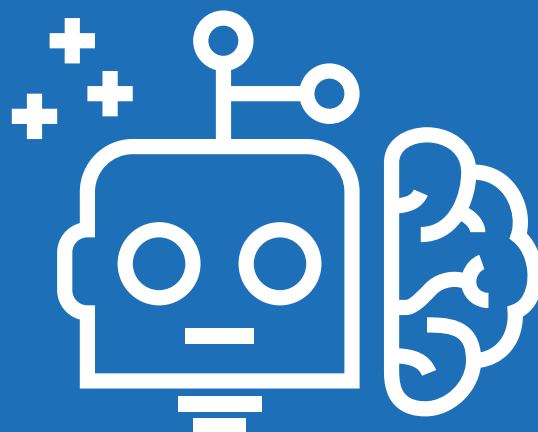


l'Auditor) 84

10a Jornada d'Auditoria del Sector Públic

*Nous reptes de transparència
en el sector públic*



Núm. 84
Abril 2019

Comissió d'Equitat de Gènere del Col·legi de Censors
Jurats de Comptes de Catalunya

D'interès públic? La informació no financera

La funció de direcció i supervisió de l'auditor principal
en auditories de grups

Previsions fiscals en l'àmbit societari d'acord amb
la llei 27/2014 de l'impost sobre societats

Una nova reforma comptable? (i II)

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

Col·legi
de Censors Jurats
de Comptes
de Catalunya

=

EL CØL·L3G1

84

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**
Antoni Gómez
- 5** **Entrevista**
Sr. Josep González i Sala
- 8** **Equitat de gènere**
Comissió d'Equitat de Gènere del Col·legi de Censors Jurats
de Comptes de Catalunya
- 10** **RSE**
D'interès públic? La informació no financera
- 12** **Auditoria**
Ser cap d'equip, un "canvi de feina"
- 14** **Comptabilitat**
Una nova reforma comptable? (i II)
- 20** **Auditoria**
La funció de direcció i supervisió de l'auditor principal en
auditories de grups
- 24** **Fiscal**
Previsions fiscals en l'àmbit societari d'acord amb la llei
27/2014 de l'impost sobre societats
- 29** **Sector Públic**
Els auditors davant del nou règim de control intern.
Preguntes més freqüents
- 32** **Escola d'auditoria**
Espai de recerca
- 36** **Entitats no lucratives**
Obligació de transparència segons l'Ordre JUS/152/2018,
de 12 de setembre

Director

Xavier Cardona

Disseny

Finder & Wilber, S.A.

Edita

Col·legi de Censors Jurats de Comptes de
Catalunya

Col·laboradors

Antoni Gómez, Susana Daban, Eva Aldeguer,
Comissió de Joves del CCJCC, Departament
tècnic, Francisco Enrique, Josep Maria Noguera,
Pere Ruiz, Judit Sallés, Miquel Ferrero i
M. Eugènia Bailach

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)



Antoni Gómez
President

Aquest exemplar de la revista ens arriba en un moment de plena activitat. Val la pena dedicar un cert temps a llegir-la. A la nostra professió és molt important de tant en tant sortir de la nostra quotidianitat i prendre una mica de perspectiva.

Alguns dels temes que tenim pendents continuen sense solució. El més significatiu és el Reglament que desenvolupa la Llei d'auditoria, ja fa molt temps que en parlem i donada la transitorietat política actual, encara haurem d'esperar fins que vegi la llum. Esperem que quan ho faci, pugui resoldre alguns dels temes que més ens inquieten.

De forma precipitada, s'ha implantat l'obligació de reportar sobre diversos aspectes en relació amb la informació no financera. Molts companys ja van tenint les primeres experiències, en alguns casos quant a la verificació i en d'altres, en relació amb empreses que els demanen ajut per a preparar l'informe que un altre verificarà. Celebrem aquest pas molt important en pro de la transparència.

Des del Col·legi fa molt que destaquem la importància de la informació no financera per a la transparència i la sostenibilitat de les organitzacions i confiem que aquesta bona pràctica de gestió s'estengui més enllà de les empreses que tenen obligació legal de reportar sobre aquestes qüestions. Entenem que el fet que la regulació exigeixi la verificació és garantia de seriositat.

Defensem que aquesta verificació hauria de ser clarament una tasca dels auditors. A les primeres experiències fetes públiques, s'observa que la gran majoria de verificacions han estat fetes per auditors, i en les d'altres professionals, no sempre la qualitat aparent està alineada amb estàndards internacionals. Les regulacions de la nostra professió i especialment les normes ètiques i les nostres metodologies, són clau per donar una seguretat raonable que la informació no financera difosa és correcta, i per tant, evitar possibles responsabilitats per als administradors.

A més de la regulació, hi ha dos temes molt importants per a les nostres firmes i despatxos: l'atracció i retenció del talent i la transformació tecnològica. Hi ha dos articles a la revista relacionats d'alguna manera al primer tema. Un d'ells al voltant de l'equitat, i l'altre, fet per membres de la nostra Comissió de Joves, en relació amb la sessió que es va fer en torn al primer any com a caps d'equip. És clau per al nostre futur la retenció del talent i en aquesta qüestió hi intervenen molts factors. La millora de la gestió interna dels recursos humans n'és un, però també aspectes com les tarifes o els horaris de feina. Temes difícils però fonamentals.

Durant la crisi, els preus dels nostres serveis van tenir un retrocés, explicable per la necessitat de mantenir l'activitat per als nostres equips, però aquests preus no s'estan recuperant en una conjuntura on amb freqüència trobem dificultats per reposar professionals que marxen a empreses que els paguen més. Hem de poder ser competitius en salaris per a la nostra gent més ben preparada, i per això, hem de fer valdre la nostra feina. A més, hem de gestionar la jornada laboral perquè no sigui un factor de rebuig per als joves més preparats a l'hora de treballar en auditoria.

La tecnologia requereix la nostra atenció en un procés d'adaptació contínua. El Quadern Tècnic d'aquest número de la revista es dedica a la traducció del capítol destinat a la tecnologia en l'actualització de la *Guia per a la gestió de firmes petites i mitjanes de la IFAC*. Conté diverses reflexions a considerar en el camí continuat de la transformació tecnològica. Hem considerat que és un bon punt de partida per a les diverses iniciatives impulsades conjuntament amb l'ICJCE, que desenvoluparem properament, per orientar a les firmes i despatxos en aquest procés.

Així doncs, esperem que el present número de la revista us resulti d'interès per a reflexionar sobre alguns dels nostres reptes.



l'entrevista)

Sr. Josep González i Sala

President de PIMEC

“ El 40% de les empreses desapareixeran si no fan una transformació digital dels seus negocis

A qui representa PIMEC?

■ PIMEC representa les micro, petites i mitjanes empreses i els autònoms de Catalunya. Representem, defensem i impulsem el teixit empresarial amb una xarxa de divuit seus, delegacions i oficines repartides arreu del territori català i una a Brussel·les.

Qui forma part de PIMEC?

■ PIMEC compta amb més de 128.000 socis, entre els quals hi ha més de 300 organitzacions i gremis empresarials. A més a més, hi ha més de 500 empresaris i empresàries que formen part dels nostres òrgans de govern i treballen en defensa de les pimes i autònoms a través de les nostres sectorials, comissions, grups de treball i territorials.

Com s'involucren els joves empresaris en la seva organització?

■ Ho fan a través de PIMEC Joves, el col·lectiu de joves empresaris i empresàries i de persones emprenedores de PIMEC que, aprofitant les sinergies de la patronal arreu del territori català, aporten l'energia i la visió d'un futur en el qual els joves són protagonistes.

S'involucren en la patronal com a altaveu de la realitat dels joves empresaris i empresàries a l'hora de vehicular les seves inquietuds i propostes. Els integrants de PIMEC Joves tenen un alt grau de responsabilitat i compromís amb la cultura de l'esforç i la feina ben feta. Tenen clar que crear ocupació de qualitat assegura la competitivitat de Catalunya en un món global.

Quin percentatge de dones empresàries hi ha a PIMEC? Estan suficientment representades?

■ PIMEC defensa una igualtat efectiva entre homes i dones en tots els aspectes de la vida, no només els laborals. Per això, els òrgans de govern de l'entitat compten amb representació femenina i treballem perquè cada cop n'hi hagi més.

D'altra banda, fa més d'un any, PIMEC va constituir la seva Comissió Dona i Empresa, l'objectiu de la qual és defensar els interessos de les dones directives, executives, professionals i empresàries i impulsar el lideratge i el valor femení en l'àmbit empresarial. La comissió treballarà per assolir la igualtat d'oportunitats i el reconeixement entre dones i homes a les empreses i a la societat en general. Té un caràcter transversal, ja que està representada per un grup de dones empresàries de diferents territoris i sectors de Catalunya. Entre altres qüestions, ha impulsat el I Congrés Internacional Dona i Empresa, per avançar amb perspectives de gènere en l'àmbit dels professionals autònoms, i de les micro, petites i mitjanes empreses.

Quins són els reptes tecnològics de les pimes?

■ Els reptes tecnològics per a les pimes catalanes són diversos. Alguns experts estimen que en els propers anys el 40% de les empreses desapareixeran si no fan una transformació digital dels seus negocis per adaptar-se a les exigències del mercat.

És per això que des de PIMEC treballem des de fa temps per sensibilitzar i facilitar la transformació digital de

les empreses i els negocis. Estem davant d'un canvi de paradigma, un canvi de tendència. La proliferació de noves tecnologies inunda de manera permanent les nostres vides. La nostra manera de comportar-nos com a persones ha canviat. Els particulars ja estem digitalitzats, ara ho han de fer les empreses, ho han de fer les pimes, que són el 99,8% del teixit empresarial.

No podem obviar els enormes canvis socials i econòmics que s'estan produint actualment. Només cal mirar al voltant i analitzar si el nostre model de negoci està alineat, no amb les noves tendències, sinó amb la realitat que vivim, i pensar si, o quant de temps, podem durar amb el nostre model actual de negoci.

En aquest sentit, hem de ser conscients que la transformació digital està impactant en la forma de treballar de pimes i autònoms, que estan adaptant eines digitals que els permeten ser més eficients. En aquest procés de transformació tendim a pensar merament en tecnologia, però va més enllà d'aquesta; es tracta de com canviem el teu model de negoci i les relacions amb les parts implicades, relacionades o interessades en el teu negoci. En definitiva, es tracta de com canviem la cultura de la teva empresa.

El servei de transformació digital de PIMEC consisteix a auditar el grau de digitalització de les pimes per poder dissenyar un projecte intern o road map que impulsi la transformació digital dels negocis. Ajudem les pimes i els autònoms de Catalunya en qüestions com la gestió de dominis, proveïdors i opcions d'allotjament, emmagatzematge online i compartir arxius, i les noves tendències de l'anomenat "internet de les coses". Oferim solucions per a la facturació electrònica, els certificats digitals, etc.

Com afronta PIMEC els Objectius de Desenvolupament Sostenible (ODS)?

■ Els ODS són el resultat d'un procés ampli i obert a la representació de grups d'interès diversos i abasten les tres dimensions del desenvolupament sostenible: el creixement econòmic, la inclusió social i la protecció del medi ambient. Des de PIMEC i des de la Fundació PIMEC especialment, hi estem totalment compromesos i sota aquestes premisses treballem des d'ara mateix i, també, impulsem diferents accions per sensibilitzar les pimes i professionals autònoms en aquesta gestió responsable.

Una de les darreres accions de PIMEC en aquest sentit és la campanya 'Repte sostenible' en el marc de l'Agenda 2030 de l'Organització de les Nacions Unides

(ONU). Es tracta d'una iniciativa interna de la patronal que es fa extensiva a tots els associats amb l'objectiu de complir alguns dels Objectius de Desenvolupament Sostenible (ODS).

Les instal·lacions de PIMEC contribueixen amb cartells i altres elements a animar i recordar els treballadors i visitants de l'entitat que cal fer servir ampolles d'aigua d'ús més durador, reciclar, disminuir l'ús de l'ascensor i procurar en tot moment un estalvi energètic. A més, la patronal ha substituït els gots de plàstic pels de cartó reciclables i reutilitzables i ha distribuït fulletons explicatius i una infografia en les seves seus i delegacions.

L'objectiu d'aquesta iniciativa és ajudar que les empreses esdevinguin sostenibles i amables amb el medi ambient.

La formació permanent és fonamental per a la sostenibilitat de les empreses?

■ Sí, ho és. La formació continua és clau per a la millora dels negocis. És per això que des de PIMEC reclamem moltes més polítiques que impulsin la Formació Professional i, sobretot, que aquesta casi amb les necessitats i requeriments de les empreses.

PIMEC imparteix formació específica a través de cursos subvencionats i promoguts pel Consorci de la Formació Contínua de Catalunya, amb el cofinançament del Fons Social Europeu i cursos bonificats.

El departament de Gestió de Talent i Formació de PIMEC forma gerents, directors i treballadors en àrees com l'econòmica i la financera, la gestió de recursos humans, l'entorn legal, els sistemes de gestió, el desenvolupament d'habilitats, la gestió empresarial, etc.

Quines són les fortaleces i les febleses de l'economia catalana?

■ Les pimes catalanes gaudeixen de bona salut perquè l'economia catalana és forta i segueix creixent, tot i que a un ritme més baix que en els darrers anys.

Calen fer, a nivell català i estatal, algunes accions per estimular-la. Per exemple, és necessari baixar el cost de l'energia, ja que tenim la més cara de tot Europa, aconseguir una fiscalitat específica per a pimes i, entre altres qüestions, urgeix impulsar el Pacte Industrial de Catalunya per estimular l'economia productiva. En relació amb les infraestructures, apostem per impulsar el Corredor del Mediterrani, per millorar Rodalies, així com les connexions de les comarques internes amb el Port de Tarragona i els accessos al Port de Barcelona.

L'estabilitat és fonamental per a l'economia. Aquest any, en el qual tenim eleccions generals, municipals i europees, volem demanar, un cop més, a tots els grups polítics, tant catalans com espanyols, que treballin amb responsabilitat i amb capacitat negociadora per cobrir les necessitats polítiques sense perjudicar els interessos econòmics i socials.

Quins són els projectes més encisadors de PIMEC?

■ Ja n'he pogut esmentar alguns en les meves respostes anteriors, com els ODS de l'Agenda 2030 de l'ONU o la transformació digital de les empreses.

El nostre projecte d'Economia Circular consciència sobre la importància de passar d'una economia lineal a una economia circular perquè els processos productius siguin més sostenibles. Ajudem el teixit empresarial català a incrementar la seva rendibilitat, a estalviar en serveis i subministraments i a obtenir un posicionament corporatiu més sostenible.

A més, entre moltes altres iniciatives, hem impulsat un projecte de relleu generacional a les empreses anomenat Relleu pime, que consisteix en l'elaboració d'un pla de continuïtat dels negocis.

Des del Col·legi, reflexionem sobre si el nostre treball és el que espera la societat de nosaltres. Què pensa en relació amb aquesta qüestió?

■ PIMEC és una entitat auditada des de fa de vint-i-nou anys i, per tant, estem fermament convençuts dels beneficis que representa l'auditoria de comptes pel que fa a la transparència i l'honestedat d'una entitat envers els seus propietaris i la societat en general. Més enllà dels llistats i supòsits que estableixen les lleis per a l'auditoria obligatòria, crec que hauria de tractar-se d'un compromís general amb una gestió ètica i transparent. Per tant, penso que a mesura que la bona governança s'estén i es generalitza a més àmbits, també ho farà la pràctica auditora, sigui o no obligatòria per llei.

Què podem aportar els auditors a la societat en relació amb la verificació externa d'àmbit financer i no financer?

■ Els auditors fan una funció molt important. Ara bé, també cal dir que les auditories s'haurien d'ajustar sempre a la realitat de les empreses, per exemple, a l'hora de reflectir els terminis reals de pagament de les empreses.

Sens dubte, un dels reptes de més recorregut futur per a l'ofici d'auditor és el que ultrapassa l'àmbit estrictament financer. Són ja habituals, per exemple, les auditories de responsabilitat social corporativa entre les grans empreses i es comencen a introduir entre les pimes. A PIMEC tenim un programa pilot per crear informes tipus de responsabilitat social corporativa per a pimes, segons els Objectius de Desenvolupament Sostenible (ODS) de l'ONU. És un tema que volem treballar els propers anys, perquè les empreses s'han d'acostar a la societat i assumir els reptes del mil·lenni.



■ Josep González i Sala és el president de la confederació empresarial PIMEC, Petita i Mitjana Empresa de Catalunya.

■ Va néixer a Lleida, està casat i és pare de tres fills.

■ Va cursar estudis econòmics i està diplomad en alta direcció per l'IESE (Barcelona).

■ En l'àmbit de l'empresa privada, el Sr. González ha fundat i ha estat vinculat a diverses empreses relacionades amb les telecomunicacions, la indústria i el comerç internacional. Entre d'altres destaquen:

- Direcció general d'una empresa multinacional americana del sector de l'automoció.

- Propietari d'una empresa de telemàrqueting i serveis telefònics.

- Propietari d'una empresa dedicada a la fabricació de cables i connexions elèctriques.

■ President de la Fundació Privada PIMEC.

■ Vicepresident de SME United, Patronal Europea de les petites i mitjanes empreses.

■ Vicepresident 2n de la Cambra de Comerç, Indústria i Navegació de Barcelona.

■ Vicepresident 1r de la Plataforma Multisectorial Contra la Morosidad (PMcM).

■ Vicepresident 1r de la Plataforma Multisectorial en Defensa de las Pymes.

■ Membre del Patronat de la Fundació Rinaldi (Escola Universitària Salesiana de Sarrià -EUSS).

■ President de Pallarsactiu, SA, Societat de Foment del Pallars Jussà i Sobirà.

■ Vicepresident del Club du XXI Siècle en Catalogne.

l'equitat de gènere)

Nova Comissió d'Equitat de Gènere del Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya



Susana Dabán i Eva Aldeguer

Membres Consell Directiu del CCJCC

Al Consell Directiu del Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya del passat mes de gener es va aprovar que el Grup de Treball d'Equitat de Gènere que es va constituir durant el mes de maig de 2018, evolucionés cap a una Comissió, amb els objectius següents:

- Incrementar la presència de les dones en el col·lectiu dels professionals d'auditoria financera.
- Incrementar la representació de dones en els càrrecs directius dins les firmes.
- Donar visibilitat social a les dones audidores amb càrrec directiu, de forma que es puguin anar creant referents en el sector.
- Introduir la perspectiva de gènere en la gestió de les firmes.

La principal inquietud que ens va portar a la creació del Grup de Treball sobre Equitat de Gènere va ser la constatació de la poca presència femenina que hi ha, tant en els òrgans directius dins les firmes d'auditoria com en els òrgans col·legials de la professió.

Com a punt de partida, com podem observar a la taula següent, del total d'auditors col·legiats a Espanya, només un 25% són dones:

DISTRIBUCIÓN DE LOS AUDITORES SEGÚN CATEGORÍA Y GENERO

CATEGORÍA	VALORES ABSOLUTOS		%		VALORES ABSOLUTOS	%
	Hombres	Mujeres	Hombres	Mujeres	Total	Total
Ejerciente individual	1.973	385	83,7%	16,3%	2.358	100,0%
Ejerciente socio	1.440	379	79,2%	20,8%	1.819	100,0%
No ejerciente cuenta ajena (NECA)	554	519	51,6%	48,4%	1.073	100,0%
No ejerciente	11.686	3.957	74,7%	25,3%	15.643	100,0%
Grand Total	15.653	5.240	74,9%	25,1%	20.893	100,0%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del ICAC

I pel que fa al nostre Col·legi, la diferència és encara més important, ja que el 82% dels col·legiats són homes i només el 18% són dones.

Respecte a la Comissió d'Equitat de Gènere, tenint també en consideració els diferents subgrups de treball que li donen suport, la problemàtica és la mateixa però invertida: dels 18 membres actuals, 15 són dones i només 3 són homes. Tots tenim clar que la fita no ha de ser el canvi d'uns per uns altres, sinó aconseguir la participació conjunta d'homes i dones en la presa de decisions que afecten la nostra professió. Estem convençuts que la corresponsabilitat aporta visions complementàries que ens enriqueixen a tots, i que el camí no es pot recórrer en solitari. Per això, un cop aconseguit que hi hagi una participació significativa de professionals tant en la Comissió com en els seus subgrups de treball, s'ha decidit tenir en consideració la perspectiva de gènere en les futures incorporacions que es vagin produint, per tal de tenir una major diversitat en les aportacions.

Un cop constituït el Grup de Treball, el primer pas que es va donar va ser el de fer un diagnòstic de la situació de la professió d'auditoria en termes d'equitat, per tal de contextualitzar la problemàtica dins el nostre sector. Les conclusions preliminars van ser les següents:

- Considerem que és una professió on hi ha relativa equitat en la primera etapa de contractació (universitaris).
- No constatem l'existència d'un "gap" salarial entre homes i dones ni que, en general, a les firmes d'auditoria hi hagi impediments per a la carrera professional de les dones. No obstant això, sí que es constata una falta de recolzament quan arriba la maternitat.
- Addicionalment, tot i que la promoció dins les firmes d'auditoria es basa en la meritocràcia, de la mateixa manera que succeeix en la resta de sectors, falten referents femenins, produït per la poca representativitat de les dones dins del col·lectiu, així com en els càrrecs directius dins de les firmes.

Com a primer punt del diagnòstic hem esmentat que en general hi ha equitat dins la primera etapa de contractació. Això és així ja que més del 50% dels llicenciats universitaris són dones i, de mitjana, presenten un millor expedient acadèmic. En conseqüència, atenent únicament a la perspectiva de gènere, no estem davant d'un problema de falta d'atractiu inicial de la professió d'auditoria, sinó davant d'un problema de retenció i seducció del talent.

En conseqüència, a través d'una enquesta enviada al nostre col·lectiu, el segon pas donat va ser recopilar els principals motius que es considera que expliquen aquesta pèrdua de talent femení dins la nostra professió:

- Dificultat real de conciliació de la vida personal i professional.
- L'actual cultura empresarial o estil de lideratge, que fan que hi hagi un biaix inconscient en el moment de la promoció dins de les firmes.
- La inexistència de suficients referents femenins que ocupen llocs rellevants en el sector.

En aquest sentit, les principals mesures correctores que el nostre col·lectiu considera que s'haurien d'aplicar són:

- Iniciatives per impulsar la flexibilitat laboral (82% dels enquestats).
- Establir mesures d'equitat de gènere en totes les etapes de la carrera professional, començant per la contractació inicial (29% dels enquestats).
- Revisió dels processos interns vinculats a l'avaluació dels professionals, per disminuir la parcialitat inconscient (25% dels enquestats).
- Creació d'un banc de "Best Practices" en gestió d'equitat de gènere (16,5% dels enquestats).
- Informar a tot l'equip sobre la parcialitat inconscient (15,6% dels enquestats).

Tot i que la creació de la Comissió és molt recent, ja hem començat a treballar, i tenim definit un full de ruta amb una sèrie d'accions per dur a terme, les quals resumim a continuació:

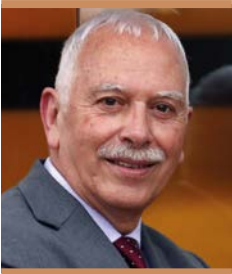
- Fer un estudi, amb voluntat de continuïtat i seguiment, dins del col·lectiu d'auditoria sobre la retenció del talent, on es plantegin una sèrie de qüestions específiques sobre el tema que ens ocupa.
- Promocionar actes de divulgació, tant als àmbits professionals com a escoles i universitats.
- Desenvolupar un pla de formació dels "soft skills" que es considerin necessaris per empoderar les dones en el moment de la seva promoció a càrrecs de responsabilitat.
- Crear un banc de "Best Practices" sobre equitat de gènere, amb l'objectiu de recopilar idees que es puguin posar a disposició del nostre col·lectiu.
- Participar en diverses associacions i col·laborar amb altres col·legis professionals sensibles en la gestió de l'equitat de gènere dins les seves professions.

Per això, a data d'avui, tenim creats tres subgrups de treball diferents que donen suport a la Comissió, en els àmbits de: comunicació, social i "best practices". No obstant això, no descartem que a mesura que hi hagi més professionals que es vulguin involucrar i temes interessants sobre els quals treballar, aquests grups es vagin ampliant.

Hi ha camí a recórrer, però tenim camí.

l'rse)

D'interès públic? La informació no financera



Antoni Gómez
President del CCJCC
i membre de l'SMP
de l'IFAC

Des del passat dia 28 de desembre, la presentació dels comptes anuals de moltes de les empreses amb més de 500 treballadors (que, a més, compleixin altres requisits d'actius i xifra de negoci) està sotmesa a l'obligació legal de publicar, a més, un report referit a informació no financera i diversitat, perquè la informació financera no es l'única rellevant respecte de l'evolució de les companyies que interessin a tercers. Les empreses i altres organitzacions divulguen informació d'interès per a una àmplia varietat de parts interessades (inversors, clients, proveïdors, treballadors, ciutadans en general, entre d'altres), i molt sovint la informació no financera, és molt més significativa per a molts d'ells, que la de naturalesa financera.

En el món actual, la societat exigeix més transparència i informació. A les persones i a l'opinió pública en general els concerneix, sense dubte, el comportament dels operadors econòmics: els drets humans, l'impacte mediambiental, l'ètica en els negocis, la protecció del consumidor, la lluita contra la corrupció i el suborn, la tributació adequada i, en conclusió, el respecte de les lleis i les regulacions es consideren elements molt importants en relació amb el comportament de les empreses. Però, a més, són essencials per a la seva sostenibilitat.

El projecte internacional de desenvolupament d'un model d'informe integrat planteja integrar en un únic report informacions financeres i no financeres, de manera que contribueix a simplificar el procés de gestió de la informació de les companyies. De la mateixa manera, constitueix una valuosa guia per estructurar indicadors sobre la gestió i l'impacte de diferents capitals (financer, industrial, intel·lectual, humà, social i relacional) que contribueix a la creació de valor en les organitzacions.

La obligatorietat de difusió d'un report d'informació no financera no s'aplica a les petites i mitjanes empreses, si més no, la llei preveu la reducció del llindar per a aquesta denominada obligatorietat dels 500 empleats actuals fins als 250, tot i que cal ressaltar que els models desenvolupats d'informe integrat no estan inicialment pensats per a pimes.



Moltes empreses i organitzacions no lucratives ja difonen moltes dades no financeres de les seves activitats. Fer-ho d'aquesta manera comprensiva –de tots els aspectes aplicables de marcs establerts com els que s'han indicat anteriorment– comporta un plus de transparència apreciable per la societat i per tercers (clients, proveïdors i personal, per esmentar-ne alguns).

De la mateixa manera que es fa una auditoria financera més enllà de la seva obligatorietat legal (més d'un 30% de les auditories que es porten a terme a Espanya són de caràcter voluntari), cal esperar que moltes organitzacions decideixen publicar els seus reports d'informació no financera i verificar-los per un auditor qualificat. Empreses vinculades amb serveis socials (hospitals o escoles, o prestadors de serveis a l'Administració) seran probablement els precursors en aquests aspectes de transparència.

Sigui com sigui, els reports d'informació no financera que han de preparar les empreses obligades per la llei s'han de verificar per un expert independent, amb l'objecte de reforçar la garantia de veracitat del contingut difós. Aquí, el conjunt de professionals de l'auditoria a Espanya tenen un paper molt significatiu pel que fa a la verificació dels informes, tant per a la informació financera com per a la no financera, la confiança en el control intern de l'organització i en els sistemes tecnològics que generen les dades són aspectes clau.

En el curs del treball respecte dels comptes anuals, els auditors apliquem l'escepticisme professional i busquem la coherència i l'evidència de les informacions que faciliten les companyies. La mateixa metodologia

s'ha de fer servir d'acord amb les normes internacionals d'auditoria de la informació no financera (ISAE 3000, publicades per la International Federation of Accountants-IFAC). És cert que per a algunes matèries caldrà la utilització d'experts específics, com ja succeeix en moltes de les auditories financeres i, per això, les firmes del sector són cada cop més multidisciplinàries.

També, en els casos en què les normes d'ètica no ho impedeixin, els professionals de l'auditoria podem ajudar les entitats a seleccionar, organitzar, obtenir i sistematitzar informació no financera rellevant, col·laborant amb les empreses en la preparació de la documentació no financera que desitgin divulgar.

l'auditoria)

Ser cap d'equip, un “canvi de feina”

Comissió de Joves del CCJCC

Amb l'objectiu d'atraure al Col·legi el col·lectiu d'auditors més joves i donar resposta a les seves inquietuds, la Comissió de Joves inclou en la seva programació d'activitats sessions dirigides a aquest col·lectiu amb continguts i temes d'especial interès per a l'esmentat col·lectiu.

En aquest marc, el passat 22 de novembre de 2019 va tenir lloc a la seu del Col·legi la sessió *Ser cap d'equip, un “canvi de feina”*, dirigida a auditors júnior que havien estat promocionats a la categoria de cap d'equip per a la nova temporada que en aquelles dates obria camí. La sessió va comportar un primer punt de partida dins l'estratègia de focalitzar un suport formatiu específic més gran als joves auditors.

La sessió va girar al voltant de l'important punt d'inflexió que viuen els nous professionals en la seva carrera en el moment que comencen a assolir el rol d'encarregat en el treball de camp d'una auditoria. Un moment catalogat, durant la sessió formativa, com a delicat i ple d'incerteses, ja que és una etapa de transició on els nous professionals han d'acceptar rols de lideratge, assoliment de responsabilitat plena sobre l'encàrrec i tracte més directe amb la gerència del client.

El plantejament de la sessió va ser eminentment pràctic al voltant de “Tips & Tricks” basats en l'experiència de quatre membres de la comissió que actualment acumulen diversos anys d'experiència en posicions de gerent i sènior en diferents firmes d'auditoria. Els consells es van exposar com a petits casos pràctics reals i van girar al voltant de tres eixos d'habilitats importants que s'han de potenciar en la nova etapa:

- L'habilitat de concentració. Sovint en la nostra feina ens trobem en uns entorns canviants i d'alta pressió, amb temps de feina ajustats i un volum d'informació important que cal gestionar (i que sovint és subministrada de manera no del tot ordenada ni puntual). Tot això, lligat amb el repte de l'aprenentatge continu, tant d'aspectes normatius i tècnics com de coneixement sectorial dels entorns en què operen els clients. Dins d'aquest marc complex és on el professional ha d'aprendre a concentrar-se en l'objectiu, discernir què entra dins del seu control i aprofitar els coneixements dels que tenen més experiència per treure l'encàrrec en temps i forma.



■ L'habilitat d'organització i gestió del temps. L'acompliment dels terminis compromesos amb el client i la disponibilitat del temps com a recurs limitat obliga a acceptar el repte d'aprendre a delegar, marcar objectius a la resta de l'equip i començar a establir prioritats. Dit d'una altra manera, aprendre a saber distingir el que és important del que és urgent. Sense un exercici previ d'establiment de prioritats no es pot fer front, amb èxit, a una correcta gestió del temps.

■ L'habilitat de la prudència i el seny. La figura del cap d'equip comporta la interactuació amb diferents interlocutors: membres de l'equip sota la seva responsabilitat, gerent i soci de l'encàrrec i clients davant dels quals el professional assoleix el repte de ser la cara visible de la firma en el dia a dia del treball de camp. En aquest entorn, on s'han d'assolir múltiples rols en les relacions humanes, és on la probabilitat d'error és més gran i on el sentit comú pot ser el principal aliat.

Un cop es van donar consells i exemples, es va donar pas a l'experiència del públic assistent que en grups de 5-6 persones de diverses firmes d'auditoria van participar en taules rodones en les quals van exposar la seva experiència en aquesta nova etapa. Aquest espai de diàleg va permetre compartir dubtes i inquietuds i alhora va enriquir la jornada en un ambient distès i de confiança.

Finalment, es van recollir les inquietuds formatives dels joves assistents entre les quals destaquen especialment la planificació del temps, la motivació dels equips, la

delegació de les feines i el coneixement quant a la utilització de les eines informàtiques. Temes que, sens dubte, es tractaran en properes sessions, per continuar amb l'objectiu d'acompanyar i donar suport formatiu al col·lectiu de nous professionals.

l'comptabilitat)

Una nova reforma comptable? (i II)

Departament Tècnic

Vam concloure la primera part del nostre article, publicada en el número 83 d'aquesta revista, amb el propòsit de fer un seguiment dels canvis que poguessin introduir-se en els projectes normatius, en matèria d'instruments financers, dels quals oferiem una visió general. Doncs bé, amb posterioritat a l'edició del número 83, una d'aquestes normes en esborrany que s'han analitzat ha estat aprovada. Es tracta de la Resolució de 5 de març de 2019, de l'ICAC, per la qual es desenvolupen els criteris de presentació dels instruments financers i altres aspectes comptables relacionats amb la regulació mercantil de les societats de capital, respecte a l'esborrany de la qual destaquem les modificacions següents:

- L'entrada en vigor s'endarrereix un any, i és d'aplicació als comptes anuals dels exercicis iniciats a partir de l'1 de gener de 2020.
- S'introdueix una disposició transitòria única que estableix una aplicació prospectiva de les normes aprovades, tot i que permet també la seva aplicació retroactiva seguint el que estableix la NRV 22a Canvis en criteris comptables, errors i estimacions comptables del PGC.
- Es descriu amb més detall el tractament de l'usdefruit i la nova propietat de participacions socials o d'accions.
- Respecte a la comptabilització del dividend obligatori, es planteja un supòsit en el qual la societat ha d'ajustar la xifra de capital social comptable i, si escau, de prima d'emissió.
- En relació amb les operacions de fusió comptabilitzades segons allò que preveuen les normes particulars de la NRV 21a Operacions entre empreses del grup, s'estableix que el soci de les societats que participen en la fusió també ha de seguir aquestes regles particulars.
- En relació amb la comptabilització de la remuneració dels administradors, se suprimeix el criteri que s'establí per a la seva classificació com a despesa de personal o com a despesa per serveis exteriors.



En aquesta segona part del nostre article i amb el mateix objectiu d'oferir una visió general, ara de les modificacions que afecten el reconeixement d'ingressos procedents de contractes amb clients, revisarem el contingut del projecte de Reial decret pel qual es modifica el Pla general de comptabilitat aprovat pel Reial decret 1514/2007 (d'ara endavant, el projecte de Reial decret) i del projecte de Resolució de l'ICAC per la qual es dicten normes de registre, valoració i elaboració dels comptes anuals per al reconeixement d'ingressos pel lliurament de béns i la prestació de serveis (d'ara endavant, el projecte de Resolució), que tenen per objectiu incorporar la metodologia que recull la NIIF-UE 15 al nostre marc comptable. Recordem que la NIIF-UE 15 ja està en vigor per als exercicis iniciats a partir d'1 de gener de 2018, i és aplicable en la formulació dels comptes anuals consolidats dels grups cotitzats (aquells en els quals a la data de tancament de l'exercici alguna de les societats del grup ha emès valors admesos a cotització en un mercat regulat) i d'aquells altres grups que voluntàriament han decidit aplicar les NIIF-UE. Cal apuntar també que l'IASB, que acompanyant a la NIIF 15, ha publicat una sèrie d'exemples que, tot i que merament il·lustratius i sense pretendre proporcionar guies interpretatives, poden ajudar a l'estudi i enteniment d'aquesta norma internacional i per extensió dels projectes del nostre legislador als quals aquí ens referim.

El nostre legislador, si tenim en compte la introducció que acompanya el text dispositiu de tots dos projectes, considera que la principal aportació de la NIIF-UE 15 és sistematitzar l'anterior bloc normatiu, ara derogat (és a dir, la NIC-UE 11 Contractes de construcció, la NIC-UE 18 Ingressos d'activitats ordinàries, la CINIIF-UE 13 Programes de fidelització de clients, la CINIIF-UE 15 Acords per a la construcció d'immobles, la CINIIF-UE 18

Transferències d'actius procedents de clients i la SIC-UE 31 Ingressos-permutes de serveis de publicitat) i que ja es va prendre com a referència per redactar la norma de registre i valoració (NRV) 14a Ingressos per vendes i prestacions de serveis del PGC, per la qual cosa estima que tots dos projectes no haurien de comportar un canvi rellevant en la majoria de les empreses que apliquen el PGC. No obstant això, aquesta reflexió contrasta amb el contingut de les notes específiques que les empreses cotitzades del nostre país van incloure en els seus comptes anuals consolidats NIIF-UE de l'exercici immediatament anterior a l'entrada en vigor de la NIIF-UE 15, per informar dels efectes que previsiblement comportaria la seva aplicació en comparació amb el bloc amb normatiu que aplicaven per última vegada en aquest exercici.

Ja entrant en el contingut del projecte de Reial decret, aquest assumeix, com dèiem, la metodologia de la NIIF-UE 15 i la incorpora a la NRV 14a Ingressos per vendes i prestacions de serveis del PGC, i introduïnt el principi bàsic consistent a reconèixer els ingressos per l'activitat ordinària quan es produeixi la transferència del control dels béns o serveis compromesos amb el client i per l'import que s'espera rebre del client, criteri per a l'aplicació del qual l'entitat seguirà un procés seqüencial de cinc etapes, que són:

- a) Identificar el contracte o contractes amb el client, entès com un acord entre dues o més parts que crea drets i obligacions exigibles per a les esmentades parts.
- b) Identificar l'obligació o obligacions que s'han de complir en el contracte, representatives dels compromisos de transferir béns o prestar serveis a un client.

- c) Determinar el preu de la transacció, o contraprestació del contracte a la qual l'empresa espera tenir dret a canvi de la transferència de béns o de la prestació de serveis compromesa amb el client.
- d) Assignar el preu de la transacció a les obligacions que s'han de complir, en funció dels preus de venda individuals de cada bé o servei diferent compromès en el contracte o, si el preu de venda no és directament observable, mitjançant una estimació d'aquest preu.
- e) Reconèixer l'ingrés per activitats ordinàries quan, o a mesura que, l'empresa compleix l'obligació compromesa mitjançant la transferència al client del control del bé o del servei prestat.

Recorda, a més, que amb la finalitat de comptabilitzar els ingressos, atenent al fons econòmic de les operacions, pot succeir que, tant els components identificables d'una mateixa transacció hagin de reconèixer-se aplicant criteris diversos com que transaccions diferents, però lligades entre si, s'hagin de tractar comptablement de manera conjunta.

El projecte de Reial decret matisa també alguns aspectes relatius a les cinc etapes que hem comentat, però és el projecte de Resolució el que les desenvolupa més àmpliament.

Així per exemple, pel que fa a la identificació del contracte i de les obligacions que s'han de complir es detalla el tractament de les modificacions del contracte, que únicament podran tenir-se en compte quan els drets i les obligacions que es creen o canvien per la modificació siguin exigibles; a partir d'aquest moment, la modificació es comptabilitzarà o no, depenent de les circumstàncies, com un contracte separat; quan no es registri com un contracte separat, la modificació es registrarà com la rescissió d'un contracte existent i la creació d'un de nou, quan els béns o serveis pendents del contracte original siguin diferents dels transferits a propòsit de la modificació, o com a part del contracte original, quan no siguin diferents.

També s'inclouen pautes per identificar quan els béns o serveis compromesos amb un client poden considerar-se diferents (obligacions diferents) per a, en aplicació de la norma, considerar el compliment de cada obligació per separat; i criteris i indicadors per determinar si el compliment de cada obligació es produeix en un moment

determinat o al llarg del temps. Quan el compliment de l'obligació es produeix al llarg del temps, els ingressos es reconeixeran en funció del grau d'avenç, sempre que l'empresa disposi d'informació fiable, incloent-hi pautes per determinar si han d'aplicar-se mètodes de producte o mètodes de recursos, en funció de la naturalesa del bé o servei, per tal de mesurar aquest grau d'avenç.

En relació amb el component variable de la contraprestació (motivats per descomptes, devolucions, incentius, penalitzacions o altres elements similars) el projecte de Resolució requereix incloure en el preu de la transacció, en el moment inicial, la millor estimació de la contraprestació variable en la mesura que sigui altament probable que no es produeixi una reversió significativa de l'import quan es resolgui la incertesa associada a la contraprestació variable. L'empresa estimarà la contraprestació variable, per a la qual cosa utilitzarà, en funció de les circumstàncies, el mètode del valor esperat (suma dels imports ponderats segons la probabilitat d'ocurrència en un rang d'imports de contraprestació possibles) o el mètode de l'import més probable (import individual més probable en un rang d'imports de contraprestacions possibles), i al tancament de cada exercici actualitzarà el preu estimat de la transacció i el passiu per reemborsament.

Així mateix, en relació amb la distribució del preu de la transacció entre les diferents obligacions que s'assumeixen en el contracte, s'estableix com a criteri la seva distribució sobre la base del valor raonable relatiu, i s'estableixen tres mètodes per a l'estimació dels preus de venda independent, quan no siguin directament observables: l'enfocament del preu de mercat ajustat, el del cost esperat més un marge i el residual.

També es detalla el concepte de costos incrementals de l'obtenció del contracte, que són els desemborsaments en els quals s'incorre per obtenir un contracte, la qual cosa exclou en general els costos en els quals s'incorre amb independència de si s'obté el contracte o no; i dels costos que es deriven del compliment del contracte. Els costos incrementals es registraran com a periodificacions a curt/llarg termini i els costos derivats del compliment del contracte com a existències, quan constitueixin un factor de producció lligat al cicle de l'explotació de l'empresa o, en cas contrari, com a immobilitzat intangible. Els uns i els altres s'imputaran al compte de pèrdues i guanys de manera sistemàtica i coherent amb la transferència dels béns i serveis amb els quals es relacionen.

En relació amb la comptabilització de les vendes amb dret a devolució s'introdueix un plantejament que el mateix legislador reconeix com a nou. D'una banda, s'anticipa la consideració del dret a devolució al moment inicial, és a dir, requerint el reconeixement de l'ingrés pels productes transferits sense considerar el corresponent als quals s'espera que siguin retornats, amb el que aflorarà un passiu per reemborsament (provisió); i d'altra banda, requerint el reconeixement d'un actiu (existències) i el corresponent ajust en variació d'existències, pel dret a recuperar els productes venuts. Tots dos imports, passiu per reemborsament i actiu pel dret a recuperar els productes, s'actualitzaran al tancament de l'exercici sobre la base de l'evolució de les expectatives, sense que es permeti la seva compensació. Queden expressament exclosos d'aquest tractament els intercanvis d'un producte per un altre del mateix tipus, qualitat, condició i preu (per exemple, un color o talla per un altre).

Pel que fa al tractament de les garanties atorgades a clients, es detalla també que quan la garantia és un servei diferent, així succeeix per exemple quan pot adquirir-se per separat, es comptabilitzarà com una obligació independent i s'assignarà una part del preu de la transacció a aquest compromís.

El legislador també apunta com a nou el tractament previst per als acords de cessió de llicències (cessió al client de drets de propietat intel·lectual de l'empresa) i per als acords de recompra (contracte pel qual una empresa es compromet o té l'opció d'adquirir un actiu que ha estat transmès prèviament al client).

En relació amb la cessió de llicències, s'inclouen pautes per determinar si es tracta o no d'una obligació diferent d'altres béns o serveis que s'estipulen en el contracte. Quan es conclou que és una obligació separada, si fins ara l'ingrés associat s'estava registrant, en general, de manera lineal al llarg del període de cessió, el projecte de Resolució introdueix un tractament diferenciat, que preveu dos tipus d'acords de cessió de llicències i criteris per identificar-los. D'una banda, les cessions de llicències que proporcionen al client un dret a utilitzar la propietat intel·lectual de l'entitat, segons es trobi en el moment de concessió de la llicència, en aquest cas, l'obligació es compleix en un moment determinat; per un altre, les cessions de llicències que proporcionen al client un dret d'accés a la propietat intel·lectual de l'entitat, tal com evolucioni al llarg del període de llicència, en aquest cas, l'obligació es compleix al llarg del temps. Cal destacar,



a més, que quan la contraprestació per la cessió de la propietat intel·lectual es fixa en funció de les vendes o de l'ús que en faci l'empresa cessionària, s'estableix un criteri de reconeixement diferent del que es preveu en general per a la contraprestació variable.

En relació amb els acords de recompra, es distingeixen dues situacions:

- Si l'empresa té una obligació o un dret a recomprar l'actiu (contracte a terme o opció de compra), l'acord es tractarà com un arrendament operatiu quan el preu d'exercici (import pel qual l'empresa pot o ha de recomprar l'actiu) és inferior al preu de venda original, o com una operació financera quan el preu d'exercici és igual o superior al preu de venda original; en tots dos casos l'empresa continuarà reconeixent l'actiu, ja que el client, tot i que pot tenir la possessió física de l'actiu, no n'obté el control.
- Si l'empresa té l'obligació de recomprar l'actiu només a petició del client (aquest és titular d'una opció de venda), es plantegen a més dos escenaris:
 - Quan el preu d'exercici és inferior al preu de venda original, es tractarà com un arrendament operatiu quan el client tingui un incentiu econòmic significatiu per exercir l'opció de venda, o com una venda amb dret a devolució quan no tingui aquest incentiu.
 - Quan el preu d'exercici és igual o superior al preu de venda original, es tractarà com una operació financera quan el preu d'exercici sigui superior al valor de mercat esperat, o com una venda amb dret a devolució quan el preu d'exercici sigui igual o inferior al valor de mercat esperat i el client no tingui un incentiu econòmic significatiu per exercir l'opció de venda.

Cal indicar també, pel que fa a aquelles situacions en les quals un tercer està involucrat a proporcionar béns o serveis al client, que el projecte de Resolució inclou pautes per determinar si la naturalesa del compromís de l'empresa és una obligació consistent a proporcionar els diferents béns o serveis per si mateixa (és a dir, l'empresa actua per compte propi) o bé una obligació consistent a organitzar que aquests béns o serveis els proporcioni un tercer (és a dir, l'empresa actua per compte d'altri).

Pel que fa al contingut del model normal de memòria, cal destacar que s'amplia substancialment el contingut de la informació qualitativa i quantitativa que s'ha de subministrar en la nota relativa a ingressos i despeses, i detallant-se el nou contingut en el projecte de Reial decret.

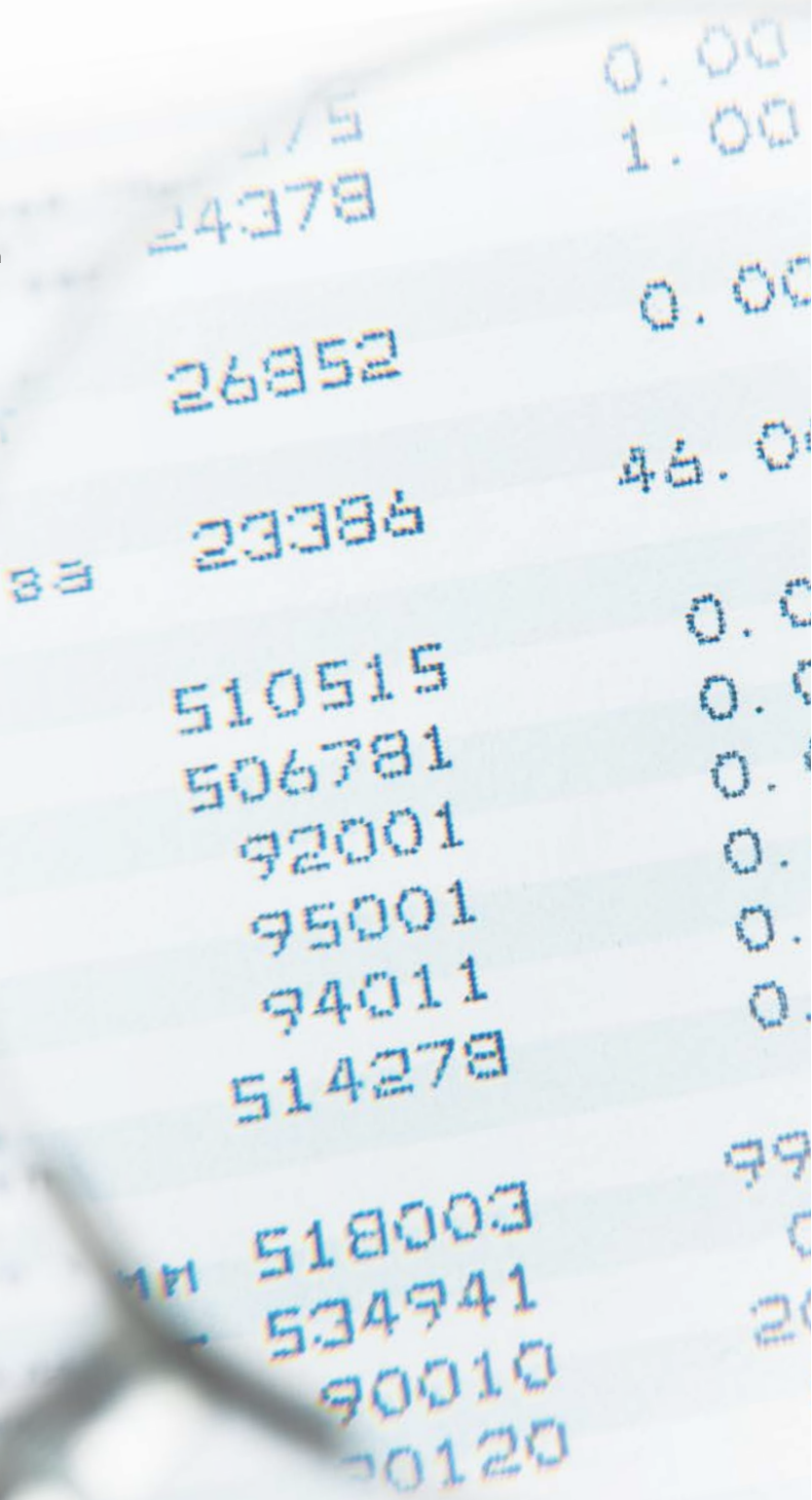
I quant al règim transitori, que també s'estableix en el projecte de Reial decret (recordem que és aplicable per als exercicis que s'iniciïn a partir de l'1 de gener de 2020), tot i que formalment s'estableix que les modificacions aprovades en matèria de reconeixement i valoració d'ingressos per lliuraments de béns i prestació de serveis s'hauran d'aplicar de forma retroactiva, s'estableixen dues opcions per a aquesta aplicació retroactiva (reexpresant o no la informació comparativa), amb les seves consegüents solucions pràctiques alternatives, que permeten fins i tot com a solució menys traumàtica aplicar els nous criteris exclusivament en els contractes iniciats a partir de la data de primera aplicació (en els contractes no finalitzats en aquesta data i fins a la seva conclusió podran aplicar els criteris anteriors).

Intentem ara donar resposta a aquesta pregunta que està en l'aire (quin impacte tindrà en el compte de pèrdues i guanys de les societats aquestes modificacions en els criteris de reconeixement i valoració d'ingressos per lliuraments de béns i prestació de serveis?), però que no té una resposta única. Com apuntàvem a l'inici, si ens fixem en el contingut de les notes específiques que les empreses cotitzades del nostre país van incloure en els seus comptes anuals consolidats NIIF-UE de l'exercici 2017, l'immediatament anterior a l'entrada en vigor de la NIIF-UE 15, per informar dels efectes que previsiblement comportaria la seva aplicació en comparació amb el bloc amb normatiu que aplicaven per última vegada en aquest exercici, podem concloure que l'acceleració o endarreriment en el reconeixement d'ingressos que pot provocar el nou marc dependrà de l'activitat que desenvolupa l'entitat i de les característiques dels contractes que formalitza amb els seus clients (una o diverses obligacions, compliment de cada obligació en un moment o al llarg del temps, modificacions habituals o no en els contractes, rellevància del component variable, acord de llicències de tipus dret d'ús o del tipus dret d'accés, etc).

Finalment tornem al projecte de Resolució per apuntar que també revisa els criteris generals per poder

determinar l'“import net de la xifra de negocis” que havia fixat la Resolució de 16 de maig de 1991 del president de l'ICAC, que ara quedarà derogada. D'aquesta manera, introdueix precisions, algunes ja dutes a terme per l'ICAC anteriorment a través de consultes, en relació, entre altres qüestions, amb les permutes, els comptes en participació, els negocis en comú, els ingressos com a agent o comissionista, les activitats en règim dipòsit, les societats “holding” o els exercicis socials de durada inferior a l'any. En aquest últim punt, es modifica el criteri que s'ha seguit fins avui, el projecte de Resolució prescriu, en relació amb el còmput dels límits per poder formular balanç i memòria abreujats (cal entendre que també per formular compte de pèrdues i guanys abreujat, tot i que no es detalla), l'elevació a un any de l'import net de la xifra de negoci d'un exercici atípic de durada inferior a un any (per exemple, el primer exercici des de la constitució de la societat o l'exercici en el qual es modifica la data de tancament), tot i que sense plantejar cap correcció addicional que mitigui possibles efectes distorsionadors com l'estacionalitat de l'activitat de l'entitat.

Estarem atents a la tramitació del projecte de Reial decret i del projecte de Resolució i als canvis que puguin introduir-se fins a l'aprovació definitiva, confiem que en breu, que segurament mereixerà ser divulgada en propers números de L'Auditor amb més extensió i detall.



l'auditoria)

La funció de direcció i supervisió de l'auditor principal en auditories de grups



Francisco Enrique

*Senior Manager de Deloitte
Qualitat en la Auditoria i
Membre del Comitè Tècnic*

En el desenvolupament d'un treball d'auditoria de comptes pot donar-se el cas que l'auditor encarregat de dur-lo a terme hagi de relacionar-se amb altres auditors per motius diversos.

Els supòsits en què és necessari que l'auditor utilitzi el treball d'altres auditors o en què es requereix la col·laboració d'un altre auditor en determinades parts del treball s'indiquen a les NIA-ES en general i en particular a la NIA-ES 600 "Consideracions especials - auditories d'estats financers de grups (inclòs el treball dels components)".

La NIA-ES 600 va ser adaptada per a la seva aplicació a Espanya mitjançant la Resolució de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes de 15 d'octubre de 2013.

D'acord amb les normes d'auditoria, l'auditor principal és aquell sobre el qual recau la responsabilitat d'emetre un informe d'auditoria de comptes anuals consolidats quan inclouen la informació financera d'un component o més que hagi auditat un altre auditor.

Tant la Llei d'auditoria 22/2015 en vigor (d'ara endavant, la "LAC") com la NIA-ES 600 estableixen que l'auditor principal, auditor que signa l'informe d'auditoria, assumeix la plena responsabilitat de l'informe d'auditoria que s'ha emès i, en conseqüència, està obligat a recaptar la informació necessària als qui hagin fet l'auditoria dels comptes de les entitats que formen part del conjunt consolidable. En aquest sentit, l'auditor principal és el responsable d'establir el treball específic sobre la informació financera d'un component que consideri adequat a les circumstàncies amb la finalitat que l'auditor principal l'utilitzi com a part de la seva evidència en l'auditoria dels comptes anuals consolidats.

En general, podem dir que l'auditor principal té sota la seva responsabilitat l'obligació d'avaluar el risc d'auditoria, que inclou el risc lligat tant als components com al mateix procés de consolidació. Per aquest motiu, la NIA-ES 600 preveu l'obligació que l'auditor principal estableixi una estratègia global d'auditoria i desenvolupi un pla d'auditoria del grup i que, en particular, tingui en consideració els aspectes següents:

- Adquisició de coneixement del grup, dels seus components i dels seus entorns.
- Adquisició de coneixement de l'auditor del component.



- Determinació de la importància relativa, en relació amb els comptes anuals consolidats en el seu conjunt i per als diferents components a efectes de l'auditoria dels comptes anuals consolidats (Determinació de les respostes adequades davant dels riscos valorats (inclou determinar la participació en el treball que hagin realitzat els auditors dels components)).
- Enteniment i avaluació del procés de consolidació.
- Procediment de fets posteriors.
- Comunicació amb l'auditor d'un component.
- Suficiència i avaluació de l'evidència d'auditoria.

De tots els aspectes que s'han esmentat anteriorment, com a part del pla d'auditoria que es desenvolupi de "comunicació amb l'auditor del component", ens focalitzarem a portar a terme una aproximació a la "funció de direcció i supervisió dels treballs referits als auditors dels components".

LA FUNCIÓ DE DIRECCIÓ I SUPERVISIÓ DEL COMPONENT

La realització d'una auditoria de grup pot comportar múltiples complexitats quant al seu abast, així com quant a la coordinació i execució del treball d'auditoria que hagi dut a terme l'auditor principal o l'auditor del component.

Quan així ho hagi determinat l'auditor principal per a un component en qüestió, l'auditor principal ha de comunicar els seus requeriments de treball a l'auditor del component. Aquesta comunicació, normalment, es farà per escrit i a través d'unes "instruccions d'auditoria", de les quals se sol·licitarà confirmació de recepció i acceptació per part de l'auditor del component. No obstant això, l'enviament d'instruccions d'auditoria i la recepció dels lliurables requerits són només una possible part del pla de comunicació amb l'auditor del component, que pot abastar diferents moments del procés d'auditoria i produir-se mitjançant diferents canals de comunicació en funció de les circumstàncies.

Hi ha determinades pràctiques en procediments clau que poden millorar la qualitat de l'auditoria del grup, que faciliten les tasques que s'han de dur a terme pel que fa a la funció de direcció i supervisió d'un component i enriqueixen l'evidència d'auditoria que s'obté. A continuació, ens referirem a algunes d'aquestes pràctiques.

Participar activament en la valoració de riscos i en el disseny de les respostes a aquests riscos

L'auditor principal ha de determinar el treball que s'ha de dur a terme (ja sigui per part de l'auditor del component, ja sigui de forma directa) sobre la informació financera dels components, i la NIA-ES 600 preveu diferents possibilitats quant a l'abast del treball en funció de la importància relativa del component. Aquesta part és crítica en una auditoria de grup, ja que la planificació del treball que s'ha de dur a terme en els diferents components requereix de l'aplicació del judici professional, tant pel que fa a determinar quins components són significatius com quina és la millor combinació de procediments d'auditoria i el moment de dur-los a terme que permeti conjugar criteris de qualitat del treball i eficàcia de l'enfocament que s'ha utilitzat.

En tot cas, la NIA-ES 600 determina que l'equip de l'encàrrec ha de participar en la valoració del risc realitzada per l'auditor d'un component significatiu. Així mateix, la norma també requereix la participació de l'auditor principal per avaluar l'adequació dels procediments d'auditoria que hagi planificat l'auditor del component en el cas de riscos d'incorrecció material significatius per al grup procedents d'aquest component.

De fet, la normativa preveu l'existència de comunicació en tots dos sentits de manera que l'auditor principal comuniqui els riscos significatius que té identificats i que afecten el component, i l'auditor del component comuniqui els riscos que ha identificat en el component perquè l'auditor principal avaluï l'impacte que, si escau, puguin tenir en els comptes anuals consolidats.

Més enllà dels procediments que requereixen la normativa, constitueix una bona pràctica per millorar la qualitat en l'auditoria que l'auditor principal planifiqui, aplicant el seu judici professional en funció dels fets i circumstàncies de l'encàrrec en qüestió, una involucració directa sobre el treball de l'auditor del component. A aquest efecte, a continuació, es detallen alguns dels factors que l'auditor principal pot considerar per determinar un pla adient per a la direcció i supervisió de l'auditor del component:

- La importància relativa del component, la naturalesa dels saldos i transaccions executades en el component, així com els riscos d'incorrecció material i l'evidència d'auditoria que es preveu obtenir.
- El coneixement que s'obtingui en relació amb l'auditor del component.
- La capacitat de l'auditor principal per accedir a la informació del component.
- Les conclusions assolides per l'auditor principal de les diverses discussions realitzades amb l'auditor del component.
- Aspectes de l'entorn social, polític i econòmic del component.

Independentment de l'abast del pla per a la direcció i supervisió de l'auditor del component, l'auditor principal ha de documentar totes les discussions, reunions i/o revisions amb l'auditor del component que evidencien la seva participació en la valoració dels riscos i el disseny de procediments per mitigar-los, quan resulti aplicable, i també ha de documentar les bases de les conclusions del judici professional sobre la base del qual ha determinat el pla per a la direcció i supervisió de l'auditor del component.

Una comunicació recurrent i efectiva amb l'auditor del component

Una comunicació bidireccional freqüent entre l'auditor principal i l'auditor del component pot permetre a tots dos auditors:

- Compartir en temps i forma la informació rellevant per al treball d'auditoria.
- Discutir en temps real la planificació i l'execució dels procediments.
- Resoldre de manera ràpida els dubtes de l'auditor del component sobre la naturalesa, el temps i l'extensió dels procediments.
- Fomentar una millor relació de treball entre l'auditor principal i l'auditor del component.

La comunicació pot prendre diverses formes, com ara reunions presencials, conferències, videoconferències, correus electrònics i instruccions d'auditoria.

És recomanable que les principals comunicacions amb l'auditor del component, en els diferents moments del procés d'auditoria (comunicació inicial, supervisió, revisió, seguiment

i conclusió), i independentment del canal de comunicació triat, sigui adequadament documentada com a evidència tant de la involucració de l'auditor principal responsable en l'execució del treball dels components com del procés de revisió i supervisió que s'hagi dut a terme.

En aquest sentit, realitzar sessions de discussió de seguiment amb l'auditor del component, tot i que no hi hagi cap requeriment normatiu, pot permetre que l'auditor principal tingui una visió més àmplia de l'auditor del component i de les àrees d'auditoria significatives del component, i poden servir de base a l'hora de millorar la qualitat del treball tant de l'auditor principal com de l'auditor del component. Poden ser especialment rellevants les sessions de seguiment en el cas de components significatius i en els exercicis en què participen nous socis d'auditoria dels components.

L'abast i el canal utilitzat de les diferents comunicacions que s'estableixin entre l'auditor principal i l'auditor del component és una qüestió de judici professional de l'auditor principal com a part de l'elaboració del seu pla de treball de l'auditoria del grup.

Enviament d'instruccions d'auditoria a l'auditor del component

Com s'ha comentat anteriorment, una de les vies principals de comunicació entre l'auditor principal i l'auditor del component és mitjançant les "instruccions d'auditoria". De fet, l'article 7 de la LAC determina la necessitat d'establir un acord, a través de les instruccions emeses i la seva acceptació, amb l'auditor del component a fi de transmetre tota la documentació necessària per a la realització de l'auditoria de comptes consolidats. L'Annex 5 de la NIA-ES 600 conté orientacions sobre les qüestions obligatòries i addicionals que poden incloure's en les instruccions.

En aquest sentit, a continuació, es detallen alguns factors que poden millorar la funció de direcció i supervisió de l'auditor principal en relació amb les instruccions d'auditoria:

- Preparar i comunicar les instruccions en temps i forma a cada auditor del component. En entorns complexos, una planificació adequada és una part rellevant de l'èxit.
- Comunicar clarament en les instruccions l'abast del treball que ha d'executar l'auditor del component, els saldos i les transaccions que es consideren significatius, els riscos significatius i la responsabilitat de l'auditor del component.
- Adaptar les instruccions a cada auditor de component segons correspongui i amb el grau de detall i especificitat que requereixi cada component.

Fer un seguiment actiu amb els auditors dels components per resoldre dubtes que puguin tenir sobre les instruccions per facilitar una comprensió adequada del treball que han de dur a terme, i sol·licitar com abans millor un "justificant de recepció" de les instruccions per si es pogués fer palès

qualsevol problema o limitació que hagi comunicat l'auditor del component.

Planificar visites als components

Com a part de la funció de direcció i supervisió del treball que s'ha dut a terme a l'auditor del component, l'auditor principal pot decidir fer una visita per mantenir les reunions presencials que es considerin oportunes.

La decisió de fer una visita a l'auditor del component és un aspecte de judici professional, però hi ha diferents factors que poden tenir-se en compte en relació amb aquesta decisió (entre d'altres):

- La grandària i la rellevància del component per al grup en general, inclosa la importància dels riscos d'incorrecció material del component en els comptes anuals consolidats del grup.
- La participació d'un nou equip de treball de l'auditor de component o nou soci d'auditoria de component en l'auditoria del grup l'any en curs.
- L'existència de fets i circumstàncies de l'encàrrec en qüestió la complexitat del qual faci necessari un nivell més gran de direcció i supervisió.
- Les indagacions prèvies que hagi dut a terme l'auditor principal a través de les diverses comunicacions que hagi tingut amb l'auditor del component.

Així mateix, les visites presencials són una font addicional d'informació per donar suport a l'evidència sobre la conclusió de l'auditor principal sobre la competència de l'auditor del component i brinda una oportunitat per poder interactuar de manera efectiva amb els auditors de components (facilita a l'auditor del component plantejar dubtes a l'auditor principal i és més probable que aquests dubtes es resolguin de manera efectiva), i discutir aspectes específics de normes d'auditoria i marc d'informació financera aplicable que poden sorgir en el component.

Com a part de la visita a l'auditor d'un component, l'auditor principal pot, sobre la base del seu judici professional i els fets i circumstàncies específiques de l'encàrrec, decidir dur a terme sessions de discussió o també revisar documentació del treball de l'auditor del component. D'altra banda, la realització de visites presencials pot proporcionar a l'auditor principal informació addicional i una evidència més gran sobre si hi ha la necessitat de modificar la planificació prèvia.

Obtenció de comunicacions i altres documents d'auditoria dels auditors de components

La NIA-ES 600 en particular i els estàndards professionals en general identifiquen la documentació que ha de requerir-se als auditors dels components, entre la qual els lliurables que se sol·liciten quan s'emeten instruccions d'auditoria.

L'auditor principal ha de documentar l'evidència de la revisió efectuada dels lliurables que ha enviat l'auditor del component als efectes, entre altres qüestions, d'identificar si hi ha algun aspecte que hagi comunicat l'auditor del component que sigui inconsistent amb les expectatives de l'auditor principal; i per determinar, basant-se en el seu judici professional i coneixement dels fets i circumstàncies específiques del component, la necessitat d'ampliar la revisió de la documentació d'auditoria més enllà dels requisits dels estàndards professionals per poder concloure que s'ha obtingut evidència d'auditoria suficient i adequada per donar suport a l'opinió d'auditoria del grup.

En el cas que un auditor d'un component operi en una jurisdicció amb menor flexibilitat per proporcionar documents de treball addicionals, més enllà dels que requereixen els estàndards professionals, l'auditor principal ha de considerar els impactes d'aquestes restriccions en la direcció i supervisió que s'hagin planificat de l'auditor del component, així com en el pla de treball de l'auditoria del grup.¹⁾

ALLÒ QUE HA D'ARRIBAR

Com és ben sabut per la professió, la norma d'auditoria relativa a les consideracions especials en auditories dels estats financers de grups està sent objecte d'un profund debat en l'àmbit internacional.

En el cas de la normativa d'auditoria a Espanya cal comentar que l'actual esborrany del Reglament de la Llei d'auditoria de comptes, que està pendent d'aprovació i publicació a la data d'aquest article, augura més canvis, i complexos, per a les firmes d'auditoria respecte als que ja hem tingut els darrers anys. Precisament, en relació amb l'auditoria de grups, aquest esborrany estableix uns requisits a l'auditor principal molt extensos, entre altres aspectes, quant a l'evidència de la funció de direcció i supervisió del soci responsable de l'auditoria del grup en el treball dels components i quant a la documentació i revisió del treball executat pels auditors dels components.

En qualsevol cas, independentment del text del Reglament de la Llei d'auditoria que finalment s'aprovi i publiqui, sembla clar que ens encaminem en les auditories de grup, entre altres qüestions, a uns requeriments més extensos en els procediments de l'auditor principal pel que fa a la direcció i supervisió del treball dels auditors dels components, la qual cosa comportarà força reptes als quals s'hauran de fer front en determinats entorns d'auditories de grups amb una certa complexitat.

¹ En aquest sentit, l'actual esborrany del Reglament de la Llei d'auditoria de comptes, pendent d'aprovació i publicació, preveu que quan l'auditor dels comptes consolidats no pugui revisar el treball d'auditoria que hagin dut a terme altres auditors de comptes o societats d'auditoria, inclosos els de la Unió Europea i de tercers països, en relació amb la informació financera de les entitats que formin part del conjunt consolidable, ha de detallar en un escrit totes les circumstàncies que impedeixin aquesta revisió, el qual s'haurà de remetre a l'ICAC en un termini no superior a quinze dies des de la data en què l'auditor tingui constància de la situació referida.)

l'fiscal)

Previsions fiscals en l'àmbit societari d'acord amb la llei 27/2014 de l'impost sobre societats



Josep Maria Noguera i Amiel

*Llicenciat en ADE i Economia
Membre de la Comissió Fiscal
del Col·legi d'Auditors
Soci-director de
JMNOGUERA SERV. CONS.
EMPRESARIAL S.L.
Membre del Gabinet
d'Estudis de l'APTTCIB i de
FETTAFF*

INTRODUCCIÓ

La Llei 27/2014 de l'Impost sobre societats va entrar en vigor l'1 de gener de 2015. El resultat comptable continua sent la magnitud a partir de la qual es determina la base imposable. Tanmateix les últimes incorporacions a la Llei han fet que "el gap diferencial" entre el resultat comptable i la base imposable s'hagi ampliat, perquè el legislador ha pretès limitar determinades reduccions i/o despeses en la seva aplicació tributària, i no ha acceptat la deducció fiscal en altres casos, i en especial en aquells casos en què els ajustos comptables provenen de deterioraments.

Així doncs, aquest conjunt de limitacions en la deducció fiscal fa que la tasca de l'auditor en les revisions d'auditoria, els nous criteris fiscals i els ajustos que s'hi han de preveure, tinguin una importància cabdal a l'hora d'avaluar possibles incorreccions i/o contingències de caràcter tributari en l'àmbit societari, així com també determinats criteris administratius en la conceptualització de les entitats patrimonials que cal tenir presents.

Sempre es fa difícil sintetitzar tots els ajustos que caldria tenir en compte en l'aplicació de l'Impost sobre societats, ja que la complexitat de la normativa tributària, els canvis de criteri, les modificacions recents que s'han introduït en les combinacions de negoci i el tractament comptable en les amortitzacions de l'immobilitzat intangible i del fons de comerç des de l'1 de 2016, que introdueix la Llei 22/2015 d'auditoria de comptes, tot i que pretenem ressaltar-ne els que venen a continuació, per la seva importància i transcendència tributària.

1.-DEFINICIÓ DEL CONCEPTE D'ACTIVITAT ECONÒMICA I DEL CONCEPTE DE SOCIETAT PATRIMONIAL. EXCLUSIÓ DE RÈGIMS I D'INCENTIUS FISCALS.

L'article 5 de la LIS entén que amb caràcter general es desenvolupa una activitat econòmica, l'ordenació per compte propi dels mitjans de producció i de recursos humans o d'ambdós amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns o serveis. Quan la societat

desenvolupa l'activitat d'arrendament d'immobles, perquè es considera activitat econòmica, hi ha d'haver almenys una persona amb contracte laboral i jornada completa (esment a la consulta vinculant). Tanmateix s'ha d'esmentar que l'anàlisi de l'existència d'activitat econòmica s'ha de fer, si s'escau, en l'àmbit de grup mercantil; en conseqüència, en el cas d'activitat d'arrendament hi haurà activitat econòmica si l'empleat amb contracte laboral i jornada completa, dedicada a la gestió de l'arrendament dels immobles, és empleat d'un altra entitat del mateix grup diferent de la propietària dels immobles.

En aquest sentit, cal fer referència a la Resolució de la DGT 26/11/2015, que exigeix el requisit de la persona empleada en el cas que aquesta activitat sigui exclusiva, per tant, si es desenvolupa l'activitat d'arrendament conjuntament amb d'altres no serà necessària l'existència de personal empleat. Com a rellevant cal significar en les Resolucions de la DGT 10/07/2015 i la de 17/10/2016 que si hi ha una cessió de la gestió de l'activitat d'arrendament a tercers no vinculats que disposen de l'organització de mitjans personals necessaris per portar a terme aquesta activitat, el requisit es considerarà igualment complert. La doctrina administrativa en aquest apartat ha "eixamplat" raonablement l'existència d'activitat econòmica.

La definició de societat patrimonial, d'acord amb l'art. 5.2 de la LIS, concreta quan s'ha d'entendre que estem davant d'una societat patrimonial:

- Aquella societat en la qual més del 50% del seu actiu estigui constituïda per valor o no afecte a una activitat econòmica. Així s'haurà de determinar el tant per cent de la mitjana dels balanços trimestrals de l'exercici de l'entitat, o dels balanços consolidats en cas de grups de societats.

- Quant a l'existència de valors en l'actiu de la societat, s'exclouen del seu còmput, entre d'altres, els que atorguin un 5% del capital d'una entitat i que es posseeixin amb la finalitat de gestionar i dirigir la participació, sempre que es disposi de la corresponent organització de mitjans materials i personals i que l'entitat participada no sigui una entitat patrimonial.

El concepte d'entitat patrimonial comporta unes derivades tributàries de caràcter restrictiu com:

- En l'aplicació de l'exempció per doble imposició **no s'ha d'aplicar respecte de les rendes derivades de la transmissió directa o indirecta** de la participació en aquestes societats patrimonials (art. 21.5 Llei 27/2014).

- **No poden ser objecte de compensació les bases imposables negatives, quan es produeix una transmissió de la participació** en una societat patrimonial i es produeix un canvi substancial en els seus socis (art. 26.5 Llei 27/2014).

- Pel que fa a l'aplicabilitat **d'incentius fiscals per a empreses de dimensió reduïda**, no se'n podran beneficiar, ni tampoc per a la deducció per incentius.

- No possibilitat **d'aplicar el tipus de gravamen reduït del 15%**.

En aquest apartat, la doctrina administrativa ha vingut a "resoldre" algunes qüestions controvertides respecte a la consideració d'elements afectes d'aquelles societats de les quals es pugui determinar una "patrimonialitat sobrevinguda". Així, es consideren elements afectes la tresoreria i els actius financers a curt termini acumulats per a l'entitat en el desenvolupament de la seva activitat econòmica (Resolució DGT 15/03/2016), així com els actius financers en què es reinverteixen els beneficis de l'entitat (Resolució DGT 13/05/2016).

2.- RESULTAT COMPTABLE I BASE IMPOSABLE

2.1.- AMORTITZACIONS

Es produeixen diferències temporànies, en funció de la naturalesa de les amortitzacions aplicades, i d'acord amb la sistemàtica de l'amortització comptable i la pròpia aplicació de la llibertat d'amortització aplicada:

- a) Els supòsits de llibertat d'amortització, com els elements vinculats a activitats d'I+D+i, en què cal destacar que els edificis es poden amortitzar de forma lineal durant un període de 10 anys en la part que estiguin afectes a les activitats esmentades.
- b) L'amortització lliure dels elements de l'immobilitzat material nous, que el seu valor unitari no excedeixi de 300 €, fins al límit de 25.000 € anuals, i que s'estableix amb caràcter universal (a la pràctica s'opta per no aplicar diferències temporànies).
- c) La llibertat d'amortització fins a 120.000 € per l'increment de cada persona de la plantilla, sempre que aquest increment es mantingui durant un període de 48 mesos (per a empreses de dimensió reduïda -art. 101 LIS.).
- d) Des de 2016, l'immobilitzat intangible, que són actius de vida útil definida, inclòs el fons de comerç, passen a ser amortitzables en aquesta vida útil -si la vida útil no es pot estimar de manera fiable-, s'amortitzen en un termini de 10 anys. Als efectes fiscals, s'estableix que si la vida útil s'ha determinat de manera fiable, la despesa per amortització practicada és fiscalment deduïble durant aquesta vida útil; en cas contrari, l'amortització fiscal tindrà el límit anual màxim de la vintena part del valor de l'intangible, és a dir, el 5%. Tanmateix, en el cas del fons de comerç, s'estima que la vida útil és de 10 anys, i fiscalment s'estableix que l'amortització és deduïble amb el límit anual màxim de la vintena de l'import. (1)

Si fem una retrospectiva, l'any 2013 i 2014 per la limitació en la despesa fiscal d'amortització per a les empreses que no tinguessin la condició de dimensió reduïda, va comportar un ajust positiu que va generar una diferència temporània positiva, que reverteix en cada període impositiu, en funció del criteri establert -de forma lineal en 10 anys o en la resta d'anys de la finalització de la vida útil-, i, per tant, es pot aplicar una deducció del 5% en els períodes impositius, per la compensació del tipus impositiu, aplicable, per tant, en el tancament fiscal i comptable de l'exercici 2018.

2.2.- DETERIORAMENT D'EXISTÈNCIES, IMMOBILITZAT MATERIAL, INTANGIBLE I INVERSIONS IMMOBILIÀRIES

D'acord amb la normativa comptable, si el valor de mercat de determinades existències al tancament de l'exercici comptable és inferior al cost de producció o al preu d'adquisició, ja sigui per deteriorament, enviliment o baixa en la cotització en el mercat, s'ha de dotar una pèrdua per deteriorament d'existències, sempre que el deteriorament sigui reversible. La norma fiscal admet els criteris de valoració comptables sobre existències, per tant, el deteriorament que es posa de manifest amb motiu de l'inventari de tancament de l'exercici registrat comptablement s'integra en la base imposable de l'exercici en consideració. Cal fer referència en aquest apartat a la NRV 10a del PGC i l'art. 10.3 de la LIS.

Quant a l'immobilitzat material, intangible i inversions immobiliàries, **es té en compte la depreciació sistemàtica reconeguda a través de l'amortització.** Tanmateix, quan s'estimi que la valoració de mercat és inferior al valor comptable, un cop descomptades les amortitzacions, caldrà corregir l'import de la diferència mitjançant la dotació de la pèrdua per deteriorament, tant si aquesta depreciació té caràcter reversible com irreversible. Així doncs, en cas que s'aprecii aquest deteriorament, **la despesa computada per la pèrdua per deteriorament no és fiscalment deduïble, per la qual cosa s'ha de fer un ajust positiu al resultat comptable per determinar la base imposable del període impositiu.** Per tant, el valor comptable diferirà del valor fiscal i, per tant, s'haurà de tenir en compte si l'element de l'immobilitzat és amortitzable o no:

- Si l'element és no amortitzable, el deteriorament serà deduïble en el període impositiu en què es transmeti l'element de l'immobilitzat o quan causi baixa de l'actiu de l'entitat.
- Si l'element és amortitzable, l'import del deteriorament es deduirà en els períodes impositius que restin de vida útil respecte dels elements en consideració, tret que siguin objecte de transmissió o baixa amb anterioritat a la finalització d'aquesta vida útil. En aquest cas, l'import del deteriorament s'integra en la base imposable del període impositiu en què tingui lloc aquesta transmissió o baixa.

S'ha de tenir en compte que l'import del deteriorament que ha de revertir ha de tenir com a límit el valor comptable que l'element tindria en la data de reversió si no s'ha registrat el deteriorament.

2.3.- LIMITACIÓ A LA DEDUÏBILITAT FISCAL DE DESPESES:

L'article 15 de la LIS fa esment de forma expressa a les despeses que no seran deduïbles en l'àmbit tributari de l'Impost sobre societats. Aquest article s'ha vist reforçat amb alguna nova incorporació, així com precisions tècniques que reforcen el seu concepte i literalitat normativa. En destaquem les més substancials:

- a) La no deduïbilitat de la retribució dels fons propis, amb independència de la seva consideració comptable.
- b) La no deduïbilitat dels interessos dels préstecs participatius, atorgats amb entitats que formin part del mateix grup, atorgats amb posterioritat al 20 de juny de 2014.
- c) La no deduïbilitat dels donatius i les liberalitats, s'estableix la precisió de les atencions als clients amb el límit de l'1% de la xifra de negocis del període impositiu.
- d) Despeses per actuacions contràries a l'ordenament jurídic.
- e) Despeses derivades d'operacions realitzades entre parts vinculades amb un tractament fiscal asimètric que, per aplicació de les regles d'operacions vinculades, determinen una despesa deduïble (al tipus general), i un ingrés en l'altra part que estigui exempta o sotmesa a una tributació nominal inferior al 10%.
- f) Les despeses financeres meritades en el període impositiu, derivades d'endeutament amb entitats del grup, segons els criteris que estableix l'art. 42 del Codi de Comerç, amb independència de la residència i de l'obligació de formular comptes anuals consolidats, destinats a l'adquisició, a altres entitats del grup, de participacions en el capital o fons propis, o a la realització d'aportacions en el capital o fons propis d'altres entitats del grup, tret que s'acrediti l'existència de motius econòmics vàlids per a la realització d'aquestes operacions.
- g) Despeses derivades de l'extinció de la relació laboral o de la relació mercantil, relatius a indemnitzacions que excedeixin del més gran dels imports següents:
 - a. 1.000.000 €
 - b. L'import satisfet amb caràcter obligatori en l'Estatut dels Treballadors o en la seva normativa de desenvolupament (no per conveni, pacte o contracte).
- h) Les pèrdues per deteriorament dels valors representatius de la participació en el capital o fons propis d'entitats respecte de les que compleixin els requisits de l'art. 21 de la LIS, així com en el cas de participació en entitats no residents i que no es compleixi el requisit que estableix l'art. 21.1.b) de la LIS - aquesta incorporació ha entrat en vigor per als períodes impositius iniciats a partir de l'1 de gener de 2017.
- i) Les disminucions de valor originades per aplicació del criteri del valor raonable corresponents a valors representatius de les participacions en el capital o fons propis, a què es refereix l'apartat h), que s'imputin al compte de pèrdues i guanys, tret que, amb caràcter previ, s'hagi integrat en la base imposable, si s'escau, un increment de valor corresponent a valors homogenis del mateix import -també d'aplicació a partir de l'1 de gener de 2017.
- j) El deute tributari de l'ITP i AJD, modalitat AJD, documents notariais, en els supòsits a què es refereix l'art. 29 del TRITP i AJD.

Sobre aquest article i respecte dels apartats f) h) i i) cal comentar el següent:

■ Es mantenen els límits de deducció que fixa l'art. 16 de la LIS, respecte de les despeses financeres netes respecte del 30% del benefici operatiu, i que han de considerar de forma positiva els dividendes rebuts d'entitats en les quals el grau de participació sigui igual o superior al 5%, o al seu valor d'adquisició si es superior a 20 milions €. I continuen sent deduïbles per import d'1.000.000 d'euros.

■ La cartera qualificada com a cartera de negociació a efectes comptables, tant si les participades resideixen en territori espanyol o a l'estranger, es valoren a valor raonable amb càrrec i abonament a resultats de l'exercici i, per tant, les disminucions de valor d'aquestes participacions no s'integren en la seva base imposable, quan el tant per cent de participació sigui almenys del 5% o valor d'adquisició superior a 20 milions d'euros. Es mantenen els límits de deducció que fixa l'art. 16 de la LIS pel que fa a les despeses financeres netes respecte del 30% del benefici operatiu, i que han de considerar de forma positiva els dividendes rebuts d'entitats en les quals el grau de participació sigui igual o superior al 5%, o al seu valor d'adquisició si és superior a 20 milions d'euros. I continuen sent deduïbles per import d'1.000.000 d'euros (és a dir, que es compleixin els requisits que es comenten en l'aplicació de l'exempció de dividendes i plusvàlues, i tenint en compte que el tipus nominal sigui d'almenys el 10% en el cas que l'entitat participada

sigui no resident). Encara que les disminucions de valor s'integren en la base imposable, si prèviament s'han integrat en aquella, increments de valor de participacions homogènies i fins al mateix import.

2.4.- DETERIORAMENT DE LES PARTICIPACIONS SOCIETÀRIES

En relació amb els deterioraments de les participacions, hi ha hagut una evolució normativa que ha determinat que actualment no siguin ja fiscalment deduïbles i, per tant, cal significar els ajustos pertinents d'augment en la liquidació de l'Impost sobre societats.

En aquest sentit, i a tall de resum, podem determinar que:

- Les provisions per deteriorament aplicades amb anterioritat al 2013, eren fiscalment deduïbles, d'acord amb la diferència dels fons propis de la finalització de l'exercici i el seu inici.
- A partir de l'exercici 2013, les participacions en empreses del grup passen a ser no deduïbles fiscalment.
- Es ratifica, per la nova Llei 27/2014 de l'IS, a partir de l'1 de gener de 2015, la no deduïbilitat fiscal de les provisions per deteriorament, i s'amplien els seus criteris tècnics. I la disposició transitòria 16a determina que s'ha d'aplicar la reversió dels deterioraments que hagin estat fiscalment deduïbles, quan hi hagi un increment del valor de la participació, respecte de les provisions que s'hagin portat a terme.
- A partir del Reial decret 3/2016, de mesures urgents, **s'instaura la modificació de la disposició transitòria 16a que determina la reversió dels deterioraments**, però endurint els criteris d'aplicació, en el sentit d'haver de revertir els deterioraments aplicats i que van ser deduïbles fiscalment, en un 20% de manera lineal durant 5 anys, i la part que excedeixi aquest 20% òbviament també, pel criteri general. **Òbviament, aquest canvi normatiu d'aquesta disposició transitòria atenta contra el principi de capacitat econòmica, d'equitat tributària i d'irretroactivitat de les normes, per la qual cosa es pot instar un contenciós administratiu considerant una nul·litat de dret en la seva aplicació.**
- En l'exercici 2017 es produeixen criteris nous, no tant respecte del deteriorament, però que determinen actuacions en societats participades de les quals no s'espera una recuperació del seu valor a curt i mitjà termini, en el sentit d'aplicar de manera homogènia la no integració en la base imposable en el cas de transmissió

de les participacions en el cas que hi hagin pèrdues, quan es disposa de més d'un 5% de la participada, i s'homogeneïtza el criteri en el cas de la no integració en la base imposable si la renda és positiva, en el cas de la transmissió de la participació que es porti a terme (tal com ja s'ha comentat amb anterioritat.)

Per tant, tots aquest canvis, si els posem en el context actual, és a dir, les actuacions que s'han hagut de portar a terme en els darrers exercicis, és a dir, concretament des de 2016, comporta que s'hagi d'efectuar un ajust positiu al resultat comptable pel 20% dels deterioraments que van ser fiscalment deduïbles (reversió dels deterioraments), i un ajust positiu al resultat comptable per les noves provisions per deteriorament que es porten a terme, per la seva no deducció fiscal.

La qual cosa planteja situacions alternatives per poder aplicar la lògica en la deducció fiscal dels deterioraments aplicats, tant pels que van ser deduïbles fiscalment com pels que no ho van ser, per la via de la dissolució i extinció de la companyia participada.

Així doncs, els criteris pel que fa a la reversió dels deterioraments, posant en consideració l'art. 7 i D.T. 19a.2, en cas de l'extinció de l'entitat participada en la qual es genera una renda negativa, amb independència que en els exercicis precedents s'hagi dotat o no una despesa per deteriorament de la participació, que no hagi estat fiscalment deduïble, l'import de la renda negativa que es deriva de la transmissió de la participació es minora en l'import dels dividendes percebuts de l'entitat participada, sempre que aquests dividendes no hagin minorat el valor d'adquisició d'aquesta participació. És a dir, els dividendes s'han de computar com a ingressos en el compte de pèrdues i guanys i no s'han de registrar com a recuperació de la inversió reduint el valor comptable de la participació. Per tant, només serà deduïble l'excés de renda negativa sobre l'import dels dividendes percebuts.

REFLEXIONS FINALS

La tècnica comptable i tributària i la tasca de revisió i anàlisi en l'aplicació dels procediments d'auditoria passa, òbviament, per tenir en compte les diferències temporànies i els corresponents ajustos fiscals al resultat comptable, per conciliar aquestes diferències normatives canviants, tant per la temporalitat dels percentatges en dotacions fiscals, les despeses no deduïbles fiscalment, i per suposat per les correccions de valor en els seus deterioraments, entre altres consideracions.

l'sector públic)

Els auditors davant del nou règim de control intern. Preguntes més freqüents



Pere Ruiz

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

Amb l'aprovació del RD 424/2017, que regula el règim de control intern dels ens locals, està produint-se un canvi substancial en el model de control aplicable als ajuntaments i a la resta d'entitats del sector públic local. Molts d'aquests canvis afecten el mateix exercici de la funció interventora i donen als interventors locals una bateria d'eines amb les quals puguin desenvolupar de forma més eficient i efectiva les seves funcions.

Igualment, el nou règim de control intern ha introduït una novetat significativa que afecta molt especialment el règim d'auditoria obligatòria dels ens dependents del sector local i obre una porta a la col·laboració dels auditors privats en les funcions d'auditoria pública que han de desenvolupar les intervencions locals. No obstant això, aquest model d'auditoria pública obligatòria ha generat també molts dubtes entre els auditors censors jurats de comptes sobre la manera en què es durà a terme la col·laboració amb els interventors locals, la normativa aplicable, l'abast de l'auditoria, etc.

En les línies següents intentarem donar resposta a algunes de les qüestions més habituals que han generat incertesa entre els auditors a l'hora de realitzar treballs d'auditoria pública en el marc d'aquest nou règim de control.

Quines són les auditories obligatòries al sector públic local?

Anualment quedaran sotmeses a auditoria obligatòria de comptes anuals, totes les entitats dependents dels ens locals, sense que hi hagi cap limitació amb motiu del volum d'ingressos, nombre de personal ni cap altra circumstància. Per tant, hauran de ser auditats els organismes autònoms locals, les entitats públiques empresarials, les fundacions del sector públic, els consorcis i les societats mercantils no sotmeses a obligació d'auditar-se per altres normes i que quedin incloses en el pla anual d'auditories de la intervenció local.

Cal remarcar molt especialment que l'obligació d'auditoria de comptes anual afecta totes les entitats dependents dels ajuntaments, però no als mateixos ajuntaments, els quals queden sotmesos al control permanent, com una altra de les formes del control financer, però no a l'auditoria.

A partir de quan són d'aplicació les auditories obligatòries al sector públic local?

El primer exercici que haurà de ser auditat serà el primer que es tanqui a partir de l'1 de gener de 2019. Per tant, amb caràcter general, els comptes a 31 de desembre de 2019 són els que hauran de ser auditats.

Qui és el responsable de la realització de les auditories?

El responsable del control financer és sempre l'interventor local, el qual pot realitzar aquestes auditories amb els seus propis mitjans o bé contractar auditors privats per a que col·laborin amb la intervenció.

Quin és el procediment per contractar auditors privats per a la col·laboració en les funcions d'auditoria pública?

Aquesta contractació té la qualificació d'un contracte de serveis i, per tant, s'emmarca en tot allò que disposa la Llei de contractes del sector públic, pel que fa a tramitació, publicitat, penalitzacions, etc. A títol orientatiu cal indicar que els contractes d'import inferior a 15.000 € poden ser tramitats com a contractes menors (sempre que no tinguin continuïtat en el temps superior a un any, ni siguin acumulatius a altres contractes de naturalesa similar); mentre que els contractes d'import superior o amb durada superior a un any hauran de tramitar-se mitjançant el procediment habitual de concurs.

Els concursos públics per a la contractació d'auditors poden incloure els requisits de solvència i d'adjudicació que l'òrgan de contractació estimi oportuns, sempre que no contravinguin allò que disposa la Llei de contractes del sector públic, estiguin subjectes a criteris de proporcionalitat respecte al volum del contracte i no limitin de forma inadequada la lliure concurrència.

Els auditors poden ser contractats per un termini màxim de dos anys, prorrogable en els terminis que s'estableixen en la legislació de contractes del sector públic. Igualment, un mateix auditor pot ser contractat de manera successiva, però mitjançant aquestes ni les corresponents pròrrogues no es poden superar els vuit anys de realització de treball sobre una mateixa entitat.

Quins són els requisits d'independència per contractar auditors privats per a la col·laboració en les funcions d'auditoria pública ?

Els auditors no poden ser contractats quan el mateix any o l'anterior al qual es durà a terme el treball, hagin fet o facin altres treballs per a l'entitat auditada, sobre àrees o matèries sobre quals s'haurà de pronunciar en l'auditoria.

Quines són les normes d'auditoria aplicables a aquest tipus de treball ?

Els treballs d'auditoria sobre les entitats dependents dels ajuntaments es troben subjectes a les Normes d'Auditoria del Sector Públic dictades per la IGAE (Intervención General de la Administración del Estado) i, per tant, no resulten d'aplicació les NIAS-ES ni les normes internacionals d'auditoria, públiques ni privades.

Cal indicar que actualment està en procés d'elaboració per part de la IGAE l'adaptació de les NIAS-ES al sector públic. Si aquesta adaptació s'aprova abans de la data de

realització de les auditories de l'exercici 2019, aquestes seran les normes aplicables.

En conseqüència, aquests treballs no estan sotmesos tampoc a la Llei ni al Reglament d'auditoria de comptes, ni l'ICAC és competent per a la realització del control de qualitat d'aquests treballs, ni per a la imposició de cap tipus de sanció sobre possibles incompliments. El control de qualitat d'aquests treballs és competència de la Intervenció responsable del control, que efectuarà la supervisió i control en els termes que regulen les Normes d'Auditoria del Sector Públic i amb competències plenes de supervisió del treball de l'auditor privat en qualsevol de les seves fases: planificació, execució del treball i emissió de l'informe.

Igualment, la responsabilitat de l'auditor privat estarà circumscrita a l'adequada prestació dels serveis i treballs contractats, en el marc d'obligacions, incompliments i penalitats que puguin establir els plecs de clàusules que regulen la contractació i el marc general de la Llei de contractes del sector públic.

Quin tipus d'informe s'emetrà a la finalització dels treballs d'auditoria?

L'informe d'auditoria s'haurà d'emetre d'acord amb les Normes Tècniques de la IGAE i serà firmat per l'òrgan interventor responsable del control, sense perjudici que es pugui requerir a l'auditor privat l'emissió d'un informe resum de les seves actuacions o un memoràndum de conclusions.

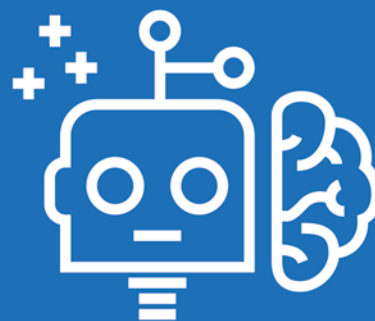
Quin és l'abast dels informes d'auditoria dels ens dependents?

El RD 424/2017 estableix l'obligatorietat de fer anualment l'informe d'auditoria de comptes anuals, en el qual s'opinarà sobre la imatge fidel del patrimoni, la situació financera i els resultats i, si s'escau, de l'execució pressupostària. No obstant això, el règim de control intern preveu també de manera complementària la realització d'auditories de compliment de legalitat i auditories operatives, que l'interventor local pot incloure en el seu pla de control, amb la periodicitat i abast que estimi oportú en funció de l'avaluació de riscos que hagi efectuat prèviament.

Molt probablement queden encara pendents molts altres temes que aniran posant-se de manifest fins que arribi el moment de realitzar aquestes auditories durant el primer semestre del 2020, sobre els comptes de l'exercici 2019. A més, amb tota seguretat, una vegada es posi en marxa el procés de les auditories, la mateixa casuística, la disparitat d'entitats, la poca concreció de la norma i la inexperiència d'auditors privats i interventors públics en aquest nou camp d'actuació, donarà lloc a dubtes i interpretacions diverses que haurem d'analitzar conjuntament el sector públic i el privat per a, finalment, augmentar la transparència i fiabilitat dels comptes del sector públic.

10a Jornada d'Auditoria del Sector Públic

Nous reptes de transparència en el sector públic



25 d'abril de 2019 | 9:00 a 14:00 h | Sala d'Actes del CCJCC
C. Sor Eulàlia d'Anzizu 41, 08034 BCN

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

Programa

8:30-9:00 h	Acreditació	11:30-12:15 h	Sessió: Preparant les NIA del sector públic
9:00-9:45 h	Inauguració Jaume Amat , Síndic Major de la Sindicatura de Comptes de Catalunya Carles Basaganya , director de la Fundació Aula d'Alts Estudis Electes Juan Ignacio Soto , Secretari General de l'FMC Antoni Gómez , President del CCJCC		Coordinador: Susana Dabán, Consell directiu del CCJCC Ponents: <ul style="list-style-type: none">• Antonio Minguillón Roy, Auditor Director del Gabinet Tècnic de la Sindicatura de la Comunitat Valenciana• Angel Luis Martínez, soci d'auditoria de Ernst & Young, S.L
9:45-10:30 h	Conferència Inaugural Presentador: Juan Ramon Tugas, President de la Comissió del Sector Públic del CCJCC Conferenciant: Antoni Castells, Cate-dràtic d'Hisenda Pública de la UB	12:15-13:00 h	Sessió: Informació no financera. Indi-cadors socials Coordinador: Lluís Prims, Vicepresi-dent 2n del CCJCC Ponents: <ul style="list-style-type: none">• Maria Petra Saiz, Interventora Ge-neral Ajuntament de l'Hospitalet de Llobregat• Margarita de Rosselló, PwC
10:30-11:15 h	Presentació del document: "Los audi-tores ante el Reglamento de Control Interno" Preguntes més freqüents Ponents: <ul style="list-style-type: none">• Pere Ruiz, President de la Comissió del Sector Públic de l'ICJCE• Baldomero Rovira, representant del Consell de Col·legis de SITAL de Catalunya	13:00-14:00 h	Sessió: Debat sobre els reptes de l'administració pública Coordinador: Antoni Gómez, Presi-dent del CCJCC Ponents: <ul style="list-style-type: none">• Antonio M. López, President de la Càmera de Cuentas de Andalucía• Jaume Amat, Síndic Major de la Sin-dicatura de Comptes de Catalunya• Òscar Roca, director de prevenció de l'oficina Antifrau de Catalunya
11:15-11:30 h	Pausa - cafè		

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

3h

Les quotes d'inscripció són:

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

Inscripció on-line a través de la pàgina web del CCJCC:

www.auditorscensors.com

Col·labora

AUDITORES
INSTITUTO DE CENSORES JURADOS
DE CUENTAS DE ESPAÑA

CSITAL
Sectorial, Intersectorial i
Territorial d'Administració Local
Consell de Carregats de Catalunya



ACM Associació
Catalana
de Municipis

**SINDICATURA
DE COMPTES
DE CATALUNYA**

l'escola d'auditoria)

Espai de recerca



Judit Sallés

Màster en Auditoria de Comptes i Comptabilitat.
Auditora Junior a JDA Audit, S.L.P.



Miquel Ferrero

Tutor del TFM
Soci de JDA Audit, S.L.P.
Professor del Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya.

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

L'EVOLUCIÓ DELS INFORMES D'AUDITORIA DE COMPTES ANUALS I LA SEVA APLICACIÓ PRÀCTICA

La implementació de la reforma de la Llei d'auditoria de l'any 2015 ha comportat que les NIA, pel que fa a la seva aplicació a Espanya, hagin hagut d'adaptar-se a aquestes noves modificacions reglamentàries. Com a conseqüència d'aquest canvi normatiu han sorgit noves NIA, i algunes de les ja existents han passat a qualificar-se com a NIA "revisades".

Amb l'execució d'aquest treball de final de màster es persegueixen dos objectius: en primer lloc, fer una comparativa de l'evolució de les opinions emeses per part dels auditors als informes independents d'auditoria dins del període comprès entre l'any 2011 i l'any 2016 (abans de l'aplicació del nou model d'informe). I, en segon terme, estudiar com la instauració de la nova NIA-ES 701, i la inclusió de qüestions clau d'auditoria (QCA) i aspectes més rellevants de l'auditoria (AMRA) han alterat l'estructura i el contingut dels informes emesos a partir del 2017.

EVOLUCIÓ DE LES OPINIONS EMESES PELS AUDITORS ALS INFORMES D'AUDITORIA DE COMPTES ANUALS

Per al treball de camp del primer objectiu i per tal de dur a terme una anàlisi més precisa, l'estudi es va basar en tres trams de població, tenint com a indicador l'import net de la xifra de negoci de l'exercici 2016, de totes aquelles empreses que prestessin els seus serveis dins l'Estat espanyol. D'aquesta manera, se'n van extreure un total de 2.097 empreses, distribuïdes d'acord amb els segments següents:

1. Empreses que la seva facturació es situés entre 50 i 100 milions d'euros.
2. Empreses que facturessin entre 100 i 500 milions d'euros.
3. Empreses que van facturar entre 500 i 1.000 milions d'euros.

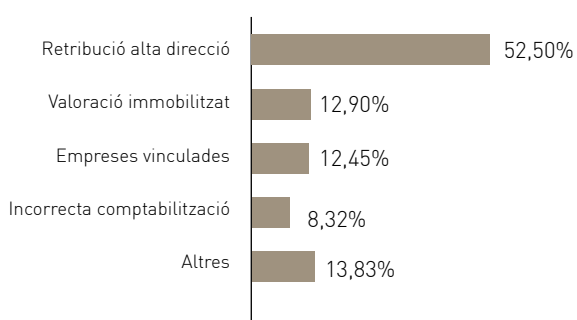
Després de l'estudi, els resultats obtinguts mostren que amb el transcurs del període 2011-2016 el nombre d'informes d'auditoria amb opinió favorable és cada vegada més gran (va augmentar en línies generals en un 18,71%), la qual cosa comporta en sentit contrari la disminució d'informes amb excepcions (els quals s'han vist reduïts en un 15,97% des de l'inici fins al final del període).

Sí que és cert que els informes amb opinió modificada han minvat, però hi ha un percentatge d'empreses que mantenen opinió amb excepcions als seus informes d'auditoria durant tot el període que s'ha estudiat (del 2011 al 2016), i s'ha volgut analitzar quins són aquests tipus d'excepcions i en quin percentatge s'han vist reiterades en el transcurs del temps, sense que les empreses afectades les poguessin i volguessin pal·liar o suprimir. Així, tenint en compte els trams de població que s'han estudiat, el percentatge d'empreses que mantenen excepcions al seu informe d'auditoria des de l'inici del període fins al final són: un 10,18% per al primer segment, un 9,5% pel que fa a la segona franja i un 12% per a la tercera.

Val a dir que la gran majoria d'excepcions que es repeteixen de manera persistent són de la mateixa naturalesa, és a dir, que són problemàtiques que les empreses no corregeixen i que, per tant, any rere any l'auditor ha d'emetre una opinió informant d'aquella mateixa excepció a l'informe.

Així, en termes generals, les tipologies d'excepcions que més es produeixen durant el període són les següents:

TIPOLOGIA D'EXCEPCIONS MÉS FREQUËNTS



Es pot observar com la més destacada és la relativa a la falta d'informació a la memòria dels comptes anuals el 31 de desembre de l'exercici, de tot allò relacionat amb les remuneracions, sous, salaris i dietes dels administradors, òrgans i personal de l'alta direcció de la companyia. Aquest aspecte esdevé una excepció a l'informe d'auditoria, ja que la inclusió d'aquest tipus d'informació a la memòria és d'obligat compliment per part de l'empresa, tal com ho estableix l'article 260 de la Llei de societats de capital.

La sobrevaloració, la infravaloració o la falta d'informació per obtenir una adequada valoració dels elements d'immobilitzat és el segon grup d'excepcions que esdevenen més. D'aquesta manera, sorgeixen excepcions a l'informe com a conseqüència del càlcul incorrecte dels coeficients d'amortització, de la no comptabilització del fons de comerç o de la manca d'informació per la valoració dels actius, entre d'altres.

En el mateix percentatge, cal destacar que la falta d'informació a la memòria sobre tot allò relatiu a les empreses vinculades, les empreses del grup, la relació amb l'empresa dominant o fins i tot la concreció del Registre Mercantil al quan han d'anar inscrits els comptes, són la tercera tipologia més freqüent.

La incorrecta comptabilització d'elements, que conforma el 8,32% del total, comporta una excepció per la no adequada valoració d'accions o participacions i, també, per la incorrecta comptabilització d'epígrafs d'actius i passius a les empreses.

Hi ha altres tipologies no concretades als gràfics ni de manera percentual, ja que són les més minoritàries a les companyies que s'han estudiat (cap de les quals assoleix el 2% del total). No obstant això, es tractaria del conjunt d'excepcions per motius com: incorrecta comptabilització de derivats financers, manca de provisions i

deterioraments als comptes anuals, riscos per inspeccions fiscals, litigis laborals, falta d'informació de pagaments als proveïdors, manca d'un sistema de control intern, etc.

Per últim, cal concretar també que, de manera global, la gran majoria de les excepcions que s'han examinat provenen per l'omissió o falta d'inclusió d'informació de qualsevol tipus a la memòria dels comptes anuals, la qual es requereix de manera obligada per imperatiu legal.

LA IMPLEMENTACIÓ DE LA NOVA NIA-ES 701: ESTUDI DE LES QÜESTIONS CLAU D'AUDITORIA

El segon dels objectius d'aquest treball era analitzar com els canvis a la normativa d'auditoria havien afectat l'elaboració i redacció dels informes per part dels auditors, sobretot en tot allò que és relatiu a la incorporació de la Norma Internacional d'Auditoria-ES 701.

La finalitat que persegueix aquesta NIA, que és que l'auditor d'acord amb el seu criteri determini quines són les qüestions que es consideren de més significativitat o risc durant el desenvolupament de l'auditoria, quines són les respostes que dona davant d'aquests riscos i, per últim, quins són els resultats que s'obtenen d'aquests aspectes per tal de plasmar-ho a l'informe.

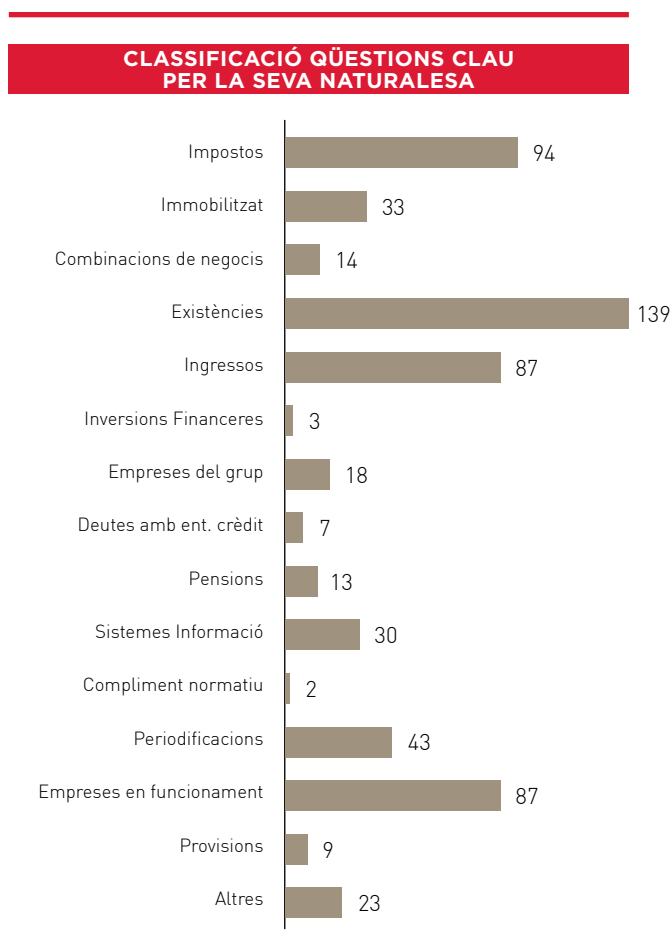
D'aquesta manera, el que es pretén és que la identificació i posterior comunicació d'aquestes qüestions serveixi per donar més detall del desenvolupament de l'auditoria i de l'informe, així com també una transparència més extensa del treball que s'ha dut a terme.

D'altra banda, també tenen com a finalitat que els usuaris als quals va dirigit l'informe disposin d'una informació addicional i més concreta de la situació de l'empresa, és a dir, que els serveixi per desenvolupar i comprendre millor els estats financers de la companyia en qüestió.

Tot i que a Espanya no hagi entrat en vigència fins al 2017, cal remuntar-se a l'any 2013, ja que països com el Regne Unit comencen a fer ús d'aquesta metodologia d'informes on s'inclouen les qüestions clau. Gràcies a això, es poden tenir uns històrics i unes mínimes dades per poder concretar sobre quines línies es mouen aquests aspectes més significatius de l'auditoria. Així, partint d'aquestes estadístiques passades, s'ha intentat seguir unes pautes semblants per tal de veure quines han estat, dins del nostre territori, les qüestions clau d'auditoria amb més probabilitat de ser considerades com a tal dins de l'informe, per raó de la seva naturalesa.

En aquest cas, del total d'informes que s'han analitzat d'acord amb la informació proporcionada per la base de dades del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, s'han obtingut un total de 602 qüestions clau des que aquestes es van instaurar com d'obligada redacció als informes d'auditoria fins a l'execució del treball. Cal dir que aquests aspectes més significatius corresponen a diferents empreses de l'àmbit nacional espanyol, les quals es dediquen a diferents sectors d'activitat.

Així, els resultats que es van obtenir van ser els següents:



L'àrea d'immobilitzat és la que té més qüestions clau detectades, això significa un 23,08% respecte del total. Cal fer esment que aquesta àrea inclou aspectes significatius relacionats amb l'immobilitzat intangible, material i inversions immobiliàries i del fons de comerç, etc. La segona de les naturaleses que més destaca, amb un 15,61%, és la relativa al tema fiscal, la qual inclou qüestions clau relacionades amb impostos (de manera genèrica) i d'actiu per impostos diferits. Amb resultats molt

semblants a l'anterior es situen l'àrea d'operacions amb empreses del grup i parts vinculades i l'àrea d'ingressos, amb el mateix nombre de qüestions clau. El primer d'aquests grups inclou qüestions del tipus: avaluació de possibles correccions valoratives per deteriorament de les inversions en empreses del grup i associades, adquisicions d'inversions en empreses del grup, recuperabilitat de les inversions, preus de transferència, etc. I, pel que fa a l'àrea de l'import net de la xifra de negoci, tracta principalment de qüestions relatives a: el reconeixement d'ingressos i marges d'acord amb el grau d'avançament, reconeixement d'ingressos per contractes d'indole diversa, etc.

De manera cada cop menys significativa, dins les estadístiques es situarien les àrees relatives a les provisions que representen un percentatge del 7,14% respecte del total, seguit de l'àrea d'inversions financeres, que engloben aspectes com: carteres d'inversions financeres, recuperació d'actius financers o valoració i registre d'instruments financers derivats. Seguidament, trobaríem l'epígraf d'existències, on principalment es destacaria la valoració d'aquestes, i també l'àrea classificada com a "altres", la qual té en compte transaccions inusuals com ara el càlcul dels honoraris de gestió, despeses de personal o estimacions significatives.

Per últim, i de manera residual, ja que totes aquestes àrees estan molt per sota d'un 5% respecte del total, hi ha les qüestions més rellevants relacionades amb àrees de naturalesa de combinacions de negocis, compliment normatiu, empresa en funcionament, sistemes d'informació, deutes amb entitats de crèdit, etc.

Com a conseqüència del poc recorregut històric que tenen aquestes qüestions clau, s'ha analitzat d'acord amb les dades que s'han pogut obtenir fins a l'actualitat. És per això que en estadis posteriors caldria dur a terme un examen concret sobre com la incorporació d'aquestes novetats han servit per assolir els objectius proposats amb el canvi de normativa que tot just s'acaba d'aplicar. Això serviria per donar resposta a diversos dubtes que sorgeixen actualment en relació amb els usuaris dels informes d'auditoria, com ara: de quina manera interpretaran els receptors dels informes d'auditoria la inclusió de l'expressió "risc" dins del mateix informe? Així com també, assimilaran els clients amb el pas dels anys que s'incorpori aquesta identificació de riscos a l'informe, tot i gaudir d'un informe sense excepcions?

Totes aquestes qüestions queden obertes actualment i caldria tornar a analitzar-les dins un horitzó temporal, i estudiar al mateix temps com han evolucionat les diferents tipologies i naturaleses de qüestions clau dins de l'informe.



L'entitats no lucratives)

Obligació de transparència segons l'Ordre JUS/152/2018, de 12 de setembre



M^a Eugènia Ballach

Sòcia d'Auren i
Membre de la Comissió
d'entitats no lucratives

El passat 12 de setembre es va publicar l'Ordre JUS/152/2018, de 12 de setembre, que regula les obligacions de transparència a què estan sotmeses les fundacions i associacions declarades d'utilitat pública. Ha estat una ordre molt esperada, ja que feia més d'un any que s'havia posat a disposició pública el seu esborrany i quasi quatre anys que havia estat publicada la Llei 21/2014, de 29 de desembre, a la qual dona desplegament.

L'ordre, en el seu article segon, fa una descripció individualitzada dels diferents conceptes que a efectes exclusius d'aquesta ordre és necessari conèixer per garantir-ne el correcte compliment; no obstant això, en alguns casos determinats com en el del balanç social, el codi de bon govern i bones pràctiques, l'informe anual de codi de conducta o l'informe de govern corporatiu, entre d'altres, caldrà la remissió a d'altres fonts i a una certa experiència per a la seva elaboració.

1.- ASPECTES GENERALS DE L'ORDRE PUBLICADA

Les obligacions de transparència que s'estableixen en aquesta ordre ho són sense perjudici de les que puguin ser exigibles en aplicació de la Llei 19/2014, de 29 de desembre, de transparència, accés a la informació pública i bon govern, així com a altra legislació que sigui aplicable en cadascuna de les circumstàncies individuals de les entitats.

Segons el mateix redactat de l'ordre, l'aplicació del principi de transparència comporta que totes les persones físiques i jurídiques, privades i públiques, han de poder accedir a la informació que les entitats estan obligades a publicar. La informació s'ha de localitzar fàcilment en el web de l'entitat i en altres mitjans accessibles al públic. Tota la informació s'ha de mantenir a disposició del públic, com a mínim, durant 6 anys.

Tot i que l'ordre no obliga expressament a l'existència de l'anomenat Portal de la Transparència, espai de la web on es recullen tots els documents i la informació a què obliga aquesta ordre, no hi ha cap dubte que la seva existència facilita la recerca de la informació als usuaris.

Les entitats han de complir amb la transparència deguda sempre que:

- a) La informació difosa sigui veraç i objectiva perquè els tercers interessats puguin exercir el control de les actuacions de l'entitat.

- b) Es garanteixi una difusió constant i amb una permanent actualització de les dades, amb indicació de la data en què aquesta actualització s'ha dut a terme.
- c) L'organització de les dades sigui comprensible i fàcilment accessible. La seva agrupació per temàtica i cronologia afavoreix la recerca intuïtiva. No és necessari que la informació es faciliti en un document individualitzat per a cadascun dels requeriments, per aquest motiu es pot presentar agrupada, els índex o guies de consulta que permetin remetre a l'usuari els documents que corresponguin s'han d'incorporar com a elements necessaris.

S'utilitzin mitjans informàtics per facilitar la consulta, la interoperabilitat i la reutilització.

2.- LES OBLIGACIONS DE TRANSPARÈNCIA DE LES FUNDACIONS I ASSOCIACIONS DECLARADES D'UTILITAT PÚBLICA ES DETERMINEN EN FUNCÍO DE:

- a) Si perceben fons públics o no. Es considera que perceben fons públics sempre que en l'exercici tancat s'hagin rebut ingressos, de qualsevol tipologia, per un import superior a 60.000 euros, provinents de qualsevol administració pública o que almenys el 40% dels ingressos vinguin de les administracions públiques per mitjà de subvencions, convenis o qualsevol tipus de contracte de prestació de serveis.
- b) De la seva dimensió. En aquests cas, els paràmetres que s'utilitzen són els mateixos que consten en el Decret 259/2008, pel qual s'aprova el Pla de comptabilitat, de les fundacions i associacions subjectes a la legislació de la Generalitat de Catalunya. Recordem en el quadre següent les condicions que han de tenir, sempre que durant dos anys consecutius, compleixin dues de les tres condicions següents:

	Entitats de dimensió gran	Entitats de dimensió reduïda
Total actiu	>2.850 mil euros	>1.000 mil euros
Volum anual d'ingressos	>5.750 mil euros	>2.000 mil euros
Nombre mitjà de treballadors	>50	>10

- c) Del fet que estiguin obligades a auditar els seus comptes.
- d) Que estiguin subjectes al control financer de la Intervenció General de la Generalitat i de la Sindicatura de Comptes.

3.- QUINA ÉS LA INFORMACIÓ QUE HAN DE FER PÚBLIQUES LES ENTITATS?

En el quadre següent figuren les obligacions de transparència que s'han de complir, tant per les fundacions com per les associacions d'utilitat pública, segons l'ordre objecte d'estudi, no obstant això, també s'ha inclòs a l'última columna les obligacions d'informació d'aquelles entitats privades que rebin subvencions i ajuts públics per un import superior a 100.000 euros o que representin el 40% del total dels ingressos amb un mínim de 5.000 euros, que imposa la Llei 19/2014, de 29 de desembre, de transparència, accés a la informació pública i bon govern.

Les fundacions i associacions declarades d'utilitat pública subjectes al control financer de la Intervenció General de la Generalitat i la Sindicatura de Comptes, a més a més de tota la informació requerida a les entitats grans que rebin fons públics, han de fer públic l'informe de la Intervenció i/o Sindicatura.

Igualment creiem convenient recordar que, tal com disposa la Llei d'auditoria de comptes, les entitats que estan obligades a dur a terme una auditoria externa han de fer públic l'informe d'auditoria juntament amb els comptes anuals, és a dir, l'informe d'auditoria no es pot fer mai públic sense que vagi acompanyat dels comptes objecte de revisió.

4.- DOCUMENTS D'ESPECIAL RELLEVÀNCIA QUE HA D'ELABORAR LA JUNTA DIRECTIVA O EL PATRONAT

A continuació, comentarem alguns aspectes d'aquells documents que poden tenir una rellevància més important

4.1.- El balanç social

L'anomenat balanç social és un document l'objectiu del qual és donar a conèixer el valor que generen les entitats. Actualment aquest valor no depèn, únicament, dels actius econòmics, sinó que ve donat per l'augment, la disminució o la transformació d'actius intangibles, basats en aspectes socials i mediambientals. Les activitats que es desenvolupen, la interacció i la relació amb la societat que envolta l'entitat són les responsables de la creació d'aquest valor.

Conceptes com la reputació i la responsabilitat social corporativa adquireixen una vital importància en l'aportació d'aquests valors intangibles. És en aquest sentit que en el model de mesura de la reputació de qualsevol entitat intervenen factors bàsics com l'estima, l'admiració, la confiança i la impressió que tenim els consumidors, usuaris o donants sobre els aspectes de l'oferta, la innovació, el treball, la integritat, la ciutadania, el lideratge i les finances.

D'aquesta manera es valora si l'entitat protegeix el medi ambient, dona suport a causes socials, té un comportament ètic, fa un ús responsable del seu poder, és oberta i transparent, ofereix un sou just, igualtat d'oportunitats als seus treballadors, té cura del benestar dels seus empleats, etc.

El balanç social és el document més important de transparència, on l'entitat exposa totes les seves accions, mitjançant indicadors, concreta allò que fa bé i allò que fa malament, allò que es pot millorar i els impactes que la seva activitat i les seves directrius de gestió tenen en els grups d'interès (usuaris, donants, administracions públiques, etc.).

El balanç social ha de poder servir per analitzar l'alineació de la missió i els valors de l'organització, amb les accions que es duen a terme i l'estratègia que es fa servir. Reflexa el grau de compliment de la responsabilitat social i possibilita veure l'evolució de l'organització, així com detectar debilitats, fortaleces i oportunitats. El balanç social inclou:

- els principis referits al compromís amb l'entorn social,
- el compromís amb el medi ambient,
- quins són els grups d'interès,
- informació dels treballadors i voluntaris (creació de llocs de treball, remuneració, hores treballades, absentisme, igualtat, etc.),
- informació referida a usuaris i proveïdors,
- informació respecte el medi ambient,
- informació respecte de la comunitat (programes de capacitació, donacions, col·laboracions amb altres entitats, etc).
- Mesures adoptades per afavorir el descens de possibles costos socials (contaminació acústica i ambiental, conflictes socials, accidents de treball), etc.

La utilització d'indicadors de totes les qüestions que es determinin materials, en relació amb l'activitat realitzada i a les característiques de l'entitat que informa, facilitaran el coneixement i l'enteniment de l'evolució i avaluació de la gestió de l'entitat.

4.2.- El codi de bon govern i bones pràctiques de gestió

En aquest document es recullen les normes d'actuació, principis ètics i regles d'actuació dels òrgans de govern i professionals que col·laboren en la gestió i en el desenvolupament de les activitats d'entitats sense ànim de lucre.

Pel que fa al Patronat de les fundacions o a la Junta Directiva de les associacions d'utilitat pública, aquest codi estarà alineat amb les obligacions i drets que inclouen els estatus de l'entitat, i n'ampliarà el contingut de manera més detallada. Així mateix, s'inclouran els requeriments i condicions necessaris per ser escollit membre de l'òrgan de govern de l'entitat i el funcionament d'aquest òrgan.

Aquest codi també ha d'incloure els trets principals de gestió de l'activitat de l'entitat i del seu finançament, amb indicació de la responsabilitat de cadascun dels participants.

De forma anual, l'òrgan de govern de l'entitat no lucrativa ha d'emetre un informe de govern corporatiu en el qual

s'informi del funcionament dels òrgans de direcció i gestió de l'entitat durant l'exercici, i on s'han de detallar els canvis que hi ha hagut, les reunions efectuades, així com els acords que s'han pres en relació amb qualsevol matèria relacionada amb la gestió i funcionament d'aquests òrgans.

4.3.- Informe anual del codi de conducta

Aquest informe fa referència al codi de conducta relacionada amb l'adquisició i gestió de les inversions financeres que ha dut a terme l'entitat, d'acord amb els que va aprovar la Comissió Nacional de Mercat de Valors.

Els principals aspectes que ha d'incloure l'informe són els següents i versaran sobre que:

- a) La selecció de les inversions s'hagi efectuat tenint en compte criteris de seguretat, liquiditat, rendibilitat, diversificació, respecte a valors ètics i morals, etc.
- b) La gestió dels actius s'hagi dut a terme per persones que comptin amb prous coneixements tècnics, competència professional i independència.
- c) La realització de les operacions financeres no responen merament a una finalitat especulativa, com per exemple la venda de valors que s'obtenen en préstec, operacions de futurs i opcions, etc.

5.- ENTRADA EN VIGOR

Aquesta normativa va entrar en vigor durant el mes d'octubre de 2018, en conseqüència, en el moment de la publicació d'aquest article totes les entitats subjectes de la norma ja estan obligades a informar del balanç social, de l'informe anual de codi de conducta, del programa d'activitats i del resultat de les activitats acomplertes corresponents a l'exercici 2017.

6.- RÈGIM SANCIONADOR

Finalment, i no perquè creiem que el compliment de les obligacions hagi d'estar lligada a l'existència d'accions punitives, fem esment que la Llei 21/2014 del protectorat de les fundacions i de verificació de l'activitat de les associacions declarades d'utilitat pública no inclou, en el seu règim sancionador, l'incompliment del deure de transparència entre els fets que estiguin subjectes a sancions; no obstant això, aquelles entitats que rebien fons de qualsevol tipologia procedents d'entitats públiques han de tenir en compte que la Llei 19/2014, de transparència, accés a la informació pública i bon govern, en el seu règim sancionador, determinava com a infracció molt greu l'incompliment de les obligacions i deures de publicitat per a les quals hi ha la imposició de sancions.





Fons d'Inversió

Triem un a un els fons que oferim.

Experiència i qualitat amb la màxima professionalitat.

A Deutsche Bank seleccionem curosament els fons que oferim als nostres clients d'entre les gestores internacionals més prestigioses. Per això, invertint a Deutsche Bank:

- Podrà seleccionar gràcies a la nostra arquitectura oberta, la **combinació de fons que s'adapti millor a les seves preferències i al seu perfil inversor**, diversificant a diferents mercats, actius i sectors. .
- Comptarà amb l'experiència i el coneixement de les millors gestores.
- A més, aconseguirà, en invertir un mínim de 1.000 € en una selecció de fons d'inversió confeccionada per Deutsche Bank, o bé en traspasar els seus fons des d'una altra entitat cap a aquests fons seleccionats¹:
 - 2% de bonificació amb un màxim de 10.000 € i 2 anys de permanència, o
 - 1,5% de bonificació amb un màxim de 7.500 € i 1,5 anys de permanència, o
 - 1% de bonificació amb un màxim de 5.000 € i 1 any de permanència.

Una oferta pensada per a vostè.

Li presentem una oferta exclusiva. Inverteixi o traspassi els seus fons d'inversió a Deutsche Bank **abans del 31 de desembre de 2019** i:



Emporti's una bonificació² de fins a

10.000 €



Per a més informació visiti la seva **Oficina Deutsche Bank** a P^o Manuel Girona 10, Barcelona; també trucant a la Directora **Susana Cutillas Carrión** al tel. 93 203 81 08 – Email: susana.cutillas@db.com o visiti la seva web de Banca Associada: www.deutsche-bank.es/auditadors-censors

¹Per saldo invertit o traspasat s'entén l'import subscrit un cop descomptada la comissió de subscripció (si s'escau). Promoció vàlida en invertir o traspasar a determinats Fons, mitjançant diner nou o traspasos d'entrada procedents d'entitats diferents de Deutsche Bank entre el 01/04/19 i el 31/12/19.

²El client ha de ser 1r titular dels contractes. No acumulable a d'altres ofertes promocionals de Deutsche Bank. La bonificació (1%, 1,5% i 2%) té consideració de rendiment de capital mobiliari i està subjecta a una retenció al tipus vigent en el moment de meritació de la bonificació, per tant, el client rebrà l'import net descomptant-ne la retenció. En la data d'edició d'aquesta publicitat (abril de 2019) el tipus vigent és del 19%. Podrà trobar informació detallada completa dels fons al DFI (dades fonamentals per a l'inversor) o al fulllet complet, inclòs el darrer informe econòmic. Aquests documents poden obtenir-se a qualsevol oficina Deutsche Bank i als registres de la CNMV. Condió de permanència: el saldo invertit o traspasat s'haurà de mantenir durant 1 any per a una bonificació de l'1%; 1,5 anys per a una bonificació de l'1,5% i 2 anys per a una bonificació del 2% a partir de la data en què es realitzi la inversió o el traspàs. En cas que es retiri totalment o parcialment es practicarà una penalització en compte segons les condicions de contractació. Condió de límit màxim de bonificació de fons d'inversió per participació i any, inclosos imports procedents d'altres promocions de bonificacions de fons d'inversió de l'any 2019: l'import màxim a bonificar a la promoció de l'1% és de 5.000 euros, a la promoció de l'1,5% és de 7.500 € i a la promoció del 2% és de 10.000 euros, inclosos els imports procedents d'altres promocions de l'any 2019. La bonificació serà abonada pel banc al compte dins del termini de dos mesos a comptar des de la data d'efectivitat de la inversió.

Som ISR

Inversió Socialment Responsable

Invertir és compatible amb contribuir a una economia responsable. La **gamma de Fons d'Inversió ISR** (Inversió Socialment Responsable) de Caixa d'Enginyers inverteix en companyies que tenen en compte el seu impacte en el medi ambient i són capdavanteres en la lluita contra el canvi climàtic.

Fonengin ISR, FI 

CE Environment ISR, FI 

AENOR



Producto
Certificado

Producto Financiero RS

Si ets membre del **Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya** rebràs assessorament personalitzat i t'ajudarem a fer que realitat els teus projectes professionals i personals.

Vine a visitar-nos, **estem molt a prop teu**. Consulta la teva oficina més propera a www.caixaenginyers.com o truca'ns a **BancaTELEFÒNICA** al telèfon 93 310 26 26, estem a la teva disposició de dilluns a divendres de 8:00 A 21:00h. Els nostres professionals estaran encantats d'atendret.

Tots els fons d'inversió tenen com a entitat gestora a Caixa Enginyers Gestió, SGIIC, SAU, com a societat depositària Caixa d'Enginyers, S. Coop. de Crèdit, i estan registrats en la CNMV (Fonengin ISR, FI - n° 354 | CE Environment ISR, FI - n° 5142). Pots consultar el fullet informatiu i el document Dades Fonamentals per a l'inversor registrats en la CNMV a qualsevol oficina de Caixa d'Enginyers, a www.caixaenginyers.com/ca/web/fondosinversion o a www.cnmv.com. Els fons d'inversió no són dipòsits i comporten risc d'inversió, inclosa la possibilitat que, en períodes concrets de càlcul, es produeixin minúsvalues.

Pots consultar els criteris dels nostres fons ISR a www.caixaenginyers.com/ca/web/fondosinversion/nuestro-compromiso-isr