 de gener, del pressupost per a l'exercici del 2023 (BOPA any 2023/núm. 26).

OBJECTIUS

Comprovar que les subvencions corrents comptabilitzades per l'entitat es corresponen amb subvencions realment rebudes; si són finalistes s'han destinat a finançar les despeses pel que foren atorgades i s'han complert les condicions de la seva concessió i que s'ha donat l'adequada correlació entre ingressos i despeses.

TREBALLS A EXECUTAR

- Elaborar la cèdula sumària de l'àrea on es detallin les subvencions rebudes en l'exercici, diferenciant les finalistes de les no finalistes.
- Sobre una mostra representativa de les subvencions rebudes en l'exercici, obtenir còpia de la documentació acreditativa de la concessió de les subvencions i comprovar:
 - Que en l'aplicació de les subvencions rebudes s'han acomplert els termes i condicions expressats en els documents de concessió, en particular pel que fa a la seva destinació.
 - Que la seva comptabilització s'ajusta a l'establert en les seves clàusules, que s'ha realitzat en el moment en què s'han satisfet els requisits establerts per a la seva concessió.
 - En el cas de rebre subvencions de Govern validar que l'entitat doni compliment al previst en l'article 15.1 de la Llei del pressupost per a l'exercici del 2023. En cas de no haver-se fet efectiva la devolució, determinar els motius que al·legui l'entitat per no haver realitzat aquest retorn.
- Preparar una circularització d'una mostra de les entitats que, d'acord amb la informació comptable, han atorgat subvencions a l'ens fiscalitzat per tal que confirmin aquestes operacions i els seus saldos i conciliar les respostes rebudes. Igualment, s'haurà de circularitzar una mostra d'aquelles entitats que habitualment han anat atorgant subvencions d'aquesta naturalesa a l'ens fiscalitzat en exercicis anteriors. La circularització s'haurà de fer d'acord amb el procediment descrit a la guia de fiscalització relativa a la planificació. En qualsevol cas, en la circularització al Govern demanar a més a més informació

del pressupost que s'ha acceptat per l'entitat subvencionada, detall de la subvenció acordada i quin import de romanent de tresoreria s'aplicaria.

TRIBUTS

LEGISLACIÓ APLICABLE

- Decret legislatiu del 29-4-2015 de publicació del text refós de la Llei 94/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals (BOPA any 2015/núm. 38).
- Decret legislatiu del 5-6-2019 de publicació del text refós de la Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre societats (BOPA any 2019/núm. 55), i les seves modificacions posteriors.
- Decret legislatiu del 5-6-2019 de publicació del text refós de la Llei 11/2012, del 21 de juny, de l'impost general indirecte (BOPA any 2019/núm. 55), i les seves modificacions posteriors.
- Decret legislatiu del 5-6-2019 de publicació del text refós de la Llei 5/2014, del 24 d'abril, de l'impost sobre la renda de les persones físiques (BOPA any 2019/núm. 55), i les seves modificacions posteriors.
- Decret del 2-07-2014 pel qual s'aprova el Reglament de l'impost general indirecte (BOPA any 2014/núm. 40), i les seves modificacions posteriors.
- Decret del 23-07-2014 pel qual s'aprova el Reglament d'aplicació de la Llei 5/2014, del 24 d'abril, de l'impost sobre la renda de les persones físiques, i la modificació del Reglament de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals (BOPA any 2014/núm. 45).
- Decret del 23-09-2015 pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals (BOPA any 2015/núm. 66).
- Decret del 14-5-2019 pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre societats (BOPA any 2019/núm. 45).
- Decret 207/2021, del 23-6-2021, pel qual s'aprova la modificació del Reglament de l'impost sobre societats i del Reglament de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals (BOPA any 2021/núm. 73).
- Decret 124/2022, del 30-3-2022, pel qual s'aprova la modificació del Reglament de l'impost sobre societats (BOPA any 2022/núm. 43).

OBJECTIUS

Verificar que l'entitat dona compliment a les seves obligacions formals i materials en relació als tributs als quals es troba sotmesa.

Determinar si els comptes anuals reflecteixen tots els passius existents o contrets a la data de la fiscalització per aquests conceptes.

Determinar que tots els compromisos importants o contingències existents a la data de revisió es presenten adequadament als comptes anuals.

TREBALLS A EXECUTAR

- Atenent a la naturalesa jurídica de l'entitat i a l'activitat que duu a terme i als tercers amb els quals ha fet transaccions, determinar els tributs als quals es troba sotmesa l'entitat.

- Elaborar la cèdula sumària de l'àrea recollint les liquidacions presentades, la data, els imports i altra informació rellevant relativa als tributs que ha satisfet l'entitat.
- Comprovar que els imports anteriors són els que deriven dels estats i comptes de l'entitat i que són coincidents amb els pagaments efectuats.
- Comprovar que els imports liquidats pels diferents tributs són els que deriven dels estats comptables i que s'han fet en la data que correspon atenent al calendari fiscal vigent.
- Verificar que a data de tancament l'entitat no es troba subjecta a cap inspecció fiscal, així com tampoc al llarg de l'exercici, en cas afirmatiu verificar el resultat d'aquesta inspecció i les eventuais sancions.
- En cas d'entitats amb activitats subjectes/no subjectes, i/o activitats exemptes, determinar la forma en que es calculen les bases dels impostos i la seva adequació i correcció a la normativa vigent.

Impost general indirecte

- En el supòsit que l'entitat es trobi subjecta a l'impost, verificar que aquest es repercuteix d'acord amb el que disposa la norma d'aplicació, i que en el cas del suportat es donen les condicions per ser considerat deduïble.
- Verificar que es liquida d'acord amb el que disposa la norma i el règim que li sigui aplicable a l'entitat.
- Verificar que l'impost es registra adequadament.

Impost sobre societats

- Quan l'entitat es trobi subjecta i no exempta a l'impost sobre societats, verificar que dins del mes de juliol de 2023 s'ha efectuat la liquidació final d'acord amb el que disposa la norma d'aplicació.
- Verificar que l'impost es registra adequadament.
- En el cas de pagament a compte validar els seus càlculs.
- S'haurà de confeccionar un paper de treball amb la conciliació entre el resultat comptable i la base de tributació, el tipus aplicat i l'impost meritat.

Retencions sobre la renda dels no-residents fiscals (IRNR)

- En el supòsit que l'ens fiscalitzat hagi satisfet imports per treballs i prestacions de serveis o arrendaments subjectes a IRNR, comprovar que s'ha practicat adequadament la retenció de l'impost i que aquesta retenció s'ha liquidat en el trimestre que correspon i en la forma prevista. En el cas d'existir convenis de no doble imposició o altres que comportin la no aplicació d'aquest impost documentar-ho degudament.

Retencions efectuades de l'impost sobre la renda de les persones físiques

- A partir dels butlletins de salari, confeccionar un quadre amb les retencions practicades per aquest concepte i els imports liquidats mensualment al Departament de Tributs i Fronteres, i contrastar amb els imports comptabilitzats i els imports liquidats, analitzant les diferències.
- Sobre una mostra de treballadors que han percebut retribucions en l'exercici fiscalitzat comprovar:
 - Que a cada treballador hi havia el percentatge de retenció que li corresponia, i que aquest era el que havia determinat i comunicat la CASS, en cas de canvis en aquests percentatges documentar i justificar-ne els motius.
 - Que pels treballadors subjectes a retenció se'ls hi han aplicat efectivament.
 - Que les retencions són les correctes atenent el temps i naturalesa de la relació contractual i que totes aquelles gratificacions susceptibles de ser generadores de retenció han estat declarades i han sofert dita retenció.
 - Que els pagaments de les retencions practicades s'han liquidat en forma i en els períodes corresponents.
- Verificar la composició, funcionament, i raonabilitat del compte 4751 "Departament de Tributs i Fronteres creditor per retencions practicades", o el compte anàleg utilitzat per l'entitat.

RESULTATS FINANCERS

LEGISLACIÓ APLICABLE

- Decret del 15-02-2012, pel qual s'ordena la publicació del text refós de la Llei 30/2007, del 20 de desembre, de la comptabilitat dels empresaris, modificada per la Llei 8/2010, del 22 d'abril i per la Llei 26/2011, del 29 de desembre i les seves modificacions posteriors (BOPA any 2012/núm. 9).
- Decret 120/2022, del 30-3-2022, pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat (BOPA any 2022/núm. 43).

OBJECTIU

Determinar la raonabilitat dels resultats financers obtinguts per l'entitat, en funció de les càrregues que ha de suportar per aquest concepte i dels ingressos que, igualment, en pugui obtenir.

TREBALLS A EXECUTAR

Procediments generals

- Elaborar la cèdula sumària de l'àrea recollint els saldos anteriors i fiscalitzats i la variació de l'exercici per cada compte o grup de comptes.
- Determinar si s'han produït variacions significatives en els resultats financers entre l'exercici fiscalitzat i l'anterior, i en cas afirmatiu, verificar-ne l'origen i la raonabilitat.

Despeses financeres

- Obtenir informació sobre despeses financeres acreditades o calculades en les àrees d'endeutament i de tresoreria i contrastar amb els imports comptabilitzats en el compte de pèrdues i guanys.

Ingressos financers

- Obtenir informació de l'immobilitzat financer i comptes de tresoreria i contrastar amb els que deriven dels imports comptabilitzats en les rúbriques del compte de pèrdues i guanys.

Tall d'operacions

- Revisar les primeres transaccions d'ingressos i de despeses financeres de l'exercici fiscalitzat i de l'exercici immediat posterior i comprovar que s'han imputat en l'exercici que pertoca.

EXECUCIÓ PRESSUPOSTÀRIA

LEGISLACIÓ APLICABLE

- Decret del 15-02-2012, pel qual s'ordena la publicació del text refós de la Llei 30/2007, del 20 de desembre, de la comptabilitat dels empresaris, modificada per la Llei 8/2010, del 22 d'abril i per la Llei 26/2011, del 29 de desembre i les seves modificacions posteriors (BOPA any 2012/núm. 9).
- Decret 120/2022, del 30-3-2022, pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat (BOPA any 2022/núm. 43).
- Llei 13/2023, del 31 de gener, del pressupost per a l'exercici del 2023 (BOPA any 2023/núm. 26).

OBJECTIU

Determinar si la gestió duta a terme per l'entitat durant l'exercici fiscalitzat s'ajusta a les previsions pressupostàries d'inversions i funcionament presentades per aquesta per a l'atorgament de les subvencions rebudes.

TREBALLS A EXECUTAR

Procediments generals

- Verificar que l'entitat presenta una liquidació de les seves previsions d'ingressos i de despeses en inversions i funcionament, en la que es comparen les previsions inicials aprovades per l'atorgament de la subvenció rebuda, amb les xifres d'execució que deriven de la seva comptabilitat.
- Obtenir de l'entitat el pressupost presentat per tal d'obtenir la subvenció, així com còpia del pressupost efectivament aprovat per l'entitat concessionària de la subvenció i els eventuals imports corresponents a romanents d'exercicis anteriors que s'aplicarien al pressupost aprovat i a la subvenció atorgada.
- Dur a terme una anàlisi crítica de les diferències més rellevants entre les previsions pressupostàries i la seva liquidació.

REVISIÓ DE L'INFORME I ELS PAPERS DE TREBALL D'ALTRES AUDITORS

LEGISLACIÓ APLICABLE

ISSAI 2610 – Ús dels treballs dels auditors interns.

ISSAI 2620 – Ús dels treballs d'un auditor expert.

En aquells aspectes en els quals la relació és anàloga a la que es descriu en els objectius posteriors.

OBJECTIUS

Els procediments d'auditoria que es descriuen tenen per finalitat poder assumir la responsabilitat del treball realitzat per l'altre auditor, respecte de l'auditoria financera, amb el que es vol obtenir evidència suficient de que el treball executat per altres auditors s'ha dut a terme amb subjecció a les normes d'auditoria del sector públic i s'han executat, amb eficàcia, els procediments d'auditoria generalment acceptats. Igualment, es comprovarà que per a l'execució d'aquests treballs s'ha disposat de les autoritzacions a que fa esment la Llei del Tribunal de Comptes.

Aquest treball és necessari per assumir la feina d'altres auditors, respecte de l'auditoria financera, en aquelles entitats que hagin estat auditades. Quan d'aquesta revisió i en el seu cas, d'altres complementàries que pugui proposar l'auditor, se'n derivin mancances, debilitats, insuficiències o conclusions diferents a les que hauria arribat aquest auditor, haurà de completar els procediments d'auditoria necessaris fins a obtenir l'evidència suficient que li permeti emetre el seu informe de fiscalització.

Aquest procediment no es podrà aplicar respecte de la fiscalització del control de legalitat, la qual s'haurà de dur a terme executant els procediments d'auditoria previstos en les guies de fiscalització d'aquest Tribunal.

TREBALLS A EXECUTAR

Quan en els treballs de fiscalització s'observi l'existència d'informes d'auditoria que facin referència a l'entitat i període que es revisa, el treball per compte del Tribunal es podrà suportar parcialment en aquests treballs d'auditoria sempre que resultin satisfactòries les verificacions que es demanen en aquest apartat. No obstant l'anterior, els papers de treball elaborats per compte del Tribunal s'hauran de complementar amb aquella evidència (acords, contractes, factures, documents i altra informació) que suportin les conclusions que s'assumeixen del treball de l'auditor.

Igualment, qui executi la fiscalització per compte del Tribunal, haurà de comprovar que li ha sol·licitat els criteris, principis, etc., a que fa esment l'article 5.4 de la Llei del Tribunal de Comptes.

A partir de la revisió dels expedients de treball dels auditors:

- Elaborar una fitxa on es detalli:
 - Nom de la firma auditora,
 - Nom del soci signant de l'informe d'auditoria,
 - Ubicació de la firma auditora,
 - Data del control,
 - Any dels comptes anuals,
 - Nom de l'equip d'auditoria que ha dut a terme el treball, amb indicació de la categoria.

Estructura i contingut de l'informe

- Verificar que l'informe d'auditoria conté els següents elements:
 - Títol,
 - A qui va adreçat,
 - Identificació dels comptes auditats,
 - Referència als principis i normes d'auditoria aplicats,
 - En el seu cas, limitacions a l'abast, salvetats i incerteses,
 - Una opinió professional,
 - La firma,
 - La data de l'informe,
 - L'adreça dels auditors.
- A partir de l'observació dels papers de treball dels auditors, verificar que la data de l'informe és correcta.
- Avaluar la raonabilitat de l'opinió d'auditoria atenent les limitacions a l'abast, les salvetats i les incerteses expressades a l'informe d'auditoria.
- En funció del pla comptable que utilitzi l'entitat fiscalitzada, verificar que hi ha una explicació suficient en els estats financers i la memòria:
 - Balanç, Compte de pèrdues i guanys, Estat de canvis del patrimoni net i Estat de flux d'efectiu amb la informació mínima requerida per una adequada comprensió.
 - Memòria contenint informació necessària i en funció de l'activitat de l'entitat fiscalitzada.
 - Que dels estats anteriors se'n deriva informació suficient sobre:
 - Les polítiques comptables significatives adoptades per l'entitat.
 - Les xifres corresponents al període anterior.
 - Restriccions en la propietat/titularitat dels actius.
 - Garanties donades en relació a obligacions.
 - Actius i passius contingents.
 - Compromisos per a futures inversions.
 - Classificació d'actius fixes tangibles.
 - Altres actius fixes (inversions, fons de comerç, patents, deutors llarg termini, ...).

- Subclassificacions d'inventaris/estocs.
- Tresoreria i detall de les restriccions de disponibilitat.
- Valors cotitzats.
- Comptes a cobrar (incloent els d'altres empreses del grup, companyies associades, administradors, ...).
- Préstecs bancaris i línies de descompte.
- La proporció a curt termini de les obligacions a llarg termini.
- Altres comptes a pagar (incloses empreses grup i associades, administradors, Administració pública i dividendes a accionistes).
- Capital social (incloent nombre d'accions de cada classe autoritzades, emeses i en circulació, valor nominal, moviments del període, drets preferents, dividendes acumulatius pendents, accions pròpies adquirides).
- Moviments en les reserves.
- Transaccions amb empreses o parts vinculades.

Independència, integritat i objectivitat

- Verificar si els auditors i els integrants de l'equip d'auditoria, s'han assegurat de tenir independència respecte a l'ens fiscalitzat que els hi permeti actuar amb integritat i objectivitat.
- Comprovar que s'ha advertit oportunament i adequada al personal sobre la necessitat d'observar els requeriments d'independència, integritat, objectivitat en relació a l'ens fiscalitzat i les parts relacionades com sucursals, inversors, afiliats, ...
- Comprovar que, en el seu cas, també s'ha assegurat la independència d'altres auditors, per treballs fets sobre àmbits parcials o components separats de l'entitat.
- Si s'ha detectat qualsevol informació que pugui indicar manca d'independència, integritat i objectivitat, verificar si s'ha resolt adequadament i identificat els seus possibles efectes.
- Si varen ser els honoraris facturats pels serveis prestats en anys anteriors, cobrats abans de l'emissió de l'informe d'aquest encàrrec.

Equip de treball

- Comprovar, de la planificació dels treballs, que es van preveure i establir les necessitats de personal en el temps oportú i varen ser aprovades pel soci responsable del treball.
- Comprovar que el personal assignat al treball té, en conjunt, un apropiat nivell d'experiència, destresa i formació tècnica en relació a la complexitat o altres requeriments de l'encàrrec.

Planificació

- Avaluar si dels papers de treball analitzats se'n desprèn una adequada planificació de l'auditoria.
- La planificació ha tingut en compte:
 - Naturalesa de les activitats,
 - Condicions econòmiques que afecten l'ens o al sector,
 - Experiència de l'equip de treball,
 - Materialitat i risc,
 - Enfocament global d'auditoria,
 - Calendari,
 - Utilització d'experts,
 - Eines d'auditoria, mostres estadístiques, auditoria informàtica, ...
- Indicar la materialitat emprada pels auditors i avaluar-ne la seva raonabilitat.
- Verificar si hi ha un pressupost d'hores en l'arxiu.
- Verificar si hi figura la carta d'encàrrec indicant les obligacions actuals, en l'arxiu.

Revisió i supervisió

- Comprovar que hi ha evidència adequada de que els papers de treball han estat revisats mitjançant les firmes del gerent del treball i del soci que firma.
- Preparar un resum dels punts que s'han discutit i avaluat en el transcurs del treball d'auditoria.

Evidència d'auditoria

- Control intern:
 - Comprovar que hi ha constància en l'expedient de que s'ha avaluat el control intern, ja sigui amb qüestionari, resum de procediments o fluxgrames. I que s'han fet les corresponents proves de compliment.
 - Preparar un resum de les debilitats de control intern detectades.
 - Fer un extracte de la carta o informe de recomanacions.
- Papers de treball:
 - Comprovar que en els papers de treball hi ha constància de qui els ha preparat i la data, qui els ha revisat i la data, objectiu de la prova i conclusió de la prova.
 - Quan correspongui, verificar que s'ha comprovat que els saldos inicials s'han creuat amb l'auditoria de l'exercici anterior i els saldos finals amb els majors i el balanç de tancament.
- Per cadascuna de les àrees de revisió, preparar un resum de les proves i procediments d'auditoria efectuats i dels seus resultat, avaluant la seva raonabilitat.

- Entre d'altres, cal comprovar que s'han dut a terme les següents proves i procediments d'auditoria:
 - Quan les partides siguin significatives, l'inventari, comprovació d'inventari o procediments similars que hagin permès obtenir evidència de l'existència física dels béns de l'immobilitzat i de les existències que integren l'actiu de l'ens.
 - Proves relatives a criteris comptables i estimats, així com de la seva aplicació uniforme respecte d'exercicis anteriors. Per exemple: criteris d'amortització i previsions de vida útil, criteris de valoració d'existències, obsolescència de béns, estimació de dubtós cobrament, provisions, valoració d'inversions financeres, dotacions, ...
 - Proves relatives a tall d'operacions, de compres i despeses, vendes i d'entrades i sortides de béns, abans i després de la data de tancament.
 - Anàlisi de la cobertura d'assegurances dels béns, drets, riscos, ...
 - Circularització de bancs i entitats financeres, deutors, creditors, assessors legals i d'altres, juntament amb l'anàlisi de les respostes i en el seu cas, proves alternatives.
 - Anàlisi de les transaccions amb empreses o entitats del grup i de les inversions financeres en aquestes entitats.
 - Revisió d'actes, acords, escriptures i altres documents legals.
 - Que s'han verificat i avaluat els possibles dubtes que afectin a la continuïtat de l'entitat i en el seu cas, se n'han identificat les causes.
 - S'han analitzat adequadament els riscos i contingències passives.
 - Proves d'anàlisi de fets posteriors.
 - Carta de manifestacions de la direcció. Quan aquesta carta contingui manifestacions addicionals a les que són considerades habituals, caldrà fer-ne una anàlisi específica.
- Caldrà verificar, especialment, que els papers de treball contenen evidència suficient de les conclusions de l'informe d'auditoria.
- Igualment, caldrà avaluar aquelles observacions que no s'han considerat a l'hora de formular l'opinió.
- Basat en l'evidència dels papers de treball, caldrà indicar possibles desacords amb l'opinió emesa.

Carta o informe de recomanacions

- Obtenir i analitzar l'informe de recomanacions que formulin els auditors.
- Analitzar els efectes que, sobre la fiscalització, poden comportar els aspectes que s'hi recullen.

TANCAMENT DE LES ÀREES DE REVISIÓ

Cada àrea de revisió s'haurà de concloure amb:

- Si és el cas, un resum dels ajustaments i reclassificacions proposats.
- Un detall de les observacions que s'han posat de manifest classificades per:
 - Limitacions a l'abast.
 - Debilitats o punts de millora del control intern.
 - Incompliments normatius.
 - Excepcions o salvetats.
 - Incerteses.
 - Altres observacions no significatives.
 - Comentaris a incloure en les recomanacions.
- Una conclusió global de l'àrea.

PAPERS DE TREBALL

D'acord amb el que disposa el plec de clàusules que regula la contractació dels treballs de fiscalització, els papers de treball, així com la resta de la documentació que ha servit de suport per a l'elaboració dels informes de fiscalització, inclosos aquells que s'han obtingut amb suport informàtic, telemàtic o similar, s'hauran de lliurar al Tribunal de Comptes a l'acabament dels treballs.

La citada documentació serà propietat del Tribunal, qui, en cas de sol·licitar-se, podrà autoritzar la seva utilització per a fiscalitzacions de períodes posteriors i en el seu cas, a la firma adjudicatària a efectes de controls de qualitat que hi tingui establerts o als que pugui estar sotmesa.

Els fitxers informàtics que s'hagin obtingut per l'execució dels treballs, s'hauran d'utilitzar exclusivament en les dependències de l'ens fiscalitzat, restant expressament prohibit treure'ls de l'entitat, havent de ser eliminats al concloure el treball de camp, llevat d'aquelles còpies o fraccions dels fitxers que s'hagin de lliurar al Tribunal per formar part del paper de treball de la fiscalització.

Com es determina a la guia de fiscalització corresponent a la planificació, els treballs hauran de comportar la revisió dels papers corresponents a l'exercici anterior abans de cercar informació i mantenir entrevistes amb els responsables de les entitats fiscalitzades, a l'objecte d'obtenir aquells antecedents que es considerin necessaris i que estiguin en poder del Tribunal, augmentant d'aquesta manera l'eficiència dels treballs i evitant distorsions innecessàries a l'ens fiscalitzat.

Els expedients que continguin els papers de treball s'hauran d'estructurar en dos parts:

- Arxiu permanent o històric: Que contindrà el conjunt de documentació relativa a l'entitat fiscalitzada, que s'hagi obtingut durant el període, sigui quina sigui la data del seu origen i que sigui d'interès per a futures fiscalitzacions. A efectes il·lustratius, formen part d'aquest arxiu:
 - Estatuts, modificacions d'estatuts.
 - Acords o resolucions que determinen la composició o modificació d'òrgans de govern, d'administració o de direcció.
 - Normatives que afecten especialment a l'ens fiscalitzat.
 - Escripures públiques de compra d'actius, participacions, ...
 - Contractes la vigència dels quals excedeixi el període fiscalitzat.
 - Descripció de circuits i procediments, així com manuals o instruccions de funcionament.
- Arxiu de l'exercici: que contindrà el conjunt de papers de treball i altra documentació relativa a la fiscalització de l'exercici i que es subdividirà en:
 - Arxiu general: amb la informació de la fiscalització que afecta a diferents àrees de revisió, així com resums de conclusions, estats fiscalitzats, resums d'actes, etc.

- Arxiu de revisió de les àrees: en les que s'hagi dividit el treball, contenint els corresponents papers de treball i altra documentació de la fiscalització que constitueixi l'evidència del treball realitzat i de les seves observacions i conclusions obtingudes. Habitualment, aquestes àrees de revisió s'hauran d'estructurar de la forma següent:
 - Papers de treball que recullin la documentació o informació comptable o pressupostària que es sotmet a revisió en aquella àrea.
 - Fulls de treball que desglossaran els diferents apartats en els que es subdivideix la informació que es sotmet a revisió, recollint i detallant la composició dels imports i el detall dels moviments que s'han succeït durant el període.
 - Papers de treball que recullin les anàlisis, comprovacions i revisions que s'hagin dut a terme com a conseqüència de l'execució de les proves requerides en les guies de fiscalització.
 - Documents que siguin suport i evidència dels treballs efectuats i de les seves conclusions.

Els papers de treball s'hauran de posar a disposició del Tribunal en el moment de lliurar l'informe provisional. Qualsevol comprovació, verificació o treball que s'hagi de dur a terme amb posterioritat, requerirà que es coordini amb el Tribunal la devolució total o parcial dels papers de treball o que aquests es completin i ultimïn a les dependències d'aquest Tribunal. En qualsevol cas, el lliurament dels papers de treball no podrà ser oposat pels auditors als efectes de dur a terme els treballs i verificacions que, d'acord amb el plec de clàusules, els hi correspon en aquesta fase del treball.

Preparació i lliurament dels papers de treball en suport informàtic

Els papers de treball s'hauran de preparar i lliurar en suport informàtic d'acord amb les següents instruccions:

- Els papers del Decret del 10-02-2010 pel qual s'aprova el catàleg dels formats elementals que s'han d'utilitzar en el desenvolupament i en el desplegament dels sistemes d'informació i en l'intercanvi de dades que realitza l'Administració general. Com a norma general el conjunt de papers de treball es lliuraran en format electrònic al Tribunal de Comptes; només aquella documentació que no pugui ser lliurada sota aquest suport serà entregada en suport físic.
- La informació obtinguda de les entitats fiscalitzades en suport informàtic, es lliurarà en idèntic format al rebut. En el cas que els auditors dugin a terme treballs directes sobre aquests fitxers, caldrà lliurar al Tribunal còpia dels fitxers originals rebuts i, formant part dels papers de treball, aquells que resultin del treball efectuat.
- Les còpies de documents originals es lliuraran en un format que permeti el seu visionat, d'entre els contemplats en el Decret de 10-02-2010 citat més amunt.
- Els documents originals que no es puguin lliurar en format electrònic es lliuraran en suport paper al Tribunal degudament referenciats per a poder relacionar-los amb els papers de treball.

El conjunt dels papers de treball, fitxers informàtics i expedients, han de ser degudament referenciats de manera que permetin relacionar eficaçment la informació continguda en el paper amb els procediments executats, les conclusions, les evidències que el suporten, etc.

L'estructura dels papers de treball ha de contenir una carpeta amb el nom de l'entitat i l'any de la fiscalització, que contindrà dos subcarpetes, la corresponent a l'arxiu permanent o històric, i a l'arxiu de l'exercici (ambdues carpetes amb els continguts que es detallen en aquesta guia de fiscalització). La carpeta de l'arxiu de l'exercici contindrà dos subcarpetes: una corresponent a l'arxiu general i una altra a l'arxiu de revisió d'àrees (també amb els continguts que es detallen en aquesta guia).

Els fitxers que conformen els papers de treball i altra documentació s'hauran de presentar en carpetes, seguint el model del paràgraf anterior, ordenats i amb el títol del fitxer explícit i que permeti una clara identificació del contingut que hi conté. Pel que fa als papers de treball corresponents a l'arxiu de revisió per àrees s'hauran de presentar identificant l'àrea de revisió (entenent com a àrea de revisió cadascun dels títols que conforma l'índex de la guia de fiscalització).

INFORMES

D'acord amb el que disposa el plec de clàusules que regulen la contractació, els auditors hauran de presentar els resultats dels seus treballs en informes que s'ajustaran al procediment següent:

a) Informe provisional

Els auditors presentaran un informe per cada entitat fiscalitzada, on es posi de manifest, de forma adequada, documentada, independent i objectiva el resultat del seu treball.

Els informes han de constatar si els comptes anuals presentats per les entitats fiscalitzades al tancament de l'exercici, representen la seva situació economicopatrimonial i el resultat de les seves operacions a 31 de desembre, d'acord amb els principis comptables i pressupostaris que els són d'aplicació.

Així mateix, l'esmentat informe inclourà l'anàlisi de la gestió pressupostària de les diferents entitats, execució, principis i procediments. Les observacions derivades de l'anàlisi i verificació de l'acompliment de la normativa aplicable en l'execució dels actes, operacions i procediments de la seva gestió, els resultats derivats de l'anàlisi de l'organització i el control intern, i l'assoliment de millores en base a l'aplicació de mesures correctores proposades en anys anteriors.

L'estructura dels informes s'haurà d'ajustar al format i model facilitat pel Tribunal de Comptes.

De manera enunciativa, el contingut de l'informe ha de respondre a l'esquema següent:

ÍNDEX

1. INTRODUCCIÓ

- 1.1. Objecte i abast
- 1.2. Metodologia
- 1.3. Naturalesa jurídica
- 1.4. Marc jurídic
- 1.5. Organització i control intern
- 1.6. Limitacions a l'abast

2. FISCALITZACIÓ REALITZADA

- 2.1. Subvencions atorgades pel Govern
- 2.2. Comptes anuals
 - 2.2.1. Actius no corrents
 - 2.2.2. Crèdits i comptes per cobrar a curt termini
 - 2.2.3. Inversions financeres a curt termini
 - 2.2.4. Tresoreria
 - 2.2.5. Ajustaments per periodificació
 - 2.2.6. Patrimoni net

- 2.2.7. Provisions a llarg termini
- 2.2.8. Subvencions
- 2.2.9. Creditors comercials i altres comptes a pagar
- 2.2.10. Ingressos d'exploració
- 2.2.11. Consum de mercaderies, matèries primeres i altres materials
- 2.2.12. Altres despeses d'exploració
- 2.2.13. Despeses de personal
- 2.2.14. Resultats financers
- 2.2.15. Altres ingressos i despeses no recurrents
- 2.3. Execució pressupostària
- 2.4. Altres aspectes a destacar
- 2.5. Evolució de les magnituds i ratis principals

3. OBSERVACIONS I RECOMANACIONS

4. CONCLUSIONS (Opinió)

En aquest informe provisional l'auditor haurà d'indicar aquelles observacions que figuraven en exercicis anteriors i que en el parer professional de l'auditor no són d'aplicació en l'exercici que es fiscalitza, caldrà que indiqui clarament la referència al paper de treball que justifica la no consideració de les observacions. Així mateix, per aquelles observacions noves, caldrà que també indiqui la referència al paper de treball i que en aquest es justifiquin els motius de la seva incorporació a l'informe de fiscalització.

Per la resta d'observacions que figuren en l'informe, l'auditor les haurà de referenciar clarament als seus papers de treball per tal que es pugui identificar les evidències que les sustenten.

Els quadres de l'informe que reproduïxen els estats i comptes fiscalitzats, s'hauran d'ajustar al format que facilitarà el Tribunal de Comptes a l'empresa auditora.

L'informe provisional, un cop revisat i aprovat pel Tribunal, serà presentat a les entitats objecte de la fiscalització, als efectes de que si s'escau formulin les seves observacions o aclariments, en presència eventual dels auditors.

b) Informe definitiu

Els auditors col·laboraran amb el Tribunal en la resolució de les al·legacions formulades pels responsables dels ens fiscalitzats.

Els auditors donaran el seu parer professional, per cada una de les al·legacions presentades indicant: observació a la que fan referència, arguments que varen justificar l'observació, arguments presentats per l'entitat, opinió d'aquests arguments i raonabilitat segons l'auditor. I finalment la indicació de si es modifica, o no, l'observació i com quedaria l'informe final.