

Reflexions entorn a l'informe de revisió del compte justificatiu en subvencions de programes de formació



L'sp)

(sector públic)



Agustí Mañosa
GFS auditores Asociados

Reflexions entorn a l'informe de revisió del compte justificatiu en subvencions de programes de formació

INTRODUCCIÓ

Les informacions aparegudes en els mitjans de comunicació referides a presumptes fraus en cursos de formació posen de manifest la necessitat d'incrementar els controls en la seva gestió i en especial en la correcta justificació dels fons rebuts.

En aquest sentit, l'informe de l'auditor de revisió del compte justificatiu de la subvenció pot representar sens dubte una gran ajuda per a les administracions sempre que aquests informes es realitzin dins d'un marc d'estreta col·laboració i confiança entre els professionals de l'auditoria i les administracions concedents i fiscalitzadores de les subvencions.

REFERÈNCIES NORMATIVES GENERALS

La referència normativa general a nivell estatal on s'estableixen les directrius bàsiques de la justificació de subvencions es troba en el capítol VI del Títol I de la pròpia Llei general de subvencions (Llei 38/2003), si bé no hi apareix encara cap referència a la figura de l'informe de l'auditor com a instrument o opció de la justificació. És en el Reial decret 887/2006 pel qual

s'aprova el Reglament de la Llei general de subvencions on apareix per primera vegada l'esment a l'informe de l'auditor, concretament en el seu article 74, en relació amb el compte justificatiu amb aportació d'informe d'auditor, i en el seu article 80, en relació amb els supòsits (molt poc habituals) de justificació a través d'estats comptables auditats.

També a nivell estatal tenim l'Ordre TIN/2965/2008, actualitzada per les Ordres TIN/788/2009 i ESS/1337/2013, en la qual es defineixen les despeses subvencionables pel Fons Social Europeu durant el període 2007/2013.

Altres referències d'àmbit comunitari, però igualment aplicables a les subvencions que encara s'estan justificant, les trobem en el Reglament (CE) de la Comissió Europea 1081/2006, en el qual s'estableixen d'una forma molt genèrica les categories de despeses subvencionables, el Reglament (CE) 1083/2006,¹ en què es parla, també d'una forma molt genèrica, de

¹ Reglament derogat pel Reglament (CE) 1303/2013 de 17 de desembre de 2013.

Per al nou període de programació 2014-2020, la UE ha publicat nous Reglaments que no es detallen en aquest article, que substitueixen als anteriors, que encara segueixen en vigor per a plans i/o subvencions concedides amb anterioritat a la publicació d'aquests Reglaments.

la subvencionabilitat de la despesa, el Reglament (CE) 1828/2006, on apareix el concepte de pista d'auditoria i el Reglament (CE) 846/2009, que modifica l'anterior.

Pel que fa als requisits tècnics de l'informe de l'auditor sobre el compte justificatiu, els trobem a l'Ordre EHA/1434/2007 en la qual s'aprova la norma d'actuació dels auditors de comptes en la realització dels treballs de revisió de comptes justificatius de subvencions.

Així mateix, l'ICJCE va emetre el març de 2008 (Circular E05/2008) la Guia d'actuació per a la realització dels treballs de revisió de comptes justificatius de subvencions, en l'àmbit del sector públic estatal, revisada el febrer i juliol de 2011.

Un aspecte freqüentment desconegut per les entitats beneficiàries de subvencions per no estar directament relacionat amb la seva justificació i que deriva precisament de l'obtenció d'aquestes subvencions, és el disposat en la disposició addicional segona del Reglament de la Llei d'auditoria (Reial decret 1517/2011) referent a l'auditoria de comptes anuals de les entitats perceptores de subvencions o ajuts amb càrrec als pressupostos de les Administracions públiques o a fons de la Unió Europea i en la qual es determina que les entitats –qualsevol que sigui la

seva naturalesa jurídica i sempre que hagin de formular comptes anuals conforme al marc normatiu d'informació financera que li sigui aplicable– que durant un exercici social haguessin rebut subvencions o ajuts amb càrrec als pressupostos de les Administracions públiques de la Unió europea, per un import total acumulat superior a 600.000 euros, estaran obligades a sotmetre a auditoria els comptes anuals corresponents a aquest exercici i als exercicis en què es realitzin les operacions o executin les inversions corresponents a les esmentades subvencions o ajudes.

L'INFORME DE REVISIÓ DEL COMPTA JUSTIFICATIU

Els objectius, principis, procediments i requisits tècnics de l'informe de l'auditor sobre la revisió del compte justificatiu de les subvencions estan definides per l'Ordre EHA/1434/2007. D'aquesta forma, l'activitat de la revisió del compte justificatiu queda perfectament regulada en els seus aspectes més generals que es concretaran en cada subvenció en particular a través de les seves pròpies bases reguladores.



L'objectiu final de la revisió del compte justificatiu és l'emissió d'un informe per part de l'auditor sobre la subvencionalitat o elegibilitat de les despeses imputades al programa o subvenció a justificar. D'aquesta forma, l'informe de l'auditor hauria de ser un instrument d'ajuda per a l'òrgan concedent de la subvenció en el moment de comprovar la correcta justificació per part del beneficiari.

La preparació i elaboració del compte justificatiu és responsabilitat de l'entitat beneficiària, essent la responsabilitat de l'auditor la de revisar aquest compte justificatiu d'acord als criteris i requisits tècnics definits en l'esmentada Ordre EHA/1434/2007 i en les pròpies bases reguladores de la subvenció.

Per arribar a l'emissió de l'informe, l'auditor ha de realitzar el seu treball basant-se en uns procediments generals i específics perfectament regulats i que en síntesi consisteixen en:

- Procediments de caràcter general:

Comprensió de les obligacions imposades al beneficiari per la normativa reguladora de la subvenció, sol·licitud del compte justificatiu elaborada pel beneficiari i obtenció de l'informe d'auditoria i comunicació amb l'auditor de l'entitat beneficiària en cas que

estigui obligada a sotmetre a auditoria els seus comptes anuals i no hagi estat el propi auditor del compte justificatiu qui realitzi l'auditoria dels dits comptes anuals.

• Procediments de caràcter específic:

Revisió de la memòria d'actuació a fi de verificar l'existència de la concordança necessària entre l'activitat realitzada i els documents que serveixin de base per a la seva justificació.

Revisió de la memòria econòmica a través de la qual es revisaran les despeses incorregudes amb l'abast establert en les bases reguladores, l'existència dels seus justificants i del seu pagament, el compliment de les condicions imposades en les bases reguladores quant a la subvencionalitat dels diferents tipus de despesa, l'adequada imputació de les despeses indirectes sobre la base de criteris d'imputació de costos generalment acceptats, l'existència de les diverses ofertes de diferents proveïdors en els casos en què així es determini en les condicions de la subvenció, així com del compliment dels criteris establerts per a la subcontractació i l'existència de coherència entre les despeses imputades i l'objecte de l'activitat subvencionada.

En la nostra opinió, mereix especial atenció aquest darrer punt, ja que freqüentment és descuidat per les entitats beneficiàries en el moment de la justificació. El compliment dels aspectes més formals de les bases reguladores no és suficient perquè el concepte de la despesa sigui subvencionable, és imprescindible que les despeses imputades estiguin directament i inequívocament relacionats amb l'objecte de l'activitat subvencionada perquè puguin ser considerats com elegibles.

Com a resultat dels procediments abans enumerats, l'auditor prepararà el seu informe en el qual detallarà les comprovacions realitzades i, sobre la base

d'aquestes, la seva conclusió envers la subvencionabilitat o no de les despeses imputades per l'entitat beneficiària a fi d'ajudar a l'òrgan concedent de la subvenció en la resolució de l'expedient (i freqüentment procedeixi al pagament de l'import retingut).

La realitat és que no sempre passa d'aquesta manera. La realitat que hem detectat en el decurs de la nostra experiència professional és que mentre que en programes gestionats directament per la UE si passa així, en programes gestionats per l'administració estatal o autonòmica, l'informe de l'auditor, tot i ser un requisit obligatori en alguns casos, no sempre és suficient per acreditar davant l'òrgan concedent la correcta justificació dels fons rebuts, ni per desbloquejar el pagament de l'import retingut, de tal manera que amb posterioritat a la revisió per part de l'auditor, l'entitat beneficiària és sotmesa a més controls i revisions per part de l'administració.

Respecte a això, ens sembla interessant esmentar una de les conclusions de les ponències presentades en un seminari sobre control de les subvencions públiques celebrat a Toledo el 1997:

«La coordinació entre els diversos òrgans implicats en les tasques de control, tant intern com extern, hauria de constituir un principi bàsic d'actuació, a l'objecte d'evitar duplicitats d'intervencions, ineficiència en la utilització de fons públics i sensació d'excés de control.»

Faci's notar que aquestes conclusions eren elaborades abans de l'elaboració i entrada en vigor de l'actual Llei general de subvencions, la qual cosa posa en evidència que poc s'ha avançat en aquest aspecte.

ASPECTES GENERALS QUANT A LA JUSTIFICACIÓ DE LES DESPESES

En aquest punt és necessari recordar que l'objectiu de les subvencions és finançar les despeses variables lligades a l'execució d'una activitat però no finançar les despeses fixes de l'entitat. És per aquest motiu pel que les despeses generals o d'estructura no poden estar finançats per les subvencions més que en la part que raonablement puguin estar relacionats amb l'activitat subvencionada, però mai en la seva totalitat.

En les bases reguladores de totes les subvencions es defineixen quins són els conceptes de despeses subvencionables i com seran imputats al programa, és a dir, s'enumeren les despeses i es defineixen els criteris d'imputació.

En general, en el cas de les activitats de formació, els conceptes de despesa subvencionable són els següents:

- a) Despeses de personal docent, que inclou tant la impartició de la docència com la seva preparació i seguiment.
- b) Despeses d'amortització o lloguer dels equips didàctics o plataformes tecnològiques.
- c) Despeses de materials didàctics i consumibles lliurats als alumnes o utilitzats per aquests durant l'execució de la formació.
- d) Despeses d'amortització o lloguer de les aules, tallers o altres emplaçaments on es dugui a terme la formació.
- e) Assegurança d'accident dels alumnes.
- f) Despeses de publicitat i difusió de les activitats formatives.
- g) Despeses de transport o manteniment dels alumnes treballadors ocupats.



- h) Despeses derivades de l'informe de l'auditor.
- i) Despeses derivades de les activitats d'avaluació i control de la qualitat de les activitats formatives.
- j) Despeses indirectes que s'imputaran d'acord a allò que es determina en les bases reguladores de cada subvenció. Aquestes despeses indirectes s'aplicaran com un percentatge fix sobre les despeses directes que és regulat en les pròpies bases o bé com un percentatge a calcular en funció del que representi l'import de la subvenció sobre el total de l'activitat de l'entitat.

En cap cas seran considerades com despeses subvencionables, despeses com interessos bancaris, comissions per serveis bancaris, sancions administratives o multes, l'IVA recuperable o l'adquisició d'elements d'immobilitzat.

Quant als criteris d'imputació, els més destacables són els que fan referència a les despeses de personal propi, les amortitzacions i els lloguers.

Pel que fa a les despeses de personal propi, s'imputaran al cost real relacionat amb el programa que es calcularà en funció de les hores efectivament dedicades al programa multiplicades pel cost hora del treballador, calculat com el resultat de dividir el cost total del treballador (sou brut més cost de seguretat social) entre les hores del corresponent conveni laboral d'aplicació o les hores efectivament treballades en cas que siguin menors.

Pel que fa a les amortitzacions, s'imputarà partint de l'amortització comptable, o fiscal si així ho estableixen les bases, de l'element i calculant, sobre la base de criteris temporals i espacials, la part que d'aquella amortització resulti directament imputable al programa formatiu.

Pel cas dels lloguers, el criteri ha de ser també un criteri d'espai i temps.

Per a verificar la correcta imputació de les despeses a l'activitat subvencionada l'auditor examinarà tota la documentació original (factures, nòmines, pagaments, etc.) així com revisarà els criteris i els càlculs efectuats per l'entitat amb l'objectiu de determinar que les despeses imputades són coherents amb l'objectiu de l'activitat i han estat imputats d'acord als requeriments normatius aplicables.

Com assenyala Bustamante León (2006), l'auditor analitzarà els següents punts:

- a) «Compliment dels requisits, obligacions i condicions accessòries establertes en la normativa ja sigui estatal, autonòmica o europea per a la seva concessió o obtenció.
- b) La correcta aplicació dels fons previstos en la normativa reguladora i en el corresponent acord o conveni de concessió.
- c) El compliment de les obligacions imposades al beneficiari quant a la justificació i aplicació dels fons rebuts.

Tot això amb la finalitat de verificar:

- a) L'adequada i correcta obtenció de la subvenció per part dels beneficiaris.
- b) El compliment per part dels beneficiaris i entitats col·laboradores de les seves obligacions en la gestió i aplicació de la subvenció.
- c) L'adequada i correcta justificació de la subvenció per part de beneficiaris i entitats col·laboradores.
- d) La realitat i la regularitat de les operacions que, d'acord amb la justificació presentada per beneficiaris i entitats col·laboradores han estat finançades amb la subvenció.

- e) L'adequat i correcte finançament de les activitats subvencionades.
- f) L'existència de fets, circumstàncies o situacions no declarades en el moment de la concessió o en el de la justificació, en relació amb el finançament de les activitats, l'adequada i correcta obtenció, utilització, gaudi o justificació de la subvenció, així com respecte a la realitat i regularitat de les operacions finançades amb aquestes.»

ALGUNS ERRORS I LIMITACIONS EN EL MODEL DE JUSTIFICACIÓ

Producte de la nostra experiència en la revisió de comptes justificatius de subvencions de diferents programes, tant autonòmics com nacionals o europeus, comentem alguns dels errors o limitacions que en la nostra opinió presenta l'actual model de justificació:

- Bases reguladores confuses, poc clares o concretes i inclús en algunes ocasions incoherents amb altres disposicions normatives.
- Bases reguladores dispars inclús entre convocatòries d'un mateix organisme concedent.
- Disparitat de criteris en l'obligatorietat de l'informe de l'auditor inclús en programes dependents d'una mateixa administració.
- Poca comunicació entre els òrgans concedents, els òrgans fiscalitzadors de les subvencions i els auditors.

- Escàs reconeixement per part dels òrgans concedents del paper, la utilitat i la importància de l'informe de l'auditor i que es tradueix en la percepció per part de l'entitat beneficiària que aquest informe és un "peatge" que s'ha de passar i que aporta poc valor afegit.
- Visió excessivament formalista en la revisió dels expedients per part de l'administració.
- Disparitat de criteris quant a la subvencionabilitat de la despesa corresponent a l'informe del treball de l'auditor inclús en programes dependents d'una mateixa administració i en alguns casos limitació exagerada als seus honoraris, que pot provocar, si el beneficiari no assumeix la part no subvencionable, una remuneració no d'acord amb el rigor i qualitat que s'espera del treball de l'auditor.
- Es qüestiona, en la pràctica, la utilitat de l'informe de l'auditor per part de l'administració.

Cal afegir, a més, que algunes entitats beneficiàries tenen la percepció, equivocada, que el model els permet obtenir una rendibilitat mínima dedicant-se exclusivament a activitats de formació subvencionada, quan el sistema no subvenciona costos no associats a activitats subvencionades ni un marge mínim d'exploatació.

CONCLUSIÓ

No només no hi hauria d'haver cap dubte sobre la utilitat de l'informe de l'auditor en relació amb el compte justificatiu de subvencions, sinó que inclús s'hauria de potenciar la seva intervenció.

Ara bé, el paper de l'auditor en la revisió del compte justificatiu s'ha de situar en el nivell que li correspon. De la mateixa manera que no es posa en dubte el paper de l'auditor en la revisió dels comptes anuals de les companyies i a través d'aquesta revisió se'ls aporta un valor afegit de garantia i transparència, el mateix hauria d'ocórrer en la revisió dels comptes justificatius.

En la nostra opinió, per a això seria necessari millorar en alguns aspectes com:

- Prestigiar per part dels organismes concedents, el paper de l'auditor en la revisió dels comptes justificatius.
- Establir canals de comunicació entre els organismes concedents, els òrgans fiscalitzadors públics i els auditors amb la fi d'establir i consensuar criteris i bases de revisió comunes i compartits amb l'objectiu de minimitzar les incorreccions en la justificació de subvencions.
- Eliminar les limitacions o, com a mínim, augmentar els lindars en la subvencionalitat dels honoraris de l'auditor, amb la finalitat de no posar impediments a una remuneració d'acord amb el rigor i qualitat que s'espera del seu treball.
- Millorar la coordinació i eficiència dels organismes que intervenen en el sistema de justificació i agilitzar la depuració de les responsabilitats que la normativa atribueix

a cadascuna de les parts, sense excloure a l'auditor, quan es produeix un ús irregular de les subvencions.

- Incrementar el nivell de formació de totes les parts que intervenen en el procés.

REFERÈNCIES BIBLIOGRÀFIQUES

- Llei 38/2003, de 17 de novembre, general de subvencions
- Reial decret 887/2006, de 21 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament de la Llei 38/2003, de 17 de novembre, general de subvencions
- Ordre TIN/2965/2008, de 14 d'octubre, per la qual es determinen les despeses subvencionables pel Fons Social Europeu durant el període de programació de 2007-2013
- Ordre EHA/1434/2007, de 17 de maig, per la qual s'aprova la norma d'actuació d'auditors de comptes en la realització dels treballs de revisió de comptes justificatius de subvencions, en l'àmbit del sector públic estatal, previstos en l'article 74 del Reglament de la Llei 38/2003, de 17 de novembre, general de subvencions, aprovat mitjançant Reial decret 887/2006, de 21 de juliol
- Reglament (CE) Núm. 1828/2006 de la Comissió de 8 de desembre de 2006 pel qual es fixen les normes de desenvolupament per al Reglament (CE) núm. 1083/2006 del Consell, pel qual s'estableixen les disposicions generals relatives al Fons Europeu de Desenvolupament Regional, al Fons Social Europeu i al Fons de Cohesió, i el Reglament (CE) núm. 1080/2006 del Parlament Europeu i del Consell, relatiu al Fons Europeu de Desenvolupament Regional
- Reglament (CE) Núm. 1081/2006 del Parlament Europeu i del Consell de 5 de juliol de 2006 relatiu al Fons Social Europeu i pel qual es deroga el Reglament (CE) núm. 1784/1999
- Reglament (CE) Núm. 1083/2006 del Consell d'11 de juliol de 2006 pel qual s'estableixen les disposicions generals relatives al Fons Europeu de Desenvolupament Regional, al Fons Social Europeu i al Fons de Cohesió i es deroga el Reglament (CE) núm. 1260/1999
- Reglament (CE) Núm. 846/2009 de la Comissió d'1 de setembre de 2009 que modifica el Reglament (CE) núm. 1828/2006, pel qual es fixen normes de desenvolupament per al Reglament (CE) núm. 1083/2006 del Consell, pel qual s'estableixen les disposicions generals relatives al Fons Europeu de Desenvolupament Regional, al Fons Social Europeu i al Fons de Cohesió, i el Reglament (CE) núm. 1080/2006 del Parlament Europeu i del Consell, relatiu al Fons Europeu de Desenvolupament Regional
- Reial decret 1517/2011, de 31 d'octubre, pel qual s'aprova el Reglament que desenvolupa el text refós de la Llei d'auditoria de comptes, aprovat pel Reial decret legislatiu 1/2011, d'1 de juliol
- Bustamante León, Jesús. *La obtención de evidencia en el control financiero de subvenciones públicas*. Comunicació presentada en el II Congreso Nacional de Auditoría en el Sector Público. Sevilla 2006
- ICJCE. *Guía de actuación para la realización de los trabajos de revisión de cuentas justificativas de subvenciones, en el ámbito del sector público estatal*. Març 2008 (Circular E05/2008)
- Seminari sobre control de les subvencions públiques. Conclusions. Revista de Auditoria pública núm. 11. Octubre 1997