

l'Auditor) 80



Núm. 80
Novembre 2017

ODS Objectiu 17: Revitalitzar l'Aliança Mundial
per al Desenvolupament Sostenible

Les novetats en el règim jurídic de control intern de les
entitats del sector públic local

Com afecten les últimes novetats comptables en els estats
financers de les Fundacions i Associacions?

Indemnització per clientela: la remuneració del distribuïdor

'Shoe Dog'. La història de Nike

Col·legi de Censors Jurats
de Comptes de Catalunya = **EL CØL·L3G1**

80

Sor Eulàlia d'Anzizu, 41
08034 Barcelona
Tel. 93 280 31 00
Fax 93 252 15 01
col.legi@auditors-censors.com
www.auditorscensors.com

(l'índex)

- 3 Editorial**
Daniel Faura
- 4 Entrevista**
Sr. Carles Mundó i Blanch, Conseller de Justícia de la Generalitat de Catalunya (des del 14 de gener de 2016 fins al 28 d'octubre de 2017)
- 6 Fiscal**
La reforma de l'Impost sobre societats 2 anys després
- 12 RSE**
ODS Objectiu 17: Revitalitzar l'Aliança Mundial per al Desenvolupament Sostenible
- 16 Sector públic**
Actuacions dels auditors privats en l'àmbit del sector de la Generalitat de Catalunya
- 20 Sector públic**
Les novetats en el règim jurídic de control intern de les entitats del sector públic local
- 26 Auditoria**
Punt d'inflexió en el món de l'auditoria
- 28 Entitats no lucratives**
Com afecten les últimes novetats comptables en els estats financers de les Fundacions i Associacions?
- 32 Pericials**
Indemnització per clientela: la remuneració del distribuïdor
- 36 Pericials**
Manual de bones pràctiques (IV)
- 42 Auditoria**
Quines noves iniciatives portarà a terme el Departament tècnic del Col·legi aquesta temporada 2017/2018
- 44 Auditoria**
De què vam parlar en el Punt de trobada del passat 2 d'octubre
- 50 Empresa**
'Shoe Dog'. La història de Nike
- 54 Escola d'auditoria**
Espai de recerca

Director

Xavier Cardona

Ajudant de redacció

Silvia Richarte

Disseny

Finder & Wilber, S.A.

Edita

Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya

Col·laboradors

Daniel Faura, Comissió de joves CCJCC, Departament Tècnic, Llorenç Maristany, Meritxell Pérez-Copons, Josep Maria Noguera, Ricardo Garcia-Nieto, Jordi Casals, Josep Maria Canyelles, Enrique de Fez, Pere Ruiz, Aurelio Corella, Josep M. Morera, Jessica Brenner, Secundino Urcera, Tamara Seijo, Carlos Villabona, Enric Olcina, Carlos Rincón, Sergio Aranda, Santi Román, Esteve Dalmau y Félix Pedrosa

Quaderns Tècnics

Departament tècnic del CCJCC

L'Auditor) No s'identifica específicament amb les idees i opinions exposades en els articles publicats, que són responsabilitat exclusiva de l'autor.

Dipòsit Legal. B-42968-91

ISSN 2014-3893



SEGUEIX-NOS A:



@AuditorsCENSORS



<https://www.linkedin.com/grp/home?gid=4529821>

L'editorial)



Daniel Faura
President

Aquesta edició número 80 de la revista la publiquem en ple temps de tardor, temps d'hores curtes, sol avar, fulles caigudes i seques, múltiples colors que canvien i desapareixen, temps d'emocionalitat intensa, íntima, nostàlgica, de recolliment, però també de cels nets i clars, i d'horitzons borrosos i complexos.

Més enllà dels efectes naturals de l'estacionalitat, la singularitat i l'excepcionalitat dels temps que vivim: Govern català cessat, dissolució anticipada del Parlament, intervenció de la Generalitat i els seus organismes vinculats, decisions judicials controvertides, boicot a productes i serveis procedents de Catalunya, trasllat de més de 2.000 seus empresarials, imputació de partits polítics en casos de corrupció... perfilen un entorn de complexitat, desconcert i confusió, amb efectes estesos a gran part de la societat. Emocions que ens recorden el concepte d'"Animal Spirits", aportació de J.M. Keynes, en la seva obra *Teoria general de l'ocupació, l'interès i el diner*, per descriure com influeixen els estats ànims, les emocions i els afectes, en el comportament de les persones a l'hora de decidir conductes, com influeixen també en la seva confiança en el seu futur immediat.

Més que mai, i pel bé de tots, cal que recuperem els valors que són imprescindibles i fonamentals, tant per al desenvolupament i benestar de les persones i professionals com per a l'èxit de les organitzacions i el progrés de la societat: INTEGRITAT, actuar amb honradesa, honestedat, lleialtat, amb respecte pels altres i per un mateix, DIGNITAT, la força interior de la persona que la manté serena i ferma, malgrat les adversitats, inclou la humilitat, la tolerància, la comprensió i la paciència. COHERÈNCIA, evitar contradiccions entre pensaments, idees i accions. Està també molt relacionada amb la sinceritat, alhora que la coherència genera confiança. CORRESPONSABILITAT, per viure amb harmonia amb els altres, la responsabilitat ha de ser compartida, s'ha d'assumir l'alteritat, la consideració i respecte dels altres. Inclou també conceptes com cooperació, implicació, compromís, vincle.

Aquesta publicació coincidirà amb la celebració anual del Dia de l'Auditor, jornada en la qual compartim plegats la pertinença i els valors d'aquesta professió que aquest any celebrem al remodelat espai de l'antic Hospital de Sant Pau, obra de l'arquitecte modernista Lluís Domènech i Montaner. En el curs d'aquesta celebració serà lliurat el guardó que atorguem a persones i entitats que destaquen en comunicació relacionada amb Transparència, i serà lliurat l'Ajut a la Cooperació, al qual destinem el 0,7% del pressupost del Col·legi. Per acabar, atorgarem el títol d'Auditor Distingit de l'any a la persona que haurà estat destacada per la seva trajectòria i valors professionals.

Del contingut de la revista en destaquem, a més de la qualitat dels seus articles, el fet que sigui el fruit del treball de les diferents comissions especialitzades que estructuraven la participació dels col·legiats compartint experiències i coneixement i posant-lo a disposició de tot el col·lectiu, amb el suport i participació directa de les estructures funcionals del Col·legi, el Departament Tècnic i l'Escola d'Auditoria. Publiquem també l'entrevista que teníem enregistrada des del passat estiu amb el que ha estat darrer Conseller de Justícia, Carles Mundó, del qual lamentem i ens dol la seva privació de llibertat.

Al Col·legi seguim també compromesos, un dels articles que publiquem en tracta, amb el 17 ODS -objectius de desenvolupament sostenible de les UN- i, atenent a les dates que s'apropen, per acabar pensem molt oportú recordar el núm. 16, Pau i Justícia, la promoció de societats pacífiques, desenvolupar institucions eficaces, responsables i inclusives.



l'entrevista)

Sr. Carles Mundó i Blanch

Conseller de Justícia de la Generalitat de Catalunya

(des del 14 de gener de 2016 fins al 28 d'octubre de 2017)

“ L'auditoria és una eina imprescindible. Dona confiança i segur que afavoreix la gestió transparent.

Quins són els eixos bàsics de la política del Govern en relació amb la transparència i el retiment de comptes?

■ Amb l'aprovació de la llei de Transparència, l'any 2014, s'han posat en marxa tots els mecanismes per posar a l'abast de tothom el conjunt de l'activitat del Govern. El portal de la Transparència, el codi de conducta dels alts càrrecs o el Registre de Grups d'Interès en són un bon exemple.

El Departament de Justícia i el Col·legi vam signar un acord de col·laboració amb l'objecte d'impulsar i difondre a Catalunya la mediació com a mètode de resolució de conflictes. Quins són els aspectes bàsics perquè la cultura de la resolució alternativa de conflictes es consolidi com a pràctica generalment acceptada?

■ Ningú dubta de les bondats de la mediació com a forma idònia per resoldre els conflictes. Permet solucions on no hi ha una part vencedora i una part vençuda. La cultura de la mediació ha d'anar arrelant a la nostra societat. Tot aquest procés és lent i, per això, en alguns àmbits –per exemple els temes de família que acaben al jutjat– s'hauria d'establir un procés obligatori previ de mediació.

En relació amb les associacions i fundacions, és possible millorar les bones pràctiques de transparència i retiment de comptes?

■ El caràcter d'entitats sense ànim de lucre de les associacions i fundacions fa especialment rellevant el deure de transparència i retiment de comptes, especialment aquelles que reben fons públics. Creiem

que anem en la bona direcció i hem de ser capaços de trobar la manera òptima per complir l'objectiu de transparència sense que això sigui una càrrega excessiva per al bon funcionament de les entitats.

En relació amb el nostre treball com auditors, en què pensa que hem de millorar?

■ L'auditoria és una eina imprescindible. Dona confiança i segur que afavoreix la gestió transparent. Seria desitjable que, cada vegada més, es pugui incorporar una visió qualitativa, que vagi més enllà de l'anàlisi formal. Això evitaria situacions formalment transparents que, a la pràctica, no sempre ho són del tot.

L'Associació Intercol·legial de Catalunya ha organitzat el primer Congrés de les Professions de Catalunya. Com valora l'aportació a la societat dels col·legis professionals?

■ Els col·legis professionals serveixen als seus membres, però també al conjunt de la societat. Són una mostra clara de la societat civil organitzada, amb la voluntat d'aportar valor a les professions i al conjunt de l'activitat econòmica. La tasca en matèria de formació també és molt remarcable. Els col·legis professionals gaudeixen d'un gran prestigi i des del Govern estem sempre al seu costat.

l'fiscal)

La reforma de l'Impost sobre societats 2 anys després

1

Llorenç Maristany

Vicepresident d'AEDAF
Membre de la Comissió Fiscal
del CCJCC
Economista-Assessor fiscal
Maristany, Osés, S.L.P.



D'ON VENIM I CAP ON ANEM EN LA TRIBUTACIÓ DE L'IMPOST SOBRE SOCIETATS

Venim d'un lloc molt llunyà d'on som ara, però, paradoxalment, en essència, no ens hem mogut massa. Com s'explica poder fer una afirmació d'aquest tipus? Ho veurem a continuació:

2

Meritxell Pérez-Copons

Membre de la Comissió
Fiscal del CCJCC Sòcia de
Cortés & Pérez Auditores y
Asesores Asociados, S.L.

2

El perquè d'aquesta afirmació:

La primera llei de l'Impost sobre societats que s'escriu a l'Estat espanyol un cop acabat el franquisme és la Llei 61/1978 de l'impost sobre societats, la qual prenem com a punt de partida per a aquest article.

3

Josep Maria Noguera

Membre de la
Comissió Fiscal del
CCJCC

Si tenim en compte només les lleis de l'Impost sobre societats aprovades des de la 61/1978 (aquesta inclosa), podem afirmar que aquesta norma és, probablement, la llei de l'impost sobre societats més tributària que hi ha hagut fins al moment. Podem afirmar això, mentre, a diferència del que fan les normes posteriors, aquesta té unes "regles pròpies" per a la determinació de la base imposable, que no parteixen del resultat comptable de la companyia.

Ricardo Garcia-Nieto Serratosa

Membre de la Comissió
Fiscal del CCJCC
GNL Russell Bedford
Member of Russell
Bedford International

4

On tenim l'altre extrem? L'altre extrem el tenim en la Llei 27/2014 de l'impost sobre societats, en la darrera versió en el moment d'escriure el present article, és a dir, la vigent des del 29 de juny del 2017.

5

Jordi Casals

Membre de la Comissió
Fiscal del CCJCC
Soci de FAURA-
CASAS AUDITORS-
CONSULTORS, SL

La llei actual parteix d'un pol totalment oposat al de la Llei 61/1978: parteix del resultat comptable de la companyia. A partir d'aquí, però, per trobar la base imposable de l'impost cal aplicar un nivell d'ajustos tals com la limitació a la deduïbilitat d'interessos financers pel cas que superin el milió d'euros, la limitació a la deduïbilitat de determinats deterioraments o inclús la limitació a la compensació de bases imposables negatives que fan que la relació entre la comptabilitat i la fiscalitat, com ja passava l'any 1978, quedi desnaturalitzada. Aquesta és, probablement, una de les queixes més importants que ha rebut la redacció actual de l'impost en qüestió.

Per tant, doncs, si bé la norma del 1978 i la vigent del 2017 parteixen de dos punts ben diferents, al final, ambdues queden unides per la seva distància pel que fa al resultat comptable.

I què hi trobem entre una i l'altra?

Pel camí, hi trobem un intent d'aproximació del resultat fiscal al comptable que, com hem apuntat abans, esdevé un intent fallit.

Així, la Llei 43/1995 de l'impost sobre societats fa el primer pas perquè la base imposable de l'impost es configuri a partir del resultat comptable de la companyia.

Simplifica l'impost, afegeix dintre d'una mateixa llei tota la normativa que havia anat incorporant-se a aquest impost a partir de l'aprovació de la 61/1978 i, com a element tècnic destacat, organitza la normativa dels règims especials. Aquesta organització ens acompanya fins avui.

La Llei 43/1995, però, és àmpliament modificada a través de normes posteriors, fins al punt que l'any 2004 s'aprova el RDL 4/2004 per incorporar en un sol text tots aquests canvis.

De la Llei 43/1995 a la Llei 27/2014 tenim adaptacions a la normativa internacional, l'adaptació de l'IS a la reforma de la normativa comptable, però, sobretot, podem destacar una disminució dels tipus impositius que, acompanyada d'una ampliació de la base imposable (pels ajustos als que hem fet referència a l'apartat 1), comporta que l'estalvi fiscal final no acabi essent el que probablement el contribuïent pensava, a partir dels anuncis que s'havien fet.

Cal dir, però, que, entre el 1995 i la normativa vigent actualment, l'estat espanyol entra en crisi (inici 2007 o 2008, segons els sectors). Aquesta necessitat de mantenir la recaptació (o, si més no, d'evitar que s'enfonsi en els termes en què ho fa) és la que obliga a tornar a allunyar el resultat comptable (generalment negatiu, en un període de crisi), de la base imposable (que cal que sigui positiva per tal que això determini alguna tributació).

Cap on anem?

Fer prediccions sempre és una cosa ben difícil. Ara bé, si fem cas al que ha manifestat el Govern de l'Estat durant aquest temps, així com al que estan fent altres països de la UE, és probable que, en els propers temps, l'impost sobre societats es desenvolupi per alguna o totes les vies següents:

■ **El medi ambient:** Cada cop més, en l'àmbit europeu, trobem tributació lligada al medi ambient, ja sigui amb la creació de nous impostos, ja sigui amb la incorporació d'incentius, dintre dels impostos ja existents. Incentius a l'adquisició d'actius que respectin el medi ambient bé podem trobar-los en un futur a l'IS, d'una manera molt més present a l'actual.

■ **Una harmonització més gran de l'impost amb la normativa comunitària:** Fa molt de temps que en sentim a parlar, d'aquesta harmonització, però el cert és, que acaba d'arribar. Ara bé, aquest cop és probable que aquesta convergència sigui més efectiva, a través del projecte BEPS (base erosion and profit shifting), projecte que, en resum, intenta evitar que les bases imposables positives es traslladin a països amb baixa tributació.

■ **Més proximitat del resultat comptable amb la base imposable:** És probable que, un cop passat aquest període de crisi, començant pels pagaments fraccionats i acabant pel mateix impost, tornem cap al camí de la "identitat" entre el resultat comptable i la base imposable de l'impost.

■ **Negocis digitals:** I, finalment, no podem oblidar que, en els propers temps, ja sigui en l'àmbit normatiu, ja sigui en l'àmbit d'interpretació de la norma per part dels jutges, caldrà incorporar seguretat jurídica pel que fa

d'establiment permanent seran qüestions que s'hauran de tractar a fons, per tal d'evitar tant la desimposició com la doble imposició.



DIFERÈNCIA ENTRE RESULTAT COMPTABLE I BASE IMPOSABLE DE L'IMPOST SOBRE SOCIETATS

Amb anterioritat a la reforma, el sistema tributari espanyol havia fet un gran esforç per apropar el

resultat comptable al resultat fiscal, és a dir, el resultat comptable es corregia mitjançant les diferències temporals (ajustaments que només comportaven una diferència de tributació en el temps) i diferències permanents (corresponien a uns supòsits de no deduïbilitat taxats i justificats) per arribar a la base imposable, sobre la qual s'aplicava el tipus impositiu que donava lloc a la quota a la qual s'aplicaven algunes deduccions i bonificacions per tal de determinar la despesa impositiva total.

Des de poc abans de la reforma i fins avui, amb el seu màxim exponent en les darreres modificacions introduïdes amb el RDL 3/2016, s'han anat incloent-hi nous ajustaments que allunyen cada cop més el resultat comptable del resultat fiscal; nous ajustaments permanents, així com nous ajustaments temporals que, tot i ser reversibles, són de difícil o molt llarga recuperació per a les empreses. Aquest allunyament, en gran mesura, és per "eixamplar" les bases imposables, tot i que no va deixar de sorprendre la introducció de l'exempció de beneficis en transmissions de participacions complint determinats requisits, introduïda en l'article 21 del text refós de la Llei de l'impost sobre societats, que va molt més enllà de l'antiga deducció per doble imposició de dividends, ja que permet no tributar pels beneficis generats en la transmissió de participacions, incloent-hi les plusvàlues que es generen en aquestes transmissions que no estan computades en les reserves o fons propis de la transmesa, per la qual cosa, en realitat, el transmissor s'aplica una exempció sobre uns beneficis expectants que no han tributat dins de la transmesa perquè encara no s'han generat. Això ha provocat que, amb posterioritat, aquest article torni a ser objecte d'una nova modificació, i que no es permeti la deducció de les pèrdues obtingudes en les transmissions de societats que compleixin aquests mateixos requisits, la qual cosa és seriosament discutible, ja que s'ha aplicat

sobre les pèrdues la mateixa recepta que per als beneficis, amb la matisació destacable que les pèrdues sí que s'han materialitzat en la transmesa; l'argument és simple, però no per això just, és a dir "com que no tributen els beneficis... que no resten les pèrdues".

Seguint en la línia de les pèrdues en entitats participades, ja abans del nou Impost sobre societats, és a dir, en l'exercici 2013, es va eliminar la possibilitat de deduir les pèrdues per deteriorament d'entitats participades, tot i que s'haguessin de registrar comptablement, i que afectessin tant les entitats cotitzades com les no cotitzades. Aquesta eliminació ja va comportar una limitació injusta a la deduïbilitat d'unes pèrdues reals i comptables (art 15.k); però, com sempre, la realitat supera la ficció, i el 2016 s'introdueix una modificació per a la qual no només deixen de ser deduïbles les pèrdues dels deterioraments de participacions que es generin des del 2013, sinó que la Llei, mitjançant una disposició transitòria (DT 16.3), ens obliga a revertir les pèrdues generades i deduïdes en el passat (d'entitats no liquidades), sense que importi el termini en què es van aplicar, és a dir, anant molt més enllà del període de prescripció i sense que importi si, a més, la liquidació d'aquestes societats no és factible, per exemple, perquè es troba en concurs de creditors, i la voluntat de liquidar la societat depen d'un tercer, la qual cosa comporta, doncs, una autèntica aplicació retroactiva d'una norma fiscal desfavorable que infringeix, per tant, qualsevol principi de seguretat jurídica ja que modifica una norma sobre la qual els contribuents han ajustat la seva realitat econòmica a l'emparedament d'una legislació que els era d'aplicació en aquells anys, i s'obliga a tornar l'efecte econòmic de l'impost que es estalviat en el seu moment i ja consolidat.

Hi ha molts altres exemples de divergència entre el resultat comptable i el fiscal, com per exemple, la no deduïbilitat de les pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat material, intangible i de les inversions immobiliàries (art. 13.2); la limitació de la deduïbilitat fiscal de les despeses derivades de l'extinció d'una relació laboral que preveu l'art. 15.i) de la Llei, amb l'agreujant, a més, que, en aquest cas, es genera una total asimetria amb l'Impost sobre la renda de les persones físiques, on els ingressos tributen per aquesta diferència. En aquesta mateixa línia es va introduir, també, una limitació com a diferència temporal a la deduïbilitat de les despeses financeres segons un percentatge del benefici operatiu amb el límit d'un milió d'euros (art. 16), límit que s'aplica de la mateixa manera a empreses de reduïda dimensió o a grans

grups en consolidació i que, en funció dels seus beneficis operatius, pot afectar molt significativament, atès que aquest llinar és exactament el mateix, amb independència del nombre de societats que conformin el grup.

I, per si no n'hi ha prou amb tot això, hem d'afegir una limitació molt important a l'aplicació de bases imposables negatives d'exercicis anteriors, és a dir, si bé és cert s'elimina el còmput temporal de la seva aplicació, es limita quant a la quantia de la seva aplicació, la qual cosa paradoxalment comporta que empreses amb un resultat comptable negatiu que, després de suportar grans pèrdues en el passat, passen a tenir una base imposable positiva per aplicació de tots aquests ajustaments, hagin d'acabar satisfent l'Impost sobre societats per la limitació de l'aplicació de les bases negatives.

En resum, totes aquestes mesures ens duen a la conclusió que estem trencant un dels principis bàsics de l'ordenament jurídic tributari, és a dir, que els impostos han de gravar la capacitat econòmica de generar rendes, la qual cosa resulta més que evident que no s'aconsegueix mitjançant aquest Impost sobre societats, que permet que empreses amb beneficis importants no tributin per aplicació d'exempcions o, al contrari, empreses amb pèrdues hagin de pagar per aquest impost.



DIFERÈNCIES ENTRE LA TRIBUTACIÓ DE LES EMPRESES PETITES I MITJANES I LES GRANS EMPRESES

El balanç de l'Impost sobre societats des de 2015, ha esdevingut un impost allunyat

dels criteris esmentats sobre els quals s'havia basat la Llei 27/2014. Un d'aquests criteris es sustentava en "una estabilitat normativa" allunyada de les mesures temporals que s'havien adoptat en els darrers anys. Doncs bé, l'actual Impost sobre societats ha esdevingut un impost canviant sota criteris restrictius i amb canvis orientats a l'increment de la recaptació, que manté tanmateix els tipus impositius nominals. En el darrer tancament del període de 2016, ja hem pogut observar unes bases imposables allunyades cada cop més del resultat comptable, una vegada efectuats els ajustos extracomptables. El tant per cent que relaciona la quota i la base imposable, com a tipus

efectiu, es més elevat, ateses les limitacions en la deduïbilitat de despeses com les despeses financeres, els deterioraments dels actius immobiliaris, del fons de comerç, d'altres intangibles i actius financers i de les participacions en societats, així com també les limitacions en la compensació de bases imposables negatives i el recent canvi efectuat pel que fa a la reversió dels deterioraments de les participacions en societats. Potser aquest allunyament certament afecta més les grans empreses que les empreses de dimensió reduïda, ja que un nombre elevat de Pimes no han d'efectuar determinats ajustos que derivin de les restriccions esmentades, i per limitacions com la compensació de B.I. negatives que van en funció de la xifra de negoci, i afecta molt més les grans empreses.

Quant als incentius fiscals de les Pimes (xifra de negocis inferior a 10 milions d'euros), cal esmentar que no comporta una aposta per la veritable capitalització d'empreses d'aquesta dimensió, i el capítol dedicat a les empreses de reduïda dimensió no es va modificar substancialment. El legislador ha estat poc innovador, ja que els incentius fiscals de les empreses de dimensió reduïda s'han sustentat bàsicament en el diferiment de l'impost: és el cas de la llibertat d'amortització amb creació de llocs de treball, l'acceleració d'amortització en la inversió d'actius nous de l'immobilitzat material i les inversions immobiliàries afectes a l'activitat empresarial i la mateixa reserva d'anivellament.

L'equiparació del tipus del 25% a les grans empreses comporta un tractament molt més oneros en empreses que no tenen els canals de finançament que puguin tenir les grans empreses o les grans corporacions. I no hem d'oblidar que abans de la reforma fiscal de 2015 hi havia una dimensió d'empreses anomenades "microempreses" que, sota criteris de manteniment de plantilla, tributaven al tipus del 20%. S'hauria d'apostar per una reducció del tipus nominal i preveure un canvi de paradigma pel que fa a implantar incentius destinats a la inversió, mes enllà dels criteris modestos pel que fa a la reserva de capitalització i del tipus del 15% en els dos primers períodes impositius per noves activitats, que tanmateix alleugereixen la quota impositiva de l'impost.

Quant a la reserva d'anivellament que va ser un "incentiu fiscal" per a les Pimes, no deixa de ser tanmateix un altre diferiment que, si bé anticipa les possibles pèrdues a futur, ha esdevingut un incentiu que moltes petites i mitjanes empreses han renunciat a la seva aplicació. Caldria, al meu entendre, apostar clarament per incentivar la inversió i reinversió

d'actius que, per exemple, en empreses de serveis i de tecnologia puguin haver creat determinats intangibles, en el cas de la seva transmissió, es veuen abocades a una tributació elevada, ja que no hi ha incentius dedicats a reinversions en actius afectes a l'activitat productiva, mes enllà de l'aplicació de la reserva de capitalització. Una vegada més, una Llei d'Impost sobre societats "nova" que necessita una nova reforma al cap de tres anys des de la seva implantació, més procliu a la realitat empresarial del teixit empresarial de les Pimes.



EL PROCÉS D'HARMONITZACIÓ FISCAL A LA UE - HARMONITZACIÓ DE LA BASE DE L'IMPOST SOBRE SOCIETATS

Com és sabut, el mercat únic europeu és un dels principals objectius del projecte de la Unió Europea establert des dels primers tractats, i definit com "un espai sense fronteres interiors, en el qual circulen lliurement mercaderies, persones, serveis i capitals", per tal d'incrementar la prosperitat econòmica i contribuir a una unió cada vegada més estreta entre els pobles europeus.

Al llarg de les darreres dècades, la creació del mercat interior per als 28 estats membres ha anat avançant de mica en mica des de diferents fronts, alguns en un grau més elevat que altres. En aquest sentit, els avenços en l'harmonització fiscal efectiva com a instrument d'integració econòmica s'ha limitat principalment a la imposició indirecta, en concret amb l'IVA, la normativa es va harmonitzar el 1977. La imposició indirecta es va considerar, en el seu moment, de més rellevància pel que fa als efectes en la lliure circulació de béns. En canvi, la manca d'avenços en l'harmonització de la imposició directa té, com a causa principal, la reticència dels estats membres a perdre la sobirania fiscal, i aquest és l'únic instrument per assolir els seus objectius de política econòmica, després d'haver cedit les competències en política monetària. A més, entre les dificultats per avançar en l'harmonització fiscal, cal destacar la necessària unanimitat dels membres a l'hora de regular aquesta matèria.

Així, mentre coexisteixen 28 impostos sobre societats diferents i 28 administracions tributàries diferents, mentre les empreses operin en un mercat interior en què s'apliquen règims fiscals diferents, no s'assoliran tots els avantatges del mercat únic. Actualment, el debat sobre

un impost general i la cooperació fiscal s'han intensificat, principalment a causa del deteriorament de la situació econòmica de la zona euro i la lluita contra l'elusió fiscal, i es considera necessària la implementació d'un cert grau d'harmonització de la tributació de les societats a fi d'evitar distorsions de la competència (principalment pel que fa a decisions d'inversió). En aquest sentit, el Consell de la UE està treballant actualment sobre una iniciativa legislativa reelaborada per la Comissió el 2016 sobre la creació d'una base imposable comuna de l'impost sobre societats (BICIS) i una base imposable consolidada comuna de l'impost sobre societats (BICCIS) per a totes les activitats empresarials desenvolupades a la Unió. Aquestes directives tindrien com a objectius els següents:

- Fixar un conjunt únic de normes comunes per al càlcul de la base imposable de l'impost de societats en el mercat interior de la UE.
- Establir unes normes tècniques per a la consolidació dels beneficis i la distribució de la base imposable consolidada als estats membres. Els beneficis imposables consolidats d'un grup d'empreses multinacionals serien compartits entre els estats membres mitjançant una fórmula de repartiment. La quota que hauria de pagar a cada país es calcularia aplicant el tipus impositiu de cadascun.
- Reduir les despeses administratives (sistema de finestra única i única declaració de l'impost en un únic estat) i augmentar la seguretat jurídica de les empreses, s'ha d'uniformitzar el càlcul dels seus beneficis imposables en tots els països de la UE.
- Ajudar els estats membres a lluitar contra la planificació fiscal agressiva, amb la garantia que els ingressos de les empreses es gravin en els països en què es crea el valor.

La iniciativa BICCIS, però, no té per objecte l'harmonització dels tipus de gravamen ni dels possibles crèdits fiscals a la UE, qüestions que excedeixen l'àmbit d'aplicació d'aquests dos projectes de directiva. La decisió sobre els tipus de l'impost de societats seguiria essent un dret sobirà dels estats membres, i aquests serien un dels elements clau de la competència entre estats per atreure la inversió estrangera.

Els dos projectes de directives tracten sobre fiscalitat, per la qual cosa han de ser adoptats mitjançant el procediment legislatiu especial, que exigeix l'aprovació per unanimitat al Consell de la UE un cop aquest hagi consultat al Parlament Europeu.



DISTANCIAMENT ENTRE LA FACTURA FISCAL I EL BENEFICI REAL

Segons l'article primer de la Llei 27/2014, de 27 de novembre (la LLIS), l'Impost sobre societats és un tribut que grava la renda de les societats i altres entitats

jurídiques. D'altra banda, el punt 7 de les normes d'elaboració dels comptes anuals, que regula el Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat, estableix que el compte de pèrdues i guanys recull el resultat de l'exercici, format pels ingressos obtinguts i les despeses efectuades, llevat en el cas que sigui procedent la seva imputació directa al patrimoni net, d'acord amb el que preveuen les normes de registre i valoració. I, finalment, l'article 10.3 de la LLIS dictamina que la base imposable de l'impost, en el mètode d'estimació directa, es calcula a partir del resultat comptable determinat en les normes previstes al Codi de comerç i normativa que el desenvolupin, corregit pels preceptes regulats a la mateixa Llei. Aquesta mateixa definició de la base imposable la trobem ja, com una de les principals novetats, a la Llei 43/1995, de 27 de desembre.

Si tenim en compte les definicions anteriors, pot sorprendre que amb uns tipus nominals de l'Impost d'entre el 30-25%, segons la dimensió de l'entitat, o el tipus general actual del 25%, la mateixa Agència Tributària afirmi que a l'exercici 2015 el tipus efectiu sobre el resultat comptable va ser del 7% per a les grans empreses i del 14% per a les petites. Tot i que aquests percentatges han estat discutits i rebatuts per diversos col·lectius (la CEOE, l'AEDAF,...) amb els arguments, d'una banda, que l'estudi de l'Agència Tributària fa referència a grups consolidats, i no a grans empreses i, de l'altra, al fet que el tipus efectiu caldria determinar-lo com el percentatge que comporta la quota que paguen les empreses sobre la base imposable del tribut, i no sobre el resultat comptable, d'aquesta forma es corregeix el biaix que comporta, d'una banda, la inclusió en el resultat comptable els beneficis generats i que han tributat a l'exterior i, de l'altra, els ajustos per consolidació en el cas de grups empresarials. Si tenim en compte aquestes consideracions, segons la CEOE, l'Impost sobre societats que van pagar el 2015 les grans empreses va ser del 19,2% sobre la base imposable, i del 22% en el cas de les petites i mitjanes empreses.

Tot i el gap tan considerable entre les xifres de l'administració de tributs i les de la CEOE, el que és cert és que hi ha un diferencial entre la tributació efectiva i els tipus nominals de l'Impost, tant pel que fa a les grans

empreses com a les Pimes. Aquest diferencial té el seu origen en l'establiment en la norma reguladora d'una sèrie de deduccions i beneficis fiscals, alguns d'ells, però, no vigents amb l'actual normativa, com ara la deducció de despeses financeres en operacions amb entitats del mateix grup, llibertat d'amortització, deduccions per pèrdues de valor de participacions estrangeres,... Una sèrie de mesures, en definitiva, que permetien reduir significativament la factura fiscal, sobretot, a les grans empreses i grups consolidats. L'any 2011, la tributació efectiva per l'Impost dels grups consolidats va ser del 3,8%.

És cert que les darreres reformes, que van culminar amb la nova Llei de l'impost sobre societats (Llei 27/2014) i el seu ja primer gran pedaç, introduït pel Reial decret llei 3/2016, de 2 de desembre, pel qual s'adopten mesures en l'àmbit tributari adreçades a la consolidació de les finances públiques i altres mesures urgents en matèria social, han fet disminuir aquest diferencial entre la factura fiscal i el benefici real, probablement més amb un objectiu recaptatori que no pas per assolir els objectius que s'estableixen en l'exposició de motius de la LLIS de neutralitat, igualtat i justícia de l'Impost. S'han reduït de forma important les deduccions a la quota de l'Impost per la incentivació de determinades activitats, s'han introduït limitacions a la deducció de despeses financeres, de pèrdues per participacions en altres entitats,... Totes aquestes mesures han de contribuir al fet que les empreses acabin tributant en l'Impost sobre societats en funció del benefici realment obtingut, és a dir, per la seva capacitat econòmica per, com ja s'ha dit, acomplir un dels principis bàsics del sistema tributari.

Però, malgrat l'evolució dels darrers anys, hi ha encara en el corpus normatiu de l'Impost determinats incentius que permeten reduir la factura fiscal de les empreses, com ara la subsistència de deduccions fiscals per a la realització de determinades activitats, principalment les de recerca i desenvolupament, la llibertat d'amortització de determinades inversions, etc. Mesures, però, a les quals, tot i ser d'aplicació a tots els subjectes passius de l'Impost, en moltes ocasions les petites i mitjanes empreses no hi tenen accés perquè no disposen de la capacitat ni els recursos per poder-les dur a terme, per la qual cosa, una vegada més, fa crònic el gap entre la tributació efectiva de la gran i la petita empresa. Probablement aquesta situació s'esmenaria amb l'eliminació d'aquests incentius fiscals, i aniria acompanyada d'una reducció dels tipus nominals de l'Impost que, en el fons, acabarien tenint el mateix efecte sobre la factura fiscal de les empreses, l'acostarien al resultat real i, a més, acostaria la tributació efectiva de les grans i les petites empreses.

l'rse)

ODS Objectiu 17: Revitalitzar l'Aliança Mundial per al Desenvolupament Sostenible

“Revitalitzar l'Aliança Mundial per al Desenvolupament Sostenible” és el dissetè i últim dels 17 Objectius de Desenvolupament Sostenible (ODS) aprovats per Nacions Unides per al període 2015-2030



Josep Maria Canyelles

Membre de la Comissió d'RSE del CCJCC
 Expert en Responsabilitat Social de les Empreses
 Coordinador de Respon.cat



ORIGEN DELS ODS

A l'Assemblea General de les Nacions Unides 2015, 193 estats membres de l'ONU van adoptar per unanimitat l'Agenda 2030 per al Desenvolupament Sostenible, un

programa mundial de desenvolupament que estableix 17 Objectius de Desenvolupament Sostenible (ODS) que s'han d'assolir per a l'any 2030. Els ODS són un conjunt universal dels objectius, metes i indicadors que estableix objectius quantitius en tots els aspectes socials, econòmics i ambientals del desenvolupament sostenible. Abordant les qüestions de sostenibilitat crítiques com la pobresa, el canvi climàtic, la desigualtat, el desenvolupament econòmic i la protecció de l'ecosistema, els ODS es posaran en pràctica en tots els països, a través de diferents escales territorials.

A diferència dels Objectius de Desenvolupament del Mil·lenni, que van antecedir aquests, per al període 2000-2015, els ODS no es dirigeixen sols als estats sinó que tenen com a destinataris totes les parts. Perquè una agenda de desenvolupament sostenible sigui eficaç són necessàries les aliances entre el govern, el sector privat i la societat civil.

Aquestes aliances es construeixen sobre la base de principis i valors, una visió compartida i objectius comuns que prioritzen les persones i el planeta, i són necessàries en l'àmbit mundial, regional, nacional i local.

Pel que fa a l'ODS 17, en comparació amb l'ODM que se li corresponia en intencionalitat, s'observa un gran salt endavant precisament en la necessitat de proposar més involucració dels diversos agents que afecti la mateixa cogeneració dels projectes.

TERRITORIALITZACIÓ

A més de la implicació pública, privada i social, també és rellevant basar el desenvolupament dels ODS en els diferents àmbits territorials, no solament els àmbits estatals sinó els subestats i les ciutats.

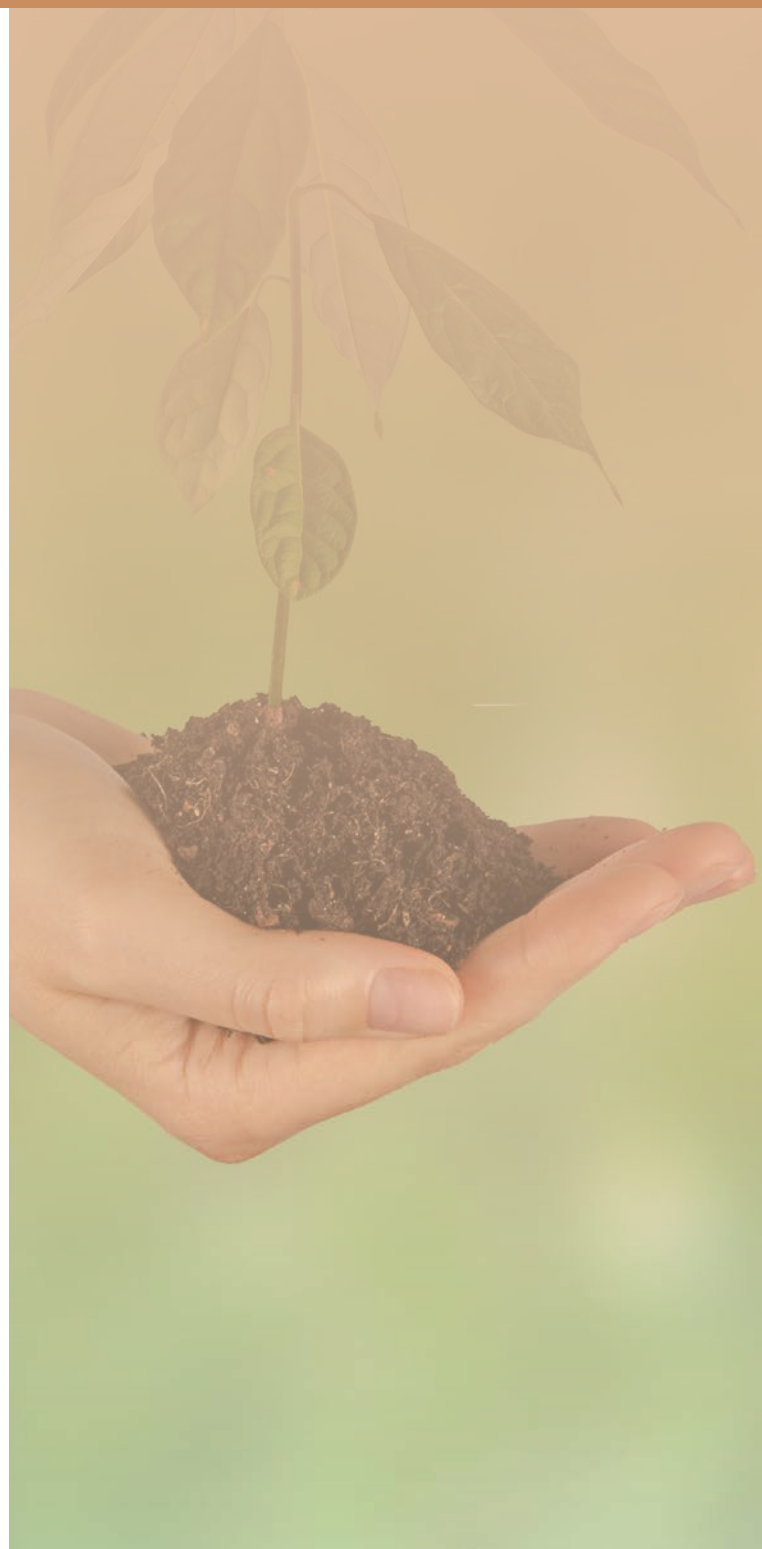
- Pel que fa a les ciutats, cal tenir en compte que els ODS entren en vigor en un món que és cada vegada més urbà, on una mica més de la meitat

de la població mundial viu en ciutats. El creixement urbà ha llançat alguns dels desafiaments de desenvolupament més grans del món, però també té enormes oportunitats per a la promoció del desenvolupament sostenible.

- Pel que fa als àmbits subestats, el seu paper és fonamental per cobrir el gap entre les ciutats i l'àmbit estatal, i sobretot en aquells territoris que disposen de governs autònoms i que exerceixen competències que poden ser determinants per a la implantació dels ODS.

Si s'aplica el criteri de subsidiarietat, cal partir de les administracions més properes als ciutadans per tal de solucionar el problema i afrontar els reptes. També per als ODS, si bé hi ha aspectes que sols des d'una dimensió macro es poden assolir, molts corresponen a nivells més micro, a banda que, en qualsevol cas, els aspectes de conscienciació i implicació de la ciutadania, de la societat civil o de les pimes, sempre es poden activar millor des de la proximitat. De fet, un ODS -l'onzè- reconeix el paper central de les ciutats en el desenvolupament sostenible, i demana fer les ciutats i els assentaments humans incloents, segurs, resistents i sostenibles.

En el cas de Catalunya, s'ha manifestat una voluntat d'incorporar els ODS en les polítiques públiques, i **el govern català ha desenvolupat de manera pionera un pla d'acció per territorialitzar els ODS** a la realitat local. Així mateix, moltes empreses compromeses amb la Responsabilitat Social Corporativa han començat a incorporar els ODS dins les seves polítiques, i la societat civil també ha iniciat el camí per a un impuls col·laboratiu dels ODS. Així, ONG, col·legis professionals, universitats, associacions empresarials, estan entomant el repte amb celeritat, com seria el cas de *Respon.cat*, iniciativa empresarial per al desenvolupament de l'RSE a Catalunya.



AGENDA GLOBAL I AGENDA LOCAL

Els ODS comporten l'agenda global del Desenvolupament Sostenible (DS) i, per tant, de la Responsabilitat Social de les Empreses (RSE). La territorialització ha de permetre concretar el desenvolupament dels ODS en clau local.

Així, en el cas de Catalunya, la Generalitat va elaborar un informe que interpreta els ODS en l'àmbit local. I, d'altra banda, Respon.cat va elaborar el programa Focus de l'RSE a Catalunya, que se centra estrictament en la gestió de la responsabilitat social, i deixa de banda els aspectes que corresponen a les polítiques públiques, de manera que una empresa disposa d'una **agenda global** i d'una **agenda local**. Els Focus de l'RSE han permès identificar els grans temes que les empreses que operen a Catalunya haurien d'incorporar en la gestió de la seva RSE. El consens multilateral elaborat entre diferents agents va permetre que l'stakeholder comunitat local verbalitzés què s'esperava de l'RSE de les empreses. De manera connectada als continguts de l'ODS 17, en els Focus es va establir que les aliances entre empresa i organitzacions socials havia de ser un element en el model d'RSE que es valorava que calia desenvolupar, tant perquè forma part de l'esperit d'aquest enfocament de gestió com per la valoració que el teixit associatiu i no lucratiu ha tingut i té a Catalunya, i el paper rellevant que se li atorga en el sentit que ha permès una intensa vertebració de la societat civil, i pot ser de manera creixent un factor estratègic de cara a desenvolupar aliances que permetin abordar de manera més efectiva els reptes presents a la societat. També els Focus fan referència a la necessitat d'abordar una internacionalització de les empreses catalanes que incorpori els criteris d'RSE.



ODS 17: REVITALITZAR L'ALIANÇA MUNDIAL PER AL DESENVOLUPAMENT SOSTENIBLE

En aquest ODS se'ns convida a prendre mesures urgents per mobilitzar, reorientar i aprofitar milers de milions de dòlars de recursos privats per generar transformacions.

Mobilitzar: podem interpretar-ho en el sentit que hi ha una part dels diners que no fan la funció social que els correspondria. Alguns per l'ús merament especulatiu, però d'altres perquè es troben fora de l'economia regulada.

Reorientar: podem interpretar-ho en el sentit de fomentar un ús dels diners per fomentar una economia més

productiva, més ètica i centrada en el desenvolupament humà, i més sostenible.

Aprofitar: podem interpretar-ho en el sentit de saber obtenir el millor profit de les inversions, i assegurar-ne l'impacte per a la prosperitat, la pau, el Planeta, i les persones.

En el marc del grup de treball per preparar la jornada sobre els ODS que va tenir lloc el 2016 organitzada pel Col·legi, es va considerar que per a l'assoliment de l'ODS 17 calia avançar localment almenys en aquestes quatre reptes:

■ BÉ COMÚ

Enfortiment de la consciència de bé comú per part de la ciutadania i que l'economia incorpori de manera creixent uns paràmetres compatibles amb allò que la societat entengui a cada moment com el bé comú bàsic per tal de fer possible un desenvolupament harmònic, respectuós amb els drets humans i amb el creixement humà. **El sentit de bé comú no ha de ser contrari al desenvolupament empresarial** sinó que cal avançar cap un nou ambient de negoci més sensible amb allò que la societat espera de les empreses i les organitzacions, i que finalment acabarà fent possible una eficàcia global més gran del sistema.

El poder de les grans corporacions privades ha crescut en paral·lel a la globalització. L'aprofitament de les esclatxes legals per eludir el pagament d'impostos, les facilitats per desenvolupar una economia especulativa que poc aporta al bé comú, o l'exercici d'un poder que condiciona la bona governança del món requereixen que teixir unes aliances mundials no sigui solament un exercici de filantropia, sinó que comporti un procés de millora de la dimensió democràtica global i de justa distribució de la riquesa del món. En aquest mateix sentit, més enllà del poder d'una empresa, avui cal centrar la mirada en les grans cadenes de valor, i molt especialment en les corporacions que hi exerceixen una posició de domini, ja que és a partir de les relacions que s'hi estableixen que sovint algunes males pràctiques prenen cos i que algunes pimes s'hi veuen implicades més enllà de la seva voluntat.

■ TERRITORI SOCIALMENT RESPONSABLE

El desenvolupament que està experimentant la Responsabilitat Social de les Empreses comporta una oportunitat per repensar la mateixa societat i les relacions amb el mercat. Més enllà de les tendències globalitzadores, cada país defineix el seu propi model d'RSE segons el seu context històric i econòmic i, a

més, hi incorpora el **model de societat** a què s'aspira, entenent que l'RSE té una gran **força de canvi**.

Si interpretem l'ODS 11 com una oportunitat per desenvolupar Territoris socialment responsables (TSR), l'ODS 17 tindrà moltes més oportunitats d'operativitzar-se, a partir d'unes aliances en el territori no oportunistes ni orientades al guany unilateral.

En el TSR cadascuna de les parts (pública, privada i social) **hauria de gestionar la pròpia responsabilitat social i facilitar tot seguit el diàleg entre els grups d'interès**. Però, a més, el TSR ha d'afavorir que s'identifiquin **quins són els reptes del territori i que cada part trobi el seu paper per contribuir, en sinergia, a aportar la seva part de la solució**. Finalment, en un TSR, es pot posar en valor i ajudar a fer de l'RSE un atribut del propi territori.

En la construcció del Territori socialment responsable i la coresponsabilitat per aplicar l'ODS 17, volem fer menció de: **empreses grans, pimes, governs, administracions locals, organitzacions no lucratives, universitats, ciutadans**. Cadascun dels agents té una primera responsabilitat primària inherent a la seva activitat, un grau de contribució al bé comú que li és més propi. Però té també la coresponsabilitat i l'oportunitat d'interactuar amb els altres (sigui en el marc dels territoris socialment responsables, d'organitzacions pel foment de la RSE...) amb la finalitat, tal com ens diu l'ODS 17, d'establir les aliances que facin possible aconseguir els objectius.

■ ALIANCES I CULTURA DE LA COL-LABORACIÓ

Cal que aquest ODS no sigui entès de manera reduccionista com una simple crida a les donacions.

Les aliances no sols han de cercar mobilitzar recursos econòmics sinó promoure l'intercanvi de coneixements, capacitat tècnica i tecnologia. El sentit actual de l'RSE dista d'un concepte antic de la filantropia. Avui l'RSE s'entén com la **creació de valor compartit**, és a dir, valor per a tots els grups d'interès. Així, l'RSE proposa dialogar amb els grups d'interès per comprendre més bé el context compartit de sostenibilitat i descobrir les millors pràctiques. Aquest nou clima de negoci, que atorga una nova legitimitat a l'orientació a l'activitat empresarial i al benefici quan aquesta és compatible amb la incorporació de les inquietuds de la societat i els objectius de desenvolupament sostenible, permet obrir nous horitzons a la col·laboració entre les empreses i la societat.

Tanmateix, sols es podrà aprofundir en les oportunitats de col·laboració quan les diferents parts hagin après

a desenvolupar una **cultura de la confiança, la transparència, de lideratge compartit i plural, una cultura col·laborativa**, en definitiva. I tot això respectant la trajectòria, l'experiència i la legitimitat de cada part.

■ POLÍTQUES PÚBLIQUES

El repte de **millorar la capacitat per recaptar ingressos fiscals** i d'una altra índole requereix un canvi profund del sistema tributari que es té en aquests moments a l'Estat espanyol i que ha quedat desfasat en comparació amb els països més desenvolupats i que no dona resposta a les necessitats de la societat. D'altra banda, **la compra pública responsable pot ser un vector molt més rellevant** que les aportacions del 0,7% de cooperació al desenvolupament, si fos possible posar tota la capacitat de compra i contractació de les administracions públiques al servei del bé comú, cosa que faria que cada despesa pública incorpori criteris de responsabilitat social. Caldria introduir elements de prioritització dels proveïdors que tinguin uns valors més propers als valors públics o del bé comú. Aquesta política pública podria quedar emmarcada dins l'ODS 17 en la mesura que una política de compra pública responsable no es basa solament en la incorporació de clàusules contractuals, sinó del foment del diàleg entre les parts per avançar cap a models productius més basats en la responsabilitat social.

l'sector públic)

Actuacions dels auditors privats en l'àmbit del sector de la Generalitat de Catalunya



Enrique de Fez

Membre del Comitè Tècnic del CCJCC
Gerent de Faura-Casas Auditors-Consultors, SL



Pere Ruiz

President de la Comissió d'Auditoria del Sector Públic de l'ICJCE
Soci de Faura-Casas Auditors-Consultors, SL

ENTORN I MARC D'APLICACIÓ

La Llei d'Auditoria (LAC), tret d'alguna excepció com és l'auditoria de comptes anuals de societats mercantils pertanyents al sector públic subjectes a l'obligació d'auditoria de comptes anuals d'acord amb la normativa mercantil, exclou del seu abast els treballs d'auditoria de comptes anuals o d'altres estats financers o documents comptables d'entitats que formen part del sector públic i, en conseqüència, aquestes queden fora de la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes a la que estan subjectes els auditors de comptes o societats d'auditoria inscrits en el Registre Oficial d'Auditoria de Comptes (ROAC). Per aquest motiu, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes (ICAC), en publicar les normes tècniques d'auditoria que són resultat de l'adaptació a les Normes Internacionals d'Auditoria per a la seva aplicació a Espanya (NIA-ES), va suprimir tota referència a les auditories en el sector públic.

De la mateixa manera, van quedar fora de la Llei d'auditoria els treballs de col·laboració que puguin dur a terme els auditors privats inscrits en el ROAC, segons els contractes formalitzats amb els òrgans públics de control, els quals tenen atribuïda legalment aquesta funció, sobre les entitats que formen part del sector públic estatal, autonòmic o local. Aquests treballs es regeixen per les seves normes específiques d'auditoria del sector públic, sota el marc general de les Normes d'Auditoria del Sector Públic aprovades mitjançant Resolució d'1 de setembre de 1998 per la Intervenció General de l'Administració de l'Estat (IGAE), juntament amb la resta de normes tècniques aprovades i, en especial, la Norma Tècnica sobre col·laboració amb auditors privats en la realització d'auditories públiques d'11 d'abril de 2007 en els casos que per insuficiència de mitjans propis sigui necessària la contractació d'auditors externs.

Les normes d'auditoria del sector públic, a diferència dels informes emesos d'acord amb la LAC, consideren com un element substancial per assegurar la qualitat de l'informe i perquè sigui complert i objectiu, aconseguir que la Direcció de l'entitat auditada dugui a terme una revisió de l'esborrany de l'informe i formuli les al·legacions i comentaris que estimi oportuns, els quals s'annexen en l'informe definitiu, amb independència que modifiquin les conclusions de l'informe preliminar. D'aquesta manera, es considera que, a banda de l'opinió tècnica que es plasmí en l'informe, es tingui coneixement de com ho interpreten els responsables de l'entitat i, si fos el cas, les seves propostes sobre això.

Adicionalment, els treballs d'auditoria d'entitats del sector públic corresponents als exercicis iniciats amb posterioritat a l'1 de gener de 2017 han de preveure que entra en vigor la Norma tècnica d'informe de recomanacions de control intern i informe addicional al d'auditoria de comptes, dins de l'objectiu d'homogeneïtzació i d'aproximació a la normativa internacional, i han de preveure les particularitats del Sector Públic.

Dins del marc que s'ha descrit anteriorment, hi ha actuacions que els auditors privats inscrits en el ROAC duen a terme i col·laboren de manera habitual en el Sector Públic, generalment sota la direcció i supervisió dels òrgans de control, alhora que segueixen les seves directrius quant a procediments, abast i objectius. De manera sintètica, algunes d'aquestes actuacions serien:

Actuacions sota el paraigües dels òrgans de control intern (IGAE, Intervenció General Autònoma o Intervencions Locals)

- Actuacions de control financer sobre entitats dependents,
- Control de centres amb règim d'autonomia econòmica i d'autonomia de gestió
- Concessionaris de serveis públics,
- Beneficiaris de subvencions i ajuts concedits a empreses privades i a persones i institucions sense finalitat de lucre
- Certificació de comptes del fons europeu FEAGA i del FEADER
- Avaluació de determinades entitats, àrees o procediments en l'àmbit econòmic i financer

Actuacions sota el paraigües dels òrgans de control extern, OCEX (Tribunal de Cuentas, Sindicatura de Comptes de Catalunya i altres òrgans equivalents de competència autonòmica)

- Treballs de fiscalització d'entitats locals
- Treballs de fiscalització d'altres ens del sector públic com consorcis, societats mercantils, fundacions, entitats de dret públic o ens públics empresarials.

Tanmateix, els auditors privats també duen a terme informes de procediments acordats sobre determinades operacions, saldos, programes o activitats, d'acord amb l'encàrrec que reben d'alguna entitat del sector públic, ja sigui dels òrgans de control, de la direcció o d'òrgans polítics en funció de les seves necessitats o inquietuds.

Per dur a terme aquestes actuacions, cal tenir present que, si bé l'auditoria d'entitats privades té com a objectiu determinar si els comptes anuals expressen, en tots els aspectes significatius, la imatge fidel del patrimoni i de la situació financera de l'entitat auditada, les auditories del sector públic li donen una rellevància similar a la verificació del compliment de la normativa d'aplicació per part de l'entitat auditada, la qual cosa comporta verificar que els actes, les operacions i els procediments de gestió de l'entitat s'han ajustat a la legalitat vigent i a les directrius que hi siguin aplicables. Per aquest motiu, els auditors privats necessiten una formació específica i especialitzada del marc normatiu sota el qual l'entitat desenvolupa la seva activitat i, en especial, a aquella que fa referència a la contractació administrativa, patrimoni, contractació i gestió de personal i ajuts i subvencions.

Igualment, un altre aspecte rellevant que cal considerar és que bona part d'aquestes entitats basen la seva gestió i control intern en la comptabilitat pública, i en conseqüència es requereix a l'auditor privat un grau elevat de coneixement d'aquest marc financer, així com dels principis i normes de gestió pressupostària d'aplicació.

D'altra banda, l'auditor privat ha de considerar que els destinataris i usuaris de les seves conclusions poden representar una gamma molt àmplia de col·lectius, com poden ser els mateixos òrgans de govern, empreses, proveïdors, treballadors, sindicats, ciutadans, així com qualsevol altre que es vegi afectat d'alguna manera per l'activitat econòmica financera del sector públic des de les diferents òptiques que componen el teixit polític, econòmic, social i institucional de la societat.

ACTUACIONS EN L'ÀMBIT DEL SECTOR DE LA GENERALITAT DE CATALUNYA

En el cas concret de les entitats públiques que formen part del sector públic de la Generalitat de Catalunya amb participació majoritària, directament o indirectament, i les entitats adscrites a l'Administració de la Generalitat, la Llei de Finances Públiques de Catalunya aprovada pel Decret Legislatiu 3/2002, de 24 de desembre, indica que són objecte de control financer mitjançant la forma d'auditoria sota la direcció de la Intervenció General, d'acord amb el pla anual aprovat amb l'objecte de comprovar que el funcionament econòmic i financer s'ajusta a l'ordenament jurídic i als principis generals de la bona gestió financera. De la mateixa manera, la Llei 1/2003, de 19 de febrer, d'Universitats de Catalunya, estableix que abans d'aprovar-se els comptes de les Universitats, han de ser objecte d'auditoria, la qual es pot sol·licitar a la Intervenció General de la Generalitat o bé a auditors externs. En el cas que s'opti per la contractació d'auditors externs, aquests han d'actuar igualment sota les directrius de la Intervenció General.

Una de les actuacions que han de desenvolupar els auditors privats en aquest àmbit la trobem desenvolupada a través de les instruccions emeses per la Intervenció General de la Generalitat de Catalunya, en relació amb el règim de comptabilitat i control dels consorcis adscrits a la Generalitat de Catalunya i respecte al règim de control de les entitats del sector públic de l'àmbit de salut de data 16 de març i 4 de maig de 2015, respectivament.

Les esmentades instruccions indiquen que en el cas que es duguin a terme els controls per mitjà d'auditors externs, tot i que els contractes s'han de licitar, adjudicar, formalitzar i liquidar per cada entitat, correspon a la Intervenció General dirigir i supervisar aquests treballs, si bé s'indica que la responsabilitat de l'execució dels treballs i l'obtenció de l'evidència adequada i suficient correspon a l'auditor privat contractat, i assenyalen que les tasques de control i supervisió de la Intervenció General s'han de considerar dins del marc del control de qualitat de l'execució dels treballs i del suport i assessorament durant el desenvolupament del treball. Aquest òrgan de control és el responsable del contracte formalitzat entre l'entitat i la firma d'auditoria, i és necessària la seva conformitat prèvia a la liquidació dels honoraris. Les actuacions de l'auditor privat s'han de dur a terme d'acord amb les normes d'auditoria pròpies del sector públic i, en tot allò que aquestes normes no regulen explícitament, són aplicables els principis i les normes d'auditoria generalment acceptats, especialment les normes de l'ICAC.

Aquesta col·laboració implica contactes i reunions periòdiques entre els auditors privats i els òrgans de control en les fases de planificació, execució i emissió dels informes, per tal de concretar els aspectes següents:

- Definició de l'abast i els criteris generals de revisió. Els òrgans de control poden demanar, en cas que ho considerin necessari, la realització de proves addicionals a les inicialment previstes, així com complementar-les i/o modificar-les en funció de les finalitats del control.

- Aprovació dels programes de treball, prèvia la seva discussió i revisió. Els òrgans de control poden modificar els programes en tot allò que considerin necessari per assolir els objectius d'aquests tipus d'actuacions.

Segons el que es regula en aquestes instruccions, l'òrgan de control pot revisar els treballs dels equips d'auditoria i tenir accés sense restriccions a l'expedient d'auditoria i a tota la documentació suport de l'evidència obtinguda per l'auditor privat, amb la finalitat de dur a terme un seguiment constant del progrés de treball segons l'estratègia global dissenyada i dels problemes i riscos que es vagin detectant i produint en el procés d'auditoria.

Igualment, a la conclusió dels treballs, es presenta l'esborrany d'informe a la Intervenció General, la qual pot sol·licitar els aclariments complementaris que estimi oportuns. A la conclusió del procés de control de qualitat, l'auditor privat emet el seu informe, el qual no es pot identificar com d'auditoria de comptes, ni la seva redacció i presentació poden generar confusió respecte a la naturalesa dels treballs d'auditoria de comptes.

Finalment, en relació amb les actuacions futures de control en l'àmbit del sector de la Generalitat de Catalunya, han de considerar-se els aspectes següents que es deriven de les darreres modificacions normatives:

- Els efectes de la Llei 5/2017, de 28 de març, de mesures fiscals, administratives, financeres i del sector públic, la qual modifica la Llei de finances públiques de Catalunya, i estableix que les entitats públiques que formen part del sector públic de la Generalitat han d'establir òrgans propis de control econòmic i financer intern segons allò que estableixi el reglament. Correspon al departament competent en matèria de finances establir per reglament les funcions, les competències, l'abast i els criteris del control intern d'aquests òrgans, tenint en compte el volum de recursos anuals que gestiona l'entitat, el nombre de personal i altres factors que es considerin rellevants.
- L'entrada en vigor de l'Ordre VEH/137/2017, de 29 de juny, per la qual s'aprova el Pla general de comptabilitat pública de la Generalitat de Catalunya pels exercicis iniciats a partir de l'1 de gener 2018, en què destaca l'establiment de l'àmbit subjectiu d'aplicació per a les entitats que conformen el sector públic de la Generalitat de Catalunya. Les adaptacions anteriors com ara els plans especials de comptabilitat pública del Servei Català de la Salut, de l'Institut Català de la Salut i de les Universitats Públiques de Catalunya, en vigor en la data de publicació d'aquesta Ordre, continuen aplicant-se en tot el que no s'oposi al que estableix aquesta fins que, si escau, entrin en vigor les noves adaptacions o disposicions de desplegament del nou Pla.

Respecte a aquest darrer apartat, com a valor afegit als seus serveis, l'auditor privat pot col·laborar i aportar la seva experiència en el procés de transició dels diferents plans segons el procés que ja s'ha dut a terme en exercicis anteriors en les societats i entitats sotmeses al Pla general de comptabilitat.

ESCOLA D'AUDITORIA

A la nostra escola podràs fer:

- Formació Professional Continuada en comptabilitat, auditoria i altres matèries
- Formació d'accés a la professió
- Formació Especialitzada
- Formació in-company
- Formació on-line
- Jornades específiques



l'sector públic)

Les novetats en el règim jurídic de control intern de les entitats del sector públic local



Aurelio Corella Colás

Membre de la Comissió d'Auditoria del sector públic
Interventor de l'Ajuntament de Santa Coloma de Gramenet

El BOE del 12 de maig de 2017 publica el Reial Decret 424/2017 pel qual s'aprova el règim jurídic del control intern de les entitats locals, que preveu l'article 213 del text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, 29 anys després de la publicació de la Llei reguladora de les hisendes locals, i 4 anys després de la modificació de la LRHL per la Llei 27/2013, de racionalització i sostenibilitat de l'Administració local.

L'exposició de motius fixa els objectius que es volen aconseguir amb aquest Reial decret, els quals són:

- Establir un model de control aplicable a la totalitat del sector públic local que asseguri la gestió regular dels fons públics, la seva utilització eficient, la sostenibilitat financera de les entitats locals i reforçar la funció interventora a les entitats locals.
- Harmonitzar les normes, els conceptes i la terminologia per aconseguir la consistència entre el control intern del sector públic local i l'estatal. Establir uns estàndards mínims de control basats en una anàlisi de riscos i mitjans disponibles de cada corporació.
- Assolir un model de control eficaç i un coneixement més gran dels resultats de la planificació del control i dels informes resum per part del Ple.
- Cobrir un buit legal i fer possible l'aplicació de tècniques com l'auditoria en les diferents vessants en el control intern de les entitats locals, en termes homogenis amb altres àmbits del sector públic.

El Reial decret s'estructura en cinc títols, set disposicions addicionals, una disposició transitòria, una derogatòria i dues disposicions finals. Les principals novetats queden resumides a continuació.

1 TITOL I. DISPOSICIONS GENERALS

OBJECTE DEL REIAL DECRET

L'objecte del Reial decret és el desenvolupament reglamentari que preveu l'article 213 del Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals. Així mateix, estableix que les actuacions de control intern s'han d'ajustar als preceptes del text refós i a les normes reguladores aprovades per

les entitats locals en desenvolupament de les anteriors disposicions.

ÀMBIT D'APLICACIÓ

El control que preveu el títol VI del text refós l'han d'exercir els òrgans d'intervenció, sobre la totalitat de les entitats que conformen el sector públic local. El Reglament enumera els ens que formen part del sector públic local:

- a) La mateixa entitat local.
- b) Els organismes autònoms locals.
- c) Les entitats empresarials locals.
- d) Les societats mercantils dependents de l'entitat local.
- e) Les fundacions del sector públic dependents de l'entitat local.
- f) Els fons sense personalitat jurídica la dotació dels quals s'efectua majoritàriament dels pressupostos generals de l'entitat local.
- g) Els consorcis dotats de personalitat jurídica pròpia adscrits a l'entitat local, de conformitat amb la Llei 40/2015, d'1 d'octubre, de règim jurídic del sector públic.
- h) Les entitats amb o sense personalitat jurídica diferents de les esmentades en els apartats anteriors amb participació total o majoritària.

FORMES D'EXERCICI DEL CONTROL

El control intern de l'activitat economicofinancera del sector públic local la duu a terme l'òrgan interventor mitjançant l'exercici de la funció interventora i el control financer, que comprèn el control permanent i l'auditoria pública.

a) La funció interventora. El seu objecte és controlar els actes de l'entitat local i els seus organismes autònoms, qualsevol que en sigui la qualificació, que donin lloc al reconeixement de drets o a la realització de despeses, així com els ingressos i pagaments que se'n deriven, i la inversió o aplicació en general dels seus fons públics, amb l'objectiu d'assegurar que la seva gestió s'ajusti a les disposicions aplicables en cada cas. Es durà a terme la funció interventora en els consorcis en el cas que el règim de

control de l'Administració pública a la qual estiguin adscrits així ho estableixi.

b) El control financer. El seu objecte és verificar el funcionament dels serveis del sector públic local en l'aspecte economicofinancer per comprovar el compliment de la normativa i les directius que els regeixen i, en general, que la seva gestió s'ajusta als principis de bona gestió financera, i comprovar que la gestió dels recursos públics es troba orientada per l'eficàcia, l'eficiència, l'economia, la qualitat i la transparència, i pel principi d'estabilitat pressupostària i sostenibilitat financera en l'ús dels recursos públics locals. El control financer comprèn les modalitats de control financer permanent i l'auditoria pública, que porten inclòs el control d'eficàcia a què es refereix l'article 213 del text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals.

S'inclou, en el control financer, el control que estableix la Llei general de subvencions.

PRINCIPIS DE L'EXERCICI DEL CONTROL INTERN

El Reglament introdueix en aquest àmbit un seguit de novetats de les quals destaquem:

- Estableix els principis de l'exercici del control intern: autonomia funcional, exercici desconcentrat, procediment contradictori i autonomia.
- Determina que l'interventor ha de disposar d'un model de control eficaç i de mitjans suficients perquè, amb mitjans propis o externs, s'asseguri el control efectiu del 80% del pressupost general consolidat de l'exercici mitjançant les modalitats de funció interventora i control financer. De forma que, en el transcurs de tres exercicis consecutius i segons una anàlisi prèvia de riscos, s'arribi al 100% del pressupost.
- Regula els deures i les facultats dels òrgans de control entre els quals es poden citar que l'interventor:

ha de donar compte als òrgans de gestió controlats dels resultats més rellevants de les comprovacions efectuades i ha de recomençar les actuacions que resultin aconsellables. Igualment, ha de posar en coneixement del Ple els resultats que per la seva especial transcendència consideri adequats i ha d'informar sobre la situació de la correcció de les debilitats que es van posar de manifest.

DEURES DE L'ÒRGAN DE CONTROL

Els funcionaris que exerceixen la funció interventora o el control financer han de guardar silenci en relació amb els assumptes que puguin conèixer en el compliment de les seves funcions.

Les dades, informes o antecedents, només es poden utilitzar per les finalitats assignades a aquest i, si escau, per formular la corresponent denúncia dels fets que puguin ser constitutius d'infracció administrativa, responsabilitat comptable o penal.

En els casos en què en la practica d'un control l'òrgan interventor aprecii que els fets acreditats poguessin ser susceptibles de constituir una infracció administrativa o donar lloc a l'exigència de responsabilitat comptable o penal, l'han de posar en coneixement de l'òrgan competent.

L'òrgan interventor ha de facilitar l'accés als informes de control en els casos en què legalment sigui procedent.

FACULTATS DE L'ÒRGAN DE CONTROL

Pot fer ús del deure de col·laboració, de la facultat de sol·licitar assessorament, de la defensa jurídica i de la revisió dels sistemes informàtics de gestió. Pot sol·licitar, a través del president de l'entitat local, assessorament i informes d'altres ens locals i de la IGAE en el marc dels convenis de col·laboració que es puguin subscriure.

2 TÍTOL II. DE LA FUNCió INTERVENTORA

El Reial decret enumera les fases de la funció interventora:

1. La fiscalització prèvia dels actes que reconeixin drets de contingut econòmic, autoritzen o aproven despeses disposin o comprometin despeses i acorden moviments de fons i valors.
2. La intervenció del reconeixement de les obligacions i la intervenció de la comprovació material de la inversió.
3. La intervenció formal de l'ordenació del pagament.
4. La intervenció material del pagament.

De la mateixa manera, defineix la intervenció formal com la verificació de l'acompliment dels requisits

legals mitjançant l'examen de tots els documents que es trobin incorporats a l'expedient. La intervenció material consisteix a comprovar l'aplicació real i efectiva dels fons públics. Distingeix, també, entre els conceptes de fiscalització i intervenció:

S'ha d'entendre per «fiscalització prèvia» la facultat que té l'òrgan interventor d'examinar, abans que es dicti la resolució corresponent, tot acte, document o expedient susceptible de produir drets o obligacions de contingut econòmic o moviment de fons i valors, amb la finalitat d'assegurar, segon el procediment legalment establert, la seva conformitat amb les disposicions aplicables al cas. L'exercici de la funció interventora no atén qüestions d'oportunitat o conveniència de les actuacions fiscalitzades. Tanmateix, l'anomenada «intervenció prèvia» de la liquidació de la despesa o reconeixement d'obligacions és la facultat de l'òrgan interventor per comprovar, abans que es dicti la corresponent resolució, que les obligacions s'ajusten a la llei o als negocis jurídics subscrits per les autoritats competents i que el creditor va complir o garantir, si escau, la correlativa prestació.

Com a novetat, cal ressenyar la regulació de la intervenció de la comprovació material de la inversió i l'obligació dels òrgans gestors de sol·licitar a l'òrgan interventor l'assistència a la comprovació material de la inversió quan aquesta sigui igual o superior a 50.000€ (sense IVA).

FISCALITZACió PRÈVIA DE DRETS I INGRESSOS

La fiscalització prèvia dels drets i ingressos es pot substituir, per acord del Ple, per una presa de raó en comptabilitat i el control posterior efectuat mitjançant l'exercici del control financer.

Aquesta substitució del control per la presa de raó no inclou els actes d'ordenació i pagament derivats de devolucions d'ingressos indeguts.

EL PROCEDIMENT PER A L'EXERCICI DE LA FUNCió INTERVENTORA SOBRE DESPESES I PAGAMENTS

D'acord amb el procediment, es regula el resultat de la fiscalització, els reparaments i el procediment de resolució de discrepàncies, així com les observacions complementàries en la fiscalització i la intervenció limitada prèvia. En la línia d'homogeneïtzació del control amb el del sector públic estatal es consideren aspectes transcendents en el procés de gestió els que fixa l'Acord del Consell de Ministres vigent en cada moment respecte a la funció interventora, sense perjudici que el Ple, previ informe de l'interventor, en pugui aprovar altres d'addicionals que també es puguin considerar essencials.

El Reial decret introdueix com a novetat la possibilitat que el president de l'entitat local i el Ple, a través del president,

prèviament a la resolució de les discrepàncies, puguin elevar la resolució de les discrepàncies a l'òrgan de control competent per raó de la matèria de l'Administració que tingui atribuïda la tutela financera.

Creació i gestió per part de la IGAE d'una base de dades sobre informes emesos en relació amb les propostes de resolució de discrepàncies, amb l'objecte d'unificar crite

S'especifica la intervenció prèvia sobre:

- a) Els actes resolutoris de recursos administratius que tinguin contingut econòmic.
- b) Els convenis que es subscriuguin i qualsevol altre acte de naturalesa anàloga, sempre que tinguin contingut econòmic.

L'OMISSIÓ DE LA FUNCIÓ INTERVENTORA

Una altra novetat és la regulació de l'omissió de la funció interventora.

En els supòsits en els quals, d'acord amb el que disposa el Reglament, la funció interventora sigui preceptiva i s'hagi omès, no es pot reconèixer l'obligació, ni tramitar el pagament, ni intervenir favorablement aquestes actuacions fins que es conegui i es resolgui l'omissió.

Si l'òrgan interventor coneix un expedient en el qual s'ha produït ommissió de la funció interventora, ho ha de manifestar a l'autoritat que l'hagi iniciat i ha d'emetre, al mateix temps la seva opinió respecte a la proposta amb l'objecte que el president pugui decidir si continua el procediment o no. Si la competència és del Ple, el president ha de sotmetre la decisió a aquest. L'informe que s'emeti no tindrà naturalesa de fiscalització i, entre altres aspectes, s'ha de manifestar sobre la possibilitat i conveniència de revisió del actes dictats amb infracció de l'ordenament.

El resultat de la revisió s'ha de materialitzar per la via de la indemnització de danys i perjudicis, derivada de la responsabilitat patrimonial de l'Administració com a conseqüència que es produeixi un enriquiment injust a favor de l'Administració, pel qual, per raons d'economia processal, només és pertinent instar aquesta revisió quan és presumible que l'import de les indemnitzacions és superior al que es proposa.

3 TÍTOL III. DE LA FUNCIÓ DE CONTROL FINANCER

En aquest apartat les principals novetats són: la regulació de les formes d'exercici del control financer mitjançant el control permanent i l'auditoria pública, que inclouen el control d'eficàcia pels quals en defineix l'objecte, abast i forma d'execució.

CONTROL FINANCER PERMANENT

Àmbit subjectiu i objecte: s'exerceix sobre l'entitat local i els organismes públics en els quals es dugui a terme la funció interventora amb l'objecte de comprovar, de forma contínua, que el funcionament de l'activitat economicofinancera del sector públic local s'ajusta a l'ordenament jurídic i als principis generals de bona gestió financera. La finalitat és millorar la gestió en l'aspecte econòmic, financer, patrimonial, pressupostari, comptable, organitzatiu i de control.

S'han de dur a terme les actuacions de control que s'inclouen anualment en el Pla anual de control financer, així com les que la legislació vigent atribueix a l'òrgan interventor.

AUDITORIA PÚBLICA

Objecte: consisteix en la verificació, feta amb posterioritat i efectuada de forma sistemàtica, de l'activitat economicofinancera del sector públic local mitjançant l'aplicació dels procediments de revisió selectius que contenen les normes d'auditoria i instruccions que dicti la IGAE.

Les seves modalitats són:

L'auditoria de comptes

Té per objecte la verificació relativa al fet de si els comptes anuals representen, en tots els aspectes significatius, la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera, dels resultats de l'entitat i, si escau, l'execució del pressupost d'acord amb les normes i principis comptables i pressupostaris que li són d'aplicació i contenen la informació necessària per a la seva interpretació i comprensió adequada. L'òrgan interventor ha d'efectuar anualment una auditoria dels comptes anuals de:

- Els organismes autònoms locals
- Les entitats públiques empresarials
- Les fundacions del sector públic local obligades a auditar-se per la seva normativa específica
- Els fons i els consorcis a què es refereix l'article 2.2. del Reial decret
- Les societats mercantils i les fundacions del sector públic local no sotmeses a l'obligació d'auditar-se que s'hagin inclòs en el Pla anual d'auditories.

L'auditoria de compliment i l'auditoria operativa

Aquesta auditoria és aplicable a les entitats no sotmeses a control permanent amb la finalitat de millorar la gestió del sector públic local en l'aspecte econòmic, financer, patrimonial, pressupostari, comptable, organitzatiu i procedimental.

Normes d'aplicació: en l'exercici del control financer són d'aplicació les normes de control financer i auditoria pública vigents en cada moment pel sector públic estatal.

Planificació del control financer

En relació amb el control financer, l'interventor ha d'elaborar anualment un Pla anual de control financer que reculli les actuacions de control permanent i d'auditoria pública que s'han de dur a terme durant l'exercici. Aquest Pla ha d'incloure totes les actuacions que es deriven de les obligacions legals i les que anualment es seleccionen sobre la base d'una anàlisi de riscos, entès com la possibilitat que es produeixin fets susceptibles de generar incompliment de la normativa, manca de fiabilitat de la informació financera, inadequada protecció dels actius o manca d'eficàcia i eficiència en la gestió. El Pla anual de control financer s'envia al Ple amb efectes informatius.

Col·laboració en les actuacions d'auditoria pública

Es preveu que, a proposta de l'interventor, es pugui sol·licitar la col·laboració amb organismes públics i concertar els oportuns convenis o contractar firmes privades d'auditoria. Pel que fa a les firmes privades d'auditoria, es regulen unes condicions específiques que són:

- Els contractes han de tenir una durada màxima de dos anys, prorrogables d'acord amb el que disposa la legislació de contractes del sector públic.
- No poden superar-se els vuit anys de realització de treballs per a la mateixa entitat mitjançant contractes successius, incloses les corresponents pròrrogues.
- No es pot tornar a contractar per a la realització de treballs sobre la mateixa entitat fins que passin dos anys des de la finalització del període de vuit.
- Les societats d'auditoria o auditors individuals no es poden contractar quan en el mateix any o l'any anterior al qual es duu a terme el treball, hagin fet o facin altres treballs per a l'entitat, sobre àrees o matèries sobre les quals hagi de pronunciar-se l'auditor en el seu informe.

RESULTATS DELS INFORMES DE CONTROL FINANCER

El resultat de les actuacions de control permanent i de cada una de les auditories s'ha de documentar en informes escrits en els quals s'han d'exposar de forma clara, objectiva i ponderada els fets comprovats, les conclusions que s'obtinguin i, si s'escau, les corresponents recomanacions. Així mateix, s'han d'indicar les deficiències que calgui corregir amb actuacions immediates, i verificar-ne la realització en les actuacions de control següents.

Els informes de control financer definitius es remeten a l'òrgan de gestió de l'activitat controlada i al president de l'entitat local a través d'aquest al Ple. L'anàlisi de l'informe constitueix un punt independent en l'ordre del dia de la corresponent sessió plenària. Tanmateix, aquests informes s'han d'enviar als òrgans que preveu l'article 5.2 en el cas que s'hi aprecii l'existència de fets que puguin donar lloc a responsabilitats penals, administratives o comptables.

La informació comptable i els informes d'auditoria s'han de publicar en les seues electròniques corporatives. Es preveu la seva remissió a la IGAE per a la seva integració en el registre de comptes anuals del sector públic, que preveu l'article 136 de la Llei general pressupostària.

4 TÍTOL IV. INFORME RESUM I PLA D'ACCIÓ

L'INFORME RESUM

El Reglament preveu també que l'interventor ha d'elaborar anualment, i amb motiu de compte general, l'informe amb els resultats del control intern. Aquest informe s'ha de remetre al Ple a través del president de la Corporació i a la IGAE, en el transcurs del primer quadrimestre de cada exercici, i ha de contenir els resultats més significatius que es deriven de les actuacions de control financer i de la funció interventora que s'hagin dut a terme en l'exercici anterior en el format que aquesta determini.

EL PLA D'ACCIÓ

Aquest Pla l'ha de formalitzar el president de la Corporació en el termini màxim de 3 mesos des de la remissió de l'informe resum, i s'hi ha de determinar les mesures que cal adoptar per corregir les deficiències, errors i incompliments que s'han posat de manifest en l'esmentat informe resum.

El Pla d'acció l'ha de valorar l'interventor per tal de determinar l'adequació a l'hora de resoldre les deficiències assenyalades i ha d'informar al Ple sobre la situació i correcció de les debilitats que s'han posat de manifest. El Ple ha d'efectuar un seguiment periòdic de les mesures correctores implantades per millorar la gestió economicofinancera.

5 TÍTOL V. DEL RÈGIM DE CONTROL SIMPLIFICAT

S'aplica a les entitats incloses en l'àmbit d'aplicació del model simplificat de comptabilitat local, les quals han d'exercir, en primer lloc, la funció interventora en les dues modalitats de règim ordinari i, en segon lloc, l'especial de fiscalització i intervenció limitada prèvia. El control financer no és d'aplicació obligatòria, sense perjudici de l'aplicació

de l'auditoria de comptes en els supòsits que preveu l'article 29.3 a) i de les actuacions la realització de les quals per l'òrgan interventor, derivi d'una obligació legal.

DISPOSICIONS ADDICIONALS

Primera: Règim aplicable als municipis de gran població i als règims especials de Madrid i Barcelona.

Segona: Aplicació del règim de control intern als municipis forals.

Tercera i quarta: Regulen la formació contínua per part dels funcionaris encarregats del control intern i el règim jurídic dels convenis celebrats per la IGAE i les corporacions locals.

Cinquena. Determina que correspon al Tribunal de Comptes establir la forma, l'abast i el procediment de la

remissió anual per part de l'interventor de les resolucions i acords adoptats contraris als reparaments efectuats i un resum de les anomalies en matèria d'ingressos.

Sisena. Assenyala l'accés de l'òrgan interventor als papers de treball dels auditors privats que hagin servit de suport per a qualsevol informe d'auditoria del sector públic local.

Setena. Regula la fiscalització de l'expedient electrònic.

ENTRADA EN VIGOR I RÈGIM TRANSITORI D'APLICACIÓ

Disposició transitòria única. Primer exercici de realització de l'auditoria de comptes. S'efectua sobre els comptes anuals l'exercici comptable de les quals es tanqui a partir de l'1 de gener de 2019.

Disposició final segona. Entrada en vigor 1 de juliol de 2018.



l'auditoria)

Punt d'inflexió en el món de l'auditoria

Comissió de Joves del CCJCC

Després d'aquests darrers anys, en què hem pogut experimentar una important crisi econòmica i social globalitzada, ens trobem que gran part de les organitzacions busquen la manera de ser més atractives i més competitives en el mercat en el moment de retenir o reclutar el personal. El sector de l'auditoria no es queda enrere, i s'hi ha posat de manifest la preocupació en la fuga del talent i en la rotació laboral.

Sabem que han estat molts els esforços dels nostres avantpassats a l'hora de trobar fórmules constructives de millora, però creiem que encara resta un llarg camí per recórrer. Actualment són necessàries noves mesures per fomentar l'activitat auditora i treure l'atractiu que es deriva de la nostra activitat. El col·lectiu jove que formem part d'aquesta professió tenim inquietuds i manifestem preocupació pel nostre sector. Per aquest motiu cridem l'atenció i creiem que ha arribat el moment de reflexionar, de fer un punt d'inflexió on hem de mirar al nostre voltant i aprofitar totes les oportunitats que l'entorn posa a la nostra disposició per tal de transformar positivament la nostra professió:

a) Canvis en l'informe d'auditoria. Amb l'arribada dels nous informes d'auditoria aplicables a determinades entitats, el valor afegit que aquests aporten a tots els usuaris de la informació es triplica. Fa temps que els usuaris reclamen una millora en la transparència de l'auditoria, i aquest és el principal benefici que s'espera aconseguir de les modificacions normatives que han entrat en vigor. L'informe d'auditoria deixa de ser un document estàndard i es focalitza a cadascuna de les entitats de manera única. Tant és així que el treball de l'auditor serà molt més transparent, es crearà més confiança i posarà en valor la nostra professió. Hem de ser capaços d'aprofitar aquest aspecte que està facilitat per un canvi normatiu.

b) Novetats metodològiques en l'execució de les auditories.

Innovacions com la robòtica i el desenvolupament tecnològic de les nostres eines d'auditoria fan que les tasques més rutinàries siguin més àgils de dur a terme. D'aquesta manera es facilita als professionals obtenir en un temps rècord un conjunt d'informació necessària per poder analitzar els aspectes crítics, subjectius i de criteri que comporten més valor afegit en l'auditoria. Anar més enllà del que és rutinari, poder entrar en el detall dels negocis i crear coses noves són detalls que ens criden molt l'atenció.

c) Aplicació de noves fórmules laborals. La legislació laboral ha sofert un gran avenç aquests darrers anys. Un exemple molt clar en altres països és el creixement de la posada en pràctica del teletreball en el nostre dia a dia, la qual cosa està provocant un canvi en les nostres maneres de treballar i un motiu de satisfacció. Això comporta fer un pas endavant en el procés de millora de la flexibilització dels professionals. La conciliació entre la vida laboral i professional és una de les qüestions més valorades per nosaltres i és un repte poder visualitzar com a poc a poc es van aconseguint petites millores en un dels grans “tabús” existents en el nostre sector auditor. Hem de continuar apostant per aquestes noves fórmules en les que estem convençuts que ens facilitaran la nostra feina.

d) Canvis generacionals. Els anomenats “mil·lennials” han començat la seva existència trepitjant molt fort. Tenen noves mentalitats, nous coneixements, noves maneres de dur a terme les tasques, noves inquietuds, etc., que fan que revolucionin el nostre dia a dia i ens facin posar en pràctica fórmules metodològiques constructives, tant en l'àmbit professional com en el personal, que fa uns anys enrere eren difícilment impensables d'aplicar.

e) Millores en el pla de carrera professional. Cal establir unes fites més objectives per a cadascuna de les categories professionals, i que incloguin polítiques retributives també més objectives. Tothom tenim les nostres expectatives i ens posem els nostres objectius. Per tant, seria necessari també poder visualitzar d'una manera clara i transparent com evoluciona la nostra carrera professional. Aquest aspecte és clau per identificar a temps i de manera anticipada els aspectes de millora que, com a persones que som, podem tenir. Només així podrem establir plans d'acció que puguin posar-se en pràctica en el moment adient i no quan ja és tard.

f) Plans de formació. Aquest és també un dels aspectes que valorem més el col·lectiu jove. De la mateixa manera que el pla de carrera professional ha d'evolucionar, els plans de formació han d'obrir el seu ventall d'aplicació i fer de nosaltres uns professionals amb coneixements multidisciplinaris. El nostre dia a dia està focalitzat, entre d'altres, als coneixements relacionats amb l'entorn de les finances, a la gestió administrativa i al control dels negocis. La utilització d'eines ofimàtiques, la gestió del temps, la gestió de persones, etc., són aspectes que no són innats i que necessitem conèixer per complementar-nos professionalment.

Els aspectes anteriors són només unes pinzellades que posen de manifest algunes de les inquietuds i preocupacions de l'actual col·lectiu jove fruit de les seves vivències diàries. No obstant això anterior, apostem per aquesta transformació i volem contribuir-hi de manera positiva. Ens agradaria ser l'exemple d'aquestes millores per als nostres successors. El creixement professional, la millora en l'experiència i tenir el sentiment que el que fem té darrere un valor important per a nosaltres contribueix positivament en la nostra satisfacció personal. Només els aspectes del desenvolupament professional que siguin capaços de donar-nos valor a nosaltres com a persones i fer que ens considerem personalment realitzats i feliços seran els estels que guiaran el nou camí que s'ha de seguir cap a l'èxit.

l'entitats no lucratives)

Com afecten les últimes novetats comptables en els estats financers de les Fundacions i Associacions?



Josep M. Morera

Membre de la Comissió d'Entitats no lucratives
Soci d'AUDIAXIS
AUDITORES, SLP.

El passat mes de desembre es va publicar en el Butlletí Oficial de l'Estat el Reial decret 602/2016, el qual modificava el Pla general de comptabilitat, aprovat pel Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre; el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, aprovat pel Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre; les Normes per a la formulació de comptes anuals consolidats, aprovades pel Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre, i les Normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense finalitats lucratives, aprovades pel Reial decret 1491/2011, de 24 d'octubre.

En el preàmbul d'aquest decret s'indica que els canvis introduïts es concentren en tres blocs:

- Simplificació de les obligacions comptables de les petites empreses.
- Modificació dels criteris de valoració dels actius intangibles, especialment el fons de comerç.
- Revisió de les NFCAC sobre els supòsits de dispensa i exclusió de l'obligació de consolidar, el tractament del fons de comerç de consolidació i algunes millores tècniques.

La pregunta que se'ns planteja és: com afecten aquestes novetats en els estats financers de les fundacions i associacions? Entitats que, en una àmplia majoria, se les podria considerar com a petites i mitjanes empreses.

I, en especial, com afecta en les fundacions i associacions que operen a Catalunya, on hi ha una normativa específica per a elles.

El Pla general comptable vigent a Catalunya es va aprovar mitjançant el Decret 259/2008, de 23 de desembre, pel qual s'aprova el Pla general de les fundacions i associacions subjectes a la legislació de la Generalitat de Catalunya. Amb posterioritat, mitjançant el Decret 125/2010, de 14 de setembre, es va procedir a la modificació del Pla comptable inicial.

En l'àmbit estatal, i fent una mica d'història, un cop aprovat el Pla general de comptabilitat, mitjançant el Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, i el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses (Pimes) pel Reial decret 1515/2007, de la mateixa data, les entitats sense finalitats lucratives podien seguir aplicant el Reial decret 776/1998, de 30 d'abril, pel qual s'aproven les normes d'adaptació del Pla general comptable a les entitats sense finalitats lucratives, si bé afectada pels continguts dels nous plans de comptabilitat, en aquells aspectes de l'adaptació que s'oposava als nous continguts. Finalment, el Reial decret 1491/2011, de 24 d'octubre, va aprovar unes noves normes d'adaptació del Pla de comptabilitat a les entitats sense finalitats lucratives.

En l'article 2n del Pla general de comptabilitat de les fundacions i les associacions subjectes a la legislació de la Generalitat de Catalunya, s'estableix el següent:



ARTICLE 2

Obligatorietat del Pla

2.1 El Pla de comptabilitat és aplicable per a totes les fundacions i per a totes les associacions subjectes a la legislació de la Generalitat de Catalunya que tinguin l'obligació de formular comptes anuals.

...//...

2.2 Quan una entitat de dimensió gran que apliqui aquest Pla de comptabilitat efectui una operació el tractament comptable de la qual no estigui previst en el seu text, s'ha de remetre a les normes i apartats corresponents continguts en el Pla general de comptabilitat aprovat pel Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre.

2.3 En el cas de les entitats de dimensió mitjana i de dimensió reduïda, quan efectuïn una operació el tractament comptable de la qual no estigui previst en aquest Pla de comptabilitat, s'han de remetre a les normes i apartats corresponents continguts en el Pla general de comptabilitat per a PIMES aprovat pel Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre. En el cas que les operacions no hi siguin regulades, la remissió s'ha de fer al Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, amb l'excepció de les normes i apartats relatius a actius no corrents i grups alienables d'elements mantinguts per a la venda, que no són aplicables en cap cas.

Ahora, en el Reial decret 1491/2011, de 24 d'octubre, pel qual s'aproven les normes d'adaptació a les entitats sense finalitats lucratives en l'àmbit estatal, s'estableix el següent:

Article 3. Àmbit d'aplicació de les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense fins lucratiu.

1. Les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense fins lucratiu són aplicables obligatòriament per a totes les fundacions que són de competència estatal i associacions declarades d'utilitat pública.

...//...

Article 5. Aplicació del Pla general de comptabilitat i del Pla general de comptabilitat de les petites i mitjanes empreses a les entitats sense fins lucratiu.

1. En tot el que no modifiquin específicament les normes d'adaptació incloses en l'annex I és aplicable el Pla general de comptabilitat, en els termes que preveu el Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, així com les adaptacions sectorials i les resolucions de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes aprovades a l'empara de les disposicions finals primera i tercera, respectivament, del Reial decret esmentat.

2. Les entitats no lucratives que, d'acord amb el que estableixen els articles 6, 7 i 8 següents, hagin optat per aplicar el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses o, si s'escau, els criteris aplicables per les microentitats que conté, han d'aplicar el Pla esmentat o els criteris esmentats en tot el que no modifiquen les normes que s'insereixen a continuació.

...//...

Article 7. Aplicació del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses a les entitats sense fins lucratiu.

2. Quan una entitat que apliqui el Pla general de comptabilitat de pimes realitzi una operació el tractament comptable de la qual no estigui previst en el dit text s'ha de remetre a les normes i apartats corresponents que

conté el Pla general de comptabilitat, amb l'excepció dels relatius a actius no corrents i grups alienables d'elements mantinguts per a la venda, que en cap cas són aplicables.

En resum, tant en la normativa catalana com en la normativa d'àmbit estatal el criteri que es desprèn dels decrets aprovats és que s'ha d'aplicar el que regula el Pla general comptable i el Pla general comptable per a pimes, exclusivament en aquells aspectes no regulats pels respectius plans sectorials, català o estatal, a excepció d'allò relatiu als actius no corrents i grups alienables d'elements mantinguts per a la venda, que no són aplicables en cap cas.

Si ens cenyim als aspectes que regula el nou Reial decret 602/2016, de 2 de desembre, pel qual es modifica el Pla general de comptabilitat, i que està relacionat amb l'"Estructura dels comptes anuals", s'estableix el següent:

- "Els comptes anuals d'una empresa comprenen el balanç, el compte de pèrdues i guanys, l'estat de canvis en el patrimoni net, l'estat de fluxos d'efectiu i la memòria. Aquests documents formen una unitat. No obstant això, l'estat de canvis en el patrimoni net i l'estat de fluxos d'efectiu no seran obligatoris per a les empreses que puguin formular el balanç abreujat."

Per contra, en el Pla general comptable per a entitats no lucratives d'àmbit català, en l'apartat "documents que integren els comptes anuals", es regula el següent:

- "Els comptes anuals comprenen el balanç, el compte de resultats, l'estat de canvis en el patrimoni net, l'estat de fluxos d'efectiu i la memòria. Aquests documents formen una unitat i han de ser redactats de conformitat amb allò previst en la normativa sobre fundacions i associacions i, en aquest Pla de comptabilitat d'entitats sense ànim de lucre, en particular, sobre la base del Marc conceptual de comptabilitat i amb la finalitat de mostrar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'entitat. En tot el que no estigui previst, s'ha d'aplicar de forma supletòria allò establert en el Codi de Comerç, en el Pla general de comptabilitat, aprovat pel Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, i en el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, aprovat pel Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre.

L'elaboració de l'estat de fluxos d'efectiu és potestativa per a les entitats de dimensió mitjana i de dimensió reduïda.

I finalment, l'estructura dels comptes anuals, tal com es defineix en el PGC d'entitats sense finalitats lucratives d'àmbit estatal, es defineix de la manera següent:

- "Els comptes anuals comprenen el balanç, el compte de resultats i la memòria. Aquests documents formen una unitat i han de mostrar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de les activitats de l'entitat.

La memòria completa, amplia i comenta la informació continguda en el balanç i en el compte de resultats. En particular, contindrà una detallada descripció dels fluxos d'efectiu i el grau de compliment de les activitats de l'entitat.

Quan es pugui formular balanç i memòria en model abreujat, o s'opti per aplicar les normes de registre i valoració del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, la informació sobre fluxos d'efectiu no serà obligatòria."

Un altre aspecte modificat pel Reial decret 602/2016 és la Norma de registre i valoració 5a Immobilitzat intangible de la segona part, Normes de registre i valoració que, entre d'altres, estableix el següent:

- "Els immobilitzats intangibles són actius de vida útil definida i, per tant, haurien de ser objecte d'amortització sistemàtica, en el període en el qual es preveu, raonablement, que els beneficis econòmics inherents a l'actiu produeixin rendiments per a l'empresa.

Quan la vida útil d'aquests actius no poden estimar-se de manera fiable s'amortitzaran en un termini de deu anys, sense perjudici dels terminis establerts en les normes particulars sobre l'immobilitzat intangible.

...//...

El fons de comerç s'amortitzarà durant la seva vida útil. La vida útil es determinarà de forma separada per a cada unitat generadora d'efectiu a la qual s'hagi assignat fons de comerç.

Es presumirà, excepte prova en contra, que la vida útil del fons de comerç és de deu anys i que la seva recuperació és lineal".

En el Pla general comptable d'àmbit català i pel que fa a la valoració de l'immobilitzat intangible, el criteri que s'aplica és el següent:

- "L'entitat ha d'apreciar si la vida útil d'un immobilitzat intangible és definida o indefinida. Un immobilitzat intangible té vida útil indefinida quan, sobre la base d'una anàlisi de tots els factors rellevants, no hi hagi un límit previsible del període al llarg del qual s'espera que

l'actiu generi entrades de fluxos nets d'efectiu per a l'entitat.

Un element de l'immobilitzat intangible amb una vida útil indefinida no s'ha d'amortitzar, encara que s'ha d'analitzar el seu eventual deteriorament sempre que hi hagi indicis i, almenys, anualment”.

Si ens situem en el Pla general comptable d'entitats no lucratives d'àmbit estatal, en la segona part, referida a Normes de registre i valoració, en l'apartat 3r “Normes particulars sobre l'immobilitzat intangible”, només es fa esment a les despeses d'investigació i desenvolupament, per la qual cosa hem d'aplicar el que s'indica en el “Desenvolupament del marc conceptual de la comptabilitat” que estableix que les entitats no lucratives han d'aplicar de forma obligatòria les normes que conté el PGC d'entitats no lucratives o, si o n'hi ha, les que conté la segona part del PGC o, si escau, del PGC de PIMES i els criteris comptables específics de les microentitats.

Un altre aspecte modificat pel Reial decret 602/2016 és el relatiu al contingut de la memòria de PIMES, que ha optat per simplificar-ne el contingut, si bé, tant en el PGC d'entitats no lucratives, d'àmbit català o estatal, es troba regulat de forma molt concreta.

Finalment, en l'article tercer del Reial decret es modifica el Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre, pel qual es van aprovar les normes per a la formulació de comptes anuals consolidats, aquest aspecte no es recull pel que fa a les entitats no lucratives, ni en la legislació catalana ni en l'estatal.

Posteriorment, l'ICAC, en el seu web, va publicar una consulta sobre “l'abast de les modificacions dutes a terme pel Reial decret 602/2016, de 2 de desembre, en les entitats sense finalitats lucratives”, en les conclusions de la qual s'estableix que:

- Respecte a la informació específica, les entitats sense finalitats lucratives han de subministrar la informació que es regula en les normes d'adaptació aprovades pel Reial decret 1491/2011, de 24 d'octubre.
- Respecte a la informació general, que conté el PGC i el PGC-PIMES, els serà aplicable les simplificacions aprovades pel RD 602/2016, juntament amb les disposicions que s'hi regulen sobre la primera aplicació i informació comparativa, sense perjudici de les indicacions que els responsables d'elaborar els comptes anuals considerin necessari incloure perquè aquestes, en el seu conjunt, reflecteixin la imatge fidel

del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'entitat.

També el Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya, el 26 de juny, en el número 24 de la publicació “Pregunta de la setmana” es plantejava la qüestió de si “La simplificació del contingut de la memòria abreujada, introduïda pel Reial decret 602/2016, afecta de la mateixa manera la memòria abreujada de les entitats sense finalitats lucratives catalanes?, i la conclusió és que la simplificació només serà aplicable a les fundacions i associacions subjectes a la Generalitat de Catalunya quan el legislador autonòmic la traslladi expressament al marc d'informació financera específica i amb l'abast que aprovi.

En resum, ens trobem, doncs, que les modificacions introduïdes pel Reial decret, relatives a l'estructura dels comptes anuals, tant les que es refereixen als diferents estats com al contingut de la memòria, no afecten les entitats no lucratives, que presenten els seus comptes seguint la legislació catalana, ja que el contingut està recollit i legislat en el respectiu pla comptable.

En allò que fa referència a l'amortització de l'immobilitzat intangible de vida útil indefinida, especialment referit al Fons de comerç, en l'àmbit català com en el seu Pla general comptable s'expliciten els criteris que s'han d'aplicar per aquests actius intangibles que no tenen una vida definida, el criteri es manté invariable i no s'amortitzen.

Un cas diferent és el Pla general comptable per a entitats no lucratives d'àmbit estatal que, com a conseqüència que no recullen un criteri específic per als elements de l'immobilitzat intangible en el seu Pla general comptable, s'ha d'aplicar el que preveu el Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, així com les adaptacions sectorials i les resolucions de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes aprovades a l'empara de les disposicions finals primera i tercera, respectivament, de l'esmentat Reial decret.

Som, doncs, en la situació que el contingut dels comptes anuals, tant en allò que fa referència als estats que s'han de presentar com al contingut de la memòria, és diferent segons quina sigui la legislació aplicable, i els criteris de valoració dels immobilitzats intangibles de vida útil indefinida també seran diferents, segons si la legislació que afecta l'entitat és catalana o estatal.

l'pericials)

Indemnització per clientela: la remuneració del distribuïdor

1

Jessica Brenner

Advocada
Departament processal
de Marimon Abogados



CONTRACTE DE DISTRIBUCIÓ: LA INDEMNITZACIÓ PER CLIENTELA ES CALCULA SOBRE LA BASE DEL BENEFICI NET DEL DISTRIBUÏDOR

L'extinció d'un contracte de distribució sol ser una qüestió conflictiva i complexa, especialment en relació amb les possibles indemnitzacions que s'han d'abonar al distribuïdor. Aquesta complexitat

es deu, principalment, al fet que el contracte de distribució, com a contracte atípic que és, manca d'una regulació legal expressa en el nostre ordenament jurídic. Aquesta llacuna legal ha motivat que hagi estat la jurisprudència la que ha definit els possibles drets del distribuïdor després de la finalització del contracte.

Especial rellevància ha tingut la qüestió relativa a la procedència o no de l'obligació de pagament al distribuïdor de la denominada indemnització per clientela. Es tracta d'una indemnització que regula expressament la Llei 12/1992, de 27 de maig, sobre contracte d'agència (d'ara endavant Llei de contracte d'agència) a favor de l'agent que ha captat nous clients per al fabricant o que ha incrementat sensiblement les operacions amb clients ja preexistents, sempre que el principal pugui seguir aprofitant-se de l'anterior, ni que sigui potencialment, després de l'extinció del contracte.

El dret del distribuïdor a percebre una indemnització per clientela ha estat fortament controvertit en la jurisprudència, amb la conseqüent inseguretat jurídica que això comportava, la qual cosa ha fet necessari que els magistrats del Tribunal Suprem adoptessin un acord, l'any 2005, en el qual rebutjaven l'aplicació automàtica del règim de la indemnització per clientela al contracte de distribució, però es precisava que sí que es procedent quan hi ha identitat de raó amb el contracte d'agència. Això sí, si el distribuïdor ha generat una clientela a favor del fabricant que pot aprofitar aquest últim, té dret a la denominada indemnització per clientela, la qual cosa, en la pràctica, passa en la majoria de casos.

Si bé aquesta clarificació per part del Tribunal Suprem es va valorar de forma positiva, lamentablement no va aconseguir solucionar un altre problema bàsic existent al voltant de la matèria, en especial el relatiu a la quantificació de la indemnització per clientela.

2

Secundino Urcera

Coordinador de la
Comissió d'actuacions
pericials del CCJC
Soci de Bové Montero
y Asociados

La quantificació de la indemnització per clientela és en si mateix un tema complex, ja que el fet que la Llei de contracte d'agència, reguladora d'aquesta indemnització i aplicable per analogia al contracte de distribució, l'únic que fa és fixar la quantia màxima a la qual pot ascendir aquest tipus de compensació. Aquest màxim es defineix en la referida llei com "l'import mitjà anual de les remuneracions que percep l'agent durant els darrers cinc anys o durant tot el període de durada del contracte si aquest és interior".

La qüestió fins ara controvertida en la jurisprudència ha estat què és el que s'ha d'entendre per remuneració del distribuïdor i, en especial, si s'ha d'entendre el marge de benefici net o brut d'aquest últim.

En aquest sentit, fins fa ben poc, la jurisprudència existent en la matèria era contradictòria i, a més, poc clara, amb tendència a aplicar el denominat marge brut de benefici, seguint els passos de les sentències dictades en el marc de conflictes de contractes d'agència i que defensaven que la retribució de l'agent són les comissions, sense prendre en consideració les possibles despeses que comporta l'exercici de la seva funció.

No obstant això, la recent sentència del Tribunal Suprem d'1 de març de 2017 (**sentència núm. 137/2017; Roj: STS 708/2017**) ha establert de forma clara que per remuneració del distribuïdor s'ha d'entendre el benefici net, així es fixa la doctrina jurisprudencial que s'ha de seguir quant al marge que cal aplicar per calcular la indemnització per clientela en contractes de distribució. En aquell cas concret, el Tribunal Suprem va estimar el recurs formulat per una de les parts contra la sentència de l'Audiència Provincial que havia calculat la indemnització per clientela sobre la base dels ingressos bruts del distribuïdor, i el Tribunal Suprem va indicar que és procedent recalcular la dita indemnització partint dels ingressos nets.

Aquesta clarificació del Tribunal Suprem és, sens dubte, rellevant i aquest canvi de criteri s'ha de tenir en compte a l'hora de valorar el possible risc econòmic que pot comportar la finalització d'un contracte de distribució.

Un cop s'estableix l'import màxim al qual pot ascendir la indemnització per clientela del distribuïdor, ara definit de manera clara com la mitjana del benefici net en els cinc anys anteriors a la finalització contractual, cal, a més, defensar que no necessàriament correspon la concessió de la indemnització en l'import màxim, atesos diferents motius, la possible concurrència dels quals s'ha d'analitzar cas per cas.



CONTRACTE DE DISTRIBUCIÓ: MARGE NET DE CONTRIBUTIÓ COM A MITJANA MÀXIMA DE LA REMUNERACIÓ DEL DISTRIBUÏDOR

La indemnització per clientela, que regula l'art. 28 de la Llei de contracte d'agència, compensa l'esforç i dedicació a la cartera de clients de l'agent en el cas en què deixi d'obtenir beneficis, com a conseqüència de la finalització de la relació contractual amb el fabricant¹. Aquesta compensació està determinada per les remuneracions mitjanes que hagi obtingut l'agent.

L'aplicació analògica d'aquesta regulació al contracte de distribució és molt habitual en els tribunals. No obstant això, com ha reiterat el Tribunal Suprem en nombroses resolucions², l'aplicació de la Llei de contracte d'agència a supòsits de distribució "no pot obeir a criteris mimètics o d'automatisme", i el tribunal de "ponderar totes les circumstàncies del cas".

¹ Assenyala que, perquè l'agent tingui dret a aquesta compensació, és necessari, a més, que el fabricant pugui aprofitar-se de l'esforç que hagi fet l'agent en el passat.

² En particular, en la del Ple de 15 de gener de 2008 (sentència nº 1392/2008; Roj: STS 829/2008).

ARTICLE 28**INDEMNITZACIÓ PER CLIENTELA**

1. *Quan s'extingeixi el contracte d'agència, sigui per temps determinat o indefinit, l'agent que hagi aportat nous clients a l'empresari o que hagi incrementat sensiblement les operacions amb la clientela preexistent, té dret a una indemnització si la seva activitat anterior pot continuar produint avantatges substancials a l'empresari i resulta equitativament procedent per l'existència de pactes de limitació de competència per les comissions que perdi o per la resta de circumstàncies que hi concorrin.*

2. *El dret a la indemnització per clientela hi és també en cas que el contracte s'extingeixi per mort o declaració de defunció de l'agent.*

3. *La indemnització no pot excedir, en cap cas, de l'import mitjà anual de les remuneracions que hagi percebut l'agent durant els darrers cinc anys o durant tot el període de durada del contracte, si és inferior.*

Això anterior té una especial incidència a l'hora de diferenciar entre el que es pot entendre per remuneració de l'agent i el que s'ha d'entendre com a remuneració del distribuïdor. Perquè, tot i que distribució i agència puguin semblar similars, des d'un punt de vista econòmic és evident que no són situacions idèntiques: (i) la Llei de contracte d'agència preveu (art. 11) per a l'agent o bé una remuneració fixa o bé una comissió, cosa que no succeeix en distribució i (ii) el distribuïdor assumeix uns riscos i costos que en cap cas assumeix l'agent, riscos i costos que afecten, sense cap dubte, la seva remuneració. Sense ànim d'exhaustivitat, l'agent no assumeix cap risc d'estoc (variacions, deterioraments o altres circumstàncies relacionades), ni el cost de transport de les vendes, ni necessàriament les conseqüències de l'impagament dels clients, etc. El distribuïdor sí que assumeix tots aquests riscos i despeses.

Tot i que la realitat dels informes pericials emesos ofereix un tractament dispar del criteri de càlcul de la remuneració del distribuïdor (des de la diferència entre preu de compra i preu de venda a benefici net proporcional, passant per marge brut i d'altres), la millor praxis professional considera que la remuneració del distribuïdor en relació amb un producte concret³ s'ha de determinar per la diferència entre la xifra neta de vendes d'aquest producte i els costos operatius variables i directes⁴ en què el distribuïdor necessita incórrer per dur a terme aquestes vendes⁵. En definitiva, ens estem referint al que s'ha denominat marge de contribució o marge net comercial.

L'STS 137/2017, d'1 de març, reforça l'anterior enfocament i front a un càlcul basat en el marge brut, recorda que la doctrina jurisprudencial existent advoca per un càlcul basat en el marge net, i fa referència expressa a l'STS 356/2016, de 30 de maig, que diu:

"... hay jurisprudencia que considera que en el contrato de distribución, para establecer la cuantía de la indemnización por clientela, ha de utilizarse como criterio orientador el establecido en el citado artículo 28 LCA, pero calculado, en vez de sobre las comisiones percibidas por el agente, sobre los beneficios netos obtenidos por el distribuidor (sentencia 296/2007, de 21 de marzo), esto es, el porcentaje de beneficio que le queda al distribuidor una vez descontados los gastos y los impuestos, y no sobre el margen comercial, que es la diferencia entre el precio de adquisición de las mercancías al proveedor y el precio de venta al público (sentencia 346/2009, de 20 de mayo). Cuyo importe tendrá el carácter de máximo⁶."

Amb independència de la confusió que, al meu criteri,

3 O família de productes, línia de negoci, etc. D'ara endavant, quan parlem de producte ho estarem fent en aquest sentit ampli.

4 Costos operatius, variables i directes que reuneixen la característica que deixen d'existir quan cessa la venda.

5 Aquesta diferència és un màxim, que es pot modular a la baixa, atenent a les circumstàncies que preveu l'art. 28 LCA.

6 El ratllat i negreta és de l'auditor.

CONTRACT

es produeix habitualment en la utilització per jutges i advocats dels conceptes de marge brut, marge net i altres marges intermedis, en aquest cas em sembla clar que quan l'STS esmentada parla de "marge net", hem d'entendre, des d'un punt de vista econòmic, el que en l'àmbit del Pla general de comptabilitat vigent denominem "Resultat d'explotació". Lògicament, no estem parlant del resultat d'explotació de totes les activitats del distribuïdor, sinó del resultat d'explotació del producte distribuït concret objecte de la controvèrsia, un resultat d'explotació que només ha de tenir en compte els ingressos i les despeses que són directes i variables en relació amb aquest producte; és a dir, ens estem referint al marge de contribució.

Així sorgeix el problema de determinar quines són les despeses directes i variables en relació amb un producte:

- Crec que quasi tots estaríem d'acord que un primer grup d'aquestes despeses és el de les directament relacionades amb el cost de les vendes del producte, és a dir, les compres netes, la variació d'existències i tota la resta de conceptes que recull l'epígraf d'Aprovisionaments del compte de pèrdues i guanys del Pla general de comptabilitat vigent.
- L'altre grup d'aquestes despeses directes i variables estaria compost pels costos operatius evitats en cessar l'activitat generadora de les vendes. Per costos operatius evitats hem d'entendre, doncs, tots aquells costos, diferents dels d'aprovisionament, en els quals es deixa d'incórrer com a conseqüència de la pèrdua de

l'ingrés⁷.

Dit això anterior, s'ha de tenir present que, per la seva mateixa definició, la naturalesa i el nombre dels components del marge de contribució no és immutable i pot variar en cada cas:

- Quan el distribuïdor treballa per a diversos fabricants, si el pes⁸ d'aquell amb el que finalitza la relació és insignificant, de forma que la fi de la distribució en un escenari de no substitució del producte⁹, no comporta la reducció d'altres despeses més enllà de les d'aprovisionament, la remuneració del distribuïdor respecte a l'esmentat producte seria o s'aproparia molt al denominat marge brut.
- Quan l'activitat del distribuïdor està centrada en els productes d'un sol fabricant, és clar que pràcticament totes les despeses de l'activitat són directes i variables a aquests productes: si la distribució cessa, cessen tots els ingressos del distribuïdor, i si cessen tots els ingressos cessa la necessitat de totes les despeses d'explotació. I d'això es dedueix que en el cas de distribució de productes d'un únic fabricant, la remuneració del distribuïdor que s'ha de considerar s'aproparia molt al denominat resultat d'explotació.
- En les situacions intermèdies, queda al judici professional de l'expert, la valoració de quins ingressos i despeses s'han de considerar com a part del marge de contribució. Aquí està, precisament, el valor de la nostra aportació al procés.

⁷ American Institute of Certified Public Accountants, Inc. (2006): *Calculating Lost Profits (Calculant el lucre cessant)*. Practice Aid 06-4. New York, pàg. 3: "Lost 'net' profit is computed, in general, by estimating the gross revenue that would have been earned but for the wrongful act reduced by avoided costs. 'Avoided costs' are defined as those incremental costs that were not incurred because of the loss of the revenue." En una traducció lliure: "El lucre cessant net es calcula, en general, estimant el marge brut que es podria haver guanyat si no hagués estat per l'acte il·lícit reduït pels costos evitables. Els costos evitables es defineixen com aquells costos addicionals que no van ser incorreguts a causa de la pèrdua de l'ingrés".

⁸ En el conjunt de l'activitat del distribuïdor.

⁹ Si hagués substitució, s'hauria d'avaluar en quina mesura la despesa prèviament absorbida pel producte substituït ha de ser assumida pel substituent.

l'pericials)

Manual de bones pràctiques (IV)

1

Tamara Seijo

Membre de la Comissió d'Actuacions Pericials del CCJCC
Senior Manager / Forensic Services PwC



PLANIFICACIÓ I ABAST DELS PROCEDIMENTS

Un cop formalitzada la carta d'encàrrec, i amb l'objectiu de poder iniciar el treball, el pèrit ha de planificar i definir l'abast dels procediments que cal dur a terme. Encara que la planificació i la determinació de l'abast dels procediments i proves que s'han de dur a terme és competència

del pèrit, és convenient i oportú, a l'inici del treball, exposar-les als advocats i assessors legals del client (en cas de la designació de part) perquè les tinguin en compte en la seva estratègia processal i en la preparació de la prova documental que han d'aportar al procediment.

En aquest sentit, i a l'hora de dissenyar i planificar els procediments que cal dur a terme, que han de justificar i donar suport al contingut de l'informe pericial, s'han de tenir en consideració els aspectes següents:

- A l'inici del treball, i un cop assignats els recursos necessaris (personal, mitjans logístics,...) per dur a terme el treball d'anàlisi en el qual es basa l'informe pericial, és recomanable establir una taula rodona amb l'equip de treball per enfocar i plantejar els procediments que cal dur a terme i la documentació i informació necessària segons l'enteniment de l'encàrrec rebut.
- En aquest sentit, el pèrit ha de ser qui decideixi i dissenyi els procediments que consideri més adequats i raonables segons la seva pròpia experiència i d'acord amb l'encàrrec rebut.
- S'ha de tenir en consideració que la llista inicial de procediments plantejats i acordats a l'inici del treball queda subjecta a les possibles modificacions que es requereixin durant el seu curs.
- Aquestes modificacions poden produir-se, per exemple, (i) per la manca d'informació o documentació sol·licitada disponible per part del client, (ii) perquè el plantejament inicial formulat pel pèrit no encaixa amb els sistemes i bases de dades del client, (iii) per la manca d'informació per part de tercers circularitzats, (iv) per la disponibilitat d'informació prèviament desconeguda que permeti dur a terme uns

Carlos Villabona

Membre de la Comissió d'Actuacions pericials del CCJCC
Soci de GRANT THORNTON, S.L.P

2

3

Enric Olcina

Membre de la Comissió d'Actuacions pericials del CCJCC
Soci, Forensic KPMG Auditores, SL

Carlos Rincón

Membre de la Comissió d'Actuacions pericials del CCJCC
Senior manager de l'àrea de Forensic de Deloitte

4

5

Sergio Aranda

Membre de la Comissió d'Actuacions pericials del CCJCC
Soci Forensic Services PwC

procediments més eficients considerant l'encàrrec rebut, etc.

- S'han de documentar, per exemple, mitjançant un memoràndum adjunt a la documentació i informació que es recopili en el decurs del desenvolupament del treball, els procediments que cal dur a terme, el seu abast i les principals conclusions assolides, incloses les modificacions posteriors, amb la finalitat de permetre l'adequada supervisió de l'execució de l'encàrrec.
- En el desenvolupament dels procediments planificats, el pèrit ha de ser conscient que han de proporcionar-li un nivell d'evidència tal que li permeti suportar les conclusions del seu informe.

Aquesta evidència ha de ser la necessària i suficient, segons el seu judici professional, per assolir els objectius de l'encàrrec; "necessària" en el sentit d'un nivell qualitatiu d'evidència que permeti obtenir conclusions i "suficient" en el sentit d'un nivell quantitatiu d'evidència que permeti donar per conclosa l'anàlisi. Qualsevol aspecte que pugui afectar de forma significativa aquestes característiques ha de comportar una limitació a l'abast en el treball del pèrit.

Cal afegir també, com indica la Guia d'actuació núm. 26 de l'Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), la "Guía de actuación para la realización de dictámenes periciales en el ámbito judicial", en referir-se a l'obtenció d'evidència, que "(...) debe obtenerse evidencia de todos aquellos extremos en los que el perito apoya sus conclusiones, sin que pueda en ningún caso considerarse evidencia suficiente las meras manifestaciones que pueda hacer la parte que solicita el dictamen, aun cuando éstas se incluyan en la correspondiente carta de manifestaciones (...)".

És a dir, s'ha d'evitar incloure en l'informe manifestacions de les parts o judicis de valor sense acreditació raonable

o sense detallar les fonts d'informació en les quals es basen, l'efecte únic del qual és debilitar l'objectivitat de l'informe com a mitjà de prova. No obstant això, si per circumstàncies excepcionals es decideix incloure en el dictamen manifestacions de les parts que aportin al jutge algun element aclaridor addicional, s'ha de detallar qui les fa i el context en el qual es produeixen.



2 UTILITZACIÓ DEL TREBALL DE TERCERS EN L'ENTORN D'ACTUACIONS PERICIALS

El tema que s'aborda a continuació està relacionat amb la utilització del treball o de tercers diferents dels censors/economistes que ens ajudin en l'elaboració d'un dictamen pericial. Aquests últims s'entén que tenen la capacitat tècnica per prestar-nos els seus serveis de col·laboració.

A la Guia d'actuació núm. 26 de l'ICJCE, abans referida, no hi ha cap referència a aquest tema, per la qual cosa per abordar aquesta qüestió ens basem en la Resolució de 15 d'octubre de 2013, de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, per la qual s'adapta per a la seva utilització a Espanya, entre d'altres, la Norma Internacional d'Auditoria 620 (NIA- ES 620) "Utilització del treball d'un expert de l'auditor"

A continuació, passem a comentar i desglossar els aspectes més significatius que tracta aquesta NIA-ES 620, que tenen relació amb l'entorn d'actuacions pericials:

Determinació de la necessitat d'utilitzar el treball d'expert

En la NIA-ES 620 s'indica que si per obtenir evidència

d'auditoria suficient i adequada és necessària una especialització en un camp diferent del de la comptabilitat o auditoria, l'auditor ha de determinar si ha d'utilitzar el treball d'un expert de l'auditor. Podem citar alguns exemples en els quals l'auditor, en el moment d'escometre les auditories, pot considerar la necessitat d'obtenció de treball d'experts, per poder obtenir l'evidència necessària per als seus treballs d'auditoria, com són:

- Valoració d'actius (edificis, construccions, terrenys, obres d'art, instal·lacions, actius financers complexos).
- Existències físiques de minerals, reserves de petroli, etc.
- Determinació de les condicions físiques d'alguns actius i de la seva vida útil.
- Estimacions actuàries.
- Altres.

Entenem que això també és aplicable a l'entorn d'actuacions pericials, si bé, en la majoria d'ocasions, la societat que requereix els nostres serveis professionals, en cas que es requereixi la intervenció d'altres experts, els ha de contractar als efectes que es pronuncii emetent el seu corresponent dictamen pericial.

Competència, capacitat i objectivitat de l'expert de l'auditor

L'auditor, continua la NIA-ES 620, ha d'avaluar si l'expert de l'auditor té la competència, la capacitat i l'objectivitat necessàries per a les finalitats de l'auditor. Això implica l'avaluació de:

- L'adequada competència professional de l'expert i la seva solvència tècnica.
- Indagar sobre els interessos i les relacions que puguin comportar una amenaça per a l'objectivitat d'aquest expert.

Entenem que tot el que s'ha comentat anteriorment és aplicable de ple a l'entorn d'actuacions pericials.

Acord amb l'expert de l'auditor

L'auditor, indica la NIA-ES 620, ha d'acordar amb l'expert de l'auditor les qüestions següents:

- La naturalesa, l'abast i els objectius del treball de l'expert.
- Les funcions i responsabilitat respectives de l'auditor i de l'expert.
- Les bases de comunicació.
- La necessitat que compleixi els requisits de confidencialitat.

Entenem que això també és aplicable a l'entorn d'actuacions pericials

Avaluació de l'adequació del treball de l'expert

El pèrit, davant el treball de l'expert ha de considerar el següent:

- La rellevància i raonabilitat de les troballes i conclusions de l'expert.
- La rellevància i raonabilitat de les hipòtesis si s'han utilitzat.
- La rellevància, integritat i exactitud de dades font que s'han utilitzat.
- Els resultats de treball de l'expert.



LIMITACIONS

En un dictamen pericial econòmic les limitacions a l'abast o d'accés a la informació poden ser rellevants. Les situacions més habituals són les següents:

- Impossibilitat d'accedir a fonts d'informació.
- Informació exclusivament en actes a les quals el pèrit no pot accedir.
- Exhibició de llibres comptables.

Impossibilitat d'accedir a les fonts d'informació.

La limitació a l'accés a la informació necessària per completar la realització de l'encàrrec pot estar motivada per diverses causes, però s'han de destacar dues situacions:

- Quan la documentació no estigui disponible (per a cap de les parts) ni en el moment de l'emissió del dictamen ni durant el procediment judicial. En aquest cas, en ser rellevant la documentació per a l'emissió de l'informe, el jutjat pot requerir la seva aportació a qui en disposi, requeriment que s'emmarcaria dins de la fase de diligències preliminars de la LEC¹. Un cop aportades les fonts a través de requeriment del jutjat, es poden analitzar per part del pèrit, salvant la limitació inicial existent.
- Quan en el moment de l'emissió del dictamen la documentació no és accessible per a alguna de les parts, però sí que ho és en una fase posterior del mateix procediment judicial o arbitral. Això succeeix, per exemple, quan la demandant aporta un dictamen pericial econòmic en què inclou algunes consideracions o hipòtesis en no disposar de determinada informació. Si és així, és recomanable plantejar més d'un escenari per a cadascuna de les hipòtesis utilitzades, la qual cosa permetrà, un cop es disposi de la informació, assolir fàcilment una conclusió definitiva.

¹ Vegeu l'article 256 de la LEC

Informació exclusivament en actes. De vegades, les fonts d'informació disponibles per a l'execució d'un encàrrec, que ha de concloure amb l'emissió d'un dictamen pericial econòmic, són únicament les que es troben aportades en actes. Si és així, s'ha d'explicitar aquesta circumstància en l'informe, i així mateix s'ha d'advertir que si s'hagués disposat d'una altra informació, el treball dut a terme i les conclusions assolides podrien haver estat diferents.

Exhibició de llibres comptables. En els dictàmens econòmics hi ha un procediment que preveu la normativa, que pot adquirir especial rellevància en determinats casos i és l'exhibició de llibres de comptables². Així, en moltes ocasions, resulta necessari l'accés als llibres de comptabilitat o informació comptable de les societats involucrades en el procés judicial. No obstant això, aquest procediment, que s'emmarca en les diligències preliminars que pot incoar el jutjat³, presenta algunes limitacions que poden minvar la seva eficàcia. Si bé amb l'exhibició de llibres s'atorga a les parts que ho requereixin accés a la informació o documentació comptable de la societat, generalment es limita als llibres de comptabilitat obligatoris que exigeix el Codi de comerç⁴, cosa que pot resultar molesta i poc eficient si tenim en compte els sistemes de comptabilitat actuals i les tecnologies de la informació, que han deixat antiquats els requeriments del Codi.



DICTAMEN: TIPUS, ESTRUCTURA I CONTINGUT

La finalitat aclaridora i d'acreditació que caracteritza un dictamen pericial fa necessari, per una banda, que aquest tingui una estructura clara i ordenada i,

per una altra, que contingui prou informació i evidències com per contribuir a la formació del criteri del jutge o tribunal. En aquest article, s'exposen breument les principals tipologies d'informe pericial, així com l'estructura i contingut mínim habituals.

Tipus de dictamen

Un dictamen pericial pot ser sol·licitat per a la seva aportació a procediments dels diferents ordres jurisdiccionals i versar sobre matèries i àmbits de coneixement molt diversos (comptable, econòmic, mèdic, cal·ligràfic, informàtic, immobiliari, així com relacionats amb la enginyeria, l'arquitectura, etc.).

Amb independència de la jurisdicció i la matèria, en l'àmbit dels dictàmens pericials cal diferenciar entre informes i conrainformes.

Els primers són documents en els quals un pèrit reflecteix les seves consideracions, anàlisis i conclusions sobre les qüestions de les quals se li ha sol·licitat la seva opinió professional, mentre que els segons són escrits on un pèrit fa una anàlisi crítica, analítica i profunda sobre les hipòtesis, consideracions, metodologia, procediments o fonts d'informació utilitzades per un altre pèrit en l'elaboració d'un informe aportat a un procediment judicial o d'arbitratge.

Els documents anteriors poden ser elaborats per pèrits nomenats per les parts del procés i aportats a aquest per a la defensa fonamental de les seves pretensions o per pèrits designats judicialment, habitualment a instància de part. Així mateix, si cap de les parts no aporta un dictamen pericial i l'òrgan judicial requereix de coneixements específics o tècnics, pot nomenar un pèrit d'ofici.

En els casos en què s'hagi aportat a un procediment diversos informes pericials i hi hagi discrepàncies entre aquests informes, hi ha la possibilitat que el jutge o tribunal nomeni un pèrit diriment, a fi d'obtenir una tercera opinió.

Estructura i contingut

En l'àmbit dels dictàmens pericials de caràcter economicofinancer, és habitual incloure determinats apartats, organitzats de la forma que el pèrit consideri més adequada a fi de facilitar la lectura i comprensió:

- **Carta d'acompanyament.** Escrit que inclou la data d'emissió, el destinatari –que ha de coincidir amb el tribunal, el client o els seus assessors legals–, l'objecte de l'informe i el nom, el currículum vitae i la signatura del pèrit, així com la adreça a efectes de notificació en cas de ratificació.
- **Antecedents.** Descripció del context en el qual es sol·liciten els serveis del pèrit, és a dir, dels fets o circumstàncies prèvies a l'elaboració del dictamen que estiguin en coneixement del pèrit i siguin rellevants per a l'assumpte. Convé indicar expressament que els antecedents no formen part de les conclusions de treball i són una interpretació legal dels esdeveniments als quals fan referència.
- **Objectiu i abast del treball.** Determinació de l'objectiu final o propòsit de l'encàrrec i dels extrems inclosos (qüestions objecte d'anàlisi, procediments i proves dutes a terme, etc.), els quals han de guardar correlació amb la

² Vegeu l'article 328 de la LEC

³ Vegeu l'article 256.4 de la LEC.

⁴ Vegeu els articles 25 a 33 del Codi de comerç

descripció de l'abast inclosa en la proposta, normalment més genèrica.

■ **Resum executiu.** Amb caràcter previ a l'exposició detallada dels aspectes objecte d'informe, i per tal d'agilitzar la lectura i l'enteniment del dictamen, pot resultar d'utilitat incloure una secció que reculli les qüestions més rellevants del treball i les seves conclusions principals.

■ **Cos de l'informe o anàlisi dut a terme.** Exposició detallada dels punts inclosos en l'abast del treball, s'han de detallar els procediments aplicats, les proves, anàlisis o operacions dutes a terme, les hipòtesis assumides i la seva justificació i els resultats obtinguts, així com la documentació suport utilitzada. Addicionalment, és habitual incloure les definicions dels termes tècnics que s'han emprat i la interpretació que se'ls ha donat.

En aquest punt, s'han d'estructurar les seccions i subseccions que es consideren necessàries perquè l'exposició sigui clara i comprensible per al destinatari del dictamen pericial. Així mateix, els procediments s'han d'explicar de forma que puguin ser replicats per un tercer i, si es considera oportú, al final del document es poden incloure annexos amb detalls, càlculs, verificacions, descripcions de procediments, etc.

Per últim, en aquells casos en què diferents enfocaments o hipòtesis donin lloc a diferents resultats, resulta convenient incloure un rang de resultats, així com la informació suficient per interpretar-los.

■ **Conclusions.** Exposició clara i concisa dels punts principals tractats en l'informe i les conclusions que s'han obtingut sobre aquests. Les conclusions han de ser d'acord amb l'abast de la proposta i l'evidència obtinguda i no han de permetre que el lector pugui extraure conclusions diferents de les expressades. Cal assenyalar que s'han d'evitar incloure manifestacions sobre les conseqüències juridicolegals que es puguin derivar de les conclusions assolides, qüestió que no correspon valorar al pèrit.

■ **Manifestacions.** D'acord amb l'exigència de l'article 335.2 LEC, qualsevol informe pericial ha d'incloure la manifestació sota jurament o promesa del pèrit d'haver dit la veritat, haver actuat amb la màxima objectivitat possible i haver pres en consideració tant el que pugui afavorir com causar perjudici a qualsevol de les parts. Així mateix, el pèrit ha de declarar que coneix les sancions penals derivades d'incomplir el seu deure com a pèrit. A més, es poden incloure les consideracions

que es creguin oportunes, i és habitual incloure manifestacions relatives a la possible actualització del contingut del dictamen pericial des de la seva emissió fins a la posterior ratificació al jutjat.

■ **Limitacions i responsabilitat.** Resulta habitual incloure un apartat dedicat a la delimitació de la responsabilitat del pèrit i la restricció de l'ús i distribució del dictamen.

En aquest sentit, es sol advertir sobre circumstàncies com que el treball i les conclusions del pèrit se centren en aspectes inclosos en la seva àrea d'experiència i es basen en l'anàlisi i la interpretació de la informació facilitada pel client o obtinguda per mitjans propis (sense perjudici de la possible existència d'altres dades, desconegudes pel pèrit, que puguin dur a assolir conclusions diferents).

Addicionalment, es recomana indicar les restriccions que, si escau, s'hagin donat durant el treball (d'accés a informació, realització de procediments rellevants, etc.), les raons que les motiven i el potencial impacte en les conclusions assolides.

Així mateix, acostuma a assenyalar-se que el dictamen pericial s'ha emès únicament i exclusivament per a les finalitats descrites i que no s'autoritza la seva distribució o ús per a cap altra finalitat, excepte autorització expressa del pèrit o ordre del tribunal.

■ **Fons d'informació.** Relació de les fonts d'informació utilitzades per a l'elaboració del treball, tant externes com facilitades pel client.

En resum, amb independència del tipus de dictamen pericial davant del que ens trobem i la matèria sobre la qual vers, perquè l'informe compleixi amb les seves finalitats aclaridores i d'acreditació i resulti d'utilitat al jutge o tribunal, resulta essencial que la seva estructura sigui clara i ordenada i que l'evidència obtinguda sigui suficient per sustentar les conclusions assolides pel pèrit.



LA DEFENSA DE L'INFORME PERICIAL PER PART DEL PÈRIT EN ELS TRIBUNALS

Un cop elaborat l'informe pericial i aportat al procediment corresponent, les parts poden sol·licitar la presència en el judici

del pèrit signant, petició que el Tribunal només denegarà

si la considera innecessària. Cal esmentar que també el Tribunal pot sol·licitar la presència del pèrit per a una millor comprensió i valoració del dictamen.

Així, el pèrit pot ser cridat a la ratificació i defensa de l'informe davant els tribunals competents, i ha de resoldre les qüestions que li plantegin, tant el jutge com els advocats i assessors legals d'ambdues parts, amb la màxima objectivitat possible i rigor professional, i s'ha de basar en el contingut del seu informe.

En aquest context, hem de remetre'ns al contingut dels articles 346 a 353 de la Llei d'enjudiciament civil (LEC) els quals fan referència a la defensa i ratificació de l'informe davant el Tribunal competent, i destaquen els articles 346 i 347 de la LEC.

En aquest sentit, l'article 346 de la LEC, relatiu a l'"Emissió i ratificació del dictamen pel pèrit que designi el tribunal", estableix els termes i premisses principals relatives a l'emissió i ratificació del pèrit, tal com reproduïm a continuació de manera literal:

"Art. 346. Emissió i ratificació del dictamen pel pèrit que designi el tribunal.

El pèrit que designi el tribunal ha d'emetre el seu dictamen per escrit, que ha de fer arribar al tribunal en el termini que se li hagi assenyalat. Aquest dictamen s'ha de traslladar a les parts per si consideren necessari que el pèrit concorri al judici o a la vista a l'efecte que aportï els aclariments o les explicacions que siguin oportuns. El tribunal pot acordar, en tot cas, mitjançant provisió, que considera necessària la presència del pèrit en el judici o la vista per comprendre i valorar més bé el dictamen efectuat".

D'altra banda, l'article 347 de la LEC, relatiu a la "Possible actuació dels perits en el judici o en la vista", precisa i detalla les qüestions que les parts i els seus defensors poden sol·licitar al pèrit, com poden ser:

- "Exposició completa del dictamen, ...
- Explicació del dictamen o d'algun o alguns dels seus punts, el significat dels quals no es consideri prou expressiu als efectes de la prova.
- Respostes a preguntes i objeccions, sobre mètode, premisses, conclusions i altres aspectes del dictamen.
- Respostes a sol·licituds d'ampliació del dictamen a altres punts connexos, per si es pot portar a terme en el mateix acte i, en qualsevol cas, als efectes de conèixer

l'opinió del pèrit sobre la possibilitat i la utilitat de l'ampliació, així com del termini necessari per portar-la a terme.

- Crítica del dictamen de què es tracti pel pèrit de la part contrària.

- Formulació dels rebuigs que puguin afectar el pèrit. ".

Així mateix, l'article 348 de la LEC, relatiu a la "Valoració del dictamen pericial", estableix que el Tribunal, que ha de valorar el dictamen pericial segons les "regles de la sana crítica" (entenent com a "sana crítica", el mètode d'apreciació de la prova, on el jutge l'ha de valorar d'acord amb la lògica, les màximes de l'experiència i els coneixements adquirits) pot formular preguntes als pèrits i requerir d'aquests explicacions sobre el que sigui objecte del dictamen aportat, però sense poder acordar, d'ofici, que s'ampliï⁵.

En resum, el pèrit (i) ha d'explicar el seu dictamen en els punts que estimin oportuns i necessaris el Tribunal i els lletrats, (ii) ha de respondre a les preguntes i qüestions que se li plantegin relatives a la metodologia, premisses, conclusions i altres aspectes de l'informe aportat, (iii) ha de respondre a les potencials sol·licituds d'ampliació del treball dut a terme per conèixer l'opinió del pèrit i la possibilitat, utilitat i termini necessari per poder dur-la a terme i (iv) ha de replicar a les possibles crítiques que facin els lletrats de la part contrària.

Així mateix, el pèrit en la ratificació del seu informe ha de respondre a les preguntes plantejades de manera clara, objectiva i precisa, i s'ha de basar en el contingut del seu informe. En cas que alguna qüestió plantejada no s'ajusti a aquest contingut, el pèrit pot informar al Tribunal d'aquest extrem perquè el jutge l'eximeixi de respondre.

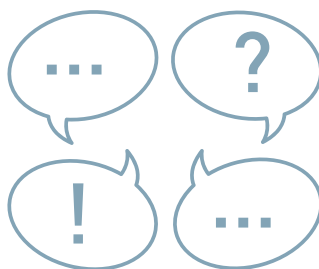
⁵ *El Tribunal únicament pot acordar d'ofici l'ampliació del dictamen en processos sobre declaració o impugnació de la filiació, paternitat i maternitat, sobre la capacitat de les persones o en processos matrimonials.*

l'auditoria)

Quines noves iniciatives portarà a terme el Departament tècnic del Col·legi aquesta temporada 2017/2018

El pla estratègic anual aprovat pel Consell Directiu és el que marca les activitats que porta a terme el Col·legi, pla que, com no pot ser d'una altra manera, es basa en les necessitats i interessos dels censors. D'altra banda, també es considera essencial que periòdicament totes les iniciatives es sotmetin a revisió per avaluar si cal repensar-les o canviar-ne l'enfocament, una mica amb la idea de la dita "renovar-se o morir" o, en paraules de Miguel de Unamuno, origen de la frase anterior, "el progreso consiste en renovarse".

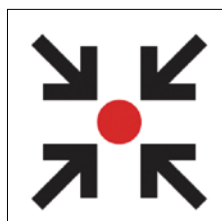
Com a resultat d'aquesta revisió ens plau presentar-vos dues noves iniciatives que posarem en marxa durant aquesta temporada 2017/2018:



DT PARLEM-NE

Cada tres o quatre setmanes us proposem dedicar una hora i mitja o dues hores d'un divendres al matí a debatre un tema concret que comporti una novetat tècnica o un aspecte rellevant del treball d'auditoria. Una setmana abans de la sessió us n'informarem via circular perquè us hi pugueu inscriure.

La primera sessió tindrà lloc el divendres 1 de desembre de 9 a 11, i parlarem de quins passos cal seguir per passar dels riscos d'incorrecció material identificats a les qüestions clau o els aspectes més rellevants de l'auditoria.



PUNT DE TROBADA

En coordinació amb l'Escola d'Auditoria, un dilluns al trimestre farem una sessió en què recollirem temes d'interès per als auditors: novetats tècniques que s'hagin publicat, temes d'interès com a resultat de les sessions del DT Parlem-ne, de consultes rebudes, etc. En aquesta revista podeu trobar un resum dels temes que vam tractar en el punt de

trobada que vam fer el passat 2 d'octubre.

També continuarem oferint el servei d'atenció personalitzada de consultes, que entenem que és un servei bàsic per als auditors petits i mitjans, col·laborant com a docents en alguns dels cursos que programa l'Escola d'Auditoria, participant en les diferents comissions del Col·legi, mantenint actualitzat l'espai tècnic del web i fent publicacions periòdiques o puntuals sobre temes d'actualitat o d'interès tècnic com són els quaderns tècnics, la pregunta de la setmana, etc.

Esperem que aquestes noves iniciatives siguin del vostre interès i us siguin d'utilitat. No dubteu a aportar-nos els vostres comentaris sobre aspectes de millora que considereu oportuns. Com sempre, és un plaer treballar amb tots vosaltres!

#DiadelAuditor/a

Recinte Modernista de Sant Pau
30 de novembre de 2017



Col·legi de Censors Jurats
de Comptes de Catalunya = EL CØL·L3G1

Programa

16:30-18:00h **Visita guiada al recinte(*)**
(Accés per l'entrada principal- carrer Sant Antoni Maria Claret 167-cantonada carrer Cartagena)
Visitant el Recinte Modernista gaudireu de l'obra més important de Lluís Domènech i Montaner, un dels arquitectes més significatius del modernisme català, i el resultat d'un dels processos de rehabilitació més destacats dels últims anys i coneixereu les característiques artístiques i arquitectòniques del conjunt modernista i la seva relació amb l'evolució de la ciutat de Barcelona.

- La visita té una durada de 45'
- Es faran 3 grups, el primer iniciarà la visita a les 16:30h, el segon a les 16:45h i el tercer a les 17:00h.

(*) Places limitades.

SALA FRANCESC CAMBÓ

18:00-18:45h **Acte presentat per Carla Ameller, periodista**
Intervindran:
• **Sr. Ferran Rodríguez**, President de l'Institut de Censors Jurados de Cuentas de España
• **Sr. Daniel Faura**, President del Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya

18:45-19:30h **Conferència sobre "La Recerca als Hospitals"**
A càrrec del **Dr. Jaume Kulisevsky**, Director científic de l'Institut de Recerca de Sant Pau; director de la Unitat de Parkinson i Trastorns del Moviment, del Servei de Neurologia de Sant Pau i Professor Agregat de Neurologia i Logopèdia al Departament de Medicina

19:30-19:45h **Lliurament del Premi a la millor comunicació de temes relacionats amb la transparència**

19:45-20:00h **Lliurament de l'Ajut a la cooperació**

20:00-20:15h **Lliurament de guardons als col·legiats amb 50 o més anys d'antiguitat**

20:15-20:30h **Lliurament dels diplomes del Màster universitari en Auditoria i Comptabilitat**

20:30-21:00h **Actuació musical d'un quintet de corda i vent**

SALA HIPOSTILA

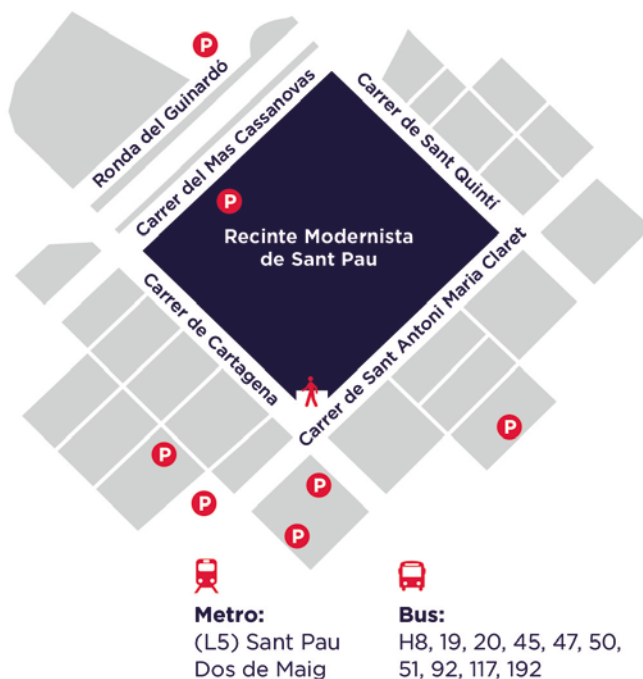
21:15-00:00h **Sopar i nomenament de l'Auditor Distingit 2016**
(Tiquet del sopar 75€)



Aquesta sessió està homologada amb 1 hora d'FPC en altres matèries

-
Confirmació d'assistència a través del formulari on-line

Com arribar-hi?



Amb la col·laboració de:



Recinte Modernista
Barcelona
Fundació Privada
Hospital de la Santa Creu i Sant Pau

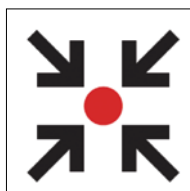


© Fundació Privada Hospital de la Santa Creu i Sant Pau, fotografies de Robert Ramos

l'auditoria)

De què vam parlar en el Punt de trobada del passat 2 d'octubre

Departament tècnic



Aprofitem la revista de l'Auditor per fer extensiu a tot el col·lectiu alguns dels temes que vam repassar en el Punt de trobada del passat 2 d'octubre, que tenia com a objectiu tractar una sèrie d'aspectes que considerem rellevants, per començar amb bon peu la temporada d'auditories 2017/2018.

1 **Impossibilitat absoluta per a la realització del treball d'auditoria**

Cal recordar que la Llei d'auditoria de comptes¹ estableix que l'emissió de l'informe i el seu lliurament a l'entitat auditada s'han de dur a terme en les dates previstes contractualment, de manera que pugui complir amb la finalitat per a la qual es va contractar l'auditoria, que en el cas de les auditories obligatòries de les societats no cotitzades subjectes a la Llei de societats de capital és que el Consell d'Administració o els administradors puguin complir amb les obligacions de verificació dels comptes que estableix aquesta Llei.

Per tant, es recomana incloure en la carta d'encàrrec un paràgraf en què s'acordin les dates de lliurament de l'informe i que es delimitin també, en aquest sentit, les condicions que ha de complir el client. Vegeu en aquest sentit la circular de l'ICJCE ES10/2017 de juny de 2017, que inclou la guia d'actuació núm. 44 amb un model orientatiu de carta d'encàrrec i un annex amb clàusules addicionals que es recomana que siguin també considerades.

D'altra banda, també cal tenir en compte les actuacions que l'auditor ha de portar a terme en el supòsit que, per circumstàncies que no li siguin imputables, estimi que no podrà lliurar el seu informe en la data prevista contractualment. Actuacions que podeu trobar resumides a la [Pregunta de la setmana núm. 22](#).

Base normativa: Art. 5.2 Llei d'auditoria i el seu corresponent desenvolupament reglamentari

2 **Acceptació i continuïtat de relacions amb clients i d'encàrrecs específics**

Ateses les dates en què ens trobem, es va considerar adient tractar en el Punt de trobada i també recordar-ho en aquest article les qüestions que, a més de les formals, s'ha de plantejar l'auditor

¹ Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'auditoria de comptes



abans d'iniciar la realització d'un treball d'auditoria. Qüestions que es poden classificar en dos grans blocs, segons el detall següent:

2.1 Les directament relacionades amb l'auditor de comptes –exercent individual o societat d'auditori– i el client:

- L'auditor de comptes té, o pot tenir en el moment d'iniciar l'encàrrec, les competències i capacitats per dur-lo a terme?
- L'auditor de comptes pot complir amb els requeriments d'ètica aplicables, entre d'altres, els relatius a la independència?
- El client té la integritat necessària?

2.2 Les prèvies a l'auditoria

- És acceptable el marc d'informació financera que s'ha d'utilitzar en la formulació dels estats financers?
- La direcció, reconeix i comprèn la seva responsabilitat en relació amb la preparació dels estats financers i el control intern de l'entitat?
- En la proposta dels termes de l'encàrrec, la direcció o els responsables del govern de l'entitat no han imposat una limitació a l'abast que comporti denegar l'opinió sobre els estats financers?

Si es compleixen les condicions anteriors per poder portar a terme l'auditoria, cal també acordar, via carta d'encàrrec o contracte, els termes de l'encàrrec.

L'avaluació de l'acceptació i continuïtat de relacions amb clients i d'encàrrecs específics cal fer-la i, per tant, documentar-la en cada treball d'auditoria, i s'ha de concloure

sobre l'avaluació del risc del client. La carta d'encàrrec o contracte en què s'acordin els termes cal fer-ho en un contracte inicial i en els posteriors, excepte en aquells encàrrecs recurrents coberts per un contracte inicial quan les circumstàncies no requereixen la revisió dels termes de l'encàrrec o no és necessari recordar-los-ho a l'entitat. Podeu trobar aquests requeriments en format d'esquema a la [Pregunta de la setmana núm. 31](#).

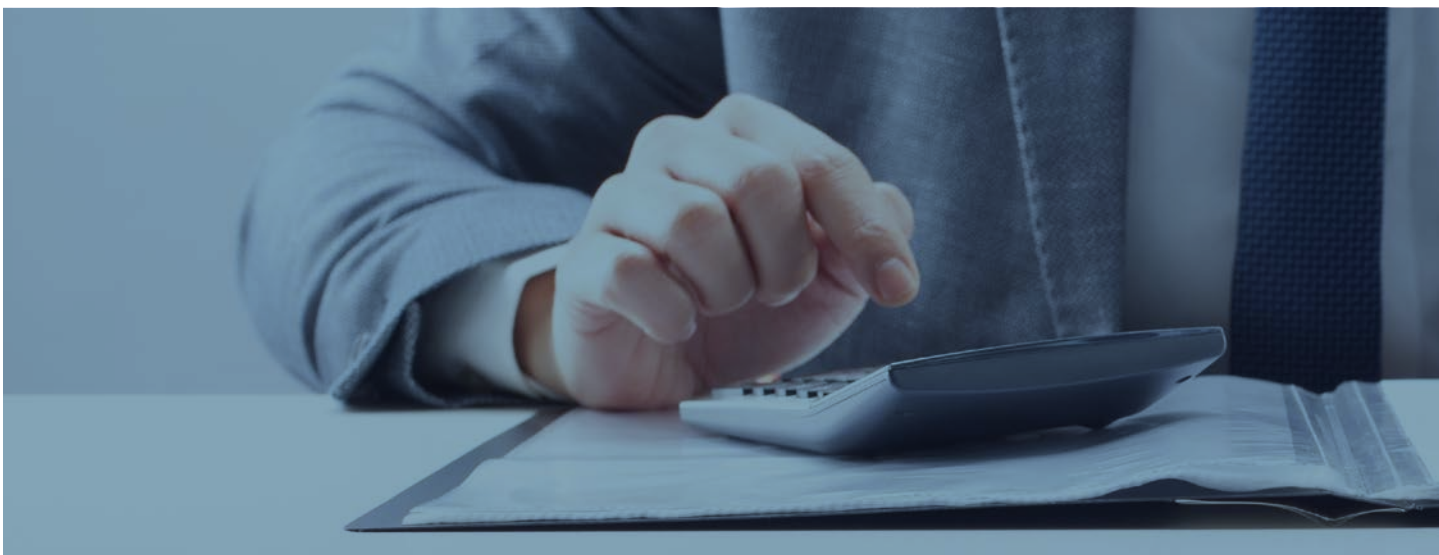
Base normativa: Norma de control de qualitat intern dels auditors de comptes i societats d'auditoria (Resolucions de 26 d'octubre de 2011 i de 20 de desembre de 2013 de l'ICAC), NIA-ES 210 Acords dels termes de l'encàrrec d'auditoria, NIA-ES 220 Control de qualitat de l'auditoria dels estats financers

3 Inscripció en el Registre Mercantil de les opinions desfavorables o denegades

La Resolució de 21 de juny de 2017 de la Direcció General dels Registres i del Notariat (DGRN), darrera resolució publicada a la data de preparació d'aquest article en relació amb la inscripció en el Registre Mercantil de les opinions desfavorables o denegades, reitera que no es pot rebutjar el dipòsit d'uns comptes anuals acompanyats d'un informe d'auditoria amb opinió denegada quan el contingut de l'informe proporciona informació rellevant per a socis i tercers.

En aquesta resolució en concret, la DGRN analitza la rellevància de cadascuna de les excepcions de l'informe (per incompliment i per limitació a l'abast), i conclou que sí que proporcionen informació rellevant.

La resolució, entre altres aspectes, indica que “[...]l'informe no pot servir de suport al dipòsit de comptes quan no se'n pugui deduir racionalment cap informació clara, en limitar-se a expressar l'absència d'opinió sobre els extrems auditats [...]” i que “[...]quan de l'informe d'auditoria pugui deduir-se una informació clara sobre l'estat patrimonial



de la societat no ha de ser objecte de rebuig, tot i que l'auditor, per qüestions tècniques, no emeti opinió.”

Per tant, segons els criteris que estableix aquesta i algunes altres resolucions publicades per la DGRN, per avaluar si és procedent o no la inscripció d'una opinió d'auditoria denegada, cal que els registradors facin una anàlisi d'aquesta juntament amb els corresponents comptes anuals i, en especial, de les excepcions incloses en l'opinió, per poder concloure si aquestes impedeixen o frustren l'interès del soci i dels eventuals tercers en la revisió dels comptes anuals, de manera que només es rebutgi el seu dipòsit al Registre Mercantil quan així ocorri.

Base normativa: Resolució de 21 de juny de 2017 de la DGRN

4

Quan és aplicable la Llei d'auditoria de comptes en la revisió i verificació dels comptes anuals o estats financers

L'article 1.2 de la Llei d'auditoria de comptes indica que “s'entén per auditoria de comptes l'activitat consistent en la revisió i verificació dels comptes anuals, així com altres estats financers o documents comptables elaborats d'acord amb el marc normatiu d'informació financera que sigui aplicable, sempre que l'activitat tingui per objecte l'emissió d'un informe sobre la fiabilitat dels esmentats documents que pugui tenir efectes davant de tercers”.

De conformitat amb el que disposa aquest article de la Llei i la normativa que el desenvolupa, s'estableix que hi ha dues modalitats de treballs d'auditoria de comptes: auditoria de comptes anuals i auditoria d'altres estats financers o documents comptables, formulats d'acord amb el marc normatiu d'informació financera que resulti aplicable a l'entitat.

L'abast de la Llei d'auditoria de comptes ha estat objecte

d'interpretació per part de l'ICAC en algunes consultes i, en concret, en la consulta d'auditoria núm. 1 del BOICAC 105 ho ha tractat des d'una perspectiva general, ha indicat que “la revisió i verificació dels comptes anuals o estats financers d'una entitat únicament pot tenir la consideració d'activitat d'auditoria de comptes en els casos següents:

- Quan la normativa específica a la qual es trobi subjecta l'entitat en qüestió imposi l'obligació d'elaborar uns comptes anuals que expressin la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'entitat auditada, d'acord amb el marc normatiu d'informació financera que resulti d'aplicació.
- Quan la normativa específica a la qual es trobi subjecta l'entitat en qüestió prevegi l'elaboració i presentació d'altres estats financers o documents comptables, de conformitat amb un marc normatiu d'informació financera que aquella hagi establert expressament a aquest efecte”.

Assenyalat a continuació, sense ànim de ser exhaustiu, una sèrie d'entitats que complirien aquestes condicions, com són, entre d'altres, “les societats de capital regulades pel text refós de la Llei de societats de capital i les entitats que tinguin la consideració d'empresa o els empresaris subjectes, per tant, a les disposicions del Codi de comerç quant a la llevança de comptabilitat i formulació dels seus comptes anuals”, per seguidament plantejar les circumstàncies següents que es puguin donar en altres entitats:

- a) Entitats que la seva normativa els exigeix portar la comptabilitat i presentar comptes anuals que reflecteixin la imatge fidel de la seva situació financera i patrimonial i dels seus resultats, sense establir expressament el marc normatiu d'informació financera específic d'aplicació a aquests efectes. I conclou que, en aquest supòsit, si els comptes anuals s'han elaborat d'acord amb un marc normatiu d'informació financera que resulti d'aplicació, d'acord amb



els principis i criteris de valoració que s'hi continguin i, com un tot coherent, a l'auditoria d'aquests comptes anuals sí que els és aplicable la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

b) Entitats que segons la consulta tenen una naturalesa jurídica que qualifica de publicoprivada o quasi pública, i posa com a exemples les cambres de comerç, els col·legis professionals, o les comunitats de regants, en els quals la seva normativa reguladora els exigeix portar la comptabilitat i la "presentació d'uns estats financers o comptes anuals, o la presentació i liquidació de pressupostos anuals i, fins i tot, en alguns casos, que aquests estats financers anuals estiguin auditats".

En aquests supòsits, la consulta indica que primer cal determinar si, segons la normativa específica d'aquestes entitats, la verificació dels seus estats financers es troba dins de l'àmbit de competències dels òrgans de control de la gestió economicofinancera de les administracions públiques, ja que en cas afirmatiu, estan subjectes a la normativa específica del sector públic i no els resulta d'aplicació la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

En cas contrari, cal veure què estableix la normativa pròpia d'aquestes entitats pel que fa a la lleu de la comptabilitat i a la formulació dels comptes anuals o estats financers, i els ha d'aplicar la Llei d'auditoria de comptes:

- En el cas de comptes anuals, si en la normativa pròpia s'estableix que aquests comptes es formulen d'acord amb un marc normatiu d'informació financera que resulti d'aplicació per expressar la imatge de l'entitat.
- En el cas d'altres estats o documents financers, si la normativa aplicable a l'entitat preveu expressament un marc normatiu d'informació financera per a la seva elaboració i presentació.

c) Per últim, la consulta tracta d'entitats que encara que la seva normativa específica no estableix expressament el marc normatiu d'informació financera aplicable en la presentació i formulació d'estats financers o comptes anuals, per altres exigències normatives estan obligades a auditar els seus comptes, i estableix que en aquest cas si que és d'aplicació la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes, sempre que els comptes anuals o estats financers s'hagin elaborat seguint el marc normatiu d'informació financera que resulti més idoni a la seva naturalesa.

La consulta conclou indicant que "el fet que la revisió o verificació dels comptes o estats esmentats anteriorment no tinguin la consideració d'auditoria de comptes no significa que els estats financers d'aquestes entitats no puguin ser revisats per un auditor de comptes, amb l'abast que s'acordi i que es consideri apropiat en cada cas, el qual fins i tot podria aconseguir el mateix grau de seguretat raonable que proporcionaria l'aplicació de les NIA-ÉS", i com que aquesta revisió en cap cas no estarà subjecte al que disposa la normativa reguladora d'auditoria de comptes, assenyala una sèrie de cauteles per evitar que l'informe que es pugui emetre com a resultat de la feina feta s'identifiqui com a informe d'auditoria de comptes subjecte a la normativa abans mencionada i també per evitar que de la seva redacció o presentació se'n puguin generar dubtes en aquest sentit. A la circular ES02/2017 de l'ICJCE, on s'inclou la nota tècnica sobre alternatives per a entitats que no poden sotmetre a auditoria de comptes, d'acord amb la normativa reguladora a Espanya, podeu trobar, a més d'una explicació de la consulta de l'ICAC a la qual hem fet esment, exemples d'informes per a aquests casos.

Base normativa: Art. 1.2 Llei d'auditoria i el seu corresponent desenvolupament reglamentari. A més, vegeu consultes d'auditoria núm. 1 del BOICAC 110, 105 i 94

5 Seguiment de les polítiques i procediments de control de qualitat

El fet que en el Punt de trobada i en aquest article tractem el requeriment de seguiment es perquè estimem que molts auditors aprofiten el darrer trimestre de l'any, trimestre a priori amb menys càrrega de treball d'auditoria, per portar-la a terme.

El seguiment que, tal com estableix la mateixa Llei d'auditoria de comptes i la norma de control de qualitat, s'ha de fer anualment, serveix per proporcionar "una seguretat raonable que les polítiques i procediments relatius al sistema de control de qualitat són pertinents, adequats i operen eficaçment". En altres paraules, serveixen per comprovar que les polítiques i procediments que s'han establert en l'àmbit de despatx compleixen amb la normativa en vigor i operen tal com s'han dissenyat.

El requeriment de seguiment de les polítiques i procediments de control de qualitat (que inclouen la inspecció d'almenys un encàrrec) és diferent de la revisió de control de qualitat i en cap cas un és el substitut de l'altre.

La persona o persones a les quals s'assigni la realització del seguiment cal que tinguin la capacitat, experiència i autoritat necessària i que aquest s'organitzi de forma que no hi hagi autorevisió. Si, per manca de recursos interns o per altres raons, un despatx d'auditoria decideixi externalitzar la realització del seguiment (externalització que s'ha de fer en les mateixes condicions de capacitat, experiència i autoritat que si es fa internament), en cap cas aquesta externalització afecta la responsabilitat de l'auditor.

Cal recordar també que, com a part del seguiment, s'han de tenir establertes polítiques i procediments per tractar els casos en què el resultat del seguiment indica que hi podrien haver informes d'auditoria que podrien no ser adequats o bé que es van ometre procediments d'auditoria durant l'execució de l'encàrrec.

Per últim, i sense ànim de ser exhaustius, recorda que:

- la realització del seguiment s'ha de documentar,
- en el seguiment s'han d'avaluar les deficiències detectades,

- el despatx d'auditoria ha de corregir les deficiències que es considerin sistèmiques, repetitives o altres deficiències significatives que requereixin accions correctives, i

- els resultats del seguiment s'han de comunicar als corresponents socis dels encàrrecs i altre personal implicat (incloent-hi, en el cas de les firmes d'auditoria que pertanyin a una xarxa que funcionin amb polítiques i procediments de seguiment comuns, a les persones apropiades de les firmes de la xarxa) com a mínim un cop a l'any, comunicació que ha de seguir els requeriments que estableix la mateixa norma de control de qualitat.

Base normativa: Art. 28 Llei d'auditoria i el seu corresponent desenvolupament reglamentari. Norma de control de qualitat intern dels auditors de comptes i societats d'auditoria (Resolucions de 26 d'octubre de 2011 i de 20 de desembre de 2013 de l'ICAC), NIA-ES 220 Control de qualitat de l'auditoria dels estats financers

Dins del Punt de trobada també es van tractar els canvis que hi ha hagut en les diferents NIA-ES i, en concret, en la sèrie 700, incloent-hi l'obligació d'incloure en els informes d'auditoria les qüestions clau o els aspectes més rellevants de l'auditoria, obligació d'una banda imposada per l'article 5 de la Llei d'auditoria de comptes i desenvolupada en la NIA-ES 701 Comunicació de les qüestions clau de l'auditoria en l'informe d'auditoria emès per l'auditor independent, dels quals podeu trobar un resum en les revistes núm. 77 i 79.



ESCOLA D'AUDITORIA

FORMACIÓ OBERTA

- Cursos de NIA (incloses les revisades)
 - Cursos de NIC-NIIF
 - Blanqueig de Capital
 - Anàlisi econòmica i financera
 - Comerç exterior i mitjans de pagament internacional
 - Estalvi i inversió
 - Finançament d'actius fixos per a l'empresa
 - i molts més...
-

*La formació és un dels camins que
marca la diferència*

Contacta amb nosaltres:

Telèfon: 93 280 31 00

Correu electrònic: eda@auditors-censors.com

www.auditorscensors.com

l'empresa)

'Shoe Dog' La història de Nike



Santi Román

Consultor en competències i transició digital

APRENTATGES PER A LA GESTIÓ DE LA TEVA EMPRESA, BASAT EN ELS PRIMERS ANYS DE VIDA DE NIKE.

Crear una empresa és una activitat d'alt risc, però li dona sentit a tota una vida

És una muntanya russa emocional. Knight relata les moltes vicissituds per les quals va haver de passar durant l'etapa de creació de Nike: problemes econòmics, empleats deslleials, contractes de distribució que no es respecten, problemes de subministrament que impedeixen satisfer la demanda, joc brut dels competidors, problemes amb el govern americà, etc. Una carrera plena d'obstacles que no s'acaba mai. Sembla impossible tenir tres mesos seguits de tranquil·litat. És tot menys fàcil. És per això que si vols començar l'aventura de crear la teva pròpia empresa has de tenir present que és extenuant, esgotador, però molt gratificant.

«Cada día aparecían cincuenta problemas nuevos, cincuenta decisiones difíciles que había que tomar allí mismo, y siempre éramos muy conscientes de que un paso en falso, una mala determinación, podía significar el fin»

No és per a tothom encara que ara sembli que si no ets emprenedor, no ets una persona d'èxit.

«¿Y los que alientan a los emprendedores a no rendirse nunca? Charlatanes. A veces hay que rendirse. A veces hay que saber cuándo hacerlo e intentar otra cosa, eso es una genialidad. Rendirse no significa parar. No os detengáis nunca».

L'equilibri personal i professional quan intentes crear una empresa com Nike simplement no és possible.

Knight comenta alguns aspectes de la seva vida personal, però sense entrar en els detalls; en canvi, sí que ho fa amb la seva empresa. La vida personal en aquest llibre és un col·lateral per entendre el context. Crear una empresa és absorbent des de tots els punts de vista, principalment mental i de temps. En el cas de Knight, va haver de viatjar constantment a Japó, on va començar fabricant, i després per la resta dels EUA i el món, per la qual cosa és impossible que la vida personal i la relació de

parella no es ressentin. Actualment, la tecnologia ens ajuda a «eixamplar el temps» i ens permet estar en dos llocs alhora, però mentalment segueixes enfocat a fer créixer el teu nadó. És una elecció amb molts pros i molts contres.

Passió pel producte

Knight i el seu soci Bill Bowerman eren dos obsessos de l'esport i sobretot de l'atletisme. Bowerman va ser un dels millors entrenadors d'atletisme de tots els temps. Una llegenda amb molts pupils medallistes olímpics. Per a Bowerman, el material esportiu era fonamental per a l'èxit dels seus atletes. I les sabatilles, l'element clau. Sempre va estar experimentant per millorar les sabatilles disponibles al mercat. Ideava solucions per millorar l'adherència al terreny, per fer-les més lleugeres, la qual cosa seria important per arrencar unes desenes al crono. Era el que avui es denomina un hacker. Tunejava les sabatilles i les testejava amb els seus corredors. I no sempre amb èxit. Va inventar la sola amb forma de "grofa". Una innovació que segueix vigent i que millorava l'adherència al nou material amb el qual es començaven a fabricar les pistes d'atletisme (goma i cautxú) a finals dels seixanta. Una autèntica revolució.

Detall de la sola de "gofra" d'unes Nike

Per la seva banda, Knight era un dels pupils de Bowerman a la Universitat d'Oregon (d'on és originària la marca i segueix tenint els headquaters) i el seu conillet d'Índies preferit per provar els seus últims invents. Tots dos vivien amb intensitat l'atletisme i sabien que les sabatilles eren un element clau en l'acompliment d'un corredor. Aquesta fascinació els va portar a ser innovadors i a provar coses noves. Abans de Nike, Adidas era el líder mundial entre molts altres fabricants de sabatilles. Nike va comportar una revolució en elevar el llistó, gràcies a la constant innovació dels seus productes de la mà de gent que sabia com millorar les sabatilles. Sense aquesta innovació no hagueren triomfat.

«Bowerman fisgaba a menudo en nuestras taquillas y se llevaba furtivamente nuestro calzado. Se pasaba días desgarrándolo, volviendo a coserlo, y luego lo devolvía con alguna pequeña modificación, que o bien nos hacía correr como gamos, o bien nos hacía sangrar. Fueran cuales fuesen los resultados, nunca paraba. Estaba decidido a encontrar nuevas formas de reforzar el empeine, amortiguar la entresuela, dar más espacio al antepié. Siempre tenía algún diseño nuevo, algún nuevo plan para hacer nuestras zapatillas más elegantes, más suaves, más ligeras».

La falta de diners és la causa més probable de mortalitat d'una empresa

El llibre relata els continus problemes financers de la companyia, fins al punt que van estar a punt de tancar en diverses ocasions. I no era un problema de producte, sinó tot al contrari. Les Nike agradaven i es venien molt bé. El problema era que creixien molt de pressa i no trobaven finançament. Els passatges que descriuen la negociació amb els bancs i l'actitud prepotent i freturosa d'empatia dels banquers són de rabiosa actualitat.

«Era Wallace quien hacía del patrimonio neto un fetiche y despreciaba el crecimiento. De compleción robusta, cara de matón y una sombra de barba tipo Nixon, Wallace era diez años mayor que yo, pero de algún modo se creía el niño prodigio del banco. También estaba decidido a convertirse en el próximo presidente de la entidad, y veía todos los riesgos de impago de créditos como el principal obstáculo entre él y dicho objetivo. Ni mucho menos le gustaba dar crédito a nadie, pero con mi balance general rondando siempre el cero, me veía como un eventual desastre siempre a punto de suceder. Una mala temporada, un descenso en las ventas, y quebraría, el vestibulo del banco de Wallace se llenaría de zapatillas no vendidas, y el santo grial de la presidencia del banco se le escaparía de las manos».

El llibre és una agonia constant per trobar finançament per aconseguir el «Patrimoni Net» positiu. Els problemes s'acaben quan prenen la decisió de sortir a cotitzar en Borsa, molt al seu pesar. Passar a ser una companyia pública és una opció que sempre havien rebutjat per no perdre llibertat. Els diners donen tranquil·litat, però et lleven llibertat.

La marca i la sort

Un espera l'aplicació del mètode científic per triar el nom i el logotip d'una de les marques més reconegudes del món. S'imagina un concurs amb les agències de publicitat, disseny, branding, més famoses del moment amb l'objectiu de conceptualitzar un logo tan simple com un ticker que ha esdevingut tota una icona contemporània. Llargues sessions de brainstorming per triar un nom simple, curt, difícil d'oblidar. Lluny de la realitat. Tant el nom com el logo són un accident:

—Tenemos... una nueva sugerencia —me dijo Woodell.

—¿De quién?

—Johnson llamó a primera hora —me respondió. —Al parecer anoche se le ocurrió un nuevo nombre en un sueño.

Hice un gesto de fastidio.

—¿Un sueño?

—Hablaba en serio —dijo Woodell.

—Él siempre habla en serio.

—Dice que se incorporó de golpe en la cama en mitad de la noche y vio el nombre ante él —me explicó Woodell.

—¿Y cuál es? —le pregunté, haciendo de tripas corazón.

—Nike.

—¿Eh?

—Nike.

—Deletrémelo.

—N-I-K-E. Lo escribí en un bloc tamaño folio de papel amarillo. Niké, la diosa griega de la victoria. La Acrópolis. El Partenón. El templo. yo. Él frunció el ceño.

—Tú decides. Me dejó solo.

Dibujé unos garabatos en mi bloc. Hice listas, las taché.

—Se nos acaba el tiempo —dije. —Nike, Falcon o Dimension Six.

—Todo el mundo detesta Dimension Six.

—Todos menos yo.

Tenia que enviar un télex a la fábrica. En ese preciso instante. Odiaba tomar decisiones de manera apresurada, y eso era justo lo que estaba haciendo aquellos días. Miré al techo. Me di dos minutos más para reflexionar y luego recorrí el pasillo en dirección al télex. Me senté delante de la máquina y me di otros tres minutos.

De mala gana, tecleé el mensaje: «El nombre de la nueva marca es...».

Había un montón de cosas dándome vueltas en la cabeza. Para empezar, Johnson había señalado que todas las marcas icónicas —Clorox, Kleenex, Xerox...— tenían nombres cortos. De dos sílabas o menos. Y siempre tenían un sonido fuerte en el nombre, una letra como la «K» o la «X», que se queda en la mente. Todo eso tenía sentido. Y encajaba con Nike.

Además, me gustaba que Niké fuera la diosa de la victoria. «¿Qué es más importante que la victoria?», pensé.

L'equip és clau

La cultura ho impregna tot en una organització. I aquesta cultura està molt influenciada per la personalitat dels primers components de l'equip. Ells modelen el tipus d'organització que volen. La seva personalitat transmet els valors necessaris a l'organització. Uns valors que determinen totes i cadascuna de les actuacions i decisions. En els primers anys de Nike, l'equip ho és tot i és definitiu perquè Nike sigui el que és avui: un líder en tèxtil i calçat esportiu i una marca reconeguda mundialment. El llibre relata la contractació dels primers responsables de Nike i tots compartien un punt en comú, malgrat els seus diversos background: estaven enamorats del projecte Nike. Molts són antics companys d'atletisme de Knight i Bowerman, uns altres es van incorporant després de treballar externament per a la companyia. Des d'advocats, gestors d'operacions, dissenyadors, etc., els primers empleats fan seu el projecte, i són capaços d'assumir durs sacrificis per redreçar l'empresa. Nike és la seva vida, no un treball més. I això es nota en la descripció que fa de les seves *buttfaces*, denominació de les reunions anuals de l'empresa. L'ambient respirava companyonia i compromís.

Woodell, Hayes y yo nos miramos, y uno de nosotros dijo:

—Entonces ¿por qué no trabajas con nosotros?

Strasser se ruborizó y se echó a reír. Aquella risa. Me sorprendió de nuevo su incongruente falsete. Agitó la mano, ¡bah!, como si pensara que lo decíamos en broma. No bromeábamos. Poco después invité a Strasser a almorzar en el Stockpot de Beaverton. Me llevé conmigo a Hayes, que por aquel entonces trabajaba a tiempo completo para Blue Ribbon, y le hicimos una oferta. De todas las que he hecho en mi vida, puede que aquella fuera la que preparé y ensayé con más cuidado; quería a Strasser, y sabía que opondría cierta resistencia. Tenía ante él un camino despejado hasta la cima del bufete del primo Houser o de cualquier otro que eligiera. Sin mucho esfuerzo podía convertirse en socio y asegurarse medios, privilegios y prestigio. Eso era lo seguro, y nosotros estábamos ofreciéndole lo desconocido. Así que Hayes y yo nos pasamos días enteros representando la escena, puliendo nuestros argumentos y contraargumentos, y

Empecé diciéndole a Strasser que era algo inevitable.
—Eres uno de los nuestros —le aseguré.

«Uno de los nuestros». Sabía qué significaban aquellas palabras. Éramos la clase de personas que no podían soportar las tonterías del mundo empresarial. Que querían divertirse con su trabajo. Y hacer de él algo monotonía. Más que un producto, tratábamos de vender un concepto, un espíritu. No sé si había entendido quiénes éramos y qué estábamos haciendo hasta que me oí a mí mismo decirle todo aquello a Strasser.

Él no dejaba de asentir. No paraba de comer, pero seguía asintiendo. Estaba de acuerdo conmigo. Dijo que había pasado de nuestra batalla campal con Onitsuka a trabajar en varios casos rutinarios relacionados con seguros, y cada mañana le daban ganas de cortarse las venas con un clip.
—Echo de menos Blue Ribbon —dijo. —Echo de menos la claridad. Echo de menos esa sensación de lograr una victoria cada día. Así que gracias por vuestra oferta.

En el capítol final (que és molt emotiu i serveix de colofó per a un bon llibre) Knight comenta com amb el pas del temps les seves diferències amb Strasser van ser irreconciliables, i aquest va acabar marxant a... Adidas!! Una traïció inadmissible. Així és com ho defineix l'autor.

L'actitud: tenacitat, perseverança i persistència

L'actitud és més del 50% de l'èxit. Knight va tenir centenars de motius i excuses per deixar-ho córrer tot. Podia haver desistit i ningú no l'hi hauria tirat en cara. Al cap i a la fi el que estava intentant crear era com menys molt improbable. La vida és una maratón, no un sprint. Plena d'alts i baixos, victòries i derrotes, passos enrere per fer passos endavant. L'important és dormir amb la consciència tranquil·la. Actuar sobre la base dels teus valors i principis. La resta és accessori. I ells en tot moment van actuar en conseqüència i amb l'objectiu de fer de la seva passió una empresa rendible.

Què diferents que són els japonesos

Nike neix de la necessitat de Blue Ribbon Sports (precursora del que més tard seria Nike) de substituir l'acord de distribució que tenien amb la marca japonesa Onitsuka. Knight va començar sent un distribuïdor d'Onitsuka al mercat americà amb la companyia Blue Ribbon. Arribat el moment i després de desenvolupar tot el mercat per Onitsuka, els japonesos decideixen rescindir el contracte i donar la distribució a una altra empresa. Blue Ribbon necessitava trobar noves fàbriques i crear una nova marca en un temps rècord. D'aquí, la urgència per tenir un nom i un logo amb el qual poguessin sortir al mercat. La primera part del llibre relata les complexes relacions

de Knight amb els japonesos. A més de la típica tensió proveïdor-client s'uneix la diferència cultural. Reunions que no saps si han anat bé o malament. Llargs silencis i esperes. A més, en el context dels anys seixanta, la Segona Guerra Mundial segueix viva en el record de tots dos contendents.

Però, al mateix temps, és una empresa japonesa la que els ajuda en l'episodi més proper al tancament. Són els únics que en aquest moment confien en Nike.

Para complicarlo todo más, Onitsuka siempre se retrasaba en los envíos, lo que significaba menos tiempo para vender, lo que a su vez quería decir menos tiempo para ganar lo suficiente para devolver mi préstamo. Cuando me quejaba, Onitsuka no respondía. Cuando lo hacían, se mostraban incapaces de apreciar mi dilema. Una y otra vez les enviaba frenéticos télex preguntando por el paradero del último envío, y en respuesta solía recibir otro télex que mostraba de manera desesperante que no habían entendido nada: «Unos días más». Era como llamar a urgencias y oír a alguien bostezando al otro lado de la línea.

Un esment especial mereix l'últim capítol que he comentat anteriorment. És molt emotiu i personal. T'adones que els diners, l'objectiu d'enriquir-se, té un paper subordinat en tota aquesta història.

l'escola d'auditoria)

Espai de recerca



Esteve Dalmau

Màster universitari en Auditoria de Comptes i Comptabilitat
Sènior de PKF-Audiec, SA



Félix Pedrosa

Tutor del TFM
Soci director de PKF-Audiec, SA i professor d'auditoria de la UAB

En aquesta secció de la revista L'Auditor reproduïrem un petit extracte de tots els treballs del Màster Universitari en Auditoria de Comptes i Comptabilitat (MAC) que siguin destacables per les seves aportacions.

Els darrers anys, el Col·legi i la Universitat Abat Oliba hi han consolidat un Màster Universitari en Auditoria de Comptes i Comptabilitat (MAC) que, amb aquesta tercera edició, inclou un total de 35 alumnes, alguns d'ells incorporats directament per les empreses i d'altres que han de fer pràctiques professionals en despatxos d'auditoria.

Dintre del pla d'estudis d'aquest màster, i tal com és perceptiu segons la normativa universitària, els alumnes han de desenvolupar un treball de recerca que comporti un cert desenvolupament del coneixement dintre de l'àmbit de l'auditoria i la comptabilitat.

EL FRAU A L'AUDITORIA: LA RESPONSABILITAT DE L'AUDITOR

Amb la severa crisi econòmica viscuda al nostre país en els últims anys, han sortit a la llum una sèrie de casos de frau en la comptabilitat d'algunes entitats de gran renom, que han generat dubtes respecte a la idoneïtat dels informes d'auditoria de comptes anuals, en els quals es donava l'opinió sobre la imatge fidel de la situació patrimonial de les empreses en els seus estats financers i, també, sobre la responsabilitat dels auditors sobre la base del perjudici que han causat tant a accionistes com a altres agents econòmics.

Davant la pèrdua de confiança sobre el treball de l'auditor, s'han introduït una sèrie de novetats a la normativa d'auditoria que han estat objecte d'estudi i d'anàlisi. S'han tractat en el Treball de Màster els casos de frau de Bankia, Gowex i Pescanova per tal d'indagar sobre els seus orígens, les causes que van provocar l'aparició de frau i la suficiència de la nova normativa en la lluita contra el frau.

Les principals novetats pel que fa a la normativa legal vigent són l'adaptació de les Normes Internacionals d'Auditoria, d'ara endavant NIA, per a la seva aplicació a Espanya, vigents des de l'1 de gener de 2014, i l'aprovació de la nova llei d'auditoria, Llei 22/2015, de 20 de juliol, i que va entrar en vigor el passat 17 de juny del 2016.

En referència a les NIA, cal destacar que tenen un enfocament basat en el risc i comporten que aquest és l'eix sobre el qual pivota tota l'auditoria i que l'auditor dissenya el seu treball com a resposta als riscos i debilitats

que ha identificat. El punt de partida de l'auditor és identificar i valorar els riscos d'incorrecció material a causa d'error o frau, en els estats financers en el seu conjunt i pel que fa a afirmacions.

D'altra banda, la nova llei d'auditoria, implica un increment de la regulació ja existent que vol reforçar la protecció dels inversors i incrementar la confiança en l'auditoria de comptes. Com a principals novetats per a les entitats d'interès públic, d'ara endavant EIP, s'han establert uns nous requisits, perquè una entitat sigui considerada com a tal.

Pel que fa a la rotació, s'ha establert una rotació obligatòria de la firma d'auditoria cada deu anys, que permet en els casos d'auditoria conjunta una pròrroga de fins a quatre anys. Addicionalment s'estableixen diferents períodes de transició en funció dels anys que faci que la firma d'auditoria presta aquest servei a l'EIP, i així mateix s'estableix una rotació pels auditors principals responsables del treball d'auditoria cada cinc anys.

Una altra de les principals novetats és que, llevat d'algunes excepcions, el nou text legal estableix l'obligació que tota EIP compti amb una Comissió d'Auditoria que contribueixi a reforçar el seu paper i independència.

Pel que fa a altres entitats que no tinguin aquesta condició d'interès públic, també s'han establert una sèrie de mesures focalitzades en l'increment de supòsits d'incompatibilitat i restriccions de l'auditor per tal de dur a terme l'auditoria de comptes anuals.

Tot aquest increment de regulació anteriorment esmentat, vol reduir al màxim possible l'aparició de casos de frau com els que s'han viscut a Espanya en els últims anys. Tot i que cadascun dels casos que s'han analitzat tenen particularitats diferents, s'han detectat alguns aspectes que són reincidents en les tres entitats analitzades.

A partir del treball que s'ha dut a terme, es pot afirmar que l'exercici de l'activitat d'auditoria és una de les més regulades i intervingudes del nostre país. Els auditors dels tres casos que s'indiquen i que es desenvolupen en el Treball de Màster, s'enfronten a demandes de milers d'inversors afectats, així com revisions tècniques d'organismes de supervisió pública com la CNMV, el Banc d'Espanya i per l'ICAC, derivades de la seva actuació en l'auditoria de comptes anuals.

En aquest sentit, cal destacar les conseqüències per a l'auditor d'una revisió de l'ICAC, ja que les revisions que duu a terme aquest organisme independent adscrit al Ministeri d'Economia són molt rigoroses i exhaustives, ja que verifica l'auditoria des de la fase de la planificació fins a l'emissió de l'informe final. Si en una revisió es detecten possibles incompliments en la normativa d'auditoria, l'auditor, si s'escau, ha d'assumir la responsabilitat que es derivi de la seva actuació.

No obstant això, no sol passar el mateix amb els organismes de supervisió on el grau de responsabilitat no està tan clarament delimitat com en el cas dels auditors. Tot i que aquests òrgans de supervisió estan dotats de prou mitjans i recursos, bona part de la ciutadania recorre freqüentment a la responsabilitat de l'auditor de comptes i no tant al grau de responsabilitat dels que estan al capdavant d'aquests organismes de supervisió, i són els primers que tenen per objectiu controlar el compliment de les normatives vigents i que, en definitiva, han de vetllar per la total transparència de les entitats.

Un altre aspecte que cal tenir en compte, i que resulta bastant evident, és l'elevada politització dels màxims responsables d'aquests organismes de supervisió i de la Justícia del nostre país, nomenats en la seva gran majoria pel partit polític de torn. Per tant, podem considerar que aquesta circumstància també ha pogut afavorir que els casos de frau esmentats es van dur a terme durant molt

de temps sense que sortís a la llum el que realment estava succeint.

Un altre dels objectius del Treball de Màster era determinar si la nova normativa d'auditoria introduïda al nostre país seria capaç d'evitar situacions com les que s'assenyalen en els casos anteriors.

Tot i que la nova normativa comporta un increment regulador, principalment per a les EIP, es conclou en referència a les NIA la seva efectivitat en establir una sèrie de línies d'actuació a l'auditor que tendeixen a minimitzar el risc de possibles incorreccions materials. No obstant això, aquestes línies d'actuació estan principalment enfocades a evitar situacions de pràctiques fraudulentas com ara un furt o un frau en tresoreria per part d'un financer o un gerent, entre d'altres, però no es consideraria del tot efectiva com per detectar el que podria esmentar-se com un frau organitzat a gran escala, portat a terme pels màxims responsables dels òrgans de govern d'una empresa.

Mitjançant l'anàlisi que s'ha dut a terme, es conclou que si s'hagués aplicat la normativa actual, hagués millorat la qualitat del treball d'auditoria, i possiblement els casos de frau no haguessin tingut les mateixes dimensions, però el frau es podria haver dut a terme de nou.

Un dels principals problemes que es detecten és la complexitat de detecció de tot l'entramat que conforma la pràctica d'operacions de frau organitzat per mitjà, per exemple, de la creació de societats instrumentals per part de la mateixa direcció de l'empresa. Es considera que avui dia les proves d'auditoria no estan dissenyades per detectar aquest tipus de frauds a gran escala.

Adicionalment, un altre dels principals problemes a què s'enfronten els auditors és el de la dependència al client al qual han de revisar els comptes anuals i emetre una opinió sobre la imatge fidel d'aquests comptes i de si estan lliures d'incorreccions materials. En aquest sentit, hi ha un corrent doctrinal que exposa que probablement tots els casos que s'han analitzat no haurien arribat a les situacions descrites si l'assignació de la firma d'auditoria estigués en mans de les autoritats, tal com es fa en els casos de nomenaments d'administradors concursals. D'aquesta manera, la independència dels auditors respecte als clients seria absoluta, i desapareixeria la por a emetre una opinió que no fos del grat de la companyia auditada. La rotació obligatòria per a aquelles entitats que es consideren d'interès públic (EIP) és un primer pas per afavorir una rotació més gran en les conegudes "big four" del nostre país i reforçar la independència.

Tanmateix, trobem altres agents que és necessari destacar, com és el paper de la premsa especialitzada en relació amb els casos de frau sorgits i, per últim, fem menció al que podríem considerar un factor clau i decisiu que és la mancança d'ètica, molt comú en la nostra societat i concretament en el nostre entorn empresarial i que el situem per damunt de tots els components anomenats fins ara.

Breument, pel que fa al paper de la premsa especialitzada podem dir que la repercussió mediàtica ha estat i continua sent rellevant i que el fet que en determinades ocasions es publiquin informacions financeres no correctament contrastades, amb manca de veracitat, pot arribar a comportar greus perjudicis i, en definitiva, contribueix a formar opinions confuses i errònies entre la ciutadania que poden incidir en les resolucions finals. En aquest cas, també seria raonable exigir als mitjans de comunicació algun tipus de responsabilitat sobre això.

En relació amb els valors i els principis ètics destacarem que constitueixen el punt més important i que s'ha pogut evidenciar la seva mancança en tots els casos que s'han analitzat. L'ètica empresarial es considera una font d'avantatges competitiu, ja que una empresa sense valors és difícil que pugui competir en el mercat i que sobrevisqui a llarg termini. L'ètica hauria de ser una assignatura bàsica en el sistema educatiu per inculcar a tots els alumnes, des d'un bon inici, uns principis bàsics de conducta, on l'ètica tingui un paper determinant.

Històricament, les empreses no han considerat la prevenció del frau com un objectiu primordial de les activitats de control intern, i les iniciatives per controlar el frau queden restringides als departaments d'auditoria interna de les empreses en lloc d'establir un programa explícit dirigit especialment a prevenir el frau a qualsevol nivell dins de tots els departaments.

En aquest sentit, es conclou que el risc de frau ha de ser administrat amb mecanismes adequats a cada tipus i activitat d'organització.

Pel que fa a la lluita antifrau també cal destacar que en aquests últims anys s'ha introduït al nostre país la figura del compliance officer, que és la persona responsable de supervisar i gestionar totes les qüestions relacionades amb el compliment normatiu. Aquesta nova figura professional ha emergit amb força, especialment en les principals companyies, a causa de la reforma del Codi Penal l'1 de juliol del 2015. Després d'aquesta nova reforma, les persones jurídiques passen a ser responsables penals dels delictes comesos en nom o per compte d'aquestes



pels seus representants legals o per aquells que en actuar individualment o com a integrants d'un òrgan de la persona jurídica, estiguin autoritzats per prendre decisions en nom seu.

Com a conclusió final cal dir que tots aquests casos de frau que en els darrers anys han sortit a la llum, entre altres coses, han perjudicat notablement la reputació del sector de l'auditoria i que per aquest motiu l'auditoria es troba actualment en procés de canvi i està sent cada vegada més intervinguda. Perquè el sector de l'auditoria torni a gaudir d'una confiança plena, no n'hi ha prou amb aquest reforçament de la normativa que l'afecta i que, en definitiva, mira de garantir la fiabilitat de la informació financera i el bon funcionament de qualsevol empresa, sinó que ha d'anar acompanyada de la implementació d'uns valors i d'uns principis ètics que han d'estar presents en tots els àmbits, tant en les relacions i comportaments individuals, com en les mateixes actuacions de l'empresa, com en l'entorn econòmic, polític i social. L'empresa ha d'actuar amb transparència i ser responsable del seu comportament. Hi ha d'haver un bon govern a les empreses, en els seus òrgans de decisió, procediments i normes, per tal d'integrar l'ètica en la seva organització i gestió diària. Una vegada s'aconsegueixin aquests objectius i no abans, tant des del punt de vista normatiu com ètic, l'auditoria pot desenvolupar correctament la tasca que se li encarregui i serà ben reconeguda, tal com es mereix.

BIBLIOGRAFIA

- CALVO, Pedro: *Gowex la gran estafa. Primera Edició. Bilbao: Deusto Ediciones 2014 ISBN: 9788423419340. Pàg. 23-180.*
 ESPAÑA: "Norma internacional de auditoría 240. Responsabilidad del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude". *Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013.*
- ESPAÑA: "Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas". *Boletín Oficial del Estado (2 de julio de 2011). Núm. 157. Pàg. 70330-70372.*
- ESPAÑA: "Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio". *Boletín Oficial del Estado (4 de noviembre de 2011). Núm. 266. Pàg. 115059-115129.*
- ESPAÑA: "Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas". *Boletín Oficial del Estado (21 de julio de 2015). Núm. 173. Pàg. 60273-60366.*
- MENÉNDEZ, Nicolás: *Bankia Confidencial. Primera edición. Barcelona: Grupo Planeta. 2015. ISBN: 978-84-234-2193-0. Pàg. 535-638 (versió ebooks).*

Artículos i informes consultats

- BARO, Ana: "Un enfoque basado en el riesgo. ¿Qué queremos decir exactamente?" *Revista del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. [en línea] 2013, núm. 20, pàg. 51. [Consulta: 18 de febrer de 2016]. ISSN 2340-101X.*
- ESPAÑA: "Informe Pericial sobre Bankia".
- GOTHAM CITY RCH: "Informe sobre Let's Gowex: a Pescanovan charade".
- ICAC: Expediente NTAU 12/2014. "El acuerdo de incoación del expediente sancionador a la sociedad de auditoría de cuentas BDO Auditores, S.L. y a su socio director D. Santiago Sañé Figueras".



gràcies

50 anys d'experiència al teu servei

#50CreixentJunts

A Caixa Enginyers complim 50 anys oferint solucions personalitzades a les necessitats financeres i asseguradores dels nostres socis. Aquest aniversari s'ha fet realitat gràcies a col·lectius com el COL·LEGI DE CENSORS JURATS DE COMPTES DE CATALUNYA i per això volem celebrar amb tu el camí recorregut i el que ens queda per recórrer.

Ens esforcem per ser la teva Entitat de referència amb professionalitat, compromís i transparència. Tu ets la nostra prioritat principal.

T'oferim finançament per als teus projectes personals i professionals, productes d'estalvi i inversió adaptats a les teves necessitats i solucions asseguradores* per al teu dia a dia. Tot mitjançant una completa operativa multicanal perquè gestionis els teus diners i una atenció personalitzada pels nostres millors especialistes. No et quedis amb dubtes, vine i t'informarem.

*Assegurances contractades amb Caixa Enginyers Vida, Companyia d'Assegurances i Reassegurances, SAU, i amb la intermediació de Caixa d'Enginyers, Operador de Bancassegurances Vinculat, SLU, inscrit en el registre de mediadors de la DGSPF amb el codi OV0052. Pots consultar les companyies amb les quals Caixa d'Enginyers, Operador de Bancassegurances Vinculat, té contracte d'agència a <http://bit.ly/CaixadEnginyersAssegurances>.

T'esperem a la nostra oficina al carrer **Camèlies, 42**, oberta de dilluns a divendres de 8:30 a 19:00h ininterrompudament. O, si ho prefereixes, pots trucar al telèfon 93 219 42 02.

www.caixa-enginyers.com

 **Caixa d'Enginyers**

50 aniversari
1967 **2017**

SEMPRE AL COSTAT DEL SOCI