

l'Auditor) 81



Núm. 81
Abril 2018

CHATBOTS: Els nous "fixtatges a les oficines"

Aspectes més destacats del nou
Reglament General de Protecció de Dades

Avançant en el model de reporting - estàndards de
reporting de la informació no financera

Resolucions d'interès de la Direcció General
dels Registres i del Notariat

La retribució dels administradors socials i la nova
jurisprudència del Tribunal Suprem

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



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**
Il·ltre. Sr. Jaume Amat i Reyero, Síndic major de la Sindicatura de Comptes de Catalunya
- 7 In memoriam**
Silvia Richarte
- 8 Fiscal**
El transport internacional de passatgers i els vols de connexió: un nou conflicte entre la doctrina del TEAC i la doctrina de la DGT
- 12 Empresa**
Aspectes més destacats del nou Reglament General de Protecció de Dades
- 16 Entitats no lucratives**
Consideracions sobre la regulació en protecció de dades, blanqueig de capitals i responsabilitat penal de les entitats en l'auditoria de les entitats no lucratives
- 20 RSE**
Avançant en el model de *reporting* - estàndards de *reporting* de la informació no financera. L'evolució cap al *reporting* integrat
- 28 Empresa**
La retribució dels administradors socials i la nova jurisprudència del Tribunal Suprem
- 30 Pericials**
Manual de bones pràctiques (i V)
- 37 Escola d'auditoria**
CHATBOTS: Els nous "fitxatges" a les oficines
- 41 Auditoria**
Resum de les sessions de la 9a Jornada d'auditoria del sector públic – Noves perspectives del sector públic
- 44** Resolucions d'interès de la Direcció General dels Registres i del Notariat
- 48** Experiències en la preparació i realització de l'examen d'accés al ROAC

Director

Xavier Cardona

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, José Luis Gómez Pineda, Juan Luis Casanova, M. Eugènia Bailach, Margarida de Rosselló, Cecilia Dall Acqua, Daniel Vázquez Albert, Secundino Urcera, Francisco Olmo, David Muntané, Víctor Benedito i Elisenda Codina

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

Costa començar a escriure l'editorial d'aquesta edició de la revista sota els efectes encara de la sobtada i sentida pèrdua de la Silvia Richarte, col·laboradora del Col·legi durant tants anys i pel que fa a l'edició de *l'Auditor* des dels seus inicis l'any 1991, amb les reunions de preparació i coordinació que fèiem al despatx de la Conxa amb el Sr. Folgarolas. El record de la Silvia romandrà present en la història del Col·legi.

Aquestes notes són escrites acabant el mes de març, quant convocades eleccions al Consell Directiu i havent-se presentat només una candidatura, aquesta queda ja proclamada com a nou Consell Directiu que entrarà en funcions durant el mes d'abril. Vagi per davant la meua felicitació i els millors desitjos perquè els nous i les noves electes gestionin amb encert i èxit el mandat que iniciaran, cosa que amb la seva experiència acumulada i saba nova incorporada estic segur aconseguiran pel bé de la institució i de la professió, comesa en què hem d'oferir-los la màxima col·laboració i participació de tot el col·lectiu.

Els darrers anys hem assolit col·lectivament notables avenços tant en la institució com en la professió, mereixent el reconeixement institucional públic i privat, que valora la importància i transcendència de la tasca de l'auditor i la seva rellevància per a l'interès públic com a generadors de fiabilitat i confiança en la informació, vetllant per la transparència, afermant el compromís amb la responsabilitat social, contribuint amb la nostra expertesa a millorar la gestió d'empreses i entitats. Aspectes que en el futur precisaran també atenció i actualització, sense oblidar els àmbits que no s'esgoten amb el temps com l'ètica, la integritat i el rigor professional.

Caldrà reformular també la comunicació amb els diferents grups d'interès, difonent i promovent la importància del que fem, escoltant i gestionant el *gap* que es dona entre les expectatives dels receptors de la nostra feina i la rigidesa i incertesa de la regulació, anticipant la nostra col·laboració en àmbits ja previsibles i en altres encara avui desconeguts per la disrupció d'eines i models tan presents en la transformació de la nostra societat, potenciant les habilitats i el talent dels nostres professionals, generant oportunitats que engresquin la incorporació de noves generacions, fomentant la conciliació i la diversitat com a factors de creixement i consolidació.

Atès que és la darrera vegada que em correspon signar aquesta editorial, cosa que ha estat per mi un honor i confesso que també un plaer, aprofito per a manifestar el meu reconeixement i agraïment a tots i totes els que heu fet possible el passat i als que sou imprescindibles per al futur: membres dels òrgans directius, de comissions i grups de treball i els professionals de l'equip del Col·legi.

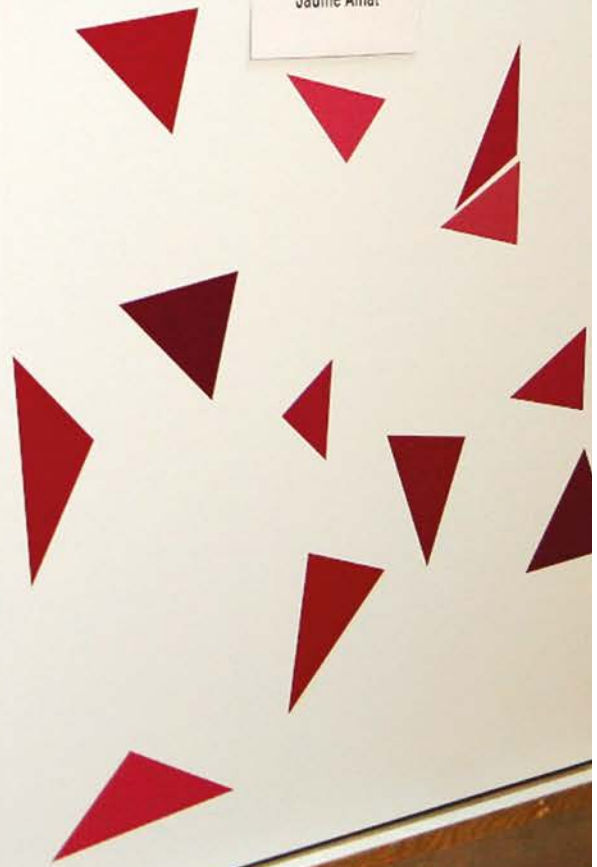
Gràcies a tots i totes!



Jaume Amat

NTROS TÉCNICOS
CNOLÓGICO OCEX

ONA 2017



l'entrevista)

II-ltre. Sr. Jaume Amat i Reyero

Síndic major de la Sindicatura de Comptes de Catalunya

“ Sempre he manifestat que els òrgans públics de control s'han de recolzar en el sector privat d'auditoria

L'any 2011 ens va concedir una entrevista en aquest mitjà.

Quins canvis més significatius han afectat en aquests darrers anys a les funcions i activitat de la Sindicatura?

■ Ha plogut molt des del 2011, hi ha paraules clau que ara són en boca de tots i que fa set anys tan sols es començaven a anomenar: la crisi econòmica i totes les seves conseqüències amb una reducció molt important dels recursos en mans del sector públic, l'increment de consciència en temes com la transparència o la lluita contra la corrupció. Han aparegut altres temes en el debat social, com ara els avantatges de la privatització de serveis públics, i el reforç de noves òptiques per analitzar les institucions com el compliance, la responsabilitat social corporativa i, sobretot, l'entorn tecnològic amb tot allò que comporta, tant per a les entitats a auditar com per als recursos a utilitzar en les tasques d'auditoria.

La Sindicatura de Comptes és l'òrgan fiscalitzador extern dels comptes i de la gestió econòmica de sector públic a Catalunya. Creu que la societat ha valorat i ha entès la feina feta per la Sindicatura?

■ Crec que la societat té en bona consideració el paper, el treball i la funció de la Sindicatura; no som una entitat que estem constantment en els mitjans de comunicació, però les observacions i recomanacions de la Sindicatura se segueixen tenint molt en compte per part de les entitats públiques catalanes. Amb l'obertura cap a la societat que han donat les normes i institucions que vetllen per la transparència, el paper de la Sindicatura de Comptes ha guanyat en protagonisme doncs ara també som més a prop de qualsevol ciutadà.

La principal funció de la Sindicatura consisteix a examinar els comptes dels ingressos i les despeses del sector públic de Catalunya a l'efecte de determinar la seva fiabilitat, així com la regularitat, legalitat i eficàcia de les operacions realitzades. Disposen dels recursos adients per portar a terme aquesta funció?

■ Ens continuen mancant recursos en equips d'auditoria per poder desenvolupar la nostra feina, però la Sindicatura també ha anat fent l'esforç per adaptar-se a un entorn on avui tota la informació és processada i arxivada en un entorn digital susceptible de ser analitzat amb sistemes automatitzats i amb processos de validació incorporats que poden fer molt més rendible la tasca de control. Juntament amb les necessitats de més recursos cal, i en aquesta línia estem treballant, un esforç en formació i adaptació a noves formes de treball per aconseguir millors resultats amb menys recursos.

Segons la informació presentada a la web de la Sindicatura, més de 100 municipis no ha retut comptes o aquests estan incomplets. Què podem fer per millorar aquestes dades?

■ Juntament amb la pressió directa sobre els responsables de cada ens local, també hi ha dues maneres d'ajudar o pressionar en la puntualitat en el retiment de comptes locals: l'aplicació de la norma que suposa la suspensió de transferències de fons de la Generalitat fins a posar-se al dia, i una altra via és el recolzament a ens supramunicipals, com les diputacions, perquè continuïn fent tasques de suport als ajuntaments que no compleixen en bona part per manca de recursos i coneixements en aquesta matèria.

El darrer any la Sindicatura ha aprovat 27 informes. Considera que es revisen totes les entitats més significatives?

■ El nombre d'informes aprovats per any és una mesura que s'ha de llegir dins d'un període de temps més ampli, ja que alguns informes estan a cavall entre dos anys naturals i segons com es presentin poden caure en l'estadística d'un any o d'un altre. Tot i així, les entitats més significatives en els pressupostos de la Generalitat són revisades periòdicament. A més i per a cada exercici, a partir dels comptes retuts a la Sindicatura, es revisen tant els informes de fiscalització i control de la Intervenció, com els informes d'auditoria privada que presenten juntament amb els comptes aquelles societats públiques obligades a fer-ho i d'altres que ho fan voluntàriament.

El proper dia 19 d'abril celebrem la 9a Jornada d'Auditoria del Sector Públic organitzada pel CCJCC on vostè participarà com ha fet en les edicions anteriors. Què aporta aquesta Jornada als professionals del control extern?

■ Aquesta jornada sempre ha estat un punt de trobada perquè professionals del sector s'aturin a reflexionar i a intercanviar conceptes i experiències fora de la pressió de la feina diària. La jornada sempre ha tingut l'habilitat de centrar-se en els temes més "calents" del moment i per això totes les intervencions tant dels ponents com de l'auditori acostumen a ser molt útils atesa la seva actualitat.

En el sector privat de l'auditoria es preveuen grans canvis en la metodologia de treball i la composició dels equips professionals, motivats per la normativa internacional, la tecnologia i la demanda d'informació diferent (informes integrats, gestió de riscos, avaluació de mesures de prevenció per evitar el frau, la corrupció, etc.) per part dels diferents grups d'interès. En el sector públic també es visualitzen canvis profunds?

■ El sector públic acostuma a anar un pas darrere del sector privat, però part dels entorns són similars o idèntics, per això l'anàlisi dels canvis i dels instruments per atendre a les novetats va per un camí semblant. L'aparició de noves entitats en la lluita contra el frau, la revisió de les plantilles de personal per afegir nous professionals des d'una òptica multi-disciplinària, l'actualització de les normes d'auditoria pública i l'aprovació de noves guies pràctiques de fiscalització, són propostes i realitats que en el sector públic de l'auditoria estem desenvolupant des de cada entitat i des de les diferents associacions nacionals i internacionals on estem agrupats tots els òrgans de control.

Per la seva experiència, com valora la participació dels auditors externs en les tasques de control intern i extern de les entitats públiques? Creu que es pot incrementar en el futur?

■ Sempre he manifestat que els òrgans públics de control s'han de recolzar en el sector privat d'auditoria. Cada vegada més les firmes d'auditoria disposen dels coneixements i l'expertesa per col·laborar en les tasques d'auditoria del sector públic, no tan sols en els treballs de fiscalització que ja estan fent per entitats públiques que són en el mercat privat, sinó també coadjuvant en els treballs més directes d'auditoria dels OCEX.

JAUME AMAT I REYERO

■ Carrera de Ciències Empresarials ADE (1980) per l'Escola Superior de Direcció i Administració d'Empreses (ESADE).

■ Llicenciat en Dret per la Universitat de Barcelona (1983).

■ Fins l'any 1984 treballà en l'empresa privada i aquest any s'incorporà a la Generalitat de Catalunya, on exercí, com a funcionari de l'escala superior, diverses responsabilitats al Departament de Justícia, com a cap de secció, cap de servei i subdirector general de diferents àrees del departament.

■ Posteriorment, a més d'exercir com a professor de comptabilitat analítica i sistemes de control de gestió i costos a EADA (1987-1994), ha estat director general de Relacions amb l'Administració de Justícia del Departament de Justícia (1995-1999), director general de Serveis del Departament de Governació i Relacions Institucionals (1999-2001), secretari general del Departament de Justícia, i posteriorment, de Justícia i Interior (2001-2003) i membre del servei de Suport als Òrgans Judicials dins del Departament de Justícia de la Generalitat (2004-2007).

■ El 18 de gener del 2007 va prendre possessió com a síndic, i el 16 de març del 2011 va ser nomenat síndic major, càrrec per al qual va ser renovat l'11 d'abril del 2014.

Silvia Richarte

In memoriam



*El record
de la Silvia
romandrà
present en
la història
del Col·legi*



l'fiscal)

El transport internacional de passatgers i els vols de connexió: un nou conflicte entre la doctrina del TEAC i la doctrina de la DGT



José Luis Gómez Pineda
Soci d'AG Russell Bedford

Històricament, les companyies aèries de transport aeri internacional operaven els seus vols, venien exclusivament bitllets, amb un únic cupó, és a dir, eren vols directes operats exclusivament per aquestes companyies.

La evolució de les pràctiques comercials, amb la finalitat d'ampliar i augmentar les possibilitats de venda de bitllets, ha provocat que les companyies aèries vinguin vols multicupó, amb diferents trams o escales, i que s'uneixin amb altres companyies aèries per tal d'oferir les millors condicions per al passatger (acords denominats *code-share* o *interline*).

Aquests vols multicupó els comercialitza una única companyia de transport aeri internacional de cara al passatger, però els operen companyies diferents.

Per exemple, seria el cas d'un passatger que adquireix un vol internacional des d'Alacant a Miami a una companyia aèria internacional que opera només des de Barcelona. En virtut de l'acord *code-share*, aquesta companyia aèria internacional el pot oferir des d'Alacant, i el trajecte des d'Alacant a Barcelona el pot operar una altra companyia, per tal que el passatger connecti amb el vol de Barcelona a Miami. D'aquesta manera, el passatger contracta un únic servei, paga un únic preu per tot això, i no tria les escales que ha de fer i, per tant, resulta molt més atractiu, ja que es simplifica, entre d'altres, la facturació d'equipatge i les connexions.

Aquí sorgeix la qüestió de controvèrsia: els vols de connexió estan subjectes i no exempts d'IVA en tenir l'origen i la destinació dintre del TAI?

La Llei 37/1992, relativa a l'impost sobre el valor afegit, estableix en el seu article 22.Tretze, l'exempció relativa al transport de viatgers i els seus equipatges per via marítima o aèria, procedent de o amb destinació a un port o aeroport situat fora de l'àmbit espacial de l'impost. En aquest sentit, els vols amb destinació fora de la península i les Illes Balears, estarien exempts d'IVA. Al contrari, els vols amb inici i final dins de la Península i les Balears, estarien subjectes a IVA i actualment a un tipus impositiu del 10%.

LA SENTÈNCIA DEL TEAC

El passat 24 de maig de 2017, la vocalia quarta del Tribunal Econòmic Administratiu Central es va pronunciar mitjançant la resolució 06594/2014, al recurs que va efectuar una companyia aèria, referent a actuacions inspectores on es van incoar actes de disconformitat relatives a l'IVA. La qüestió que va resoldre el Tribunal, entre d'altres, és la relativa, *“a determinar si, en un transport aeri entre dos aeroports situats al territori d'aplicació de l'impost que està en connexió amb un altre vol internacional que opera una altra companyia aèria, amb desembarcament dels viatgers i continuació del viatge en un altre avió, hem de considerar que hi ha dos transports, un d'interior, subjecte i no exempt de l'impost, i un altre d'internacional, subjecte i exempt de l'impost, o bé un únic transport internacional i, per tant, exempt de l'impost sobre el valor afegit íntegrament”*.

La resolució del TEAC estableix, de la mateixa manera que la inspecció, que un vol de connexió interior ha de quedar subjecte i no exempt de l'IVA, ja que no té el seu origen i destinació en un aeroport situat fora del territori d'aplicació de l'impost. Així mateix, analitza si el vol de connexió és accessori al vol internacional, i conclou que el vol interior no és accessori, perquè no és equiparable que la prestació sigui inevitable amb el fet que sigui accessòria, l'aplicació d'un criteri quantitatiu no determina un desequilibri notable de tarifes, el fet que el bitllet contingui més d'un cupó no implica que els vols siguin immediats en el temps i no es produeix infracció del principi de neutralitat de l'IVA ni pèrdua de competitivitat enfront d'altres companyies, ja que aquesta pèrdua no està causada per la no exempció de l'IVA sinó per la mateixa manca del vol directe. En conseqüència, el TEAC conclou que no es tracta d'una prestació accessòria a la principal i, per tant, el vol de connexió estaria subjecte i no exempt d'IVA, ja que es tracten de vols amb inici i final al territori d'aplicació de l'impost.

La sentència del TEAC està recorreguda als tribunals a l'espera de resolució per part dels tribunals ordinaris.

En paral·lel, el 2017, la inspecció dels tributs va iniciar una campanya d'inspecció a les companyies aèries principalment estrangeres que operen a Espanya, i es va liquidar la quota d'IVA per la part del bitllet venut i que correspondria al vol de connexió.

LA CONSULTA DE LA DGT

Així estaven les coses, quan el passat 14 de febrer de 2018, la Direcció General de Tributs va emetre contestació vinculant número 6877/2017 a una consulta que va efectuar una companyia àrea, en la qual l'òrgan consultiu, en relació amb la mateixa qüestió, va emetre una opinió contrària a la que va efectuar el TEAC.

En la seva contestació, el Ministeri fa referència a la sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees de 25 de febrer de 1999, en l'assumpte C-349/96, en la qual aquest tribunal planteja quins han de ser els criteris per decidir en matèria d'IVA, si una operació, que es compon de diversos elements, s'ha de considerar com una prestació única o com dues prestacions diferents o més. El Tribunal assenyalava que una prestació s'ha de considerar accessòria d'una prestació principal quan no constitueix per a la clientela una finalitat en si mateixa, sinó el mitjà de gaudir en les millors condicions del servei principal.

El Ministeri es fa ressò de la sentència del TEAC anteriorment comentada, i exposa una opinió contrària a la del tribunal i que es basa en els elements següents:

- La regulació que fa el Conveni de Mont-real, i que subscriu Espanya, on es regulen les regles per al Transport Aeri Internacional, estableix que les escales que efectua el transportista es consideren una única operació.
- En el sistema de venda de bitllet, en cap moment s'especifica l'aeroport on fa escala el passatger.

- El preu, que no està desagregat en funció de las escales que ha de fer.
- L'equipatge del passatger, que es factura al punt d'inici i es recull a destinació, sense que sigui possible retirar-lo al punt intermedi on fa escala.
- El sistema de compensacions, per incompliment de les condicions del contracte, que considera el transport internacional a la totalitat del viatge que s'efectua entre dos punts amb independència de la connexió.

Per tot això, la DGT conclou que el transport de passatgers amb connexió dins de la península es considera una única prestació de serveis, i està exempt d'acord amb l'article 22. Tretze de la Llei d'IVA.

No és la primera vegada que assistim a una diferència d'opinió entre diferents òrgans consultius i, sens dubte, hem d'esperar a allò que determinin els alts tribunals, la potestat final dels quals en matèria d'IVA, és europea.

Mentrestant, el contribuent pateix la inseguretad jurídica que no beneficia gens les inversions a Espanya, i sobretot en un assumpte que afecta el turisme, en un país el sector del qual representa l'11,2% del PIB i el 13% de l'ocupació.

Si es confirma el criteri que s'assenyala en la resolució del TEAC, podria significar un moviment dels aeroports HUB (o centres de distribució) a països limítrofs (Portugal o França), on, seguint l'exemple inicial, un vol Alacant-Tolosa de Llenguadoc-Miami, es consideraria completament exempt, sense que el passatger patís el sobrecost de l'IVA final. Confiam que finalment prevalgui la tesi de la Direcció General de Tributs; sobretot quan a cap país d'Europa es consideren subjectes a IVA aquests vols de connexió.



#sigueavanzando



Màster universitari

EN AUDITORIA DE COMPTES I COMPTABILITAT

5a edició - Programa semipresencial

- Màster universitari reconegut per l'ICAC
- Preu especial per a firmes
- Docents professionals
- Finançament amb pràctiques professionals



Universitat
Abat Oliba CEU

Col·legi de Censors Jurats
de Comptes de Catalunya
= EL CØL·L361

Dates: Octubre 2018 a juny 2019 • Contacte: escola@auditors-censors.com

l'empresa)

Aspectes més destacats del nou Reglament General de Protecció de Dades



Juan Luis Casanova

Soci d'Audria Auditoria Consultoria, S.L.P.
i membre del
Comitè tècnic

D'aquí a poques setmanes es posarà en marxa el nou Reglament General de Protecció de Dades (RGPD) que va entrar en vigor al maig de 2016 i que serà aplicable a partir del 25 de maig de 2018 a la Unió Europea (UE). Si bé aquesta nova norma serà aplicable a partir d'aquesta data en tots els Estats membres, sense necessitat de transposició, és necessari que els ordenaments nacionals s'actualitzin, sempre sense contradir allò que disposa l'RGPD. En aquest sentit, el mes de novembre passat, el Consell de Ministres va remetre a les Corts Generals el Projecte de Llei Orgànica de protecció de dades, que té per objecte adaptar la nostra legislació nacional al Reglament (UE) 2016/679 del Parlament Europeu i, per tant, substituir l'actual Llei Orgànica 15/1999.

Els auditors en l'exercici de la nostra professió processem de manera habitual dades personals dels nostres clients o empleats, com per exemple, el DNI, el domicili particular, la situació familiar, el nivell d'ingressos o el seu número de telèfon, per la qual cosa hem de fer una anàlisi de riscos amb la finalitat d'establir les mesures que siguin necessàries per garantir els drets i les llibertats de les persones i revisar els nostres procediments per assegurar-nos el compliment de les noves disposicions abans del 25 de maig.

ASPECTES MÉS DESTACATS DEL NOU RGPD

1 OBTENCIÓ DEL CONSENTIMENT PER AL TRACTAMENT DE DADES
El consentiment s'ha de donar mitjançant un acte afirmatiu clar que reflecteixi una manifestació de voluntat lliure, específica, informada i inequívoca de l'interessat d'acceptar el tractament de dades de caràcter personal que li concerneixen, com una declaració per escrit, inclusivament per mitjans electrònics, o una declaració verbal. Això podria incloure marcar una casella d'un lloc web a Internet, escollir paràmetres tècnics per a la utilització de serveis de la societat de la informació o qualsevol altra declaració o conducta que indiqui clarament en aquest context que l'interessat accepta la proposta de tractament de les seves dades personals. **Per tant, el silenci, les caselles ja marcades o la inacció no han de constituir consentiment.** El consentiment s'ha de donar per a totes les activitats de tractament fetes amb aquest o les mateixes finalitats. Si el tractament té diverses finalitats, ha de donar-se el consentiment per a totes.



2 DRETS DELS INTERESSATS. INFORMACIÓ I ACCÉS A LES DADES PERSONALS

El RGPD atorga a les persones físiques drets sobre les seves dades personals i estableix fórmules i mecanismes per sol·licitar i, si escau, obtenir gratuïtament l'accés a les dades personals i la seva rectificació o supressió, així com l'exercici del dret d'oposició. El responsable del tractament també ha de proporcionar mitjans perquè les sol·licituds es presentin per mitjans electrònics, en particular quan les dades personals es tracten per mitjans electrònics. El responsable del tractament està obligat a respondre a les sol·licituds de l'interessat sense dilació indeguda, com a molt tard en el termini d'un mes, i a explicar-ne els motius en cas que no les atengués.

En concret, se'ls ha d'informar, entre d'altres, de les qüestions següents:

- La identitat i les dades de contacte del responsable i, si escau, del seu representant
- Les dades de contacte del delegat de protecció de dades, si escau
- Les finalitats del tractament a què es destinen les dades personals
- El termini durant el qual es conserven les dades personals
- El dret a sol·licitar al responsable del tractament l'accés a les dades personals i a la seva rectificació, supressió, limitació o oposició al seu tractament, així com el dret a la portabilitat de les dades
- L'existència del dret a retirar el consentiment en qualsevol moment
- El dret a presentar una reclamació davant d'una autoritat de control (Agència Espanyola de Protecció de Dades)

Dret d'accés de l'interessat

L'interessat (la persona física identificable) té dret a obtenir del responsable del tractament la confirmació de si s'estan tractant o no dades personals que li concerneixen i, en

aquest cas, dret d'accés a les dades personals, les finalitats del tractament; les categories de dades personals de què es tracti, els destinataris als quals es van comunicar o s'han de comunicar les dades personals, el termini previst de conservació de les dades personals, el dret a sol·licitar del responsable la rectificació o supressió de les dades personals, el dret a presentar una reclamació davant una autoritat de control. Quan les dades personals no s'hagin obtingut de l'interessat, qualsevol informació disponible sobre el seu origen, l'existència de decisions automatitzades, inclosa l'elaboració de perfils, etc.

Dret de rectificació

L'interessat té dret a obtenir del responsable del tractament la rectificació de les dades personals inexactes que li concerneixen. Tenint en compte les finalitats del tractament, l'interessat té dret que es completin les dades personals que siguin incompletes, inclusivament mitjançant una declaració addicional.

Dret de supressió ("dret a l'oblit")

L'interessat té dret a obtenir del responsable del tractament la supressió de les dades personals que li concerneixen. El responsable està obligat a suprimir les dades personals quan aquestes dades ja no siguin necessàries en relació amb les finalitats per a les quals es van recollir, quan l'interessat retiri el consentiment en què es basa el tractament, si les dades personals s'han tractat il·lícitament, si les dades personals s'han de suprimir per al compliment d'una obligació legal que s'estableix en el Dret de la Unió o dels Estats membres, etc.

Dret a la limitació del tractament

L'interessat té dret a obtenir del responsable del tractament la limitació del tractament de les dades quan es compleixi alguna de les condicions següents:

- quan l'interessat impugni l'exactitud de les dades personals, durant un termini que permeti al responsable verificar-ne l'exactitud.

- quan el tractament sigui il·lícit i l'interessat s'oposi a la supressió de les dades personals i sol·liciti en lloc seu, la limitació de l'ús.
- quan el responsable ja no necessiti les dades personals per a les finalitats del tractament, però l'interessat les necessiti per a la formulació, l'exercici o la defensa de reclamacions, etc.

Quan el tractament de dades personals s'hagi limitat en virtut de l'apartat anterior, aquestes dades només poden ser objecte de tractament, amb excepció de la seva conservació, amb el consentiment de l'interessat o per a la formulació, l'exercici o la defensa de reclamacions.

Dret a la portabilitat de les dades

L'interessat té dret a rebre les dades personals que li incumbeixin, les que hagi facilitat a un responsable del tractament, en un format estructurat, d'ús comú i lectura mecànica, i a transmetre-les a un altre responsable del tractament sense que ho impedeixi el responsable al qual les hi hagués facilitat.

Dret d'oposició

L'interessat té dret a oposar-se en qualsevol moment, per motius relacionats amb la seva situació particular, que les dades personals que li concerneixin siguin objecte d'un tractament, inclosa l'elaboració de perfils. El responsable del tractament ha de deixar de tractar les dades personals, tret que acreditï motius legítims imperiosos per al tractament que prevalguin sobre els interessos, els drets i les llibertats de l'interessat, o per a la formulació, l'exercici o la defensa de reclamacions. Quan l'interessat s'oposi al tractament amb finalitats de màrqueting directe, les dades personals deixaran de tractar-se per a aquestes finalitats.

Dret a la Transparència de la informació

El responsable del tractament ha de prendre les mesures oportunes per facilitar a l'interessat tota la informació relativa a les seves dades personals i al tractament, en forma concisa, transparent, intel·ligible i de fàcil accés, amb un llenguatge clar i senzill, en particular qualsevol informació dirigida específicament a menors (nens en la terminologia de l'RGPD). La informació s'ha de facilitar per escrit o per altres mitjans, inclusivament, si escau, per mitjans electrònics. Quan ho sol·liciti l'interessat, la informació es pot facilitar verbalment, sempre que es demostrï la identitat de l'interessat per altres mitjans.

3 AVALUACIÓ DE L'IMPACTE DEL TRACTAMENT DE LES DADES PERSONALS

En les organitzacions en què sigui probable que les operacions de tractament comportin un risc alt per als drets i llibertats de les persones físiques, ha d'incumbir al responsable del tractament la realització d'una avaluació

d'impacte relativa a la protecció de dades (EIPD), que avaluï, en particular, l'origen, la naturalesa, la particularitat i la gravetat d'aquest risc. El resultat de l'avaluació s'ha de tenir en compte quan es decideixin les mesures adequades que s'hagin de prendre, amb la finalitat de demostrar que el tractament de les dades personals està d'acord amb el Reglament. Si una (EIPD) avaluació d'impacte relativa a la protecció de dades mostra que les operacions de tractament comporten un risc alt que el responsable no pot mitigar amb mesures adequades en termes de tecnologia disponible i costos d'aplicació, s'ha de consultar a l'autoritat de control abans del tractament. L'anàlisi i la gestió de riscos són procediments que permeten a les organitzacions fer un diagnòstic sobre els riscos per als tractaments de dades personals i, de vegades, aportar prou informació per decidir si cal dur a terme o no una Avaluació d'Impacte en Protecció de Dades. L'AEPD disposa de Guies d'Anàlisi de Risc i Avaluació d'Impacte en la Protecció de Dades Personals.

4 VIOLACIÓ DE LA SEGURETAT DE LES DADES PERSONALS

En cas de violació de la seguretat de les dades personals, el responsable del tractament l'ha de notificar a l'autoritat de control competent, com a molt tard 72 hores després que n'hagi tingut constància, tret que sigui improbable que aquesta violació de la seguretat constitueixi un risc per als drets i les llibertats de les persones físiques. Si la notificació a l'autoritat de control no té lloc en el termini de 72 hores, ha d'anar acompanyada de la indicació dels motius de la dilació.

5 DELEGAT DE PROTECCIÓ DE DADES

Segons el RGPD, les empreses i els tercers que processin dades personals en nom seu han de designar un delegat de protecció de dades (DPD) sempre que:

- es tracti d'una autoritat o organisme públic, excepte els tribunals que actuïn en exercici de la seva funció judicial,
- les activitats principals de l'empresa o el tercer consisteixin en l'observació d'interessats a gran escala; o
- les seves activitats principals consisteixin en el tractament a gran escala de dades personals sensibles, com les dades relatives a condemnes o infraccions penals.

El projecte de Llei Orgànica de protecció de dades (en tramitació), amplia la llista d'entitats que ha de nomenar un delegat de Protecció de Dades.

El DPD s'ha de nomenar atenent a les seves qualificacions professionals i, en particular, al seu coneixement de la legislació i la pràctica de la protecció de dades. Tot i que no ha de tenir una titulació específica, en la mesura en què

entre les funcions del DPD s'inclougui l'assessorament al responsable o encarregat en tot allò relatiu a la normativa sobre protecció de dades, els coneixements jurídics en la matèria són, sens dubte, necessaris, però també cal comptar amb coneixements aliens a l'estrictament jurídic, com per exemple en matèria de tecnologia aplicada al tractament de dades o en relació amb l'àmbit d'activitat de l'organització en la qual el DPD exerceix la seva tasca.

L'AEPD, en col·laboració amb l'Entitat Nacional d'Accreditació, disposen d'un sistema de certificació de professionals de protecció de dades com a eina útil a l'hora d'avaluar que els candidats a ocupar el lloc de DPD reuneixen les qualificacions professionals i els coneixements que es requereixen. La certificació no és un requisit indispensable per a l'accés a la professió, és només una opció a la disposició de responsables i encarregats per tal de facilitar la selecció dels professionals.

No és imprescindible que el DPD sigui un empleat directe, sinó que pot exercir aquesta funció en el marc d'un contracte de serveis i pot desenvolupar la seva funció a temps parcial o complet. Les dades de contacte del DPD s'han de fer públiques i s'han de comunicar a les autoritats de supervisió competents.

6 REGISTRE DE LES ACTIVITATS DE TRACTAMENT

Les organitzacions que habitualment duguin a terme un tractament de dades de risc per a la privadesa dels interessats o tractin dades sensibles, han de portar un registre de les activitats de tractament efectuades sota la seva responsabilitat. Aquest registre ha de contenir, entre altres qüestions, informació relativa a les dades de contacte del responsable, les finalitats del tractament, una descripció de les categories de les dades personals, els destinataris de les dades, els terminis previstos per a la supressió, les mesures tècniques i organitzatives de seguretat adoptades.

Aquestes obligacions no s'apliquen a cap empresa ni organització que tingui menys de 250 empleats, tret que el tractament que dugui a terme pugui comportar un risc per als drets i les llibertats dels interessats, no sigui ocasional, o inclogui categories especials de dades personals com: origen ètnic, opcions polítiques o religioses, afiliació sindical, dades relatives a la salut o dades relatives a la vida sexual o l'orientació sexual d'una persona física, dades personals relatives a condemnes i infraccions penals, etc.

7 PROTECCIÓ DE DADES DES DEL DISSENY I PER DEFECTE

Aquest principi defineix la necessitat que el responsable del tractament apliqui mesures tècniques i organitzatives adients per tal de garantir i poder demostrar que el tractament està d'acord

amb el Reglament. Aquest concepte requereix que les organitzacions analitzin quines dades tracten, amb quines finalitats ho fan i quin tipus d'operacions de tractament duen a terme. A partir d'aquest coneixement han de determinar explícitament de quina manera aplicaran les mesures que preveu el RGPD, i han d'assegurar que aquestes mesures són les adequades per complir amb aquest i que poden demostrar-ho davant els interessats i davant les autoritats de supervisió. Aquest tipus de mesures pretenen reflectir l'enfocament de responsabilitat proactiva. Es tracta d'implementar mesures de protecció de dades des del mateix moment en què es dissenya un tractament, un producte o servei que implica el tractament de dades personals.

El responsable del tractament ha d'aplicar les mesures tècniques i organitzatives adients per tal de garantir que, per defecte, només siguin objecte de tractament les dades personals necessàries per a cadascuna de les finalitats específiques del tractament. Aquesta obligació s'ha d'aplicar en relació amb la quantitat de dades tractades, l'extensió del tractament, els períodes de conservació i l'accessibilitat a les dades.

8 SANCIONS

L'entrada en vigor del Reglament General de Protecció de Dades (RGPD), incrementa significativament les sancions que se'n deriven de l'incompliment.

A tall d'exemple, podem dir que són objecte de sanció (entre d'altres) les conductes següents:

- No atendre els drets dels interessats (accés, rectificació, oposició, portabilitat, dret a l'oblit, etc.)
- Les cessions de dades a tercers sense consentiment de l'interessat
- El tractament de dades per a finalitats diferents de les autoritzades
- Ignorar les violacions de les mesures de seguretat
- Etc.

Depenent de l'article del Reglament General de Protecció de Dades que s'hagi vulnerat, les infraccions s'han de sancionar amb multes administratives que van dels 10 milions als 20 milions d'euros com a màxim o, en tractar-se d'una empresa, d'una quantia equivalent al 2% o al 4% com a màxim del volum de negoci total anual global de l'exercici financer anterior, i s'optarà per la de més quantia. A més de les multes administratives, el reglament preveu que les sancions puguin implicar també la prohibició del tractament de dades o la suspensió de les transferències internacionals de dades.

l'entitats no lucratives)

Consideracions sobre la regulació en protecció de dades, blanqueig de capitals i responsabilitat penal de les entitats en l'auditoria de les entitats no lucratives



M. Eugènia Bailach

Sòcia d'AUREN i
membre de la Comissió
d'entitats no lucratives

Els auditors de les fundacions privades i altres entitats sense ànim de lucre han vist com en els últims anys l'administració, gestió i complexitat legal d'aquestes entitats ha evolucionat de forma molt similar a les entitats mercantils. El gran treball que s'està duent a terme en el tercer sector, majoritàriament en l'àmbit social, cultural i científic, per moltes d'aquestes entitats, cada cop més professionalitzades, ha comportat un creixement molt important, tant en el nombre d'entitats com en les seves estructures.

L'auditoria de les entitats sense ànim de lucre no es diferencia del treball realitzat en una entitat mercantil que operi en el mateix sector. En conseqüència, com en qualsevol altra entitat, l'anàlisi dels riscos existents determina una part fonamental de la planificació del treball. A més a més dels riscos propis de l'activitat, financers o externs, aquells que es puguin derivar d'un mal govern de l'entitat poden ser molt significatius en la nostra anàlisi. Per aquest motiu, avui volem posar de relleu la necessitat de valorar amb la direcció de la fundació temes com la protecció de dades, el blanqueig de capital o la responsabilitat penal a què poden estar sotmeses, tant directament les entitats, com els seus directius i patrons.

I.- PROTECCIÓ DE DADES

Les fundacions, atès el tipus d'activitat que duen a terme, relacionades amb aspectes que tenen a veure amb les persones, disposen per a la seva gestió, de moltes dades personals d'alt nivell de protecció, tant d'usuaris, familiars d'usuaris, voluntaris, personal etc. En breu, el 25 de maig de 2018, entrarà en vigor el nou Reglament General de Protecció de Dades, publicat en el Diari Oficial de la Unió Europea el 2016 i d'obligat compliment per a tots els Estats membres. Tot i que fa anys que existeixen obligacions envers la protecció de les dades personals, volem posar de relleu que amb l'entrada en vigor d'aquest nou reglament, s'inclouen certs aspectes que obliguen a les entitats a ser més actives i constants en el compliment de la legislació, com per exemple:

- a) Demostrant l'obtenció del consentiment per tractar les dades i que s'ha informat específicament sobre les transferències internacionals de les dades i sobre el període de conservació.



- b)** Avaluant l'impacte relatiu a la protecció de dades, és a dir quan sigui probable que un tipus de tractament de dades comporti un risc alt per als drets i llibertats de les persones físiques, s'haurà de realitzar amb anterioritat al seu tractament una avaluació que necessitarà l'establiment de mesures organitzatives i tècniques necessàries.
- c)** Notificant, obligatòriament, les incidències o violacions de seguretat que afectin a dades personals per part del responsable, nomenat per la fundació, a l'Autoritat de Control, en un termini de 72 hores o immediatament en determinats supòsits.
- d)** Designant un delegat de protecció de dades, per exemple en aquelles fundacions que disposin de dades especialment protegides com la salut, situacions de vulnerabilitat de les persones, ideològiques, religioses, etc. Aquest delegat podrà pertànyer a la pròpia entitat o ser extern.
- e)** Fent un major control quan es tracta del consentiment a menors d'edat.
- f)** Ampliant els drets dels ciutadans al dret a l'oblit, és a dir, a la destrucció de les seves dades.
- g)** Etc.

La major consciència de les persones en la necessitat i el dret de protegir les seves dades i la seva intimitat, la complexitat de la legislació i de la implementació de les actuacions i processos administratius necessaris per a donar compliment a les obligacions imposades fan que, juntament amb les contingències derivades del règim sancionador, els auditors ens plantegem les següents preguntes i accions:

- a)** Indagar sobre el coneixement que té la direcció de l'existència i compliment de la Llei de protecció de dades.
- b)** Indagar sobre quines dades s'emmagatzemen i quina és la seva qualitat: si són adequades i pertinents, si s'utilitzen per a les finalitats que han estat recollides, si es documenta la recollida de les dades i es demana consentiment dels propietaris.

- c)** Verificar si les entitats tenen dades de les considerades de categoria especial com són les que contenen informació sobre:

- ideologia
- afiliació sindical
- religió
- creences
- origen racial
- salut
- vida sexual
- orientació sexual
- dades genètiques
- dades biomètriques

- d)** En cas d'existir dades de les relacionades en el punt anterior, verificar que sigui absolutament necessari el seu arxiu per al desenvolupament de l'activitat de l'entitat.
- e)** Així mateix, entrevistar-se amb el responsable del fitxer per a verificar que es compleix l'obligació al secret professional i per a demanar informació de la implantació dels sistemes de seguretat de les dades, verificant les mesures d'índole tècnica i organitzativa necessàries per a evitar alteracions, pèrdues, tractament o accés no autoritzat.

En el cas d'entitats que treballin amb dades considerades de categoria especial (nivell alt de seguretat), els dos punts anteriors seran substituïts per l'obtenció de l'auditoria biennal a la qual obliga el Reglament de Desenvolupament de la LOPD, i es duran a terme els procediments necessaris, requerits per les normes d'auditoria quan intervé un expert.

- f)** Si valorem que el risc en el tractament de dades és rellevant per a l'entitat, és recomanable incloure un paràgraf específic a la carta de manifestacions en què ens confirmen que la direcció ha pres totes les mesures necessàries per a cobrir aquests riscos.

- g) Si detectem alguna evidència que ens faci creure que la implantació d'un bon control del risc no és del tot efectiu, inclourem una nota a la carta de recomanacions per informar a la Direcció de la necessitat de millorar el control.

II.- BLANQUEIG DE CAPITAL

Les fundacions i associacions es van incloure en la Llei 10/2010 de blanqueig de capital, aprovada el 2010, com a subjectes obligats. Concretament l'article 39 de la Llei, preveu que aquestes entitats hauran de:

- a) Identificar a totes les persones que aportin o rebin a títol gratuït fons o recursos.
- b) Portar i conservar registres amb la identificació de totes les persones físiques o jurídiques que aportin o rebin, a títol gratuït fons o recursos, durant, almenys, 10 anys.
- c) Posar aquests registres i documentació annexa a disposició del Protectorat i dels diferents organismes administratius o judicials.

El Reglament publicat amb posterioritat, l'any 2014, puntualitza el següent:

- a) Quan sigui inviable la identificació individualitzada de persones que rebin fons, es procedirà a la seva identificació com a col·lectiu.
- b) S'estableix una quantia mínima d'identificació dels donants de 100 euros.
- c) Així mateix, hauran d'aplicar els controls necessaris per a provar l'efectiva execució de les seves activitats i de l'aplicació dels seus fons.
- d) Les persones que formin part dels seus òrgans de govern i amb aquelles amb qui col·laborin s'hauran de sotmetre als procediments necessaris per a verificar que siguin idònies, honorables i amb una adequada trajectòria professional.
- e) S'estableix l'obligació de comunicar al Servei Executiu de la Comissió, dels fets que poguessin constituir indici o prova de blanqueig de capitals o de finançament del terrorisme, així com a col·laborar amb la Comissió.

Quins són els procediments que els auditors hem de tenir en compte en el moment de dur a terme l'auditoria de l'exercici sobre aquest aspecte?:

A.- PROCEDIMENTS D'ACCEPTACIÓ I CONTINUÏTAT

A.1.- S'ha realitzat un adequat coneixement del potencial client per a identificar els possibles indicis d'activitats sospitoses en aquest àmbit.

A.2.- Identificació del client: necessitat d'obtenir còpia dels poders del representant legal que actua en nom del client i signa el contracte o la carta d'encàrrec, còpia del DNI, permís de residència o passaport i documentació fefaent en la qual consti la denominació, forma jurídica, domicili, objecte social i NIF del client (escriptura de constitució o estatuts actualitzats).

B.- FORMACIÓ

S'ha donat la formació a tots els membres de l'equip d'auditoria que requereix la prevenció del blanqueig de capital amb l'objectiu de reconèixer, a cada moment, les possibles incidències i que han de ser comunicades, de forma immediata al seu superior.

C.- IDENTIFICACIÓ D'ACTIVITATS SOSPIToses, COM PER EXEMPLE:

- Nomenament de patrons o directius en els quals no concorri la idoneïtat i professionalitat necessària.
- Constitució, en breu termini de temps, d'un nombre elevat de societats per una mateixa persona física o jurídica i no sigui resident.
- Nomenament d'administrador únic o solidari a persones no residents, domiciliades en paradisos fiscals no relacionats amb el client.
- Desemborsos inusuals en efectiu.
- Operacions en les quals existeixin indicis que els clients no actuen per compte propi, intentant ocultar la seva identitat real.
- Compravenda d'immobles amb pagament en efectiu o procedent de paradisos fiscals.
- Qualsevol operació relacionada amb paradisos fiscals.
- Operacions en les quals es pactin preus notòriament inferiors als de mercat.
- Etc.

D.- COMUNICACIÓ A L'ÒRGAN DE CONTROL

Comunicació de qualsevol operació que s'hagi considerat com una activitat sospitosa de blanqueig de capital a l'Òrgan de Control Intern i Comunicació (OCIC).

E.- CARTA DE MANIFESTACIONS

Si valorem que pot existir un risc a l'entitat relacionat amb el blanqueig de capital, encara que no haguem trobat cap evidència, s'haurà d'incloure un paràgraf específic a la carta de manifestacions en la qual ens confirmin que la direcció ha pres totes les mesures necessàries per a cobrir aquests riscos.

III.- RESPONSABILITAT PENAL DE LES ENTITATS

La reforma del Codi Penal l'any 2010, amb l'aprovació de la Llei Orgànica 5/2010, va introduir la imputabilitat de les entitats sense ànim de lucre, amb una excepció, les fundacions públiques. La reforma posterior, experimentada pel Codi Penal el 2015, permet que, a través de la implantació d'un sistema de detecció i prevenció de delictes, el conegut com a *Corporate Compliance*, la persona jurídica pot quedar eximida de responsabilitat penal o, en el seu cas, aquesta pot quedar minorada.

Els actes pels quals qualsevol entitat pot ser penalment responsable són els comesos pels seus representants o responsables (directors, gerents, patrons), o qualsevol empleat per falta de control dels directius, en benefici directe o indirecte de la fundació o associació. Alguns dels delictes atribuïbles a les persones jurídiques són: la prostitució, corrupció de menors, insolvències punibles, delictes contra la propietat intel·lectual i industrial o estafes. La responsabilitat comporta la imposició de multes, inhabilitació per a rebre subvencions i ajudes públiques i la dissolució de l'entitat.

És per aquest motiu que pren importància la incorporació dels codis ètics o de bones pràctiques de l'entitat que juntament amb les accions per a la prevenció en matèria de blanqueig de capital, són eines fonamentals del sistema de detecció i prevenció de delictes.

Els especials col·lectius amb qui moltes de les fundacions o associacions treballen, com poden ser els menors, malalts, gent gran, així com la gestió de recursos públics, mitjançant la recepció de subvencions o la contractació amb entitats públiques, posa més evidència en la necessitat de posar els medis necessaris per prevenir possibles contingències, això vol dir que és imprescindible una anàlisi de riscos per part del patronat, per a poder dur a terme els protocols i les accions necessàries, per a la implantació, control i verificació del model de prevenció.

Els auditors en el compliment de la seva revisió de l'existència de riscos haurà de:

- a) Realitzar un adequat coneixement del client o potencial client per a comprovar que tant els patrons com els directius de l'entitat tenen la idoneïtat ètica i la professionalitat necessària per a desenvolupar el càrrec que ostenten. En aquest sentit cal verificar l'existència d'un codi ètic, estatuts o altra documentació anàloga en la qual s'estableixin els criteris per a seleccionar-los.
- b) En les entrevistes a realitzar amb la direcció per a verificar els procediments implementats per a la detecció de frau, esbrinar el nivell de sensibilitat i coneixement de la direcció en relació amb la imputació penal de les entitats i quina ha estat la seva resposta.
- c) Confirmar l'existència o no d'una anàlisi de riscos i en cas que sigui necessari, la implantació d'un model de prevenció.
- d) Verificar si existeix un canal de denúncia que permeti al personal de l'entitat denunciar incompliments interns o activitats il·lícites per part dels membres de la fundació.
- e) Indagar sobre l'existència o no de fets que impliquin la comissió d'un delicte i constatar quina ha estat l'actitud del patronat davant d'aquest fet.
- f) Si valorem que pot existir un risc a l'entitat relacionat amb la responsabilitat penal de l'entitat, encara que no haguem trobat cap evidència, s'haurà d'incloure un paràgraf específic a la carta de manifestacions en què els patrons confirmen que la direcció ha pres totes les mesures necessàries per a cobrir aquests riscos.
- g) Si detectem alguna evidència que ens faci creure en l'existència d'algun risc, inclourem una nota a la carta de recomanacions per a informar a la direcció de la necessitat d'implementar un sistema de control que redueixi la responsabilitat a la que s'hauria d'enfrontar, tant l'entitat com els seus patrons, si es produís una contingència d'aquesta tipologia.

Cal recordar que totes les verificacions efectuades i la informació obtinguda, així com conclusions a les quals arribem derivades d'aquestes tres fonts de riscos han de quedar reflectides en els nostres papers de treball, tant si efectuem part del treball descrit com si valorem que no és necessari dur-lo a terme donat que estímem que l'entitat no es veu afectada per cap de les circumstàncies descrites anteriorment.

COMPLIANCE



l'rse)

Avançant en el model de *reporting* - estàndards de *reporting* de la informació no financera. L'evolució cap al *reporting* integrat



Cecilia Dall Acqua
Gerent de Risk Advisory
a Deloitte

La comunicació d'informació social, laboral i ambiental és una pràctica que va començar a utilitzar-se a l'inici de la dècada dels 90, fonamentalment en sectors altament regulats o amb un marcat impacte ambiental. Va ser al final d'aquesta dècada quan es van començar a establir, a nivell internacional, estàndards de *reporting* en aquest àmbit, que aportaven coherència i comparabilitat.

L'impuls final a aquest nou model d'informació ha estat, paradoxalment, la crisi financera, ja que ha posat de manifest debilitats en el govern corporatiu i en la qualitat de la informació publicada per les companyies. Aquesta crisi no ha estat només en l'àmbit econòmic, sinó que també ha estat una crisi de confiança, la qual cosa ha impulsat la demanda per part dels grups d'interès d'informació transparent sobre el comportament i els plans de futur de les empreses.



Margarida de Rosselló
Senior Manager a PwC

Al llarg dels últims anys s'ha posat de manifest una clara tendència de les companyies a publicar cada vegada més informació de matèries no financeres, principalment, per la demanda de transparència dels grups d'interès. Per donar resposta als requeriments de rendició de comptes d'aquests grups d'interès, cada vegada més companyies publiquen informació no financera, a través de memòries de sostenibilitat o bé en els seus informes anuals o informes de gestió. Durant el transcurs de l'any 2016, més de 6.300 empreses van publicar informes de sostenibilitat a nivell mundial.

Al mateix temps que s'ha detectat la demanda dels grups d'interès de disposar de més informació, s'ha fet patent també la necessitat d'una major qualitat i **comparabilitat**. Per complir aquest objectiu, l'any 1997 es va crear la Global Reporting Initiative (d'ara endavant, GRI), amb la missió de desenvolupar un mecanisme comparable de rendició de comptes dels impactes mediambientals de les organitzacions.

GLOBAL REPORTING INITIATIVE I EL MARC DE REPORTING NO FINANCER

En els últims 20 anys, la GRI s'ha consolidat com a marc de *reporting* d'informació econòmica, social i mediambiental. En aquest sentit, el marc de *reporting* sobre la informació no financera s'ha anat actualitzant i ampliant a través de la publicació d'una sèrie de versions que han tractat des de la

categorització de les empreses segons el nivell d'informació reportada (la GRI G3 agrupava les companyies en A, B i C, segons el nombre d'indicadors reportats), fins a la prioritització dels indicadors a reportar, segons la materialitat o importància d'aquests per al negoci de l'organització amb la GRI G4.

Per donar resposta a la creixent demanda d'informació no financera per part dels grups d'interès, com també a l'alta volatilitat en el contingut rellevant a publicar per part de les organitzacions, el 2016, la GRI va decidir abandonar les versions del marc de *reporting* no financer i publicar els primers estàndards globals per a l'elaboració d'informes d'impactes socials, mediambientals i econòmics: els

Estàndards GRI.

ESTÀNDARDS GRI - MODULARS I FLEXIBLES

L'octubre de 2016, la Junta d'Estàndards Globals de Sostenibilitat (GSSB) va publicar els estàndards GRI, que incloïen els principals conceptes i indicadors de les directrius anteriors, però en un format més flexible, amb requisits més clars i un llenguatge més senzill, i que permetien així una major comprensió per part de les organitzacions que reportessin segons aquest marc.

La principal diferència en relació amb les directrius anteriors és el seu format modular, la qual cosa permet una major facilitat en l'actualització dels aspectes i indicadors que s'han de reportar. En aquest sentit, la GRI pot actualitzar els aspectes econòmics, socials i mediambientals de forma individual, en funció dels requeriments dels grups d'interès i/o dels avanços en sostenibilitat, sense la necessitat d'actualitzar-ne el marc complet.

La nova GRI estructura el seu contingut en 3 guies anomenades universals que són aplicables a tot tipus d'organitzacions:

- GRI 101: fonaments, que inclouen els principis de reporting, els requisits bàsics per utilitzar les normes per a la redacció dels informes de sostenibilitat i els detalls sobre com utilitzar i fer referència a les normes.
- GRI 102: continguts generals, que inclouen els continguts bàsics generals de G4.
- GRI 103: enfocament de gestió, que inclou la informació sobre l'enfocament de gestió (DMA) i el contingut de G4, juntament amb orientacions addicionals i recomanacions (per exemple, mecanismes de reclamació de G4).

També hi ha 33 guies específiques per reportar els temes rellevants per a les organitzacions, segons diferents temàtiques:

- La sèrie 200, que inclou guies sobre temes específics per reportar informació sobre els impactes econòmics.
- La sèrie 300, que inclou guies sobre temes específics per reportar informació sobre els impactes ambientals.
- La sèrie 400, que consta de 19 guies per reportar informació sobre els impactes socials.

PRINCIPALS ASPECTES A DESTACAR EN ELS ESTÀNDARDS GRI

Tant per a les noves organitzacions que han decidit començar a reportar els seus impactes positius i negatius en matèria social, mediambiental i econòmica, com per a les empreses que ja porten uns anys reportant segons el marc establert per la GRI, és important reflexionar sobre els aspectes següents, abans d'iniciar el procés de *reporting* aplicant els estàndards GRI.

Quina informació he de reportar?

Des de la versió GRI G4, s'ha donat cada vegada més rellevància al *reporting* de la informació no financera que realment genera impactes positius i negatius en la cadena de valor de l'organització. En altres paraules,

reportar “qualitat i no quantitat”. Respecte a la GRI G4, els estàndards fan major èmfasi en correlacionar els temes materials amb la informació pública de l'organització. A més a més, ara se sol·licita una descripció d'“on es produeixen els impactes” i “la participació de l'organització en aquests impactes”, sigui en les seves operacions o en les seves cadenes de valor. En aquest sentit, aconsellem a les organitzacions realitzar, o si s'escau actualitzar, l'estudi de materialitat detallat abans d'iniciar el procés de *reporting* segons els estàndards, que assegurí d'aquesta manera la coherència entre els requeriments d'informació dels grups d'interès i el contingut de les memòries de sostenibilitat.

Quins indicadors són obligatoris que reporti?

Amb l'objectiu d'aclarir els conceptes i resoldre algunes duplicitats, els estàndards han establert tres nivells de *reporting* en cada indicador inclòs a la guia:

- **Requeriments:** representen instruccions obligatòries i s'indiquen amb la paraula “shall”.
- **Recomanacions:** representen suggeriments no obligatoris i s'indiquen amb la paraula “should”.
- **Directrius:** informació addicional orientada a facilitar l'enteniment dels requeriments, s'indica amb la paraula “guidance”.

Com reporto el compliment amb els estàndards?

La flexibilitat, com a principal característica dels estàndards GRI, també ha estat incorporada a l'estructura de *reporting* dels indicadors GRI, tant a la taula índex de contingut, com als suplementos sectorials. La taula de l'índex de continguts GRI, fins ara plantejada com a obligatòria per assegurar la comparabilitat, passa a ser orientativa, i deixa llibertat de format a l'organització, com també la possibilitat que pugui ser publicat l'índex per separat de l'informe, sempre que estigui a disposició pública. Addicionalment, els suplementos sectorials deixen de ser d'aplicació obligatòria, i passen a ser una guia orientativa d'indicadors que podrien ser rellevants per a les organitzacions en la seva rendició de comptes.

LES FASES PER REPORTAR LA INFORMACIÓ NO FINANCERA SEGONS ELS ESTÀNDARDS GRI

Encara que moltes de les organitzacions ja han reportat la seva informació no financera corresponent a l'exercici 2017 seguint els Estàndards GRI, el termini límit per a la seva incorporació és el juliol de 2018. Per a aquelles organitzacions que encara estan en el procés d'adaptació o estan pensant a iniciar el *reporting* seguint aquest marc d'indicadors, recomanem seguir les fases següents:

1. Realitzar un estudi de materialitat

Com s'ha comentat al llarg d'aquest article, és clau que les organitzacions reportin els indicadors socials, mediambientals i econòmics que siguin rellevants per al seu negoci i, conseqüentment, per als seus grups d'interès. En aquest sentit és necessari realitzar consultes i estudis per identificar quins són els impactes positius i negatius en la seva cadena de valor.

2. Selecció dels indicadors a reportar

Una vegada identificats quins són els assumptes materials, i pels quals l'organització ha de retre comptes als seus grups d'interès, és necessari realitzar una anàlisi dels indicadors inclosos a les guies específiques per reportar els temes rellevants per a les organitzacions, segons diferents temàtiques: econòmics, mediambientals i socials.

3. Definir i implantar un model de *reporting*

El pas següent, una vegada definit el contingut rellevant a reportar a l'informe no financer, és identificar quina informació podrà disposar l'organització i a través de quins canals/eines de *reporting* s'obtindran. En aquesta fase és comú identificar alguns indicadors que són rellevants per ser reportats però, a causa del sistema de *reporting* actual no és possible obtenir aquesta informació. En aquest cas, és important que l'organització així ho expliqui en l'informe i que es treballi per implantar mecanismes de control i comunicació d'aquests indicadors.

Addicionalment, les organitzacions poden optar entre dos models de *reporting* segons els estàndards GRI: el core o el comprehensive. En el primer cas, l'organització únicament reporta els seus indicadors generals, mentre que en el segon model s'inclouen addicionalment tots aquells indicadors específics rellevants per a l'organització.

4. Elaborar i comunicar la informació no financera

L'últim pas és elaborar l'informe d'informació no financera seguint la metodologia establerta en l'estàndard GRI, que detalli el contingut general sobre els impactes positius i negatius en l'organització, com també les polítiques i procediments que s'han establert per a la seva gestió.

L'EVOLUCIÓ CAP AL REPORTING INTEGRAT

La comunicació dels aspectes no financers és cada cop més important. La informació únicament financera i els indicadors econòmics s'han revelat insuficients per

a donar una imatge complerta i global del rendiment de les empreses i la seva aportació de valor als grups d'interès, començant pels accionistes i inversors, que cada vegada demanen més transparència i no estan disposats a invertir en determinats sectors i companyies que no gestionin adequadament els seus aspectes ambientals, socials i de govern corporatiu (*Environmental, Social and Governance*, ESG per les seves sigles en anglès).

En aquest sentit, el 80% del valor de mercat en les companyies de l'índex Standard & Poor's 500 correspon a actius intangibles (marca, reputació, R+D, satisfacció del client, salut i seguretat, gestió ambiental, obtenció de la llicència social per operar, etc.), aspectes que poques vegades es veuen reflectits directament a la informació financera i pública de la companyia. De la mateixa manera, l'èxit empresarial s'està redefinint més enllà de l'èxit en termes de benefici econòmic, com es posa de manifest en l'enquesta mundial a inversors de PwC de l'any 2016 *"Redefining business success in a changing world: Global survey of investor and CEO views"*.

En aquest context, la normativa i els estàndards internacionals que estan empenyent cap a un *reporting* més efectiu i transparent per part de les organitzacions és cada vegada major i l'actual *reporting* corporatiu està evolucionant cap a un *reporting* integrat. Concretament, en el marc europeu, la Directiva 2014/95/UE per la qual es modifica la Directiva 2013/34/UE pel que fa a la divulgació d'informació no financera i informació sobre diversitat per part de determinades grans empreses i determinats grups, i la seva transposició als estats membres, ha marcat un abans i un després en el *reporting* corporatiu.

A Espanya, la transposició d'aquesta Directiva, a través del Reial decret llei 18/2017 aprovat el 24 de novembre de 2017, pel qual es modifiquen el Codi de Comerç, el text refós de la Llei de societats de capital aprovat pel Reial decret legislatiu 1/2010, de 2 de juliol, i la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'auditoria de comptes, en matèria d'informació no financera i diversitat, estableix l'obligatorietat per a les empreses que compleixin una sèrie de condicions de publicar, juntament amb el seu informe de gestió que acompanya els comptes anuals, un "estat d'informació no financera". Aquest estat ha d'incloure la informació necessària per comprendre l'evolució, els resultats i la situació de la companyia, i l'impacte de la seva activitat respecte, almenys, a qüestions mediambientals i socials, així com relatives al personal,

al respecte dels drets humans i a la lluita contra la corrupció i el suborn, detallant:

- una breu descripció del model de negoci;
- una descripció de les polítiques que s'apliquen en relació amb aquestes qüestions, que inclogui els procediments aplicats d'identificació i avaluació de riscos, i de verificació i control, així com les mesures que s'han adoptat;
- els resultats d'aquestes polítiques;
- els principals riscos relacionats amb aquestes qüestions vinculats a les activitats de la companyia, entre elles, quan sigui pertinent i proporcionat, les seves relacions comercials, productes o serveis que puguin tenir efectes negatius en aquests àmbits, i com la companyia gestiona aquests riscos;
- indicadors clau de resultats no financers que siguin pertinents respecte de l'activitat empresarial concreta.

Per a la divulgació d'aquesta informació no financera, les companyies s'hauran de basar en marcs normatius nacionals, de la Unió Europea o internacionals, havent d'especificar en quins marcs s'ha basat. Com ja es recull en la Directiva, entre els marcs de reporting recomanats s'inclouen normes, principis, directrius i estàndards com el Sistema europeu de gestió i auditoria mediambientals (EMAS), el Pacte Mundial de les Nacions Unides, els principis rectors sobre les empreses i els drets humans, les Línies directrius per a empreses multinacionals de l'organització de cooperació i desenvolupament econòmic (OCDE), la ISO 26000 o la Declaració tripartida de l'Organització Internacional del Treball (OIT), o l'esmentat anteriorment de la GRI.

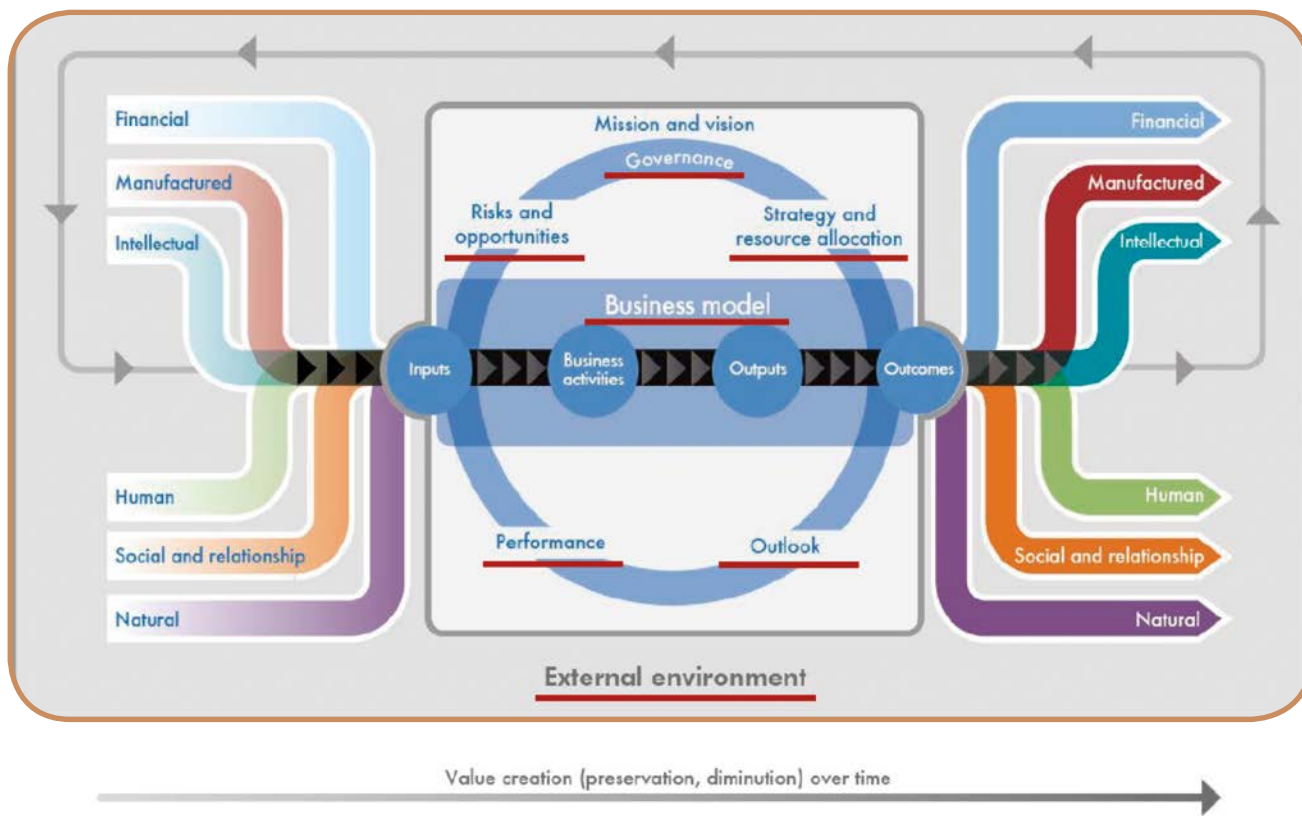
De la mateixa manera, iniciatives internacionals de *reporting* com els del *Sustainability Accounting Standards Board (SASB)*, els objectius de desenvolupament sostenible (ODS) de Nacions Unides (amb el llançament de l'*SDG Leadership through Reporting*, per a promoure i donar forma al futur de la informació corporativa per al seguiment de les contribucions i els impactes sobre els ODS de les empreses), les recomanacions del *Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD)* del *Financial Stability Board* dels països del G20, el CDP o l'*International Integrated Reporting Council (IIRC)* i el seu marc internacional <IR>, on s'estableixen els principis rectors i elements de contingut que regeixen el contingut global d'un informe integrat i s'expliquen els conceptes fonamentals que els sustenten, marquen el camí del reporting dels aspectes no financers, i més enllà, marquen la guia per una informació i gestió corporativa més integrada.

QUÈ SÓN ELS INFORMES INTEGRATS?

Enfront les limitacions dels models de *reporting* tradicional, l'IIRC ha creat una plataforma de canvi i de consens cap a un model integrat d'informació corporativa.

EN QUÈ ES DIFERENCIA EL REPORTING INTEGRAT?	MODEL TRADICIONAL	REPORTING INTEGRAT
Orientació / Focus	Passat; financer	Futur; connexió amb l'estratègia
Marc temporal	Curt termini	Curt, mitjà i llarg termini
Nivell de detall	Elevat i complex	Concis i material
Nivell de confiança	<i>Reporting</i> centrat en resultats	Gran nivell de transparència
Enfocament	Per àrees	Integrat
Abast	Control de gestió / entitats legals	Cadena de valor
Gestió	Financera	Tot tipus de capitals
Indicadors	Financers i no financers	No financers traduïts a valor econòmic

El reporting integrat parteix de la idea central de la creació de valor per a l'organització i per a la resta de grups d'interès i societat en general, sobre la base de la gestió per part de les empreses dels denominats "capitals" financer, industrial, intel·lectual, humà, social i relacional, i natural, els quals augmenten, disminueixen o es transformen a través de les activitats de l'organització, d'acord amb el següent procés:



Font: El procés de creació de valor, International <IR> Framework, 2013.

Les següents directrius guien la preparació i presentació d'un informe integrat, explicant el contingut de l'informe i com es mostra la informació:

- Enfocament estratègic i orientació futura: explicació de l'estratègia de l'organització i la seva relació amb la capacitat per a crear valor a curt, mitjà i llarg termini.
- Connectivitat de la informació: imatge holística de la combinació, la interrelació i la interdependència entre els factors que afecten a la capacitat de l'organització per crear valor al llarg del temps.
- Relació amb els grups d'interès: naturalesa i qualitat de les relacions de l'organització amb els seus grups d'interès clau, incloent com i en quina mesura l'organització comprèn, té en compte i respon a les seves necessitats i interessos legítims.
- Materialitat: informar sobre aspectes que afecten substancialment a la capacitat de l'organització per crear valor a curt, mitjà i llarg termini.
- Concisió: incloure suficient informació sobre el context com per a poder entendre l'estratègia de l'organització, el seu govern corporatiu, el seu acompliment i les seves perspectives futures sense haver de llastrar al lector amb excessiva narrativa i informació més supèrflua.
- Fiabilitat i exhaustivitat: informar sobre tots els aspectes materials, tant positius com negatius, de manera equilibrada i sense errors materials.
- Consistència i comparabilitat: presentar informació de forma consistent al llarg del temps i de manera que permeti la comparació amb altres organitzacions.

Concretament, un informe integrat inclou els següents continguts:

- Descripció general de l'organització i del seu entorn extern.
- Govern corporatiu.
- Model de negoci: amb entrades, activitats de negoci, sortides i resultats.
- Riscos i oportunitats.
- Estratègia i assignació de recursos.
- Acompliment.
- Perspectives futures.
- Bases per a l'elaboració i presentació.
- Orientació general de l'informe.

Aquesta integració de la informació financera i no financera està cada vegada més implantada a nivell nacional i internacional i veiem que per exemple, a Espanya, aproximadament un 70% de les empreses de l'IBEX 35 publiquen ja anualment un informe integrat, mostrant un increment de gairebé el 40% en els últims 2 anys (dades elaboració pròpia PwC basades en Informes corporatius 2016).

REPTES A ABORDAR PER LES EMPRESES

És el moment de liderar un canvi innovador en el model actual d'informació financera i no financera de les companyies, però les empreses s'enfronten a reptes importants:

- Dualitat entre transparència i confidencialitat, i entre transparència i compliment regulatori.
- Connectivitat de les àrees i integració de departaments i sistemes.
- Remuneració i acompliment.
- Materialitat.
- Rigor.
- Recursos.
- Canvi cultural.

Com hem vist, la Directiva de *reporting* no financer i la seva transposició eleven la importància de la informació no financera a un nivell de Consell d'Administració, en requerir que se sotmeti als mateixos criteris d'aprovació, dipòsit i publicació que l'informe de gestió. Aquest fet té una sèrie d'implícacions a nivell operatiu en les empreses, les quals hauran d'iniciar actuacions per a aconseguir un nivell de *reporting* de la informació no financera en línia al que ja existeix per a la part financera, entre les quals es troben:

- La millora de l'entorn de control dels sistemes de la informació no financera, integrant controls interns i desenvolupant la funció d'auditoria interna no financera.
- La implantació d'eines ad hoc que permetin l'obtenció de la informació no financera d'una manera més àgil i estandarditzada.
- Una major freqüència en el reporting de determinats indicadors no financers clau de forma periòdica (trimestral o semestral), tant a nivell intern de Consell d'Administració, com a nivell fins i tot extern, per a una major transparència enfront dels grups d'interès.
- Major rigor i fiabilitat de la informació reportada a nivell de Consell i públicament, mitjançant la revisió externa independent de les dades no financeres.
- Aprofundiment en la determinació de la materialitat dels aspectes no financers, dins de l'univers de temes a reportar, per a la concreció dels temes rellevants sobre els quals l'empresa ha de retre comptes d'acord amb la Directiva i el Reial decret llei.

L'objectiu és aconseguir un informe integrat que serveixi per a la presa de decisions estratègiques de la companyia i que comuniqui de forma rigorosa, àgil i senzilla com l'empresa crea i sosté el valor present i futur. No es tracta només de reporting, es tracta de gestió i de creació de valor.

REPTES DE L'ASSEGURAMENT EXTERN INDEPENDENT DELS INFORMES INTEGRATS

L'assegurament dels informes integrats s'està abordant actualment des d'un enfocament on, per una banda, la informació financera és auditada en el marc de l'auditoria de comptes tradicional, mentre que per l'altra, la informació no financera és objecte d'un informe d'assegurament extern independent separat, d'acord amb la Norma Internacional d'Encàrrecs d'Assegurament 3000 (ISAE 3000, per les seves sigles en anglès) (Revisada), "Encàrrecs d'Assegurament diferents de l'Auditoria i de la Revisió d'Informació Financera Històrica", emesa pel Consell de Normes Internacionals d'Auditoria i Assegurament (IAASB) de la Federació Internacional de Censors Jurats de Comptes (IFAC).

La transició del reporting corporatiu cap a una major transparència i integració planteja diversos reptes als professionals que ens dediquem a l'assegurament de la informació, sigui del tipus que sigui, entre els quals podem citar, per exemple:

- Major ús del judici professional i necessitat d'equips multidisciplinaris amb professionals de l'auditoria i experts en ESG per a l'adequada avaluació del risc i la materialitat.

- Adequació i robustesa dels processos i sistemes de control intern de la informació de les companyies: preparació dels sistemes per a assolir un nivell de maduresa que permeti l'assegurament de la fiabilitat de la informació i el reporting en temps i forma de la informació corporativa. En aquest sentit, el paper de la funció d'auditoria interna no financera cobra una especial rellevància.
- Altres aspectes a considerar en el marc de la revisió de la informació integrada: materialitat, perímetre i criteris de reporting, perspectives a futur, nivells d'assegurament (limitat/raonable), etc.

La manera com informen les organitzacions està evolucionant per a reflectir les noves demandes d'un món canviant i un conjunt més ampli d'impulsors de la creació de valor. El focus d'empresarial i de reporting està evolucionant i els líders empresarials reconeixen la necessitat d'enfocar-se a la creació de valor sostingut en el temps i per a tots els grups d'interès. En aquest context, l'actual pràctica d'auditoria i assegurament de la informació no sempre encaixa amb el reporting corporatiu, el qual està avançant cap a un model que és més ampli, que mira més endavant i més integrat. Els professionals de l'auditoria hem de donar suport i accelerar aquesta transició, però necessitem estar preparats per a pensar fora dels marcs establerts sobre com es pot construir confiança de formes noves i innovadores.



ESCOLA D'AUDITORIA

Expert en Consultoria Empresarial Dijous Consulting

- Formació en estratègia empresarial, recursos humans, màrqueting, valoració d'empreses i internacionalització, entre d'altres
- Visió actual de la realitat empresarial
- Revisió de les tendències de futur i millores dels àmbits de gestió



l'empresa)

La retribució dels administradors socials i la nova jurisprudència del Tribunal Suprem



Daniel Vázquez Albert

Catedràtic de Dret Mercantil de la Universitat de Barcelona

La retribució dels administradors ha estat sempre una qüestió polèmica, perquè està marcada per un conflicte d'interessos entre, d'una banda, els propis administradors, que aspiren a obtenir la màxima remuneració i, de l'altra, els socis, que busquen limitar el seu import per maximitzar els beneficis repartibles. Aquest conflicte d'interessos posa de relleu la necessitat de delimitar amb precisió les facultats d'administradors i de socis en la fixació de la retribució dels primers, com també la informació que cal subministrar com a mecanisme de control. La crisi econòmica ha incrementat la polèmica en evidenciar diversos escàndols financers marcats per elevades remuneracions d'administradors d'empreses que es trobaven en serioses dificultats econòmiques.

Dins d'aquesta problemàtica, un dels temes que ha plantejat més controvèrsia és el de la retribució dels anomenats consellers executius, que es defineixen com els membres del Consell d'Administració que desenvolupen funcions de direcció en l'empresa, entre els que sens dubte es troba la figura del conseller delegat. La controvèrsia gira essencialment a l'entorn de si els estatuts socials han de determinar el sistema de retribució dels consellers executius i, alhora, si l'import d'aquesta retribució està subjecte al límit anual màxim que ha de ser aprovat per la junta general de socis. Es tracta d'una qüestió que afecta per tant al poder de decisió i de control que els socis puguin exercir sobre la remuneració dels administradors.

La controvèrsia s'ha alimentat per la important reforma de la Llei de societats de capital (en endavant LSC), introduïda per la Llei 31/2014, de 3 de desembre, de millora del govern corporatiu. Segons s'indica en l'Exposició de Motius d'aquesta darrera Llei, es pretén amb caràcter general reforçar el paper de la junta general de socis i, específicament en matèria de retribució d'administradors, es vol que aquesta estigui alineada amb l'interès de la societat i dels seus socis. Però la redacció dels preceptes concrets sobre aquesta matèria ha obert una polèmica doctrinal, registral i judicial sobre la seva interpretació i, en concret, sobre el poder de decisió dels socis en matèria de retribució dels consellers executius.

En particular, es debat sobre si els consellers executius estarien subjectes al règim general aplicable a tots els administradors (art. 217 LSC), en virtut del qual els estatuts socials haurien de determinar el

sistema de retribució (el que es coneix com a reserva estatutària) i la junta general de socis hauria d'establir-ne l'import màxim anual, o si pel contrari, els seria aplicable únicament un règim específic, que els eximiria d'aquests requisits de reserva estatutària i d'acord de junta, de manera que el Consell d'Administració seria l'òrgan que decidiria sobre la seva retribució mitjançant un contracte que no estaria vinculat per aquestes limitacions (art. 249 LSC). Més literalment, el debat ha girat a l'entorn de si quan la llei parla dels "administradors en la seva condició de tals" es refereix a tots els administradors o exclou als consellers executius.

Fins fa ben poc, la interpretació prevalent considerava que la retribució dels consellers executius no estava subjecte al règim general dels administradors. Aquesta interpretació parteix del fet que en les societats amb òrgans d'administració complexos, estructurats mitjançant Consell d'Administració, cal distingir entre, d'una banda, els "administradors en la seva condició de tals", que constitueix la relació bàsica d'administració amb una funció deliberativa, sotmesos al règim general; i, de l'altra, els consellers executius, que ostenten una relació especial amb funcions executives de gestió ordinària, que no estaria subjecte al règim general, sinó a l'especial, més flexible.

Aquesta interpretació estava recolzada per la Direcció General dels Registres i del Notariat (Resolucions de 17/06/2016, 10/05/2016 i 30/07/2015), i va ser confirmada judicialment mitjançant una Sentència de l'Audiència Provincial de Barcelona de 30 de juny de 2017.

Recentment, però, la Sala Civil del Tribunal Suprem ha donat un gir a la situació, mitjançant la Sentència de 26 de febrer de 2018. L'Alt Tribunal estableix que els consellers estan subjectes tant al seu règim especial (art. 249 LSC), com també al règim general aplicable a tots els administradors, siguin o no executius (art. 217

LSC). Per tant, la seva remuneració, aprovada pel Consell d'Administració, ha de respectar la reserva estatutària i el límit màxim anual establert per la junta general de socis. Per tant, els dos règims s'apliquen de forma cumulativa, no alternativa.

Entre altres arguments, el Tribunal Suprem es basa en el fet que exonerar als consellers executius del règim general garantista comprometria seriosament la transparència de la seva retribució i afectaria negativament als drets dels socis, especialment als dels socis minoritaris, per la restricció que suposaria del paper de la junta general en el control dels administradors. En contraposició, el Tribunal destaca que la facultat del Consell d'Administració de fixar l'import de la remuneració dels consellers executius, dins les limitacions que imposen els estatuts i la junta general, suposa un reconeixement d'un ampli àmbit d'autonomia al qual s'ha de dotar de major flexibilitat, per permetre adaptar aquesta remuneració a les canviants exigències de les pròpies societats i del tràfic econòmic en general.

l'pericials)

Manual de bones pràctiques (i V)

1

Secundino Urcera

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



DOCUMENTACIÓ DEL TREBALL I DOCUMENTACIÓ ANNEXA AL DICTAMEN

En aquest article abordarem dos aspectes relacionats amb la documentació en les actuacions pericials que considerem fonamentals:

- D'una banda, la conveniència de disposar d'un expedient o arxiu que reculli l'evidència en què el perit fonamenta les seves conclusions (documents que s'utilitzen i comprovacions, proves, càlculs que es duen a terme, etc.).
- I, de l'altra, en quina mesura el perit ha d'afegir aquesta evidència al seu informe (especialment els documents en què basa el seu treball), si ja no obra en actuacions.

Francisco Olmo
Membre suplent de la
Comissió d'actuacions
pericials del CCJC
Soci de RSM

2

3

David Muntané

Membre de la
Comissió d'actuacions
pericials del CCJC
Soci De Munt
Audit&Forensic, SLP

1. SOBRE LA DOCUMENTACIÓ DEL TREBALL DEL PERIT

Un dictamen pericial no és, òbviament, un informe d'auditoria i, per tant, no és d'aplicació la NIA-ES 230. No obstant això, el sentit comú i la correcta praxis professional ens indiquen clarament la necessitat que el perit disposi d'un arxiu complet que reculli en detall tot el treball que ha dut a terme, des de l'enteniment de la controvèrsia fins a les evidències que se n'obtinguin, passant per la informació consultada, els procediments que s'utilitzin o les comprovacions que es duguin a terme. En definitiva, aquest arxiu ha de constituir el suport adient de les conclusions que el perit manifesti en el seu dictamen.

A priori, no es pot establir el contingut d'aquest arxiu, és a dir, quins papers de treball (en el sentit més ampli del terme) han de conformar-lo, ja que varia en funció de les circumstàncies concretes de cada treball pericial.

Víctor Benedito
Membre de la
Comissió d'Actuacions
pericials del CCJCC

4

Així mateix, la diversitat d'objectius, entorns i circumstàncies dels encàrrecs pericials impossibilita estandarditzar proves que es duguin a terme amb caràcter general en tots o quasi tots els encàrrecs. En conseqüència, no és possible tampoc oferir models dels papers de treball que recullin aquestes proves.



Aquest document proposa facilitar una orientació bàsica per a la preparació i organització de la documentació que es genera en el curs d'una prova pericial econòmica, tant si l'arxiu és en paper com si és en format electrònic. Per raons evidents, moltes de les indicacions que es recullen en aquest document es basen en una aplicació analògica d'allò que és aplicable en l'entorn de l'auditoria.

1.1 Papers de treball

Parafraçant les normes d'auditoria, i en un sentit ampli, els papers de treball comprenen la totalitat dels documents que l'expert prepara o utilitza, de manera que, en conjunt, constitueixen un compendi de la informació que es fa servir i de les proves efectuades en l'execució del seu treball, així com de les conclusions a què s'han arribat i del raonament que s'ha seguit per arribar-hi.

L'objectiu de l'expert és assolir una conclusió raonada i raonable sobre l'aspecte econòmic del litigi que se sotmet a la seva consideració. Aquesta conclusió ha d'estar suportada per evidències i arguments suficients, pertinents i vàlids. Els papers de treball són els documents en què es recullen tots els procediments que han estat necessaris per obtenir l'evidència i desenvolupar els arguments, des de la planificació inicial del treball fins a l'emissió del dictamen.

També, com en el cas de l'auditoria, els papers de treball han de ser:

- Complets i exactes.
- Clars, comprensibles i detallats, de manera que no necessitin aclariments addicionals, que qualsevol pugui entendre la finalitat, les fonts, la naturalesa i abast del treball i les conclusions que ha assolit el qui els ha preparat.
- Rellevants, és a dir, que només incloguin els assumptes d'importància per a l'objectiu que es vol assolir.

1.2 Estructura. Sistema de referències

Els papers de treball s'han d'organitzar a l'arxiu d'una manera lògica, mitjançant un sistema de referències que en faciliti el maneig i la classificació. En conseqüència, cada paper de treball ha de tenir el seu títol i un codi o referència que l'identifiqui de manera individual i que serveixi per establir el seu lloc a l'arxiu.

D'altra banda, les dades que figuren en un paper de treball es relacionen amb les que es recullen en altres papers, per tal de corroborar la font d'un argument, l'exactitud d'una xifra o qualsevol altre extrem. Denominem a això creuament de referències.

En definitiva, aplicar un sistema de referències consisteix a identificar els diferents papers de treball que integren l'expedient de la perícia, de manera que permeti aconseguir els objectius següents:

- L'organització de l'expedient o arxiu.
- La identificació de cada paper de treball.
- La ubicació a l'arxiu de cada paper de treball.
- La manera en què uns papers de treball se suporten o els suporten altres.

Com ja sabem, hi ha i poden haver-hi molts sistemes de referències, tots amb avantatges i inconvenients, però tots són vàlids. Les tres característiques que s'exigeixen a un sistema de referències són:

- Que sigui complet, és a dir, que doni cabuda a tots els papers de treball.
- Que sigui senzill, és a dir, com més curta i mnemotècnica sigui la referència, molt millor.
- Que sigui de caràcter genèric, és a dir, que s'apliqui de manera general a la majoria de treballs pericials.

ÍNDEX DELS PAPERS DE TREBALL

Hem dit que els papers de treball s'han de mantenir organitzadament. Això comporta, com a primera necessitat, la creació d'un índex de papers de treball adient. A continuació, indiquem algunes pautes que poden servir d'orientació en moltes situacions.

- 1.** *Informes*
 - 1.1.** *Dictamen definitiu*
 - 1.2.** *Esborrany de control del dictamen*
 - 1.3.** *Qüestionari de control de l'informe*
- 2.** *Gestió de l'encàrrec*
 - 2.1.** *Acceptació de l'encàrrec: independència, absència de conflictes*
 - 2.2.** *Carta d'encàrrec*
 - 2.3.** *Correspondència amb la(es) part(s)/advocats*
 - 2.4.** *Supervisió del treball*
 - 2.5.** *Control d'hores*
- 3.** *Antecedents*
 - 3.1.** *Notes de reunions amb la(es) part(s)/advocats*
 - 3.2.** *Demanda /contestació a la demanda, amb inclusió dels annexos.*
- 4.** *Planificació i abast del treball*
- 5.** *Proves que es duen a terme*
 - 5.1.** *Prova A*
 - 5.2.** *Prova B*
 - 5.3.** *...*
- 6.** *Documentació general que es consulta*
 - 6.1.** *Documentació mercantil, financera, comptable o d'una altra índole que facilita(en) la(es) part(s)*
 - 6.2.** *Documentació que s'obté de tercers*
- 7.** *Legislació i altra normativa aplicable*
- 8.** *Bibliografia que s'utilitza*

1.3 Contingut dels papers de treball

Com avançàvem, les proves que s'han de dur a terme i, per tant, el contingut concret dels papers de treball està determinat per la naturalesa i les circumstàncies de la perícia, i per les característiques concretes de la prova que suporten.

No obstant això, per analogia amb les normes d'auditoria, podem dir que els papers de treball han de contenir, com a mínim:

- Encapçalament: ha d'incloure la identificació del cas, referència i títol breu (que en descriu sumàriament el contingut).
- Inicials del professional que ha elaborat el paper de treball, data de realització, així com la constància de la revisió efectuada, si és el cas.
- Identificació del treball que s'ha dut a terme, i assenyalar els objectius que es volen aconseguir, les proves que s'han dut a terme per aconseguir-ho i el seu abast.
- Referències creuades suficients, que suportin la coherència de la informació que es conté en el paper de treball amb què es conté en altres papers de treball i/o amb la font de la informació que s'hagi utilitzat per preparar la prova, que sempre ha d'estar identificada.
- Comentaris suficients sobre problemes que es plantegin, les deficiències que hi hagi, etc., i sobre la solució que s'hi doni.
- Conclusions: exposició succinta dels resultats que s'han assolit amb el treball, una vegada s'ha acabat.

1.4 Contrast de la documentació

L'expert ha de tenir molt en compte la qualitat de la informació i les dades que, tant si les subministren les parts o si s'obtenen per altres fonts, fa servir per tal de desenvolupar els seus arguments i assolir-ne les conclusions.

És evident que quan es tracta d'informació financera o comptable, no s'exigeix a l'expert que la sotmeti a auditoria. Però això no impedeix que el perit dugui a terme les proves de contrast o corroboració que li permeti, com a mínim, comprovar-ne la coherència amb la resta de la informació comptable de l'entitat.

1.5 Supervisió

El treball que han dut a terme els assistents i altre personal de suport s'ha de sotmetre a la supervisió oportuna, que assegurï al signant del dictamen que s'ha dut a terme d'acord amb la planificació efectuada i amb els estàndards de qualitat de signatura. En els papers de treball ha de quedar evidència d'aquesta supervisió.

1.6 Custòdia

L'expert ha de mantenir íntegre l'arxiu del treball que s'ha dut a terme fins que no acabi el termini de conservació.

I quin ha de ser el termini de conservació? Pensem que, com a mínim, ha de ser fins a la celebració del judici en primera instància, tot i que, si la sentència es recorre, es pot considerar mantenir-los fins que hi hagi una sentència definitiva, si bé, tenint en compte els terminis de la justícia, això pot ser un termini excessivament llarg.

2. LA DOCUMENTACIÓ ANNEXA AL DICTAMEN

Tenint en compte l'art. 217.2 de la LEC¹, es veu clarament que correspon al demandant provar l'existència del dany que es reclama.

En reclamacions de danys i perjudicis és habitual (i, per descomptat, convenient) que el qui reclami danys econòmics afegeixi amb el seu escrit de demanda o de reconvençió un dictamen o informe pericial sobre això, que elabori un expert econòmic. També és freqüent que aquest dictamen sigui el document més significatiu i fins i tot l'únic que s'aporta per tal de suportar l'import que es reclama.

L'art. 336.2 de la LEC² estableix que els dictàmens han d'afegir els documents que sustenten o suporten els càlculs de perit o que se'n donin prou indicacions.

El redactat d'aquest article sembla que està clar pel que fa a la necessitat que el perit afegeixi al seu informe els documents que evidencien la informació i les dades en què han basat les seves hipòtesis i càlculs.

No obstant això, succeeix amb relativa freqüència que els perits de part³, i especialment els de la part actora, ometen afegir al seu dictamen aquestes evidències; de vegades, argumenten la suposada confidencialitat de la informació i, moltes altres vegades, la suposició que el seu testimoni conforme han tingut accés als documents i les dades es prova suficient de la seva veracitat⁴. També trobem freqüentment que els documents i les dades que suporten les hipòtesis i els càlculs són substituïts per taules o llistats que elabora el mateix perit, suposadament a partir de la informació que li hauria subministrat la part i que, per tant, es pretén que en siguin evidència.

Certament, d'acord amb l'art. 335 de la LEC, el perit compleix la funció, en els casos en què siguin necessaris uns coneixements especials, de "valorar fets o circumstàncies rellevants en l'assumpte o adquirir certesa sobre aquests". I el mateix art. 335 presumeix la imparcialitat del perit. Però el fet que el perit hagi adquirit certesa dels fets i que se li pressuposi independent, no justifica, al nostre entendre, que la seva paraula i el seu dictamen "vidu"⁵ siguin suficients per provar els fets.

Cal tenir en compte que la documentació interna de la part, que el perit empra en el seu treball, rarament és accessible a la contrapart, per la qual cosa, si el perit no l'afegeix al seu dictamen, la contrapart està impossibilitada per analitzar les dades i els càlculs que conté el dictamen pericial, és a dir, la contrapart se veu compel·lida a acceptar la validesa i correcció de les dades que aporta o utilitza el perit i les seves conclusions sobre aquestes, i no les pot sotmetre a les regles de la sana crítica. Dit d'una altra manera, la contrapart es veu obligada a un acte de fe, la qual cosa ens sembla inadmissible.

La jurisprudència s'ha manifestat en nombroses ocasions sobre el relatiu valor probatori d'un dictamen pericial quan s'incompleix l'exigència de l'art. 336.2. Esmentem algunes sentències:

■ Sentència de l'Audiència Provincial de les Illes Balears, núm. 135/2006, de 27 de març, que va considerar sense valor probatori un dictamen pericial perquè no aportava els documents acreditatius del dany emergent:

"... l'actora al·lega que s'ha de considerar acreditat, perquè el perit ha vist aquests documents i sobre aquests ha confeccionat el seu dictamen [...] Aquest al·legat no es comparteix...[...]."

1 Article 217 Càrrega de la prova

1. Quan, en el moment de dictar sentència o resolució semblant, el tribunal consideri dubtosos uns fets rellevants per a la decisió, ha de desestimar les pretensions de l'actor o del reconvinent, o les del demandat o reconvingut, segons correspongui a uns o altres la càrrega de provar els fets que romanguin incerts i fonamentin les pretensions.

2. Correspon a l'actor i al demandat reconvinent la càrrega de provar la certesa dels fets dels quals ordinàriament es desprengui, segons les normes jurídiques que s'hi apliquin, l'efecte jurídic corresponent a les pretensions de la demanda i de la reconvençió.

[...]

2 Article 336 Aportació amb la demanda i la contestació de dictàmens elaborats per perits que designen les parts

1. [...]

2. Els dictàmens s'han de formular per escrit, i s'acompanyen, si escau, dels altres documents, instruments o materials adients per exposar el parer del perit sobre allò que hagi estat objecte de la perícia. Si no fos possible o convenient aportar aquests materials i instruments, l'escrit de dictamen ha de contenir-hi a sobre les indicacions suficients. Així mateix, es poden acompanyar al dictamen els documents que s'estimin adients per a l'encertada valoració.

[...]

3 El perit que nomeni el jutge ha pogut tenir accés a la informació d'ambdues parts, en principi sense restriccions.

4 És a dir, com si exercís una funció de testimoni perit de l'art 370.4 de la LEC.

5 És a dir, que no afegeix els documents i les evidències que suporten les conclusions del mateix dictamen.

En conclusió, la prova testifical i documental que es presenta, sense presentació de la prova documental en què es recullen, no és suficient per acreditar uns conceptes que poden constituir un dany emergent, i no es poden substituir pel testimoni d'una persona que diu que ha observat aquests documents, i així no es pot considerar acreditada una reclamació de rendes pel simple testimoni d'una persona que diu haver vist els rebuts oportuns, sense que s'hagin aportat. Cal efectuar la mateixa objecció a la resta de conceptes concrets que abans s'han esmentat.”

- Sentència de l'Audiència Provincial de Múrcia (Secció 5a) núm. 230/2009, de 23 d'octubre, la qual va apuntar que el dictamen pericial, per si mateix, no era suficient per tal d'acreditar l'existència del dany i del nexa causal entre aquest i l'actuació de la demandada.
- Sentència de l'Audiència Provincial de Navarra (Secció 2a) núm. 103/2004, de 8 de juny, la qual va criticar durament que no s'afegís a un informe pericial el document principal en què es basa, ja que això impedeix fer un judici crític sobre la valoració que duu a terme el perit.

BIBLIOGRAFIA

La posició majoritària de la doctrina va en la mateixa línia, i considera que els documents en què es basa un dictamen pericial s'han d'aportar obligatòriament ex art. 336.2.

- FERNÁNDEZ-BALLESTEROS (coord.), *Comentarios a la Nueva Ley de Enjuiciamiento Civil* (Atelier, 2000, pàg. 1579): **“No obstant això, s'han d'aportar els materials que es poden afegir. Així mateix, documents, que també es poden incloure en qualitat de prova documental a l'escrit de demanda.”.**
- DÍAZ FUENTES, *La prueba en la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil* (Bosch, 2002, pàg. 246-247): *“Si no fos possible o convenient aportar aquests materials i instruments –després, sembla que els documents, sempre-, l'escrit del dictamen ha de contenir sobre aquests les indicacions suficients. Així mateix, es poden acompanyar –aquí la llei es mostra permissiva- els documents que s'estimin adients per a l'encertada valoració.”*
- ILLESCAS RUS, *La prueba pericial en la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil* (Aranzadi, 2002), pàg. 206: *“Si és possible, i no obren ja units a l'escrit al·legatori de la part de conformitat amb allò que preveu l'art. 265, ap. 1, núm. 2n en relació amb l'art. 299, ap.2 o que hagin de ser objecte d'altres fonts de prova, en aquest cas, no cal la seva reproducció, s'han d'afegir al dictamen aquests documents, instruments o materials; si no resulta útil o proporcionat, s'ha d'indicar circumstancialment el seu número, índole, classe i característiques.”*



CARTA DE MANIFESTACIONS

Les conclusions d'un dictamen pericial, per norma general es basen única i exclusivament en la informació sol·licitada, obtinguda i verificada pel perit. El detall de la informació

analitzada es mencionarà i s'adjuntarà en la seva totalitat en el mateix informe. Aquesta informació serà la que el perit ha considerat com a suficient i necessària per emetre l'informe sol·licitat, per donar així compliment a l'encàrrec; per tant, i així ho advertirà en el dictamen, qualsevol altra informació no considerada i per tant no inclosa podria alterar les conclusions de l'informe del perit.

En aquest context, una carta de manifestacions firmada pel client podria ser entesa com una confirmació reiterativa, i per tant innecessària, de l'exactitud i integritat de la informació sol·licitada, verificada i analitzada pel perit i annexada a l'informe, amb el risc afegit que un contingut “estàndard” d'una carta de manifestacions pugui no ajustar-se a l'encàrrec concret i a la documentació utilitzada i analitzada per portar a terme el treball del perit.

No obstant això, la carta de manifestacions es podria considerar adequada, no com una impropcedent descàrrega de responsabilitats del perit sobre les conclusions del seu informe, sinó com una confirmació addicional de les verificacions realitzades per ell sobre l'exactitud i integritat de la informació que se li ha facilitat, sobretot perquè la negativa del client a facilitar les manifestacions escrites que se li sol·liciten podria alertar al perit sobre l'existència de qüestions no considerades que podrien ser rellevants per al seu informe. És a dir, la sol·licitud de la carta de manifestacions podria ser utilitzada únicament com una prova de conformitat quant a la bondat de la informació proporcionada i analitzada per a l'emissió de l'informe del perit.

Així, en la Guia d'actuació número 26 de l'ICJCE per a la realització de dictàmens pericials en l'àmbit judicial ja s'indica que, independentment que l'encàrrec respongui a una designació per una de les parts o a una judicial, l'obtenció d'una carta de manifestacions és un procediment apropiat, si bé no obligatori, en la qual, si s'escau, s'haurien d'incloure els següents aspectes:

- Responsabilitat de les parts pel que fa a la preparació i l'exactitud i integritat de la informació que aporten al perit.

- Confirmació per les parts que des de la data en què es posa a disposició del perit la informació que ha d'analitzar no tenen coneixement que s'hagin produït fets que la desvirtuïn.

Com també s'indica en la Guia, les manifestacions sobre aquests extrems es podrien incloure també en l'informe pericial.



EL CONTROL DE QUALITAT EN ELS DICTÀMENS PERICIALS

Si bé pel que fa als encàrrecs d'auditoria de comptes hi ha una norma específica relativa al control de qualitat intern dels auditors de comptes i les societats

d'auditoria (Resolució de l'ICAC, de 26 d'octubre de 2011), a data d'avui, en canvi, no hi ha una regulació específica pel que fa al control de qualitat aplicable als encàrrecs per a l'emissió d'informes pericials d'índole comptable o economicofinancera. No obstant això, com a perits auditors de comptes, podem aportar algunes reflexions sobre això.

En qualsevol cas, considero indiscutible la necessitat que cada firma o auditor de comptes disposi també d'un sistema de control de qualitat aplicable als treballs relatius a l'emissió de dictàmens pericials, entre altres raons, per la responsabilitat que assumeix especialment en els procediments que comportin una complexitat especial, de transcendència significativa, i que la seva destinació final sigui dirimir els extrems que es requereixen, controvertits, en el si del procés judicial.

Aquesta afirmació adquireix més contundència si es té en compte la responsabilitat considerable que assumeix el perit signant, que es recull, entre d'altres, als articles 412, 459, 460 i 556 del Codi Penal.

En conseqüència, l'establiment d'un sistema de control de qualitat en relació amb els informes pericials és imprescindible, ja no només per la responsabilitat que es predica del perit en si, sinó també per la importància de la seva repercussió mentre comporta un reflex, en termes generals, d'una determinada imatge, rigor i posicionament de l'auditor i, si escau, de la firma a la qual representa.

L'establiment d'un sistema de control de qualitat intern no ha de comportar uns costos rellevants per a la firma, i més aviat s'ha de materialitzar en una guia de control integrada pels diversos aspectes que cal considerar durant tot el procés de realització de l'encàrrec. En definitiva, un

protocol d'actuació l'inici del qual cal situar en l'estudi previ a l'acceptació de l'encàrrec, continuant amb la realització de l'encàrrec professional i l'emissió de l'informe, i culminat amb la ulterior ratificació davant dels jutjats quan calgui.

El sistema de control de qualitat esmentat s'ha d'organitzar en diverses fases. En una fase inicial d'acceptació del treball s'ha de vetllar pel compliment de les obligacions que preveu la Llei d'enjudiciament civil (arts. 124 i 343) pel que fa a la independència del perit, així com, si es tracta d'un client, actual o potencial, d'auditoria, avaluar si l'acceptació, pel que fa a la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes, pot impedir la prestació al mateix client, o a altres entitats vinculades, de serveis d'auditoria de comptes, a més de considerar altres potencials conflictes d'interès. També cal preveure els matisos i les diferències entre la pericial designada d'ofici, pel mateix jutjat i la pericial sol·licitada "de part" (actora o demandada).

Cal assegurar que tenim la formació i experiència necessàries per complir amb els extrems que es requereixen, objecte de la nostra perícia, també és un aspecte fonamental dins d'aquesta fase per tal de garantir la "qualitat" del treball i les conclusions assolides, tot això sense oblidar que resulta indispensable la formalització d'una carta d'encàrrec (vegeu Guia d'Actuació número 26, de l'ICJCE).

En una segona fase, el control de qualitat intern ha de permetre evidenciar que l'informe s'ha elaborat fent servir fonts d'informació suficients, adients i objectives que han de suportar, juntament amb la metodologia i els procediments que s'utilitzen, les nostres conclusions.

Un altre aspecte fonamental i transversal en totes les fases el constitueix la salvaguarda de la informació -que pot contenir dades de caràcter personal i/o crítiques del negoci-, així com la confidencialitat.

L'última de les fases ha de consistir en la comprovació que el dictamen no conté errors en els càlculs i/o la metodologia que utilitza i que, alhora, és comprensible per part d'un tercer. La participació d'un altre professional expert independent en la revisió ("doble firma") ha de mitigar el risc de possibles deficiències.

En definitiva, el sistema de control de qualitat intern ha d'incloure, directament o indirectament, una guia interna que ens ajudi a comprovar que, en aquest sentit, s'han seguit les referides pautes i els processos adients des de l'inici del treball fins a la possible ratificació. Cal recordar que una part molt rellevant del treball pericial consisteix en la ratificació, "defensa" del dictamen i l'eventual aclariment.

Així mateix, el sistema de control de qualitat ha d'establir procediments que vetllen per la conservació de la documentació i preveure la possibilitat de la concurrència de fets o escenaris posteriors a l'emissió de l'informe pericial que puguin afectar potencialment el dictamen que ja s'ha emès.

Finalment, cal destacar la importància que té el fet que jutjats, advocats i/o clients tinguin prou elements com per assegurar-se la selecció d'un expert independent amb un ampli coneixement i experiència en la matèria encomanada, ja que aquesta elecció comporta la solidaritat en termes de responsabilitat a l'hora de presentar un informe de qualitat davant dels jutjats.



FORMACIÓ

En qualsevol activitat professional, la formació és un element fonamental per a la millora i/o el manteniment de les competències requerides per exercir-la.

De fet, i a diferència dels testimonis (que són les persones que tenen notícies de fets controvertits relatius a l'objecte del judici, bé per haver-los presenciats directament, bé per conèixer-ne la versió proporcionada per una altra persona), els perits intervenen en el procés judicial per posseir uns coneixements especialitzats sobre els fets considerats en abstracte. La seva missió és la d'auxili o assessorament al jutge per a l'oportuna presa de decisions sobre l'assumpte que s'està jutjant.

Per aquest motiu, en la Llei d'enjudiciament civil (article 340.1 de la LEC) s'estableix que els perits hauran de posseir un títol oficial que es correspongui amb la matèria objecte del dictamen i la seva naturalesa. Si es tracta de matèries que no estan compreses en títols professionals oficials, hauran de ser nomenats entre persones enteses en la matèria.

És per això que es fa necessari que els professionals que es dediquen a les actuacions pericials puguin comptar amb una formació inicial; i així mateix, amb un reciclatge posterior que els permeti ampliar i consolidar els seus coneixements en aquest tipus d'actuacions professionals.

Sense pretendre establir uns requisits estrictes o tancats, la formació s'ha d'entendre en el seu sentit més ampli, essent els seus continguts aquells que estiguin

relacionats amb la titulació de l'expert independent, la seva acreditació professional i els àmbits d'actuació en què prestin els seus serveis.

Conseqüentment es poden diferenciar dos tipus de formacions:

- La formació general de l'expert independent, que es definirà en funció de la seva titulació i que permetrà a l'expert independent obtenir una capacitat professional suficient per a l'exercici professional com a perit.
- La formació específica de l'expert independent, que haurà d'atorgar els coneixements suficients per a l'exercici de la seva actuació professional en l'àmbit concret en què es prestin els seus serveis.

Conseqüentment, i independentment de la modalitat de formació (presencial, semipresencial, *online*), duració, grau de detall dels continguts, etc., que es triï; és fonamental que el perit compti amb una formació adequada que li permeti desenvolupar la seva actuació professional i que aquesta es mantingui en el temps, ja que en cas contrari la seva credibilitat davant del tribunal es podria veure danyada.

l'escola d'auditoria)

CHATBOTS: Els nous "fitxatges" a les oficines



Elisenda Codina

Economista especialista en transformació digital de les organitzacions
Professora de la Universitat de Barcelona

El treball a les organitzacions ha canviat d'una forma ràpida en els darrers anys i encara es preveu una evolució molt més frenètica a la propera dècada. No només hem de repensar les nostres organitzacions i els nostres processos de gestió, sinó que hem de donar un pas més endavant i redissenyar els llocs de treball de les persones.

Encara amb la ressaca del darrer Mobile World Congress hem de ratificar el que alguns ja han assumit: ens trobem davant d'un canvi d'era on la tecnologia és la protagonista absoluta.

Aquesta anomenada quarta revolució industrial és una gran oportunitat per definir nous models de negocis, empreses i, sobretot, les nostres vides. La tecnologia és un element de canvi que ens farà modificar els aspectes més fonamentals de la nostra activitat i ens farà plantejar de nou les coses més bàsiques i quotidianes.

Internet s'ha traslladat a les coses i cada cop està tot més connectat per facilitar-nos la vida i també per conèixer més dades sobre cadascun de nosaltres i dels nostres comportaments, l'anomenat Internet of Things (IOT). Encara trobem persones que recelen d'aquesta situació i veuen amb una certa amenaça a la privacitat tot allò que el màrqueting desenvolupa per apropar-nos a l'assoliment de totes aquelles necessitats que es plantegen els individus.

Segons les últimes dades, l'any 2020 hi hauran 50.000 milions de dispositius connectats a internet, però encara hi ha més del 99% de les coses del món físic que encara no estan connectades. Això vol dir que apareixen grans oportunitats per a la indústria que encara estan per evolucionar, ara per ara només hi ha alguns sectors, com l'automòbil o el tecnològic, que estan adaptant-se a aquests nous escenaris, amb els beneficis i riscos que això comporta.

Aquest nou paradigma impulsarà canvis determinants a la nostra societat, tal com ja ha succeït en les anteriors revolucions industrials. Ara bé, la diferència d'aquesta revolució és la velocitat i l'abast dels canvis que es van succeint, cada cop més profunds i capaços de modificar l'ordre econòmic i, tanmateix, social en què vivim.

Un d'aquests canvis són els bots. Es tracta d'un *software* d'intel·ligència artificial dissenyat per dur a terme una sèrie de tasques pel seu compte i sense ajuda humana. El model més freqüent és el chatbot, un robot capaç de simular una conversa amb una persona i que cada cop està més present en les aplicacions de missatgeria.

Els *chatbots* incorporen sistemes d'intel·ligència artificial, poden aprendre sobre els nostres gustos i les nostres preferències a través del sistema *machine learning* i sempre estan realitzant iteracions positives sobre l'aprenentatge previ obtingut. Siri o Cortana funcionen amb aquesta tecnologia, tot i que s'estan introduint en aquestes tecnologies empreses com Facebook o Telegram.

Els principals objectius d'una empresa quan instal·la un sistema de *chatbots* són la millora del servei al client, màxima propugnada per la majoria d'empreses, i l'automatització de processos de negoci.

Les capacitats que ofereixen aquest tipus d'assistents virtuals són de gran utilitat sobretot en sectors de grans volums de vendes en *e-commerce*, ja que la seva tecnologia permet donar respostes immediates i millorar la usabilitat de la pàgina web i la *user experience*.

Les tasques principals que poden desenvolupar els *chatbots* són les funcions d'atenció al client, és a dir, resoldre necessitats d'una persona que es troba realitzant una transacció, revisant una pàgina web, consultant un portafolis de productes... i tenen alguna pregunta que s'ha de resoldre de forma immediata qualsevol dia i a qualsevol hora. Normalment operen en les aplicacions de missatgeria i incorporen una interfície conversacional.

Els *chatbots* presenten alguns avantatges que els particularitzen. A diferència de la majoria d'aplicacions no cal descarregar-los, per tant, no cal fer actualitzacions constants i no ocupen memòria del dispositiu. D'altra banda, es poden tenir diferents bots integrats en el mateix xat i s'evita anar d'app a app revisant converses, i això millora de forma exponencial l'experiència d'usuari i les interaccions són molt més ràpides i senzilles.

A nivell de costos d'empresa, els avantatges que pot aportar un chatbot, sobretot envers al servei d'atenció al client, són varies:

- No cal tenir un equip humà connectat les 24 hores del dia per resoldre les qüestions que poden plantejar els usuaris de la nostra plataforma de vendes *online*, ja que responen un nombre elevat de consultes, sobretot les molt repetitives, cosa que implica un gran estalvi de temps a l'equip humà que els hi permet pensar en millores al sistema.
- Ofereixen respostes immediates i automatitzades. Els usuaris actuals, sobretot els més joves, són de vegades impacients i necessiten tenir tota la informació que requereixen al moment, i a vegades no és possible. Això pot comportar un alt grau de transaccions no materialitzades.
- S'ajusta a les necessitats del negoci ja que la incorporació de funcions més sofisticades per part dels *chatbots* permet triar la tecnologia que millor s'adapti a les necessitats de l'organització en funció de l'experiència de l'usuari a la pàgina web.
- Estalvien molt de temps i optimitzen processos perquè la majoria de clients acostumen a realitzar preguntes molt semblants, i tot i que estiguin penjades a la web, igualment fan la pregunta perquè no volen destinar temps a buscar la solució a la pàgina web.
- La generació *millennial* prefereix aquest tipus de comunicació amb les organitzacions ja que per a ells és més còmode i és una molt bona solució per resoldre els dubtes quan realitzen les compres al seu entorn preferit, la xarxa, la qual cosa fa pujar les ràtios de conversió.
- Generen molta empatia amb l'usuari perquè ofereixen innovació i millores tecnològiques, aspectes que valoren d'una forma positiva els clients, fet que fa que siguin més fidels, demostrant a més que l'organització és capdavantera en les novetats tecnològiques i d'intel·ligència artificial, i es preocupa per atendre correctament les preferències i expectatives dels usuaris.
- Permet revisar la traçabilitat que ha tingut una interacció amb un usuari en diferents canals de comunicació (correu electrònic, twitter, facebook...) per poder englobar l'experiència de l'usuari en un sol lloc i saber si s'ha atès correctament o no.

Una tasca important que fan els *chatbots* és que analitzen de forma minuciosa els *customers journeys* o processos de compra que realitzen els consumidors i aquesta informació és avaluada per l'empresa per poder detectar els *touch points* o punts crítics del procés i millorar-los. Addicionalment també actuen com un filtre per derivar a l'atenció amb un operador real, és a dir, minimitza les interaccions que no tenen sentit.

Actualment estan en un alt grau de desenvolupament i no només pels avantatges que ja hem mencionat

anteriorment, sinó també perquè els grans *players* com Facebook i Google estan començant a implementar-ho de forma més extensiva en el seu model de negoci.

Un altre motiu per entendre la seva expansió són les oportunitats que ofereix aquesta tecnologia per convertir-se en una font d'ingressos addicional als habituals. Implementar un sistema d'assistents virtuals en una organització es converteix en un avantatge competitiva davant de la competència perquè permet optimitzar molt millor els recursos de l'organització a més de millorar notablement l'experiència del consumidor i, per tant, augmentar la conversió en vendes i la fidelitat dels clients.

Els *chatbots* no han arribat a les nostres vides per reemplaçar el treball humà, sinó per fer-lo molt més fàcil, àgil i eficient, a més de permetre que les persones puguin realitzar tasques que tinguin un major valor afegit. Aquest, segurament serà el futur de les organitzacions i del treball dels recursos humans.

BIBLIOGRAFIA

- Acosta, E. (2017): "Marriott International's AI-powered Chatbots on Facebook Messenger and Slack, and Aloft's chatbotlr, Simplify Travel for Guests Throughout Their Journey". Marriot
- García Serrano, A. (2012): "Inteligencia Artificial. Fundamentos, práctica y aplicaciones". Editorial RC Libros
- Perez, S. (2017): "Google's chatbot analytics platform Chatbase launches to public". Techcrunch
- Wong, J. (2016): "What is a chat bot, and should I be using one?". Business Insider



9ª jornada d'auditoria del sector públic

Noves perspectives del sector públic

19 d'abril
de 2018

Sala d'Actes del CCJCC
C. Sor Eulàlia d'Anzizu, 41 08034 BCN

L'assistència a aquesta jornada està homologada
amb 3 hores d'FPC d'Altres Matèries

Programa

8:30h-9:00h

Acreditació

9:00h-9:30h

Inauguració

- **Miguel Ángel Gimeno**, Director Oficina Antifrau de Catalunya
- **David Saldoni**, President ACM
- **President del CCJCC**

9:30h-10:15h

**Conferència inaugural:
La transparència de les Smart City**

Presentador. **Pere Ruiz**, President de la Comissió del Sector Públic ICJCE

Conferenciant. **Antoni Gutiérrez Rubi**, Assessor de comunicació i consultor polític

10:15h-10:45h

Presentació de l'estudi del sector públic a Espanya

Ponent. **Ferran Rodríguez**, President de l'ICJCE

10:45h-11:15h

Pausa – cafè

11:15h-12:00h

Sessió: El nou pla comptable de la Generalitat de Catalunya

Coordinador. **Juan Ramon Tugas**, Coordinador de la Comissió del Sector Públic CCJCC

Ponent. **Ivan Puig**, Sots Director General de Control d'empreses i entitats públiques de la Generalitat de Catalunya

12:00h-13:00h

Sessió: La Nova Llei de Contractació Pública

Coordinador. **José Antonio González**, Consell Directiu CCJCC

Ponents:

- **Elisenda Malaret**, Doctora en Dret i catedrática de Dret Administratiu de la UB
- **Francisco Blanco**, Director de Coordinació de Contractació Administrativa de l'Ajuntament de Barcelona

13:00h-14:00h

Sessió: El nou Règim de control financer de les entitats locals

Coordinadora. **Maria Petra Saiz**, Presidenta del CSITAL Barcelona

Ponents:

- **Enrique Egea**, Soci de Deloitte
- **Baldomero Rovira**, Interventor General de l'Ajuntament de Reus

14:00h-14:30h

Conclusions i Clausura

- **Jaume Amat**, Síndic Major de la Sindicatura de Comptes de Catalunya
- **Xavier Amor**, President de l'FCM
- **President del CCJCC**

14:30h-15:30h

Dinar de treball



Com arribar

Les quotes d'inscripció són:

- Col·legiats: 125€
- No col·legiats: 150€

Inscripció on-line a la pàgina web del CCJCC:
www.auditorsensors.com

Organitza:

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

Col·labora:

AUDITORES
INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA

l'auditoria)

Resum de les sessions de la 9a Jornada d'auditoria del sector públic – Noves perspectives del sector públic

Podeu trobar les presentacions de les diferents sessions al [web del Col·legi](#)

CONFERÈNCIA INAUGURAL: LA TRANSPARÈNCIA DE LES SMART CITY

En opinió del conferenciant, Sr. Antoni Gutiérrez, en aquest debat ens oblidem dels ciutadans, quan la realitat és que aquest és un debat de dades versus els drets de les persones sobre aquestes.

Explica, il·lustrant amb una sèrie de fotografies, que a data d'avui es genera en un sol dia el mateix volum de dades que el que es generava en un acumulat de 8 anys i, continua indicant que les ciutats seran les que més en generaran de tot el món. Per tant, caldrà entendre quines dades genera el territori i quines l'organització perquè segurament aquest és un espai per a auditar. També caldrà entendre, mesurar, valorar i relacionar aquest tsunami d'informació i això suposa un canvi a nivell d'enfocament de l'auditoria.

Seguidament exposa que caldrà auditar visualitzacions no només numèriques i que això implica tenir el visual thinking degudament interioritzat perquè és l'única forma d'aproximar-se a aquest volum de dades presentades en altres formats.

Parla, seguidament, de les dades com a bé públic, indicant que potser ha arribat el moment de parlar de data pública, perquè s'ha de garantir que aquestes siguin de domini públic. Creix la consciència ciutadana sobre el risc que no es faci un ús adequat de les dades i explica que el nou reglament de protecció de dades, que entrarà en vigor el 25 de maig d'aquest any, inclou aspectes interessants en aquest sentit (accés a fitxers, modificació de dades, dret a l'oblit, etc.).

Per tancar el debat es pregunta si la transparència ho és tot o si és suficient amb ser transparent i conclou que no, que si les dades són transparents però no utilitzables no és suficient. Segons la seva opinió, el futur està en les dades a granel, dades que no estiguin segrestades pel seu format i que aquest és un debat imparabile perquè, com ja ha dit, la transparència per si sola no ho és tot.

SESSIÓ: EL NOU PLA COMPTABLE DE LA GENERALITAT DE CATALUNYA

El Sr. Ivan Puig comença la sessió explicant que l'Ordre VEH/137/2017 de 29 de juny, no difereix en línies generals del pla estatal, però sí que canvia l'àmbit subjectiu. Aquest pla entra en vigor el 2018 però amb un règim transitori per permetre que totes les entitats afectades utilitzin el mateix aplicatiu informàtic, aplicatiu que a data d'avui encara no està implantat.

Explica que els objectius d'aquesta ordre són: la normalització comptable, l'homogeneïtzació de l'àmbit subjectiu del pla, el contingut del compte general, la incorporació de les especificitats del Pla comptable de la Generalitat vers el marc estatal i la regulació de la informació de caràcter pressupostari per a aquelles entitats que no aplicaran el pla. Remarca que la definició i estructura de la Generalitat està basada en normativa dels anys vuitanta que caldria actualitzar i això ha portat al fet que en aquests moments hi hagi un cert desordre en les formes jurídiques (posa com a exemples les entitats de dret públic subjectes al dret privat i els Consorcis) que l'Ordre busca endreçar.

Explica en un quadre resum a quins plans (Pla general comptable o Pla general públic de la Generalitat) queden subjectes les diferents entitats de la Generalitat, indicant que en el cas de les entitats de dret públic subjectes al dret privat els és d'aplicació el Pla de la Generalitat excepte que per les seves característiques i prèvia autorització passen al Pla general comptable. Aquest enfocament suposa canvis en aproximadament unes 45 entitats.

Explica també els canvis en relació amb dues operacions rellevants: les subvencions i transferències i les adscripcions i cessions. Per finalitzar, indica com s'estructura i organitza el retiment de comptes, en què també es canvia el calendari, que passa a ser idèntic al del sector privat (formulació a 31 de març i aprovació el 30 de juny), explica com serà el contingut de la informació de caràcter pressupostari de les entitats no subjectes al Pla general de la Generalitat i el tractament del romanent positiu de tresoreria que s'hagi originat per un excés de transferència rebuda.

SESSIÓ: LA NOVA LLEI DE CONTRACTACIÓ PÚBLICA

Comença la sessió la Sra. Elisenda Maret indicant que segons la seva opinió aquest nou text legislatiu representa una continuïtat i un canvi tranquil respecte a l'anterior, tot i que alguns el qualifiquen de canvi radical. Aquest nou text segueix les mesures del text refós anterior incorporant-hi els requeriments de dues noves directives europees.

Explica que per entendre els canvis cal fer memòria que la idea inicial a Europa va ser l'obertura perquè les compres no es fessin en clau nacional i que progressivament va anar apareixent la necessitat d'incorporar-hi elements de sostenibilitat (medi ambient, no-discriminació, etc.) i que aquesta ampliació, ja incorporada en la legislació anterior, és la que ha fet que s'hagin d'explicitar els objectius de la contractació i, per tant, que en la contractació no només intervinguin criteris de cost.

Indica, però, que en la nova Llei de contractació el legislador no considera del tot aquests elements perquè té en compte les pràctiques corruptes que s'han produït en els darrers anys i considera aspectes relacionats amb la integritat i la transparència.

Conclou la seva exposició explicant que la fase prèvia al procediment de contractació condiona la resta. Per una bona contractació cal definir amb precisió, en el moment inicial, les necessitats (fase més política del procés però que cal fer-la i no de qualsevol manera) per poder establir l'objecte del contracte que serà el que portarà a definir els procediments i seguidament el plec de condicions i els criteris i, si calen, les condicions.

En opinió del Sr. Francisco Blanco sí que hi ha un canvi significatiu pel que fa al model de compra pública, ja que permet que els plecs estiguin basats en objectius i no en prescripcions tècniques. En aquest context el preu estarà basat en una anàlisi de costos perquè prèviament ja he fet les consultes tècniques i la ponderació que tindrà serà com a màxim del 35 per cent. Ressalta com a fonamental l'article 145 de la nova Llei que és el que regula que la qualitat ha de prevaldre per sobre del preu i que és més important l'execució que la licitació i, per tant, caldran indicadors per a l'execució i fórmules per avaluar els aspectes qualitatius d'aquestes contractacions.

SESSIÓ: EL NOU RÈGIM DE CONTROL FINANCER DE LES ENTITATS LOCALS

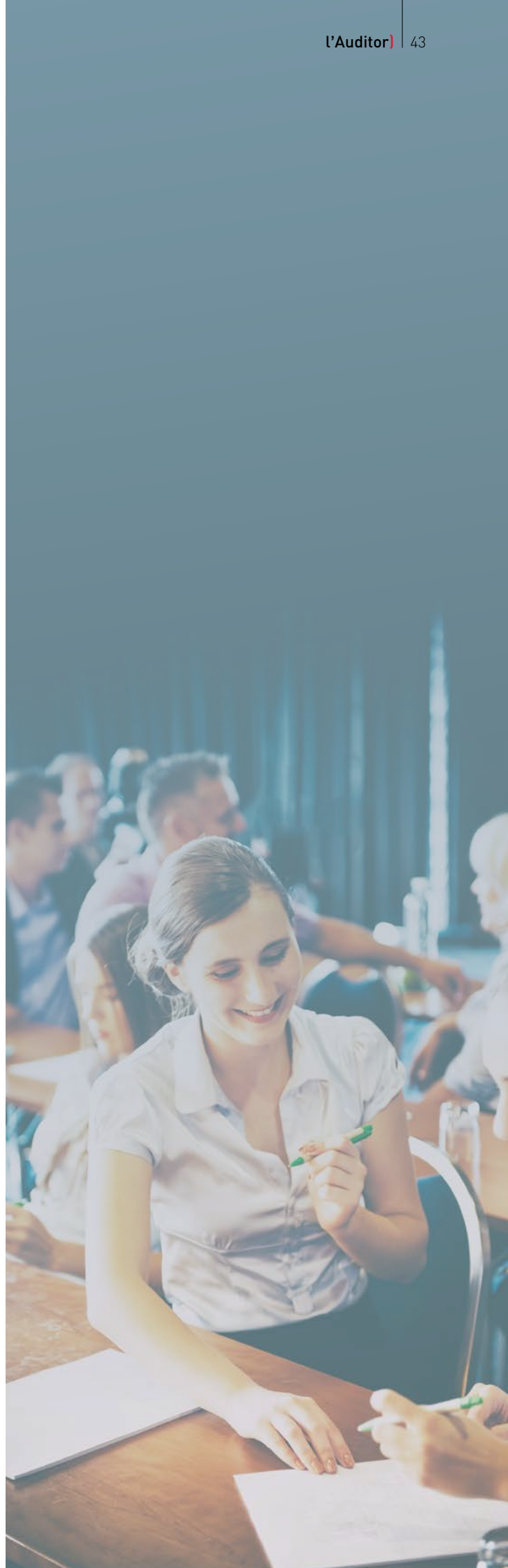
Explica el Sr. Baldomero Rovira que el Reial decret legislatiu 2/2004 que aprova el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals intenta adaptar la normativa de la IGAE als ens locals amb les dificultats que comporta per les diferències entre aquests i els ens estatals. Si abans hi havia un cert marge de discrecionalitat en l'organització dels controls, el que busca el Reial decret és homogeneïtzar-ho.

Se li afegeix a l'Interventor funcions de control financer i per això caldrà dotar-los dels mitjans adients.

Presenta un esquema on s'explica aspectes diferencials de la funció interventora i del control financer, dues potes del control intern que, com ja s'ha dit, recauen sobre l'interventor. Acaba aquest primer apartat plantejant dues qüestions relacionades amb la contractació d'auditors privats (termini de contractació i possibles incompatibilitats si s'han contractat alguns tipus de col·laboracions).

L'exposició del Sr. Enrique Egea se centra en explicar com les eines d'anàlisi de dades, en entorns com l'actual on hi ha moltes dades, informació i automatització, faciliten l'exercici del control, en aquest cas en l'àmbit del sector públic i, per tant, són bàsiques incorporar-les en les funcions interventores. Il·lustra la seva explicació amb un exemple pràctic d'utilització d'una eina d'anàlisi de dades, emfatitzant que l'ús d'aquestes eines no tenen cap sentit per si soles, sinó que hi ha d'haver una anàlisi prèvia. Finalment, recomana que en un primer estadi d'utilització d'aquestes eines no es vulgui aprofitar tot el seu potencial ja que cal entendre el model de dades, com es bolquen, cal definir proves relacionades amb els riscos identificats, etc.

En la Jornada, el President de l'ICJCE, Sr. Ferrán Rodríguez, va presentar l'informe sobre auditoria del sector públic a Espanya que podeu trobar, junt amb un resum executiu, al [web de l'ICJCE](#).



l'auditoria)

Resolucions d'interès de la Direcció General dels Registres i del Notariat

Departament tècnic

En aquest article volem destacar alguns dels criteris que la Direcció General dels Registres i del Notariat (DGRN) ha manifestat en les seves resolucions publicades en el BOE durant l'any 2017 i durant el primer trimestre de 2018, en relació amb el dipòsit dels comptes anuals, el nomenaments d'auditors i altres qüestions que poden ser d'interès per als auditors.

En primer lloc cal advertir que és possible que conegueu de situacions viscudes pels vostres clients on la decisió presa pel registrador mercantil no coincideixi amb els criteris de la DGRN als quals farem referència en aquest article. I això, que podríem pensar ens allunya de la sempre desitjada seguretat jurídica, passa per una raó: el registrador mercantil és autònom¹ en la seva interpretació dels requeriments legals que afecten als actes o documents que ha de qualificar, no estant obligat a seguir els criteris que prèviament hagi expressat la DGRN en supòsits anàlegs; i únicament quan el potencial perjudicat per una qualificació negativa del registrador mercantil interposa el corresponent recurs davant la DGRN, aquesta podria estimar el recurs i revocar la qualificació del registrador mercantil (els assentaments practicats pel registrador, resultat d'una qualificació positiva, únicament poden ser declarats nuls o inexactes pels tribunals).

¹ El primer paràgraf de l'article 18 de la Llei hipotecària (Decret de 8 de febrer de 1946) s'hi refereix en aquests termes: «Els Registradors qualificaran, sota la seva responsabilitat, la legalitat de les formes extrínseques dels documents de tota classe, en la virtut de la qual se sol·licita la inscripció, així com la capacitat dels atorgants i la validesa dels actes dispositius continguts en les escriptures públiques, [...]»



DIPÒSIT DELS COMPTES ANUALS ACOMPANYATS D'UN INFORME D'AUDITORIA AMB OPINIÓ DENEGADA

Superada ja la pretensió de no permetre el dipòsit d'uns comptes anuals acompanyats d'un informe d'auditoria amb opinió desfavorable, que ja s'admeten de manera generalitzada², s'han reiterat les qualificacions del registradors mercantils que consideren que determinats informes d'auditoria amb opinió denegada no poden servir de suport al dipòsit dels comptes anuals perquè no compleixen amb la finalitat de satisfer l'interès de socis i tercers. Revisant el contingut de les resolucions de la DGRN que resolen sobre la impugnació d'aquestes decisions, es reitera el criteri seguit per la DGRN en els últims anys per revocar o confirmar la decisió del registrador.

Així, s'haurà d'admetre el dipòsit d'uns comptes anuals amb opinió denegada quan les limitacions a l'abast que la provoquen fan referència a qüestions alienes al comportament de la societat i, per tant, aquesta no ha incomplert el deure de col·laboració amb l'auditor, o quan la informació que proporciona l'auditor quan descriu la limitació pot resultar rellevant per a socis i tercers, és a dir, no és frustra el seu interès.

En qualsevol cas, la DGRN es veu obligada, en cada impugnació atesa, a fer una anàlisi del contingut de l'informe d'auditoria per concloure sobre el tipus de limitació o limitacions a l'abast que provoca o provoquen l'opinió denegada, per poder concloure si revoca o no la decisió del registrador de no permetre el dipòsit dels comptes anuals.

Així, per exemple, la DGRN entén que no es pot permetre el dipòsit en un determinat supòsit on la limitació obeeix a la implantació d'un programa informàtic de gestió i comptabilitat que, juntament amb la reestructuració de la plantilla, va suposar febleses significatives de control intern que han originat problemes en la gestió i registre comptable de les operacions realitzades per la societat (Resolució de 2 de gener de 2017, BOE de 25 de gener). I sí s'ha d'admetre el dipòsit en un determinat supòsit on les limitacions ho són per l'impossibilitat d'assistir al recompte físic d'existències, per no poder valorar els saldos deutors mantinguts amb una concursada i per no poder valorar la participació en una societat estrangera (Resolució de 30 de març, BOE de 14 d'abril); o quan, en un altre supòsit, la limitació a l'abast determinant és l'observança de febleses significatives de control intern quant a l'afectació a alguns projectes dels costos reconeguts

2 La Resolució de la DGRN de 2 de gener de 2017 (BOE de 25 de gener), entre d'altres, ho argumenta d'aquesta manera:

«La conculcació del principi d'imatge fidel no és una qüestió merament formal, sinó que tal fet segons la Sentència del Tribunal Suprem de 20 de març de 2009 "[...] és determinant de la nul·litat dels acords que aproven els comptes anuals quan no s'han formulat amb claredat o no mostren la imatge fidel, encara que estiguin redactats o formulats de manera formalment correcta i no existeixin irregularitats en el procediment per a la seva adopció. Es tracta d'acords nuls per raons de fons i, concretament, per tractar-se d'acords contraris a la Llei.»

»Ara bé, cal tenir en compte que l'informe que realitza l'auditor de comptes, com a professional independent i expert en la matèria, no és sinó una opinió qualificada sobre el grau de fiabilitat dels documents comptables auditats. Es tracta d'un document mercantil que conté l'opinió tècnica de l'auditor sobre els comptes anuals que ha verificat, però no deixa de ser una opinió, expressió que conformement al diccionari de la Reial Acadèmia Espanyola significa "dictamen o judici que es forma d'alguna cosa qüestionable" i que per tant en ser qüestionable és possible que els administradors de la societat en formular els comptes, els socis en aprovar-les i fins i tot els tribunals de Justícia en resoldre sobre aquesta matèria mantinguessin una opinió diferent.»

comptablement, que podria afectar a la fiabilitat de la valoració del grau de realització d'aquests en la data de tancament de l'exercici i, per tant, a l'import net de la xifra de negocis (l'informe també inclou una limitació a l'abast per no poder disposar del llibre d'actes, que la DGRN considera no és motiu suficient per impedir el dipòsit) (Resolució de 21 de juny, BOE de 21 de juliol).

OBLIGACIÓ D'ACOMPANYAR EL CORRESPONENT INFORME D'AUDITORIA EN DIPOSITAR ELS COMPTES ANUALS EN EL REGISTRE MERCANTIL

Les resolucions de la DGRN sobre aquesta matèria no fan més que reiterar l'obligació de presentar el corresponent informe d'auditoria en sol·licitar el dipòsit dels comptes anuals en aquelles situacions a les quals fa referència l'apartat 1 de l'article 279 del Text refós de la Llei de societats de capital (TRLSC), és a dir, quan la societat estigui obligada a auditoria per una disposició legal, quan l'auditoria s'hagués acordat a petició de la minoria o quan sent una auditoria voluntària s'hagués inscrit en nomenament d'auditor en el Registre Mercantil.

Sí pot ser d'interès veure com s'han resolt algunes de les situacions en particular; així la DGRN confirma que estant inscrit el nomenament voluntari d'auditor és indiferent que el nomenament l'hagi fet la junta o l'òrgan d'administració perquè l'informe d'auditor sigui exigible (resolucions de 21 de desembre de 2016, BOE de 10 de gener, i de 20 de febrer de 2018, BOE de 7 de març); també serà exigible quan una vegada s'ha sol·licitat l'informe d'auditoria per un minoritari, dins de termini, per les circumstàncies particulars del procediment de designació de l'auditor, aquest es comunica a l'entitat amb posterioritat a la celebració de la junta que va aprovar els comptes anuals (resolucions de 29 de novembre de 2017, BOE de 20 de desembre, i de 28 de febrer de 2018, BOE de 15 de març). En canvi, la DGRN considera que no és exigible l'informe d'auditoria quan sent l'auditoria voluntària, el nomenament de l'auditor està inscrit en els següents termes: «pel termini màxim de nou anys a comptar des de l'exercici 2007 i per a aquells exercicis en què l'auditoria resulti obligatòria per la normativa vigent»; aquí entén la DGRN que per als exercicis on l'entitat no té obligació d'auditar els seus comptes anuals, no hi ha auditor nomenat (Resolució de 15 de desembre de 2016, BOE de 7 de gener de 2017).

COMPETÈNCIA PER AL NOMENAMENT DEL L'AUDITOR I TERMINI

La DGRN continua reiterant que, en els supòsits d'auditoria obligatòria, la competència de la junta per a nomenar l'auditor dels comptes anuals s'ha d'exercir abans que finalitzi l'exercici social; i si no ho fa, la competència per a nomenar auditor amb posterioritat al tancament de l'exercici social queda reservada al Registrador Mercantil (art. 265.1 TRLSC), sense que vegi modificada aquesta conclusió pel fet que una mercantil unipersonal estigui integrada en el sector públic instrumental de l'Administració; els eventuais perjudicis que es podria causar a l'Administració són la conseqüència directa de l'aplicació de les normes mercantils que la pròpia Administració ha considerat convenientes per al compliment de les seves finalitats (resolucions de 21 de setembre de 2017, BOE de 16 d'octubre, i de 26 d'octubre de 2017, BOE de 27 de novembre).

FORMULARIS DE PRESENTACIÓ DELS COMPTES ANUALS ABREUJATS O FORMAT PIMES

Amb la simplificació del contingut dels comptes anuals abreujats i en particular de la memòria abreujada (Reial decret 602/2016, de 2 de desembre) i la publicació d'uns models per a la presentació dels comptes anuals en el Registre Mercantil (Ordre JUS/471/2017, de 19 de maig) hem pogut comprovar que determinada informació, que ara ja no cal incloure-la en la memòria abreujada o model pimes, s'ha traslladat al full d'identificació de l'entitat dins del formulari a emplenar per al dipòsit del comptes anuals abreujats o pimes en considerar-se que continua sent informació rellevant que ha de constar en el Registre Mercantil, i així ho ha considerat també la DGRN quan conclou que no es pot admetre el dipòsit d'uns comptes anuals quan dins del formulari "Dades generals d'identificació i informació complementària requerida en la legislació espanyola" s'ha omès el període mig de pagament a proveïdors o la proposta de distribució de resultats (entre d'altres, Resolució de 14 de novembre de 2017, BOE de 4 de desembre), tret de situacions particulars com admet la DGRN poden ser, en el primer cas, el que la societat estigui inactiva i així s'indiqui en el mateix formulari (casella 01903 de la pàgina IDA1) (Resolució de 7 de novembre de 2017, BOE de 2 de desembre), o, en el segon, quan el resultat de l'exercici no és positiu i s'omplen totes les caselles amb la quantitat de «0» euros (Resolució de 17 de gener de 2018, BOE de 26 de gener).

Fora d'aquesta matèria, però relacionat amb la presentació dels comptes anuals abreujats o pimes, la DGRN ha conclòs també que, tot i que el certificat de l'acord d'aprovació d'uns comptes anuals abreujats o pimes afirmi que els comptes contenen l'estat de canvis en el patrimoni net, formulat voluntàriament, no caldrà presentar-ho quan se sol·liciti el dipòsit dels comptes anuals abreujats o pimes, i això perquè la normativa que regula la presentació dels comptes anuals (Ordre JUS/471/2017, de 19 de maig) no ho exigeix.

Per part nostra, continuarem fent un seguiment de les resolucions de la DGRN que es publiquen en el BOE i ressenyant, en la publicació trimestral *Actualitat normativa*, les relacionades amb matèries que considerem d'interès per als auditors. Conèixer els criteris que segueix la DGRN de ben segur que ajuda en la comunicació amb els clients sobre la transcendència, als efectes del Registre Mercantil, que pot tenir el contingut de l'informe d'auditoria, el procediment a seguir per nomenar auditor, etc.



l'auditoria)

Experiències en la preparació i realització de l'examen d'accés al ROAC

Comissió de Joves del CCJCC

Més de 750 professionals de l'auditoria fa més de tres mesos que estan tranquils després d'haver completat l'examen per ser membres del Registre oficial d'auditors de comptes de 2017. D'ells, prop del 45% han estat considerats aptes per a l'exercici de la professió d'auditor de comptes¹. Enrere han quedat mesos de preparació i la lenta espera fins a conèixer el resultat. Les sensacions dels que s'acaben de presentar, així com dels que s'han presentat en convocatòries anteriors sol ser la mateixa, la vida segueix igual, res canvia; ens sotmetem a proves cada dia en el nostre treball i vida personal i, en moltes ocasions, més dures que un examen. No obstant això, es tracta d'una prova objectiva realitzada al conjunt de l'estat, un examen que garanteix l'objectivitat i l'accés a ser considerat auditor per meritocràcia, no per politiqueig de despatx o sort, donant valor a la professió. Existeix un camí clar per ser auditor i passa per aquesta oposició.

Les motivacions que ens porten a presentar-nos són tantes com opositors es presenten. Les més comuns són crear un despatx propi, fer carrera en una firma d'auditoria global o local, per exigències del despatx on es treballa o, finalment, com un repte personal. El que és innegable és que es tracta d'una oportunitat per al desenvolupament professional i que obre les portes a una de les professions millor valorades, i en qualsevol cas, és un assoliment personal.

En la convocatòria de 2017, com no podia ser d'una altra manera, el tema estrella ha estat els efectes de les NIA-ES Revisades i els seus impactes en l'informe d'auditoria. En aquest sentit, l'examen ha girat entorn de la redacció dels aspectes clau d'auditoria o aspectes més rellevants d'auditoria, l'impacte de les excepcions a l'informe de gestió i l'impacte d'incerteses materials relacionades amb l'empresa en funcionament. Respecte a l'estructura de l'examen, la gran novetat ha estat la substitució del model tradicional d'anàlisi d'un cas que girava entorn a uns comptes anuals, per un model de presentació de diferents escenaris i situacions sobre les quals es demanava concloure sobre l'impacte en els estats financers i en l'informe d'auditoria. No obstant això, l'estructura s'ha mantingut pel que fa a convocatòries anteriors: una primera part de preguntes tipus test sobre la Llei d'auditoria de comptes (centrant-se en les normes d'independència) i sobre normativa d'auditoria relacionada amb la planificació d'un encàrrec (NIA-ES de la sèrie 200 a la 580), seguida d'una secció centrada en els informes d'auditoria i, finalment,

¹ Dades basades en les qualificacions provisionals de l'examen de la 2a fase d'accés al ROAC 2017.

s'inclouïa un exercici de consolidació i de redacció de l'informe d'auditoria sobre el consolidat prenent com a base diferents supòsits plantejats.

Hem de pensar que qualsevol prova necessita d'una preparació prèvia en tots els sentits, tant a nivell tècnic com a nivell psicològic, ambdues preparacions són clau per a la realització d'un examen, i més tenint en compte que és un examen d'una durada considerable, quant a temps. Disposar de temps no és a vegades un avantatge sinó més aviat un inconvenient, i amb això no volem dir pas que el temps del que es disposa sigui excessiu sinó que cal ser eficient en la seva distribució durant la realització de l'examen. Uns quants mesos abans, s'han de decidir moltes coses a l'hora de planificar-ne la preparació: decidir quin ordre de temari estudiar, anar per lliure o bé apuntar-se en un curs de preparació, quantes hores dedicar a l'estudi, quants mesos abans iniciar l'estudi, etc. Aquestes decisions es prendran tenint en compte si un mateix té experiència prèvia, és a dir, si s'ha presentat en convocatòries anteriors. El que s'ha presentat en altres convocatòries té un lleuger avantatge en el factor psicològic, en tant que sap al que s'enfronta, sap que l'experiència sempre és un grau però a vegades pot jugar una mala passada i fer-lo sentir confiat. El més important, però, és saber que només és un examen i que el seu resultat no serà determinant en la teva vida professional malgrat hi hagi força pressió entorn a aquesta idea. Més enllà d'aquesta reflexió i centrant-nos en el dia D, la clau recau en organitzar el temps, fent una prèvia selecció d'aquelles preguntes de les quals se sap la resposta, per reservar temps per aquelles en les quals hi ha dubtes a consultar.

PREPARACIÓ DE L'EXAMEN: MATÈRIES D'ESTUDI

El 24 de novembre de 2017 es va publicar el Reial decret llei pel qual es modifica la Llei 22/2015 d'auditoria de comptes en matèria d'informació no financera i

diversitat; s'espera per a aquest mes de juny (amb aplicació immediata) la publicació del Reglament que desenvoluparà la Llei d'auditoria de comptes. A més a més, s'han publicat en el BOICAC més de 30 consultes d'auditoria i comptabilitat en els darrers dos anys i algunes de les Normes tècniques d'auditoria publicades l'octubre de 2013 han estat modificades amb la Resolució de 23 de desembre de 2016 de l'ICAC.

Aquests són només alguns exemples dels canvis constants en les legislacions i reglaments nacionals i internacionals que regulen l'activitat d'auditoria de comptes i que fan encara més complicada la tasca d'estudi per presentar-se i estar preparat per aprovar l'examen del ROAC.

La convocatòria de 2015 va ser la primera en què s'havien d'aplicar les NIA-ES i els qui es van presentar a la de 2017, els primers en haver d'escriure informes amb "Qüestions clau" o "Aspectes més rellevants de l'auditoria" quan, a la pràctica, hi havia molt pocs casos amb aquesta normativa que acabava d'entrar en vigor.

Així doncs, els últims exàmens han estat diferents entre ells i diferents als anteriors (i segurament ho seran respecte al proper que es farà), i per tant, suposen un esforç extra a l'hora de preparar-se per accedir al ROAC.

Cada dos anys es realitza l'examen d'accés al ROAC. Es presenten aspirants amb un mínim de 3 anys d'experiència en auditoria que fan front a un examen d'una alta complexitat i en un espai de temps molt curt (6 hores), motiu pel qual el percentatge d'aprovat és baix. Aquestes circumstàncies han provocat que en cada convocatòria que passa es presentin menys aspirants, ja que en ser exàmens molt diferents entre si i que la normativa canvia constantment, per poder superar-lo s'ha d'haver fet una preparació pràctica i un estudi teòric de moltes hores.

En la convocatòria de l'examen d'accés al ROAC de 2017 es van presentar aproximadament 800 aspirants, fet que va suposar un descens significatiu respecte a les anteriors convocatòries ja que estem parlant de la primera convocatòria que no arriba als 1.000 aspirants. En la convocatòria de 2015 es van presentar 1.113 aspirants i en la de 2013 encara hi ha més diferència, ja que s'hi van presentar 1.756 aspirants.

EL DIA DE L'EXAMEN: PLANIFICACIÓ I GESTIÓ DEL TEMPS

Partint de la nostra experiència, així com de recomanacions aportades per professionals del món de l'auditoria, es fa imprescindible una planificació prèvia de la gestió del temps que comprèn l'elaboració de l'examen. El més habitual és sempre pensar en el material de consulta necessari, així com el corresponent material d'oficina, però cal tenir present també altres necessitats que ens poden sorgir, com són la hidratació i el menjar.

Pel que fa a la gestió del temps, abans de l'inici de l'elaboració de l'examen, també és imprescindible realitzar una planificació prèvia de la dedicació de temps estimada per a cadascuna de les diferents parts que poden compondre la prova. Per això, abans de començar a redactar, caldria fer una llegida prèvia de les qüestions plantejades i mesurar el temps estimat que hi dedicarem, diferenciant entre les preguntes en què es pot sintetitzar i no escriure "més del compte" respecte de les que es requereix fonamentar les respostes; segurament aquest és un error molt habitual que hem comès molts de nosaltres, que ens impedirà arribar a temps a la resposta de tots els apartats que componen la prova d'accés.

Prenent com exemple les últimes convocatòries, l'estructura de les proves i el temps de dedicació no sembla diferir substancialment unes de les altres, fet que ens hauria d'ajudar a realitzar una planificació prèvia del temps i el tipus de prova a la qual ens enfrontarem en el moment de l'examen.

MATERIAL DE CONSULTA

En la preparació de l'examen, un punt fonamental és la generació del material de consulta per al dia de la prova. Un material de consulta massa extens pot ser perjudicial si la identificació dels temes no és àgil. El volum de material que es treballa en la fase preparatòria

és ampli a causa de les actualitzacions normatives recurrents tant a nivell europeu com espanyol. Tal com s'ha descrit anteriorment, ens trobem, entre d'altres, les NIA-ES, les NIA-ES revisades, la Llei d'auditoria, el seu reglament, el PGC, la legislació mercantil, les NOFCAC, les consultes de l'ICAC i altres resolucions.

És necessari que el material que es porta a l'examen hagi estat treballat durant la fase preparatòria per no perdre temps en identificar informació útil i actualitzada. Cal recordar que el judici de valor que es posa de manifest en l'examen ha d'estar ben fonamentat amb referència a normativa i/o consultes. En aquest sentit, l'organització prèvia del material durant l'estudi resulta clau per saber on recórrer i agafar seguretat respecte temes revisats però no treballats profundament en la vida professional.

A l'examen, es permet portar tot tipus de normativa així com qualsevol text publicat i d'accés públic. Encara que es porti tota la informació disponible, és habitual que durant les 6 hores de l'examen el nivell de consulta sigui reduït a causa dels nervis i a la pressió per acabar-ho. En aquest sentit, si més no és molt recomanable fer consultes al material per fonamentar els judicis de valor, és important limitar el temps de recerca per respectar el planning inicial establert, amb l'objectiu de completar l'examen.

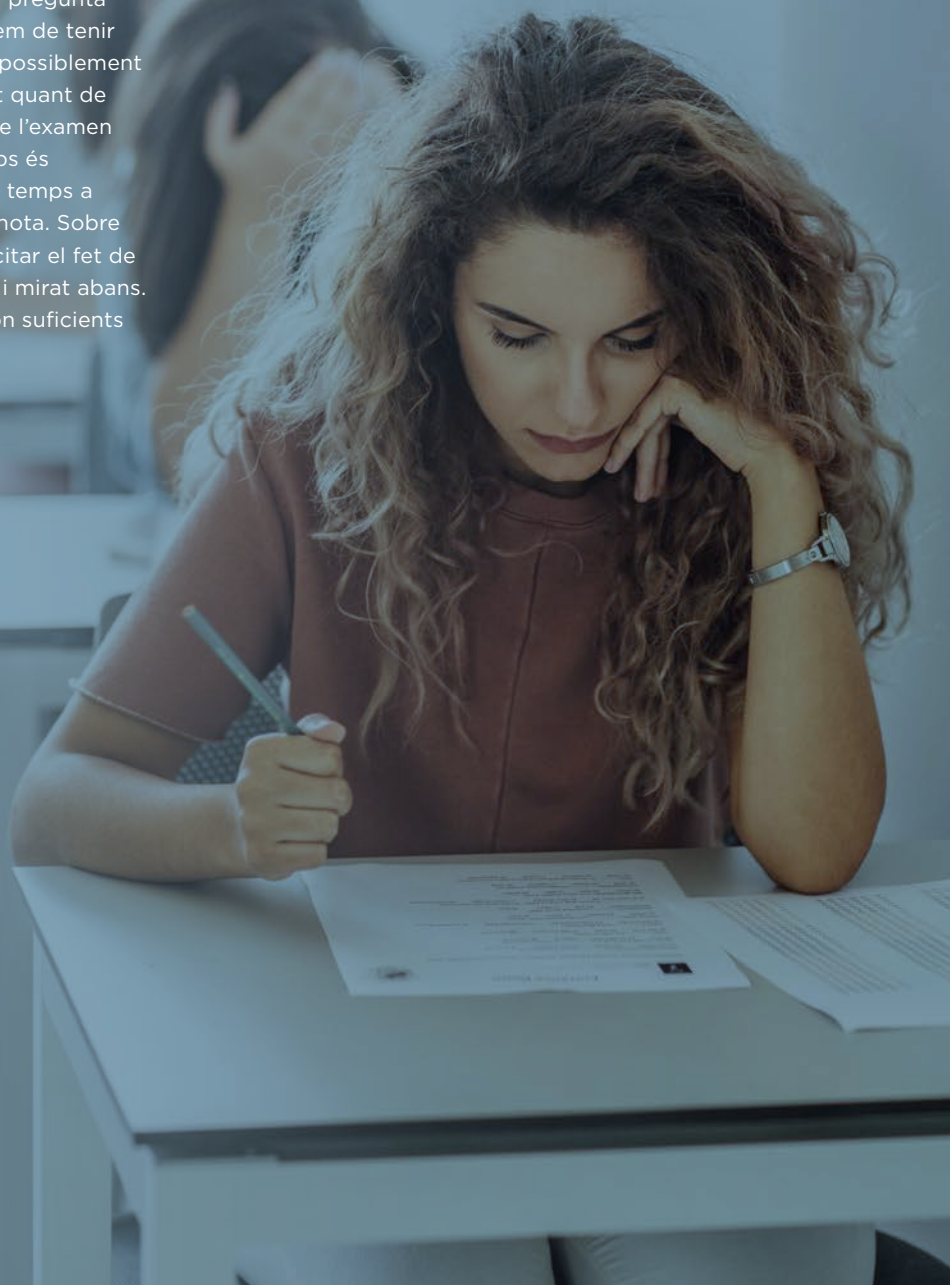
Una amalgama de records envaeixen a la majoria d'opositors que tornen, en molts casos després de força temps, a una aula universitària. Els nervis poden ser, novament, els acompanyants dels més de 750 professionals de l'auditoria en entrar de nou a examinar-se com tantes vegades van fer durant l'època a la facultat. Cal tenir en compte, però, que aquest cop ho fan pràcticament tots amb una maleta, més o menys gran, plena de tota aquella normativa que molt curiosament han organitzat durant la preparació de l'examen. Aquest, encara que sembli mentida, acaba essent un fet rellevant ja que la logística es converteix en quelcom important durant les sis hores disponibles per a completar la prova. Els llargs i estrets pupitres juntament amb les cadires plegables, dificulten la gestió de l'espai necessari per perdre el menor temps possible en trobar el suport per aquella pregunta en qüestió. En tot cas, res que no estiguem preparats per a superar i, segur, una font per a l'anecdòtic que després compartim amb els companys tot discutint si la logística a l'aula el dia de l'examen es pot considerar o no un dels aspectes clau o aspectes més rellevants del dia de la prova.

ALGUNES RECOMANACIONS

Finalment, si haguéssim d'indicar algunes recomanacions per al dia de l'examen, possiblement les més importants serien dues: tenir clara l'estructura de l'examen i portar un control del temps.

La primera d'elles fa referència a saber quantes preguntes hi ha, el seu valor i, sobretot, si existeix alguna interrelació entre elles. Aquest punt, si bé sembla el més obvi i simple, és fonamental perquè permet des d'un principi tenir clar on enfocar un major esforç i entendre quines preguntes podem deixar per al final. En un examen de sis hores, el cansament mental augmenta amb el pas del temps de tal forma que sempre és important tenir les preferències clares.

Quant a la segona recomanació, cal tenir en compte que determinar un temps exacte per a cada pregunta és impossible; no obstant això, sí que hauríem de tenir una petita estimació mental del temps que possiblement necessitem i, sobretot, tenir sempre present quant de temps portem, quant queda i quanta part de l'examen queda per realitzar. Aquest control del temps és important per evitar no dedicar un excessiu temps a preguntes que no tinguin tant de pes en la nota. Sobre altres possibles recomanacions únicament citar el fet de no portar material de consulta que no s'hagi mirat abans. Sis hores poden semblar moltes, però no són suficients per començar a descobrir nova normativa.



CAIXA D'ENGINYERS

Més de 160.000 socis ja ens han escollit

Fes-te soci i descobreix totes les solucions de FINANÇAMENT que oferim als membres del **Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya**.

Som una [societat cooperativa de crèdit amb més de 50 anys d'experiència en el sector](#), en la qual ens esforcem cada dia per satisfer les necessitats dels nostres socis amb una àmplia gamma de solucions per finançar els teus projectes en les millors condicions.

PRÉSTECES SOSTENIBLES · HIPOTEQUES · PÒLISSES · RÈNTING

Màxima disponibilitat en les nostres oficines amb [horari ininterromput de 8.30 a 19.00h](#).

T'esperem a [Camèlies, 42 · Tel. 93 219 42 02](#)

També pots trucar a [Banca TELEFÒNICA](#), al 902 300 321 (+34 933 102 626), de dilluns a divendres de 8.00 a 21.00 h; serà un plaure atendret.