

# l'Auditor) 78



Núm. 78  
**Març 2017**

Entrevista a Miguel Ángel Gimeno Jubero,  
Director de l'Oficina Antifrau de Catalunya

A les portes del Reglament que desenvolupa  
la Llei d'auditoria?

Manual d'auditoria social

Som Auditors, som Millenials

Bones pràctiques en l'àmbit pericial (III)

Novetats introduïdes en la recent modificació  
del Pla general de comptabilitat i les NOFCAC

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

Col·legi  
de Censors Jurats  
de Comptes  
de Catalunya

=  
**EL CØL·L3G1**



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

## l'índex)

- 3 Editorial**  
Daniel Faura
- 4 Entrevista**  
Miguel Ángel Gimeno Jubero
- 8 Auditoria**  
Som auditors, som Millennials  
i som la generació de referència a l'actual "Generació Z"
- 12 Auditoria**  
A les portes del Reglament que desenvolupa  
la Llei d'auditoria?
- 16 Pericials**  
Bones pràctiques en l'àmbit pericial (III)
- 20 Fiscal**  
Possible inconstitucionalitat de l'impost sobre el valor de  
la producció de l'energia elèctrica i dubtosa compatibilitat  
d'aquest impost amb el dret de la Unió Europea
- 22 Comptabilitat**  
Novetats introduïdes en la recent modificació del Pla general  
de comptabilitat i les NOFCAC
- 28 Escola d'auditoria**  
La gestió de la qualitat en les firmes d'auditoria: el cas Auren
- 32 Responsabilitat social empresarial**  
Manual d'auditoria social
- 34 Sector públic**  
Modificació en el règim de control dels consorcis:  
una experiència de col·laboració amb les societats auditores  
en l'àmbit de la Generalitat de Catalunya
- 40 Entitats no lucratives**  
Els excedents en les entitats sense ànim de lucre, què fem amb ells

### Director

Xavier Cardona

### Ajudant de redacció

Silvia Richarte

### Disseny

Finder & Wilber, S.A.

### Edita

Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya

### Col·laboradors

Daniel Faura, Comissió de joves CCJCC,  
Departament Tècnic, Dúnia Florenciano,  
Carlos Rincón, Llorenç Maristany, Gemma Soligó,  
Mónica Arroyo, Xavier Carbonell, Ivan Puig i  
David Sallán

### Quaderns Tècnics

Departament tècnic del CCJCC

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

Dipòsit Legal. B-42968-91

ISSN 2014-3893



SEGUEIX-NOS A:



@AuditorsCENSORS



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

# l'editorial)



**Daniel Faura**  
President

L'entrada al 2017, en termes de perspectives no podia ser millor, bones senyals econòmiques, tant les referides al tancament de l'any passat com les que manifesten els previsibles signes positius de les principals magnituds macroeconòmiques per aquest any; s'han publicat també darrerament decisions d'inversions al nostre país de grans multinacionals capdavanteres en els mercats mundials; s'han confirmat, així mateix, els rècords batuts tant de visitants com d'ingressos generats pel turisme i les bones expectatives futures en aquesta activitat.

Tanmateix, la ciutadania, lluny de contagiarse d'aquest to favorable, sembla viure aliena a cap eufòria i contràriament percep altres realitats que l'afecten de prop, com la creixent desigualtat econòmica i social, la pèrdua de poder econòmic de les classes mitjanes, el sorgiment d'una nova classe social, el "precarial", caracteritzada per la inestabilitat i la inseguretat.

Aquesta inestabilitat es veu accentuada, en l'àmbit internacional, per les incerteses de l'entorn polític, algunes de més properes com la resolució de la polarització identitària sobiranisme-unionisme, així com la dels nous escenaris geopolítics que s'esdevindran com a conseqüència de diferents novetats que centraran el futur immediat a partir de nous protagonistes en el tauler de la política internacional com: el Brexit, el mandat ja encetat per Donald Trump, els resultats de les futures eleccions als veïns europeus: França, Alemanya, Itàlia... o l'inacabable conflicte a l'Orient Mitjà i les esfereïdores conseqüències que comporta, també a Occident.

L'actualitat, acabant aquest primer trimestre, ha estat sacsejada novament pels diversos episodis de corrupció i comissió de fraus que s'han detectat ja fa anys en empreses, partits i institucions i ara han entrat de ple en la fase de resolució judicial. Per això hem considerat molt oportú entrevistar en aquesta ocasió al Sr. Miguel Ángel Gimeno, recentment nomenat Director de l'Oficina Antifrau de Catalunya, que ens parla dels objectius, línies d'actuació més immediates, i recursos de l'Oficina, de les àrees de risc més importants entorn a la integritat i de la col·laboració amb els auditors en la funció de prevenció.

Celebrem també, el proper 27 d'abril, la 8a Jornada d'Auditoria del Sector Públic, en aquesta ocasió focalitzada en la Governança, el Compliance, la Transparència i Bon Govern, i els canvis que comportarà, també per a aquest sector, la transformació digital.

En la revista hi podreu trobar, gràcies com sempre a l'expertesa, talent i generositat dels seus autors, articles sobre actualització de continguts comptables i d'auditoria, així com sobre noves oportunitats en aspectes relacionats amb els nostres àmbits d'actuació professional. I no podia faltar, com ho fan darrerament, les inquietuds compartides dels més joves professionals de l'auditoria.



# l'entrevista)

## Miguel Ángel Gimeno Jubero

Director de l'Oficina  
Antifrau de Catalunya

“ La promoció d'una gestió transparent, íntegra i professional en les diverses organitzacions, el treball sobre la cultura ètica organitzativa i el bon funcionament dels controls interns són els eixos per reduir l'impacte de la corrupció, al sector públic i al sector privat.

**L'Oficina Antifrau (en endavant l'Oficina) és una institució independent que treballa per enfortir la integritat del sector públic a Catalunya mitjançant la prevenció de la corrupció i la investigació de conductes corruptes. Creu que la societat valora i entén la feina feta per l'Oficina?**

■ Recuperar i enfortir la confiança de la ciutadania en l'Oficina Antifrau és, potser, el principal objectiu que m'he marcat com a director. Primer, perquè ens arribin les denúncies que ens permetin investigar i detectar irregularitats i frenar desviacions i abusos de poder. Segon, perquè la veu de l'Oficina, en assenyalar quines són les males praxis que s'han de millorar o quines reformes que s'han d'emprendre, ha de ser entesa i atesa, per part dels responsables públics però també per part del funcionariat i de la gent del carrer. Crec molt en el control social, és una mostra de salut democràtica. I crec que hem de tractar la ciutadania amb el respecte que mereix, les institucions han de proporcionar els canals perquè una societat madura pugui exercir aquest control.

**El Parlament ha encomanat a l'Oficina preservar la transparència i la integritat de les administracions, les autoritats i els funcionaris de Catalunya. Quines són les situacions en què actua més freqüentment l'Oficina i en quins sectors?**

■ L'Oficina no actua com un jutjat ni com un succedani de la fiscalia. Treballa en aquesta zona intermèdia, de

correcció de la pràctica administrativa, de manera que quan hi ha indicis de delictes ha de suspendre les investigacions i traslladar els antecedents al poder judicial. I enfoca bona part dels seus recursos i esforços a la prevenció. En aquest sentit, dona suport als organismes públics per gestionar els riscos de corrupció, que són inherents a l'exercici de qualsevol funció pública. Aquest treball preventiu és menys conegut, menys vistós, però és imprescindible perquè està demostrat que el dret penal no és ni la primera ni l'única via. La promoció d'una gestió transparent, íntegra i professional en les diverses organitzacions, el treball sobre la cultura ètica organitzativa i el bon funcionament dels controls interns són els eixos per reduir l'impacte de la corrupció, al sector públic i al sector privat. Després, només després, hi ha el control extern i, en últim terme, l'acció de la justícia i, com a darrer bastió, la justícia penal.

■ Les principals àrees de risc són prou conegudes: la contractació pública, l'urbanisme, les subvencions. L'Oficina Antifrau treballa especialment en aquests àmbits sensibles. En l'actualitat estem elaborant un informe monogràfic sobre contractació pública, per ajudar a gestionar els riscos per a la integritat en totes i cadascuna de les fases del procediment, inclosa la preparació i l'execució.

### **Qui s'hi pot adreçar per obtenir assessorament, formular consultes o per denunciar, i com?**

- Qualsevol persona pot denunciar a l'Oficina Antifrau els casos de corrupció de què tingui coneixement. Pot, fins i tot, fer-ho de manera anònima, una de les meves primeres decisions com a director. I també pot demanar que es mantingui reservada la seva identitat i l'Oficina es compromet a garantir aquesta confidencialitat. D'altra banda, hem plantejat en diverses ocasions (la darrera en l'informe adreçat a la Comissió parlamentària d'estudi sobre la lluita contra la corrupció, Cemcord) la necessitat que al nostre país comptem amb una llei per protegir els denunciants (*whistleblower*) ja que les denúncies amb més fonament venen de dins, de la pròpia organització. Cal que les persones que comuniquen irregularitats tinguin alternatives al silenci que siguin veritablement segures. Les persones que "es planten" davant segons quines demandes o que aixequen la veu davant comportaments impropis no haurien de témer pressions ni represàlies, com les que han sofert alguns denunciants a l'Estat espanyol, que han estat expulsats del cos al qual pertanyien o que han de subsistir venent polseres perquè no troben feina en cap ajuntament. Calen canvis culturals profunds perquè denunciar no sigui percebut com una deslleialtat i el primer pas ha de ser la protecció.
- Si parlem de prevenció, per potenciar la transparència i enfortir la integritat, l'Oficina s'adreça bàsicament als ens públics i al seu personal però també treballem amb els operadors privats, en l'elaboració d'eines, pautes i orientacions útils per a les empreses. És el cas de l'eina anticorrupció per a pimes, en què vam col·laborar amb el Col·legi de Censors i amb la Red Española del Pacto Mundial, i que ara es troba en fase de revisió, per adaptar-la a la nova normativa sobre la responsabilitat penal de les persones jurídiques. O un altre exemple, els Principis de transparència empresarial, en col·laboració amb Transparencia Internacional. També organitzem seminaris i tallers oberts a la participació de sector privat.

### **Quantes actuacions han portat a terme en el darrer any?**

- El 2016 vam analitzar 174 denúncies. La major part, gairebé el 70%, afecten a ajuntaments, l'administració més propera al ciutadà i de gran abast (a Catalunya hi ha 948 ajuntaments). Per denunciants, el gruix prové de particulars (un 45%) però també hi ha denúncies de grups municipals, funcionaris o sindicats. Hi ha un percentatge, de l'ordre del 20% dels denunciants, que demana que es mantingui reservada la seva identitat. De les denúncies rebudes se n'arxiva una part significativa, el 63%, que no passa el filtre de versemblança i competència, mentre

que el 31% dona lloc a una investigació. Un 5% de les denúncies rebudes es traslladen a la fiscalia o el jutjat.

- Pel que fa a la formació, s'han impartit sessions dirigides tant a càrrecs electes com a directius i comandaments de l'Administració local i de la Generalitat amb sessions sobre la gestió dels riscos de corrupció o dels conflictes d'interès o sobre el paper dels electes locals en la lluita contra la corrupció, entre d'altres. També hem participat en algunes sessions del màster d'Hisenda Autònoma i Local de la Universitat de Barcelona i estem col·laborant en el primer màster anticorrupció que es fa a l'Estat espanyol.
- En total, han estat 777 participants durant l'any 2016. També atenem consultes, sense efecte vinculant, però tot i que es tracta d'una possibilitat que pot ser molt útil –ja que no pretenem suplir el paper dels assessors jurídics sinó expressar un criteri especialitzat sobre la integritat de les conductes– el cert és que encara en tenim poques. Estem plantejant-nos adaptacions per poder oferir aquest servei de manera més flexible i més àgil.

### **Quines són les irregularitats més habituals detectades?**

- Les principals àrees de risc són la contractació pública, a la qual em referia abans, i les irregularitats vinculades a l'urbanisme o l'atorgament de subvencions. Així mateix, sovintegen les irregularitats vinculades a la selecció del personal. Les situacions de conflictes d'interès també són una font de riscos de corrupció que s'han de gestionar. En aquest sentit, l'Oficina ha posat a disposició de les institucions públiques un seguit de pautes i orientacions, que resulten de l'informe sobre la realitat de les nostres administracions i les recomanacions per millorar el marc normatiu i la pràctica existent. És imprescindible identificar les situacions que potencialment creen oportunitats per al frau i la corrupció i disposar de guies i instruments per treballar-hi sobre el terreny.

### **Amb quins recursos humans compta l'Oficina per portar a terme la tasca encomanada? Són suficients per complir els seus objectius? Quin és el pressupost de l'Oficina per a l'exercici 2017?**

- Som un equip multidisciplinari, amb aproximacions diverses i complementàries: juristes, economistes, politòlegs, enginyers, gestors, entre d'altres. Els nostres efectius provenen de totes les administracions (Generalitat, món local, agència tributària) i també de la fiscalia, les institucions de control (Sindicatura de Comptes o secretaris-interventors, per exemple) i del sector privat.





- Els recursos són limitats, en l'actualitat 46 persones en total, comptant les dues grans branques d'activitat (prevenció i investigacions) i els serveis comuns (administració, Sistemes d'Informació i comunicació, etc.). Amb el pressupost de 2017, aquests efectius es veuran incrementats en 4 persones, amb l'objectiu de guanyar agilitat i eficàcia.

#### **Com podem col·laborar els auditors per prevenir el frau i la corrupció?**

- Els controls interns són un instrument indispensable per a la prevenció, perquè tenen un efecte dissuasiu i perquè permeten una detecció precoç que ajuda a minimitzar l'impacte de la corrupció i a dissenyar mesures de no repetició. Convé que aquestes eines s'encaixin en un treball integral sobre el sistema d'integritat de la institució, que es fixi en aquests tipus de mecanismes (canals de denúncia, posem per cas) però que també tingui en compte altres eixos, com ara la professionalitat en la gestió (transparència, planificació, retiment de comptes, gestió dels recursos humans) i la cultura organitzativa (codis ètics, formació del personal, etc.).

#### **En quins aspectes podem intensificar la col·laboració entre l'Oficina Antifrau i el Col·legi?**

- La millora de la transparència i la integritat de les organitzacions públiques i privades és una aspiració compartida per totes dues institucions. En aquest sentit els auditors proporcionen confiança a les organitzacions perquè verifiquen i validen la seva gestió. L'elaboració conjunta d'orientacions i guies en aquest àmbit pot ser molt enriquidora. També la participació mútua en jornades de sensibilització i en tallers sobre difusió de bones pràctiques és un camp per seguir treballant. La formació del personal, tant de les institucions públiques com dels operadors privats, és bàsica. Ja hem col·laborat en diversos fòrums i sessions i ho hem de seguir fent, sens dubte. Una manera de col·laborar ja l'estem fent amb aquesta entrevista, agraeixo l'oportunitat de donar a conèixer una mica més la feina de l'Oficina, que voldria ben receptiva i oberta a tothom, també al col·lectiu professional que representeu.

#### **MIGUEL ÁNGEL GIMENO JUBERO**

■ Nascut a Binèfar el 4 d'octubre de 1950, és llicenciat en Dret per la Universitat de Barcelona (UB) el 1975, amb un Postgrau en Dret Civil Català de la Universitat Oberta de Catalunya (UOC) el 2001.

■ La seva trajectòria professional l'ha dut a terme íntegrament a Catalunya. Va exercir l'advocacia del 1976 al 1980. Ingressà a la carrera judicial per acord del Consell General del Poder Judicial (CGPJ) el desembre de 1982 i va ser nomenat jutge d'ingrés el febrer de 1983. Ascendí a magistrat el 1987.

■ Ha exercit de jutge a El Prat de Llobregat (1983-84), a Badalona (1984-85), amb funcions de degà, i a L'Hospitalet de Llobregat (1985-87). De magistrat exercí al Jutjat de Primera Instància i Instrucció núm. 3 de L'Hospitalet de Llobregat (1987-89), al Jutjat d'Instrucció núm. 22 de Barcelona (1989-91), al Jutjat Penal núm. 4 de Barcelona (1991-93), a la secció 10a de l'Audiència Provincial de Barcelona (1993-2000) i com a president de la Secció 6a de l'Audiència Provincial de Barcelona (2000-2010).

■ Va ser president del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya (TSJC) del 2010 al 2015, després va exercir de magistrat de la Sala Civil i Penal del TSJC fins al nomenament com a director de l'Oficina Antifrau de Catalunya (OAC). De 2004 a 2007 va ser membre del Consell Rector de l'Escola Judicial i el 2006 va ser nomenat membre de la Comissió pedagògica de formació inicial de l'Escola Judicial.

■ D'altra banda, ha compatibilitzat la carrera judicial amb la docència a llocs com l'Escola de Policia de Catalunya (1991), a la Universitat Autònoma (1992-94), com a professor associat de dret penal, a la UB (2000-08) i a l'Il·lustre Col·legi d'Advocats de Barcelona (2005-09), com a professor de diversos màsters en l'àmbit del Dret Penal.

■ També ha estat ponent a múltiples jornades, conferències i cursos per a col·legis professionals, centres de formació especialitzada i organitzacions d'àmbits diversos (advocats, fiscals, economistes, tècnics d'hisenda...). Així mateix, és autor de diverses publicacions relacionades amb els seus àmbits d'especialització.

# l'auditoria)

## Som auditors, som *Millennials* i som la generació de referència a l'actual “Generació Z”

Comissió de Joves del Col·legi

### Qui som els *millennials*?

Els *Millennials* estem guanyant cada vegada més pes en el món empresarial. En moltes organitzacions ja som majoria, i el sector de l'auditoria no és una excepció. Si mirem la major part de les firmes d'auditoria, podem afirmar que el gruix dels equips d'auditoria està compost per treballadors d'aquesta generació, alguns inclús estan començant a accedir a càrrecs de responsabilitat i d'alta direcció.

### D'on venim?

Els *Millennials* (també anomenats “Generació Y”) som aquelles persones nascudes entre l'any 1980 i l'any 2000, tot i que sobre aquest interval existeix divergència d'opinió. Aquest gran grup ens caracteritzem per tenir certes habilitats i comportaments específics que ens defineixen com a consumidors, treballadors i companys o usuaris de xarxes socials. La revista especialitzada en el món dels negocis, Forbes, ens atribueix les següents sis característiques:

### Quins són els nostres objectius?

**1 Som nadius digitals,**  
dominem la tecnologia de forma natural i intuïtiva, fins al punt de ser una prolongació del nostre propi cos. Internet, el mòbil, les xarxes socials, entre d'altres, són les eines naturals en el nostre dia a dia. Comprem fent transaccions i compartint productes i serveis, entre d'altres, a través d'aquestes plataformes. Les plataformes sempre estan presents en les nostres vides, ens hi trasllem de manera fluida i ràpida. Aquesta nova forma de vida fa que el mercat sigui més global, que el consumidor estigui informat degut a la integració social i digital. Consumim agafant com a referència l'opinió d'altres usuaris i comparem preus i productes fàcilment a través de l'era tecnològica. Les característiques d'aquesta generació fa canviar la dinàmica econòmica i els tradicionals models de negoci. Sota aquest nou règim de consum només aquelles companyies i productes que puguin evolucionar i conèixer al client podran beneficiar-se'n.

**2 Som multipantalla, multidispositiu, multitask,**  
tenim la capacitat (o necessitat) de fer varies coses a la vegada, i amb aquesta finalitat ens proveïm de tantes eines com tinguem a l'abast (mòbils, tauletes, portàtils...). És un neguit constant, ho sabem, però és així.





L'origen del terme *multitasking* està íntimament relacionat amb els sistemes operatius integrats en els microprocessadors de tots els aparells electrònics que a dia d'avui formen part del nostre entorn. De la mateixa manera que per a aquests aparells, la capacitat d'interrompre tasques de baixa importància per donar prioritat a d'altres més importants fa que siguem una generació que estalvia temps, més productiva, capaç d'assumir majors responsabilitats i que s'adapta a entorns cada vegada més caòtics i canviants.

En definitiva, som capaços d'agilitzar les tasques d'una manera efectiva i de gestionar-nos el temps gràcies a la utilització d'aquests dispositius que ens faciliten el nostre dia.

**3 “Nomòfobs” i “app-adictes”,** som un col·lectiu que ha fet de les pantalles el seu accés de referència per a la socialització, el treball i l'oci, integrant-les completament en la nostra vida quotidiana. Quants us heu deixat el telèfon mòbil a casa? I quants teniu la necessitat de tornar enrere a buscar-lo? Estem segurs que un gran percentatge tornàriem enrere.

La realitat de viure en un món global i mutable ens ha permès desenvolupar una gran capacitat per adaptar-nos al canvi. En aquesta aptitud, cal afegir-hi el fet de disposar i viure envoltats d'informació, i molt més important, de saber gestionar-la i processar-la. Aquest paradigma, que forma part del nostre ADN com a persones i professionals, creiem que queda molt ben definit amb el terme anglosaxó d'*open minded*. Hem deixat de ser adversos al canvi i l'entendem com una font d'oportunitats i de creixement a tots nivells. Aquest estat de contínua immersió en fonts d'informació ens fa ser crítics amb nosaltres mateixos i el nostre entorn. La presa de decisions és el nostre dia a dia, assumint sense por el risc a equivocar-nos.

**4 Extremadament socials,** dins del món virtual, a través de perfils de les xarxes socials consultem, comentem i compartim. Aquesta generació som actius, busquem i escoltem opinions, generem i compartim continguts i som molt sensibles a les experiències *on-line*. Qui no ha rebut informació i novetats d'auditoria a través de xarxes socials, com per exemple el LinkedIn del Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya? Tenim una necessitat constant i compulsiva d'estar informats. És una recerca interna i personal d'estimulació permanent, ja que no ens volem perdre res. Volem estar actualitzats de qualsevol novetat de manera instantània, minut a minut. Però, quines xarxes socials utilitzem i què hi busquem exactament? Fem un repàs a les més utilitzades:

■ **WhatsApp:** tot i no ser una xarxa social com a tal, és utilitzada per la majoria dels joves i dels no tan joves. Els *Millennials* valorem moltíssim la instantaneïtat i la comunicació directa amb els usuaris, així com el gran poder de convocatòria que té aquesta aplicació.

■ **Facebook:** sens dubte és el nostre favorit ja que aquesta aplicació ens permet construir una relació amb la resta de xarxes socials. Ens agrada saber els interessos dels usuaris i també exposar els nostres propis per la inquietud de la resta dels usuaris.

■ **Youtube:** és un dels nostres imprescindibles donat el format de vídeo que té. És una manera molt fàcil de comprendre les coses i un canal directe per explicar històries i experiències. Aquesta és una de les nostres aplicacions “reines” ja que s'hi pot accedir des de qualsevol dispositiu.

■ **Instagram:** cada cop més de moda actualment. És una aplicació que és molt exigent i de la qual els *Millennials* esperem més el feedback de la resta dels usuaris.

Ens interessa moltíssim les opinions dels altres sobre nosaltres mateixos i ens interessa que la resta d'usuaris ens segueixi en el nostre dia a dia: què fem, on estem, què ens agrada, què ens ha passat, etc.

■ **Twitter:** tot i tenir un paper secundari i experimentar una davallada en els darrers anys, també és utilitzat per nosaltres i pels usuaris com una xarxa per conèixer el dia a dia dels seus usuaris.

■ **El poder dels *influencers*,** aquestes figures molt creïbles que poden convertir-se en uns referents afectius per conèixer determinades marques.

**5 Crítics, exigents i volàtils,** tanmateix, més enllà dels tangibles que pot oferir una feina, els *Millennials* valorem l'experiència, el coneixement, la relació amb els companys, l'aprenentatge. Això fa que a l'hora d'entendre la carrera professional no només valorem el sou o la seguretat que pot oferir una feina, sinó que busquem el repte en cada instant, en cada moment de la vida.

I juntament amb això, som conscients que el bé més preuat en aquest món és el temps i, per tant, busquem maximitzar-lo. Quantes vegades hem sentit a dir a les generacions anteriors que un dels penediments més comuns és no haver "invertit" més temps en temes com la família, que queda reflectit en una de les frases més comentada en les xerrades professionals dels nostres dies: "la conciliació de la vida laboral-personal".

Per tant, en un món canviant, que ofereix moltes possibilitats de créixer i de mobilitat, és lògic i racional, que a la recerca d'aquest objectiu siguem crítics, exigents i volàtils, que d'altra banda creiem que són aspectes que, entre d'altres, responen a las característiques de qualsevol emprenedor.

**6 Exigim personalització i nous valors,** ens creiem autosuficients i autònoms i ens volem sentir protagonistes del nostre treball. No només exigim una millor atenció sinó una personalització, esperant que les companyies s'adeqüin a les nostres preferències. Per atendre a les nostres demandes, les companyies han de tenir un major coneixement del nostre comportament incorporant informació amb la finalitat de donar-nos un major valor afegit.

El futur de les companyies i el seu èxit passa per saber adaptar-se als corrents socioculturals de cada moment. En l'àmbit de la professió de serveis professionals

d'auditoria, l'equip humà representa l'intangible més important. En aquest sentit, la capacitat de les companyies d'escoltar a les noves generacions i promoure un canvi liderat per ells representa un repte que ben segur pot permetre la retenció del talent. Aquest gran repte avui en dia es pot assolir, ja que l'ús de les noves tecnologies, les xarxes socials i el *big data* permeten a les organitzacions generar i analitzar quantitat d'informació contrastada per anticipar-se i definir plans d'acció alineats amb els valors, necessitats, inquietuds i preferències canviants dels *Millennials*.

Quant als valors, els *Millennials* també exigim a les companyies més transparència, comunicació bidireccional empresa-treballador i una clara aposta per les noves tecnologies i per ser flexibles i dinàmics a efectes d'estar continuament adaptant-se a un entorn canviant. Finalment, els *Millennials* tenim molt present aspectes vinculats a la sostenibilitat i al compromís social.

Moltes persones es queixen de la nova forma de ser i pensar d'aquesta generació. N'hi ha que diuen que som deslleials i ganduls, mentre d'altres afirmen que som una generació d'emprenedors digitals i innovadors.

Una de les coses que cal tenir en compte és que les projeccions futures preveuen que d'aquí 3 anys constituïrem més d'una tercera part de la força del treball mundial. Per tant, les nostres inquietuds s'han de tenir presents i el món de l'auditoria caldrà que s'adapti.

La motivació és una de les claus. Una de les fonts més importants de motivació és el reconeixement del nostre treball, ja sigui dels nostres superiors, companys o clients. Si bé és cert que els *Millennials* som més propensos a canviar de treball que els provinents de generacions anteriors, en realitat si estem més motivats som uns col·laboradors molt lleials. Necessitem que les companyies ens donin més que la nòmina a final de mes o la seguretat del nostre treball. Fins fa pocs anys aquests aspectes eren els que més preocupaven als treballadors, però els *Millennials* volem estar ben pagats i som exigents amb les companyies on treballem precisament perquè necessitem que ens motivin. En aquest sentit, els aspectes com la conciliació de la vida familiar i la laboral, el desenvolupament professional i el reconeixement de l'esforç addicional o del treball ben fet són clau per arribar a aconseguir aquesta motivació que tant valorem els *Millennials*.

Com es vincula tot això al sector de l'auditoria? Segons estudis publicats, un 66% dels professionals d'aquest grup preveu canviar de treball en un període de 2 a 5 anys.

Això ha de suposar una preocupació dins de les companyies, i tot i que la rotació dins del nostre sector ha estat acceptada des de generacions anteriors, podria ser un punt d'inflexió per l'entrada dels *Millennials*. Cal, d'alguna manera, atreure el talent d'aquesta generació i mantenir-nos motivats, ja que des del punt de vista laboral el que reclamem és el següent:

- Salaris adequats a les funcions desenvolupades, i altres tipus de retribucions no dineràries, com per exemple el pagament de l'assegurança privada de salut, dels tiquets restaurant, dels tiquets guarderia...
- Reconeixement i recompensa per la feina ben feta.
- Oferir responsabilitats i participació activa en projectes de millora.
- Utilització de les noves tecnologies, per incrementar l'eficiència en tasques més rutinàries, donant prioritat a oferir valor afegit.
- Nous reptes i promocions, és a dir, desenvolupament professional.
- Treball en equip, viure noves experiències, conèixer a gent nova.
- Més formació: cursos no solament de les nostres àrees, sinó cursos més diversos, sobre, per exemple, com gestionar el temps, *coaching*, com gestionar l'estrès...
- Treball més flexible: el "presentisme", l'estancament laboral i les llargues jornades, han de deixar pas a la qualitat de vida, l'autorealització i la conciliació.
- Noves formes de treballar, treballs més dinàmics.
- Compartir objectius.
- Més temps per compartir noves idees i formes de treballar.

És evident que per poder realitzar aquests canvis, tant les companyies com el sector de l'auditoria han d'adaptar els seus models, molts cops basats en autoritats, i implementar estructures més comunicatives. Els joves que treballen en organitzacions més flexibles són els que es troben més satisfets.

I no només això, creiem que existeix un nou repte que està de camí de la possible transformació interna del sector de l'auditoria. Un nou nom, una nova generació és la que

comença a estar de moda actualment. És l'anomenada "generació Z".

Aquesta nova generació és diferent a la generació precedent, el seu "germà gran", els *Millennials*. Aquesta generació ha crescut en un entorn totalment diferent. Aquests són més realistes que optimistes, estan més orientats a la seva carrera professional i es poden adaptar d'una manera més efectiva als canvis tecnològics en el treball. Trepitgen molt fort, estan molt més preparats, menys titulats però més equipats per a l'èxit, etc. Tenen un esperit més emprenedor, són més creatius i aposten per carreres professionals molt variades, sent l'honestetat una de les coses que més valoren en els seus superiors.

Tot l'anterior posa de manifest que els temps evolucionen d'una manera molt ràpida i que el món de l'auditoria ha de tenir una visió constant de futur i diferent de la que tenia fins ara. Les noves maneres de treballar, el desenvolupament de les noves tecnologies, les diferents aspiracions i comportaments dels treballadors, etc. fan que aquest sector estigui en procés d'adaptació a aquests canvis. Però, aconseguiran fer front a aquest canvi? Serà una de les coses que haurem de veure en un futur no molt llunyà.

# l'auditoria)

## A les portes del Reglament que desenvolupa la Llei d'auditoria?

Departament tècnic

*Escriure el mes d'abril de 2017 sobre la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'auditoria de comptes pot semblar totalment extemporani però creiem que l'entrada en vigor de forma escalonada d'aquesta Llei, amb alguns dels articles pendents encara d'entrar en vigor a data d'avui, ha suposat, com a mínim, un plus de complicació als auditors.*

*D'altra banda si li sumem el fet que, el passat 28 de febrer, l'ICAC va emetre una consulta pública prèvia sobre el Projecte de reial decret pel qual es desenvoluparà la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'auditoria de comptes considerem que és un bon moment per fer un petit repàs de les obligacions que comporten la Llei d'auditoria perquè els auditors puguin reflexionar sobre les seves implicacions i avaluar en quina situació es troben i si cal fer algunes modificacions a nivell d'organització interna dels seus despatxos.*

**1** En l'índex del Quadern tècnic número 69, on es publica un comparatiu entre la Llei 22/2015 d'auditoria de comptes i el text refós aprovat pel Reial decret legislatiu 1/2011 (disponible al web del Col·legi menú espai tècnic>quadern tècnic) es relacionen els diferents articles amb la seva data d'entrada en vigor.

Abans d'iniciar aquest repàs, destacar que la consulta pública prèvia de l'ICAC sobre el Projecte de reial decret que hem mencionat en el paràgraf anterior el que fa és, seguint la normativa en vigor, demanar l'opinió dels subjectes i de les organitzacions més representatives potencialment afectats per la futura norma sobre: els problemes que es pretenen solucionar amb la iniciativa, la necessitat i oportunitat de la seva aprovació, els objectius de la norma i les possibles solucions alternatives regulatòries i no regulatòries. Sens dubte tots estem d'acord, i en aquesta línia també va la consulta pública prèvia de l'ICAC, amb l'oportunitat d'un desenvolupament reglamentari de la Llei d'auditoria, desenvolupament que esperem no es faci esperar massa i que sigui amb el màxim consens possible dels subjectes afectats.

Entrant ja en el tema de l'article, és adient recordar que si bé la disposició final catorzena de la Llei d'auditoria fixava com a regla general l'entrada en vigor el 17 de juny de 2016, aquesta a la pràctica ha tingut un caràcter totalment residual, havent-hi una part important de l'articulat de la Llei que entra en vigor pels treballs d'auditoria de comptes anuals, d'altres estats financers o documents comptables (en endavant estats financers) d'exercicis econòmics que s'inicien a partir del 17 de juny de 2016, el que a la pràctica obliga als auditors –almenys per a les auditories corresponents a l'exercici 2016– a conviure amb dues Lleis: la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'auditoria de comptes (LAC) i el Reial decret legislatiu 1/2011, d'1 de juliol, pel qual s'aprova el text refós de la Llei d'auditoria de comptes (TRLAC).

D'altra banda també cal considerar, com a mínim per veure com interpreta l'ICAC l'entrada en vigor de la LAC, la consulta núm. 1 d'auditoria del BOICAC 108 sobre l'abast de determinades qüestions sorgides en relació amb l'entrada en vigor de la LAC que en essència diu que:

- Amb caràcter general, les qüestions regulades ex novo o de diferent manera per la LAC respecte al TRLAC i que afectin directament al desenvolupament d'un treball concret d'auditoria només seran exigibles als treballs sobre estats financers dels d'exercicis econòmics que s'inicien a partir del 17 de juny de 2016 ja que tenen incidència concreta en la realització dels treballs.
- Per contra, aquelles mesures que no estan estretament relacionades amb la realització concreta i efectiva d'un treball d'auditoria determinat, sinó amb l'exercici de l'activitat d'auditoria o amb la duració d'un contracte seran exigibles, almenys, a partir del 17 de juny de 2016.



La convivència de dues Lleis així com la interpretació feta per l'ICAC de l'entrada en vigor de la LAC té especial incidència en els aspectes que detallem a continuació:

## 1. ROTACIÓ

En relació amb les auditories d'estats financers dels exercicis econòmics iniciats abans del 17 de juny de 2016 (és a dir totes les auditories de comptes anuals del 2016 de les entitats amb exercici social coincident amb l'any natural) cal recordar que, tant si són d'entitats d'interès públic (EIP) com si no, si l'import net de xifra de negocis és superior a 50 milions d'euros es mantenen els requisits establerts en l'article 19.2 del TRLAC de rotació obligatòria de l'auditor signant un cop transcorreguts 7 anys del contracte inicial i amb un període de refredament de 2 anys. La consulta número 2 del BOICAC 98 aclareix diversos aspectes sobre com computar els 7 anys.

Per als treballs d'auditoria d'estats financers d'exercicis econòmics que s'iniciïn a partir del 17 de juny de 2016, en les entitats que no siguin EIP desapareix l'obligació de rotació ja que l'article 22, que és l'article de la LAC que estableix el règim de contractació, no l'inclou. Pel que fa a les auditories d'EIP caldrà considerar els requisits establerts en l'article 40.2 que obliga a la rotació de l'auditor principal responsable als 5 anys amb un període de refredament de 3 anys. Tanmateix, l'article 17.7 del Reglament (UE) núm. 537/2014 estableix la necessitat de tenir implementats mecanismes adequats de rotació gradual del personal de major antiguitat, incloent-hi com a mínim les persones registrades com a auditors i d'aplicar aquest mecanisme escalonadament als membres de l'equip i no a la seva totalitat. Aquests mecanismes s'han de poder demostrar a l'autoritat competent i té tot el sentit incorporar-los –si encara no ho estan com a forma de trencar l'amenaça a la familiaritat contemplada en la norma de control de qualitat– dins de les polítiques i procediments de control de qualitat dels auditors.

## 2. CONTRACTACIÓ D'AUDITORS DE COMPTES O SOCIETATS D'AUDITORIA EN LES EIP

El règim de contractació d'auditors d'EIP queda regulat en l'article 40 de la LAC, així com en els apartats 3, 5, 6 i 8 de l'article 17 del Reglament (UE) núm. 537/2014, amb data d'entrada en vigor per a les auditories d'estats financers d'exercicis econòmics que s'iniciïn a partir del 17 de juny de 2016. Aquest règim suposa que, amb caràcter general (hi ha determinades excepcions) la durada mínima no pot ser inferior a 3 anys i la màxima (considerant el contracte inicial i les pròrrogues) no pot excedir de 10 anys; aquest còmput s'ha d'analitzar considerant el règim transitori establert en l'article 41 del Reglament (UE) núm. 537/2014.

## 3. HONORARIS I CAUSES D'ABSTENCIÓ

Els articles de la LAC que regulen les causes d'abstenció per honoraris percebuts entren en vigor per a les auditories d'estats financers dels exercicis econòmics iniciats a partir del 17 de juny de 2016 i, per tant, si el que esteu auditant són els comptes anuals d'exercicis iniciats abans del 17 de juny de 2016 cal tenir en compte el que estableix l'article 13h) del TRLAC i, en especial, l'article 46.8 del Reglament que el desenvolupa.

És per tots conegut el canvi de percentatges sobre el total d'ingressos a considerar en el cas d'auditories d'entitats no EIP, que passen del 20 per cent en el TRLAC al 30 per cent en la LAC (en les auditories d'EIP el percentatge es manté, en caràcter general, en el 15 per cent en ambdues lleis). Però cal llegir amb deteniment la forma de computar aquests percentatges perquè en la LAC queda molt clar que s'ha de complir tant des d'una perspectiva d'auditor de comptes o societat d'auditoria com també de la xarxa auditora, si s'escau i, d'altra banda, així com l'article 46.8 del Reglament fa referència al percentatge que representa

la mitjana dels honoraris dels tres últims anys respecte del total d'ingressos anuals, en la LAC es fa referència al percentatge que representen els honoraris, en cadascun dels tres últims exercicis consecutius, respecte del total d'ingressos anuals (article 25, per a no EIP, i article 41 per a EIP, que tot i no expressar-se en els mateixos termes literals, s'estan interpretant de manera equivalent). Per tant, en les auditories recurrents cal tenir controlats de cara a les auditories de l'any vinent el compliment dels nous percentatges dels darrers tres anys.

Com estableix el propi article 25 de la LAC, queda pendent de determinar reglamentàriament els criteris a considerar pels auditors que iniciïn la seva activitat (el Reglament actual, que s'ha d'utilitzar en tot allò que no contradigui la LAC mentre no en tinguem un d'específic, situa el percentatge en un 40 per cent) i pels auditors petits (opció que no està contemplada en el TRLAC) i també com es determinaran els ingressos totals a computar als efectes del càlcul del compliment d'aquest límit.

#### 4. NOUS MODELS D'INFORMES

Si parlem dels nous models d'informes, és per tots conegut que els canvis són substancials, tant perquè s'amplia la informació que s'hi ha d'incloure com per determinats canvis tècnics. Però especialment perquè en l'informe s'han de «descriure els riscos considerats més significatius de l'existència d'incorreccions materials, incloses les degudes a frau, un resum de les respostes de l'auditor als riscos esmentats i, si s'escau, de les observacions essencials derivades dels riscos esmentats», segons el literal de l'article 5.c) de la LAC que no difereix del que estableix l'article 10 del Reglament (UE) núm. 537/2014 d'aplicació a les auditories d'EIP.

En la Resolució de l'ICAC de 23 de desembre de 2016 s'ha publicat la modificació de determinades Normes tècniques d'auditoria i del Glossari de termes per tal d'incorporar els nous requeriments exigits per la LAC i pel Reglament (UE) núm. 537/2014 i, alhora, traslladar a les NIA-ES les NIA revisades i la nova NIA 701 de la IAASB. Recordar que les NIA-ES revisades entren en vigor per als treballs d'auditoria de comptes dels estats financers d'exercicis econòmics que s'inicien a partir del 17 de juny de 2016 i en tot cas als treballs d'auditoria de comptes contractats o encarregats a partir l'1 de gener de 2018, independentment dels exercicis econòmics als quals es refereixen els estats financers objecte del treball. No obstant això, la nostra recomanació per aquells que no tinguin previst haver d'utilitzar els nous models d'informes en les auditories que facin el 2017 és no només que s'hi comencin a familiaritzar, sinó també que comencin a fer l'exercici d'avaluar quines són en els seus clients les qüestions clau de l'auditoria definides, en terminologia de la NIA-ES 701, com «aquelles qüestions que,

segons el judici professional de l'auditor, han estat de la major significativitat en l'auditoria dels estats financers del període actual», qüestions clau que se seleccionen «entre les qüestions comunicades als responsables del govern de l'entitat» i també que revisin i reforcin, si cal, les seves comunicacions.

#### 5. PRINCIPI GENERAL D'INDEPENDÈNCIA I CAUSES D'INCOMPATIBILITATS

Estimem que el principi general d'independència així com la identificació d'amenaques i salvaguardes no varia substancialment i, per tant, si els mecanismes establerts ens permeten complir amb el TRLAC també ens permetran complir amb la LAC. Cosa diferent són les causes d'incompatibilitat que la LAC, com tots sabeu, regula de forma diferent per a les auditories d'EIP que per a les que no ho són. Així, la LAC:

- Modifica algunes de les circumstàncies personals i de prestació de serveis, en especial pel que fa a les auditories de les EIP.
- Modifica tant les extensions subjectives a entitats vinculades o amb una relació de control amb l'entitat auditada com les de l'auditor de comptes (entenent per auditor de comptes també a les societats d'auditoria i als auditors principals responsables del treball d'auditoria) amb els seus familiars, les persones o entitats relacionades directament amb aquests i altres persones o entitats pertanyents a la xarxa de l'auditor.
- Ha modificat el període de vigència de les incompatibilitats, modificació que ja està en vigor des de l'1 de gener de 2016 i que estableix que existeix una situació d'incompatibilitat:
  - Derivada de la prestació de serveis quan els serveis esmentats es prestin en el període comprès des de l'inici de l'exercici al qual corresponguin els comptes anuals, els estats financers o altres documents comptables auditats, fins a la data en què l'auditor de comptes o la societat d'auditoria finalitzi el treball d'auditoria. En el cas de les EIP la incompatibilitat derivada de serveis jurídics relacionats amb la prestació d'assessorament general, amb la negociació per compte de l'entitat auditada o amb la defensa dels interessos del client en la resolució de litigis cal estendre-la a l'exercici immediatament anterior.
  - Derivada de situacions personals, quan aquestes es produeixin en el període comprès des de l'inici del primer any anterior a l'exercici al qual corresponguin els comptes anuals, els estats financers o altres documents comptables auditats, fins a la data en què l'auditor de comptes o la societat d'auditoria finalitzi el treball d'auditoria.

Si bé, exceptuant la modificació del període de vigència, la resta entra en vigor per a les auditories d'estats financers dels exercicis econòmics que s'iniciïn a partir del 17 de juny



de 2016, cal controlar –en especial per a les incompatibilitats derivades de situacions personals– que no s'està dins de cap dels supòsits contemplats en la LAC per assegurar que es podrà continuar prestant el servei d'auditoria.

## 6. ORGANITZACIÓ INTERNA

També amb data d'entrada en vigor per a les auditories d'estats financers dels exercicis econòmics que s'iniciïn a partir del 17 de juny de 2016, en els articles 28 (per a les auditories de totes les entitats) i 42 (amb requeriments addicionals per a les auditories d'EIP) s'estableixen una sèrie de requeriments d'organització dels auditors quant a:

- Disposició de procediments administratius i comptables fiables i d'una sèrie de mecanismes que permetin tant assegurar el control i la protecció dels sistemes informàtics com «que garanteixin el compliment de les decisions i els procediments en el si de l'estructura funcional de l'auditor de comptes i en tots els nivells de la societat d'auditoria».

- Implantació d'un sistema de control de qualitat que garanteixi la qualitat de l'auditoria de comptes de conformitat amb el que estableixen les normes de control de qualitat intern.

- Dotar-se de sistemes, recursos i procediments apropiats per garantir la continuïtat i regularitat de les seves activitats d'auditoria de comptes.

Encara que durant el 2017 no tinguem auditories d'estats financers que s'iniciïn a partir del 17 de juny de 2016 i en espera d'un desenvolupament reglamentari d'alguns dels apartats establerts en aquests articles, sí que cal llegir els requeriments que s'hi imposen amb deteniment i avaluar si es disposa de mecanismes que els permetin complir i pel que fa a les polítiques i procediments de control de qualitat que tinguin establerts l'auditor o societat d'auditoria, assegurar-se que estan alineades amb el que es contempla en aquests articles.

En relació amb l'estructura organitzativa dels auditors d'EIP, l'article 45 de la LAC indica que reglamentàriament es pot determinar requisits relacionats amb l'estructura organitzativa i dimensió a complir pels auditors de comptes i societats d'auditoria d'EIP, aquests requisits hauran de ser proporcionals i modulats atenent a la complexitat de les tasques d'auditoria i la magnitud de l'entitat auditada. Caldrà esperar al desenvolupament reglamentari per avaluar-los i veure quin efecte poden tenir en els auditors d'EIP.

## 7. ORGANITZACIÓ DEL TREBALL

En relació amb l'organització del treball (article 29 de la LAC i en el cas de les EIP, addicionalment els articles 43 a 45), amb la mateixa data d'entrada en vigor que

els d'organització interna, es desenvolupen determinats aspectes alineats amb l'actual norma de control de qualitat però, a més, estableixen l'obligació de crear i documentar els següents registres relatius a l'activitat d'auditoria de comptes:

- Registre d'infraccions greus o molt greus de la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes, així com de les seves conseqüències eventuais i de les mesures destinades a reparar les infraccions i a modificar el sistema de control de qualitat intern. S'ha d'elaborar un informe anual que contingui un resum general de les mesures adoptades, que s'ha de divulgar al nivell intern apropiat.

- Registre de consultes, que contingui les sol·licituds formulades i l'assessorament rebut d'experts.

- Registre d'entitats auditades (el propi article 29 indica el seu contingut).

- Registre de reclamacions, que continguin les que hagin estat formulades per escrit i estiguin relacionades amb l'execució de les auditories de comptes.

Interpretem que els registres són "vius" en el sentit que es mantenen actualitzats en tot moment i, per tant, encara que no estiguem auditant estats financers d'exercicis que s'iniciïn a partir del 17 de juny de 2016 sí que cal plantejar-se i començar a organitzar, si no ho hem fet ja, com instrumentar-ho no només per incloure-hi la informació quan toca sinó també per mantenir-los actualitzats de manera continuada.

## 8. DEURES DE CONSERVACIÓ I CUSTÒDIA

El redactat de l'article 30 de la LAC amplia els deures de conservació i custòdia no només als papers de treball que constitueixin les proves i el suport de les conclusions de l'informe d'auditoria sinó també a altra documentació, informació, arxius i registres derivats del compliment de les obligacions establertes en els articles d'organització interna i treball descrites en els punts anteriors. Per tant, tot i que l'entrada en vigor d'aquest article és per a les auditories dels estats financers d'exercicis que s'iniciïn a partir del 17 de juny de 2016, cal considerar-lo en el moment que s'organitzen les polítiques i procediments que hem esmentat anteriorment.

Amb aquest article no hem pretès, en cap cas, destacar tots aquells aspectes d'organització que, almenys durant aquest any, ens obliguen a tenir al cap les dues Lleis d'auditoria sinó només aquells que nosaltres considerem més rellevants. En aquest sentit, esperem que l'article us hagi ajudat a reflexionar-hi i si a més us ha servit per aflorar-ne de nous, benvinguts seran. Per la nostra part continuarem treballant en la difusió de la LAC amb la publicació del Re-aprenent la Llei d'auditoria (disponible al web del Col·legi) i estarem atents al projecte de reglament per informar-vos del seu desenvolupament.

# l'pericials)

## Bones pràctiques en l'àmbit pericial (III)

Continuant amb la sèrie d'articles sobre bones pràctiques en l'àmbit pericial que la Comissió d'Actuacions Pericials va iniciar en el número 76 de L'Auditor, s'inclouen a continuació els relatius a "Recollida i anàlisi de la informació" i "Execució del treball i supervisió".



### RECOLLIDA I ANÀLISI DE LA INFORMACIÓ

La documentació obtinguda a partir de les diferents fonts d'informació utilitzades pel pèrit, sia subministrada per les parts, sia obtinguda d'altres fonts, constituirà l'evidència que suportarà

les conclusions del seu informe, per la qual cosa haurà de tenir especial cura a l'avaluar la seva fiabilitat.

Les fonts d'informació sobre les quals el pèrit aplicarà els procediments dissenyats per a la consecució dels objectius de l'encàrrec, es poden dividir en cinc tipus:

#### 1. Documentació proporcionada pel client

Generalment la informació proporcionada pel client consisteix en informació financera i la seva documentació suport, generada per la pròpia entitat o per tercers, essent la més habitual la següent:

##### a) Informació/documentació generada per l'entitat:

- Registres comptables
- Comptes anuals
- Informes de gestió i de comptabilitat analítica
- Resums de nòmines
- Detalls extracomptables d'immobilitzat i de càlculs d'amortitzacions
- Estadístiques de vendes
- Detalls de compres
- Llibres registre d'IVA
- Factures emeses
- Albarans de lliurament de mercaderia
- Comandes emeses

##### b) Documentació generada per tercers en relació amb l'entitat:

- Contractes
- Factures rebudes
- Albarans de transportistes

# 1

#### Dúnia Florenciano

Membre suplent de  
la Comissió d'Actuacions  
Pericials del CCJCC  
Directora de KPMG  
Forensic a l'oficina  
de Barcelona

#### Carlos Rincón

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

# 2

- Comandes rebudes dels clients
- Certificats d'inspecció de mercaderia
- Extractes bancaris
- Models de declaracions d'impostos
- Etc.

En relació amb la documentació proporcionada pel client, donada la responsabilitat del pèrit d'actuar amb la major objectivitat possible, són d'una gran rellevància els procediments de verificació i contrast que es duuguin a terme respecte a la documentació i informació generada per la pròpia societat (apartat a) anterior), a través de la documentació disponible que generen tercers (apartat b) anterior) i de fonts d'informació pública. També és evident que quan es tracta d'informació financera consistent en comptes anuals o en estats financers intermedis, l'abast de les comprovacions serà substancialment més reduït que el d'una auditoria de comptes, essent suficients proves de contrast o corroboració que permeti al pèrit, com a mínim, comprovar la coherència dels estats financers amb la resta de la informació comptable de l'entitat.

## 2. Documentació del procediment legal en curs

Generalment, qualsevol informe pericial té com a darrer objectiu incorporar-se en un procediment judicial o arbitral. En moltes ocasions, aquest procediment està en curs en el moment en què s'inicia el treball del pèrit, moment en el qual resultarà imprescindible la lectura dels escrits legals que s'hagin presentat per les parts en el procediment, tant a efectes d'obtenir un enteniment adequat del context legal, com per identificar qualsevol documentació aportada al procediment que pugui ser utilitzada pel pèrit en el desenvolupament del seu treball, essent recomanable el seu contrast, en la mesura que sigui possible.

## 3. Fonts d'informació pública i privada d'accés públic

En moltes ocasions les fonts d'informació pública constitueixen un complement molt significatiu en un informe pericial, essent inclús, de vegades, l'única informació a la qual el pèrit tindrà accés.

Amb els avenços de la tecnologia, la globalització i l'accés a internet, les fonts d'informació pública s'han multiplicat de forma vertiginosa en l'última dècada, existint multitud de fonts i bases de dades a les quals podem accedir, tant de manera gratuïta com a un preu assequible, i que permeten complementar o, inclús en moltes ocasions, fonamentar l'anàlisi realitzada pel pèrit.

Sense ànim de detallar totes les fonts d'informació disponibles, val la pena destacar les següents, pel seu ús comú i generalitzat: Registre Mercantil, Registre de la Propietat, Banc d'Espanya i Institut Nacional d'Estadística.

Mereixen especial esment també les fonts d'informació privades d'ús públic, entenent-hi com a tals aquelles bases de dades de caràcter privat que proporcionen determinada informació a canvi del pagament d'una quota o tarifa determinada. És el cas de les conegudes Informa, Axesor, Dun & Bradstreet, Amadeus, etc. En el cas de la utilització d'aquestes fonts d'informació, en funció de la rellevància de l'evidència obtinguda per a la prova pericial en qüestió i la solvència de la pròpia font, caldria plantejar-se, per part del pèrit, en la mesura del possible, el contrast de la informació a través d'altres fonts.

## 4. Documentació digital

En algunes ocasions, en funció de les circumstàncies, el pèrit pot basar algunes de les seves conclusions en evidència digital. Pot ser, per exemple, quan utilitza

correus electrònics per mostrar el coneixement o la relació d'alguna persona en alguna qüestió rellevant a efectes de la seva anàlisi. Per a l'obtenció de documentació digital, és del tot recomanable la utilització d'eines especialitzades no invasives que garanteixin la cadena de custòdia i la integritat de la informació, permetent una anàlisi que no vulneri drets fonamentals, a efectes d'evitar la invalidació de la prova.

## 5. Normativa

La utilització de normativa específica, per exemple en matèria comptable, és molt comuna en els informes pericials d'àmbit econòmic, per la qual cosa resulta rellevant que el pèrit conegui tota la normativa que resulta d'aplicació a la qüestió en litigi que pugui tenir incidència en la seva anàlisi i conclusions.

Finalment, esmentar, en relació amb les fonts d'informació utilitzades pel pèrit, que s'hauran de detallar en un apartat específic de l'informe a efectes que poguessin ser contrastades i com a element per limitar la responsabilitat del pèrit en relació amb aquelles conclusions diferents de les recollides en el seu informe, que podria haver assolit d'haver tingut accés a altres fonts d'informació. Així mateix, és recomanable que, en la mesura del possible, les evidències documentals s'acompanyin com a annex a l'informe, ja sigui en format paper o digital, a efectes que el jutge, àrbitre o altres parts interessades (pèrit judicial, pèrit contra part, etc.) puguin revisar-les i fer les observacions que considerin oportunes.



## EXECUCIÓ DEL TREBALL I SUPERVISIÓ

Durant la fase d'execució del treball el pèrit ha de realitzar aquells procediments i anàlisis

que, per a cada cas concret, li permetin obtenir evidències suficients per concloure sobre els aspectes respecte als quals se li ha sol·licitat la seva opinió com a expert.

En el present apartat es plantegen diverses qüestions que el pèrit ha de prendre en consideració durant l'execució del treball, així com la importància d'una supervisió adequada.

### 1. Execució del treball

La finalitat principal de qualsevol informe pericial és contribuir a l'aclariment de qüestions complexes o de caràcter tècnic alienes a l'àrea d'especialització del jutge o tribunal. Per fer-ho, el pèrit ha de tenir presents determinades qüestions durant l'execució de l'encàrrec.

En primer lloc, el pèrit ha de tenir present en tot moment l'objectiu i l'abast del treball, la qual cosa és indispensable per (i) recaptar la informació necessària, (ii) realitzar procediments i anàlisis dirigits a obtenir les evidències que permetin concloure sobre les qüestions plantejades i (iii) planificar adequadament el temps i la forma de realització d'aquests procediments, cenyint-se als terminis de lliurament marcats pel client o, en molts casos, pel propi procediment judicial.

Amb independència que cada cas requereix que es duguin a terme procediments específics o individualitzats, existeixen determinats procediments de caràcter genèric que es duen a terme de forma recurrent:

#### ■ Verificació de la integritat i exactitud de la informació obtinguda.

La rellevància que té la veracitat en l'àmbit pericial fa indispensable que la informació en la qual es basa el treball del pèrit sigui certa, fiable, precisa, completa i no presenti inconsistències. En aquest sentit, si bé el treball d'un pèrit no implica la realització d'una auditoria de la informació financera utilitzada per ell, resulta convenient realitzar determinats procediments dirigits a assegurar que determinada informació crítica utilitzada pel pèrit reuneixi les característiques anteriors, tals com tècniques de mostreig, la conciliació de la informació comptable i extracomptable facilitada pel client amb la inclosa en els comptes anuals dipositats en el registre mercantil, etc.

### ■ Tractament i anàlisi de la informació obtinguda.

La informació utilitzada pel pèrit pot ser quantiosa i/o trobar-se en diversos suports (electrònic, paper, etc.), per això és habitual convertir-la a un format que permeti optimitzar la seva gestió i anàlisi. En aquest sentit, el tractament preliminar de la documentació obtinguda facilita i agilitza notablement les tasques de selecció, categorització o interpretació de la informació que formen part de l'execució del treball, al mateix temps que facilita les comprovacions i redueix el nombre d'errors.

### ■ Obtenció i presentació de resultats.

Un element crític en els encàrrecs pericials de caràcter economicofinancer és la presència de xifres, càlculs i altres referències numèriques. Això fa essencials l'exactitud i precisió aritmètica, a fi i efecte de dotar a l'informe de rigor i credibilitat. En aquest sentit, és recomanable que la presentació dels càlculs i resultats es dugui a terme mantenint el caràcter il·lustratiu i aclaridor que ha de caracteritzar a qualsevol informe pericial. Per facilitar l'enteniment del treball realitzat, és recomanable: realitzar els càlculs de forma ordenada i seqüencial, presentar les fórmules aplicades, representar gràficament determinats resultats i indicar les referències i fonts utilitzades (índexs, sèries de dades històriques, tipus d'interès legal del diner, tipus de canvi, etc.).

### ■ Interpretació de resultats i exposició de conclusions.

Per poder vincular els resultats obtinguts amb les qüestions plantejades i donar-los resposta, és necessari realitzar un exercici interpretatiu. En la interpretació de resultats, el pèrit ha de tenir sempre presents la importància de la veracitat, la imparcialitat i l'objectivitat. Per això, s'ha d'ajustar a la realitat, prendre en consideració tant el que pugui perjudicar com afavorir a qualsevol de les parts i abstenir-se de realitzar judicis subjectius, valoratius o jurídics. En definitiva, el pèrit ha d'exposar la seva opinió professional sobre la base de l'evidència obtinguda en el desenvolupament de l'encàrrec.

### ■ Elaboració de l'informe.

Tots els procediments que es duen a terme en el decurs de l'execució del treball, es materialitzen en un document escrit (informe o dictamen pericial, informe d'ús intern, etc.). En aquest punt, resulten fonamentals la claredat expositiva, la concreció i la concisió, tant en el decurs de l'informe com en les conclusions. Contribueixen a això:

- L'ús d'un llenguatge precís i assequible per als destinataris de l'informe, que eviti l'ús de tecnicismes innecessaris.

- Una exposició lògica i seqüencial dels procediments duts a terme, els resultats i evidències obtingudes i les conclusions, tot això organitzat en paràgrafs breus que facilitin la compressió de l'exposat.

## 2. Supervisió del treball

El pèrit pot executar personalment la totalitat de l'encàrrec o, si escau, disposar d'un equip que li doni suport per a l'execució de diferents aspectes de l'encàrrec. En qualsevol cas, resulta essencial l'establiment i aplicació de procediments de supervisió i control dirigits a que el treball sigui consistent, coherent i estigui lliure d'errors.

Així mateix, com a part del procés de supervisió, és habitual que el pèrit mantingui comunicacions amb el client i/o els seus assessors legals a l'objecte d'assegurar que no s'ha omès cap qüestió significativa i que les circumstàncies que envolten el cas i la informació facilitada pel client no han sofert modificacions substancials durant la realització del treball. En cas que sigui necessari, es procedeix a l'actualització d'aquells aspectes de l'informe afectats per nous esdeveniments o informacions.

Cal assenyalar que, si durant l'execució de l'encàrrec el pèrit identifica alguna dificultat o contratemps significatiu, ho ha de posar en coneixement del client amb la major brevetat possible, per tal d'avaluar les possibles alternatives o les conseqüències derivades de la impossibilitat de completar el treball.

Així mateix, si amb posterioritat a la data d'emissió de l'informe pericial i abans de la seva ratificació el pèrit conegués alguna informació que fes necessari realitzar alguna precisió o correcció significativa, ho ha de posar de manifest davant el seu client i el tribunal corresponent.

En resum, la fase d'execució del treball pot incloure, entre d'altres, tasques de verificació de la integritat de la informació, i el seu tractament i anàlisi i obtenció i interpretació de resultats. En aquest procés, la supervisió i el control són essencials per garantir la qualitat del treball. Tot això contribueix a que l'informe pericial compleixi amb l'objectiu d'aclarir les qüestions que puguin sorgir al jutge o tribunal en relació amb qüestions tècniques alienes a la seva experiència i formació, permetent una presa de decisions fonamentada.

# l'fiscal)

## Possible inconstitucionalitat de l'impost sobre el valor de la producció de l'energia elèctrica i dubtosa compatibilitat d'aquest impost amb el dret de la Unió Europea



**Llorenç Maristany**

*Vicepresident d'AEDAF*

*Membre de la Comissió Fiscal del CCJCC*

*Economista-Assessor fiscal*

*Maristany, Osés, S.L.P.*

La Llei 15/2012, de 27 de desembre, de mesures fiscals per a la sostenibilitat energètica, va crear, entre d'altres, l'impost sobre el valor de producció de l'energia elèctrica (en endavant IVPEE). En el preàmbul de la Llei es va establir que el seu objectiu era «harmonitzar el nostre sistema fiscal amb un ús més eficient i respectuós amb el medi ambient i la sostenibilitat», i afegia que «el fonament bàsic d'aquesta Llei està en l'article 45 de la Constitució, precepte en què la protecció del nostre medi ambient es configura com un dels principis rectors de les polítiques socials i econòmiques». Malgrat tot, el Tribunal Suprem, lluny de veure aquesta finalitat com a base de l'impost, planteja dues qüestions d'inconstitucionalitat, sobre 4 dels 11 articles que regulen l'impost, de manera que, planteja, en definitiva, la inconstitucionalitat del tribut. El TS entén que l'IVPEE estaria sotmetent a tributació la mateixa capacitat econòmica per la qual els productors ja estan tributant a l'IAE, la qual cosa, davant la inexistència d'una finalitat addicional més enllà de la recaptatòria, l'IVPEE podria ser contrari al principi de capacitat econòmica que proclama l'article 31.1 de la Constitució.

Així doncs, malgrat que la Llei fa esment a una finalitat especialment mediambiental, als preceptes que regulen l'IVPEE no s'estableix cap criteri diferenciador en funció de la contaminació mediambiental que aquestes plantes generadores provoquen. L'estructura de l'impost estableix una tributació idèntica per a totes les fonts i tecnologies de producció de l'electricitat, amb independència de l'impacte que cadascuna pugui generar al medi ambient. Respecte a això, l'advocat de l'Estat apel·la a que la contaminació que es pretén evitar no és la generada per les fonts de producció, sinó que, tal com recull l'apartat I del preàmbul, el que es pretén pal·liar són els costos mediambientals generats per les importants inversions en xarxes de transport i distribució. Malgrat tot, no apareix aclarida la vinculació entre les inversions a les xarxes de transport i distribució de l'energia elèctrica i l'impacte mediambiental que s'al·lega però que de cap manera es justifica. No s'estableix cap element a l'impost que permeti verificar que es compleixi la premissa que qui contamina paga, al marge que aquesta contaminació, comparada amb la generada per les fonts generades, sembla irrellevant si la qüestió és, realment, protegir el medi ambient.



El propi Tribunal Suprem manifesta que quan s'analitza l'estructura del tribut es comprova que cap dels seus elements configuradors es posa al servei del suposat objectiu mediambiental.

Davant la conclusió a la qual arriba el TS i sobre la qual bascula la qüestió d'inconstitucionalitat plantejada, l'IVPEE es revela doncs, desproveït d'una finalitat diferent de la merament pressupostària. Per aquest motiu, resulta obligat qüestionar-se la conformitat d'aquest impost amb la Normativa Europea i, concretament, amb la Directiva 2008/118/CE del Consell, de 16 de desembre de 2008, relativa al règim dels impostos especials, i per la qual es deroga la Directiva 92/12/CEE. Podríem estar davant d'un altre cas en què el Legislador espanyol sotmet a una tributació addicional els productes subjectes a impostos especials, sense que existeixi una finalitat més enllà de la merament recaptatòria. Es pot, per tant, esperar que el Tribunal Europeu declari la seva incompatibilitat amb el Dret Europeu tal com ja va succeir amb el famós "cèntim sanitari", amb el qual l'Estat va gravar doblement el combustible sota una suposada finalitat sanitària que va ser qualificada pel Tribunal de Justícia de la UE com a merament recaptatòria.

Dit això i davant la nova regulació de la responsabilitat patrimonial de l'Estat, resulta aconsellable impugnar les autoliquidacions presentades dintre del termini de prescripció de 4 anys, al·legant tant la inconstitucionalitat com l'oposició al Dret Europeu d'aquest impost, en espera que es plantegi una qüestió prejudicial sobre aquest impost o es resolgui sobre la inconstitucionalitat plantejada.



# l'comptabilitat)

## Novetats introduïdes en la recent modificació del Pla general de comptabilitat i les NOFCAC



**Gemma Soligó**

*Membre de la Comitè Tècnic  
del CCJCC*

Sòcia

Grant Thornton, SLP

### INTRODUCCIÓ

En data 17 de desembre de 2016 es va publicar en el BOE el Reial decret 602/2016, de 2 de desembre, pel qual es modifica el Pla general de comptabilitat aprovat pel Reial decret 1514/2007, de 16 de desembre, el Pla general de PIME aprovat pel Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre i les NOFCAC aprovades pel Reial decret 1159/2010 i les Normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense finalitat lucrativa aprovades pel Reial decret 1491/2011, de 24 d'octubre. Aquest Reial decret és conseqüència del necessari desenvolupament reglamentari del procés d'harmonització comptable amb la Directiva 2013/34 UE redactada amb la finalitat de simplificar les obligacions comptables de les petites empreses. Amb la seva publicació s'han concretat els aspectes a considerar en el procés d'harmonització ja iniciat amb l'aprovació de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'auditoria de comptes que ja recollia les modificacions necessàries en el Codi de comerç i la Llei de societats de capital per transposar al nostre ordenament jurídic la Directiva Europea indicada.

El primer que és important recordar és que si bé l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes va publicar, a efectes d'informació pública, un esborrany d'aquest Reial decret el mes de desembre de 2015, ha hagut de passar més d'un any perquè aquest Reial decret veiés finalment la llum, amb la conseqüent preocupació dels usuaris de la informació financera i dels professionals que havien d'aplicar les noves normes comptables ja aprovades des de l'1 de gener de 2016.

Un altre aspecte a destacar és que el procés de simplificació comptable que emana d'aquesta nova normativa contrasta amb el camí que segueixen les Normes internacionals d'informació financera que es veuen sotmeses a un continu procés de revisió i modificació. Modificacions que, sens dubte, implicaran una major complexitat en l'aplicació d'aquestes normes comptables i un increment de la informació a revelar als usuaris dels estats financers formulats sota aquesta normativa. Així, a Espanya, com en altres països, haurem de conviure amb dues normatives: les Normes internacionals d'informació financera, en continu procés d'actualització i d'adopció gradual, i la pròpia normativa comptable nacional, amb una important simplificació, àmpliament reclamada, en allò que resulta aplicable a les petites i mitjanes empreses.

## EN QUÈ S'HAN CENTRAT LES ÚLTIMES MODIFICACIONS?

1

**Simplificació de les obligacions comptables**

Quan es pugui formular el balanç en model abreujat, **l'estat de canvis en el patrimoni net i l'estat de fluxos d'efectiu** no seran obligatoris (art. 34 CC i art. 257.3 LSC).

En virtut de la modificació dels articles 260 i 261 del TRLSC es redueix la informació a subministrar en la **memòria abreujada i PIME**.

2

**Modificació criteris de registre i valoració dels actius intangibles**

Els immobilitzats intangibles seran tots de vida útil definida.

Quan la vida útil d'aquests actius no es pugui determinar de manera fiable s'amortitzaran comptablement en un termini de deu anys (en 20 fiscalment).

3

**Revisió de les NOFCAC**

Modificacions a la **dispensa de consolidació** i a les **societats excloses de la consolidació**.

## SIMPLIFICACIÓ DE LES OBLIGACIONS COMPTABLES

### a) S'equipara l'àmbit d'aplicació del Pla de pimes

als límits per a la formulació de comptes anuals abreujats (s'han de complir dos dels tres paràmetres durant dos anys):

| ANTERIORS       |                                                                                                   | NOUS            |
|-----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|
| 2.850.000 euros |  Actiu         | 4.000.000 euros |
| 5.700.000 euros |  Xifra negocis | 8.000.000 euros |
| 50              |  Treballadors  | 50              |

### b) Formulació de comptes anuals abreujats.

Si l'empresa forma part d'un grup d'empreses en els termes descrits en la norma d'elaboració dels comptes anuals 13a – Empreses del grup, multigrup i associades, per a la quantificació dels imports es tindrà en compte la suma de l'actiu, import net de la xifra de negocis i número mig de treballadors del conjunt de les entitats que conformen el grup. Aquesta regla no serà aplicable quan la informació financera de la societat s'integri en els comptes consolidats de la dominant. És a dir, s'hauran d'efectuar les següents consideracions:



Sembla que el que el legislador ha volgut recollir en aquest canvi normatiu és prioritzar la informació en funció de la dimensió i considerant la seva inclusió en uns comptes anuals més amplis, com poden ser els d'un grup, però davant aquest canvi cal destacar que:

■ El grup a considerar no és el definit en l'article 42 del Codi de comerç, que pressuposa un control vertical sinó el més ampli definit en la norma d'elaboració dels comptes anuals 13a – Empreses del grup, multigrup i associades, que inclou les societats que es troben sota direcció única (els denominats grups horitzontals).

■ En tot aquest canvi normatiu no es fa referència a quin ha de ser el grup que formula els comptes anuals consolidats i si la societat dominant última del grup que formula els comptes anuals consolidats ha de ser necessàriament espanyola o no.

Recordar, en aquest sentit, que les entitats qualificades d'interès públic no podran formular comptes anuals abreujats.

#### c) Informació més important que se simplifica:

■ Quan es pot formular el balanç en model abreujat, l'estat de canvis en el patrimoni net no serà obligatori.

■ En relació amb la informació a incloure en la memòria abreujada, se suprimeixen les següents notes o informació:

- Aplicació de resultats.
- Tota la informació sobre els actius de vida útil indefinida ja que aquests han passat a ser amortitzables.
- Tota la informació relativa a participacions en societats del grup, multigrup i associades. Només s'haurà d'informar de les correccions valoratives per deteriorament.
- L'import disponible de les línies de descompte, així com de les pòlisses concedides a la societat amb els seus límits respectius i la part disposada.
- Classes d'accions en les quals es divideix el capital social.
- Circumstàncies que restringeixen disponibilitat de reserves.
- Import dels sous, dietes i remuneracions de qualsevol classe meritats en l'exercici pels administradors i personal d'alta direcció.
- En la situació fiscal només s'haurà d'informar de la despesa per impost sobre beneficis corrent i qualsevol informació la publicació de la qual sigui exigida per la norma tributària.

En relació amb aquest últim aspecte, s'ha de destacar que la informació tributària obligatòria continuarà essent aplicable com poden ser les mencions d'aplicació general que a continuació es mostren de forma resumida:

#### Article 86: Operacions de reorganització (entitat adquirent)

- Període impositiu en què la transmetent va adquirir els béns transmesos
- L'últim balanç tancat per la transmetent
- La relació de béns adquirits que s'hagin incorporat als llibres de comptabilitat per un valor diferent a aquell pel qual figuraven en la transmetent, expressant ambdós valors
- La relació de beneficis fiscals els requisits dels quals hagi de mantenir l'adquirent

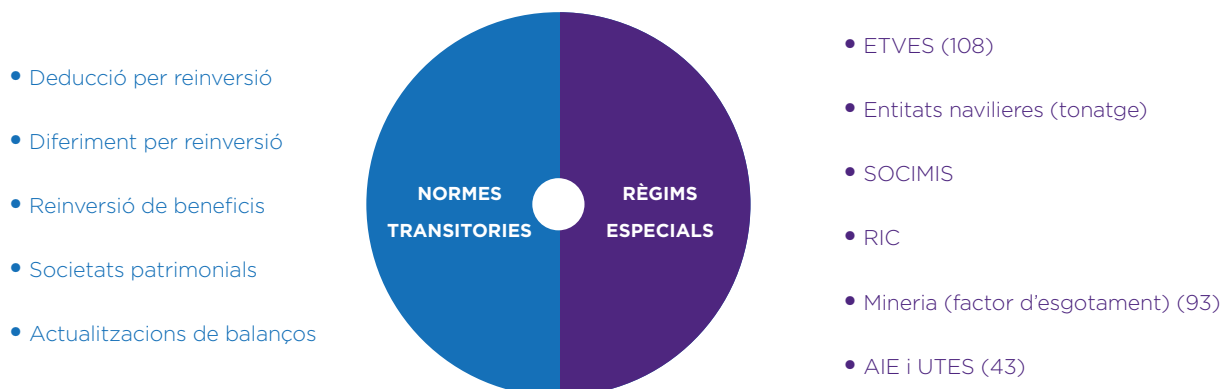
#### Operacions de reorganització (socis) (art. 86)

- Els socis persones jurídiques de les entitats que intervenen en la operació han d'incloure en la Memòria:
- El valor comptable i fiscal dels valors lliurats
- El valor pel qual s'han comptabilitzat els valors rebuts

#### Revaloritzacions voluntàries (art. 122)

- Import de la revalorització
- Elements afectats per la revalorització
- Període o períodes impositius en què es van practicar les revaloritzacions

Una altra informació tributària a incorporar en la memòria:



És important plantejar-nos què s'ha de fer amb l'altra informació a incloure en la memòria regulada per una altra legislació, per exemple, la informació sobre el termini de pagament als proveïdors, exigida per la disposició addicional tercera de la Llei 15/2010, de 5 de juliol, de modificació de la Llei 3/2004, de 29 de desembre, per la qual s'estableixen mesures de lluita contra la morositat en les operacions comercials. En l'exposició de motius del primer esborrany d'aquest Reial decret, publicat a efectes d'informació pública, s'indicava que aquesta informació deixava de ser obligatòria per a les petites empreses, menció que s'ha suprimit en la versió del Reial decret finalment aprovada. No obstant això, en la disposició final tercera, s'habilita al Ministeri de Justícia perquè mitjançant Ordre ministerial es pugui fixar el contingut estandarditzat i separat de la informació, que al marge dels comptes anuals, hagin de presentar en el Registre Mercantil els empresaris obligats a dipositar els seus comptes anuals, quan per imperatiu legal o altres raons idònies de política legislativa sigui obligatori o convenient el subministrament de la informació que fins a la data s'exigia en la memòria per disposicions mercantils o d'una altra índole.

#### **d) Informació en memòria dels comptes anuals normals.**

Els canvis més significatius a considerar són referents a modificacions i ampliacions d'informació, de les quals, les més significatives són les següents:

- Modificació de les normes de valoració i informació a incloure dels actius que eren de vida útil indefinida sobre la base del canvi de criteri que s'explica més detalladament a continuació.
- En relació amb l'apartat 23 i a la nota d'Operacions amb parts vinculades: en el cas que l'empresa hagués satisfet, total o parcialment, la prima de l'assegurança de

responsabilitat civil de tots els administradors o d'alguns per danys ocasionats per actes o omissions en l'exercici del càrrec, s'indicarà expressament amb indicació de la quantia de la prima. En relació amb aquesta informació, cal destacar que la modificació de l'article 260 de la Llei de societats de capital, aprovada amb la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'auditoria de comptes, aquesta informació sembla que també s'estén a l'alta direcció.

- Quant a l'apartat 24, s'ha d'incloure el número mig de persones empleades en el curs de l'exercici amb discapacitat major o igual al trenta-tres per cent, indicant les categories a les quals pertanyen.

Un altre aspecte a considerar és que en el Reial decret que modifica el Pla general de comptabilitat, quan es fa referència a l'import de les remuneracions dels administradors a subministrar, s'indica que, quan els membres de l'òrgan d'administració siguin persones jurídiques, s'haurà d'informar de la retribució satisfeta a la persona jurídica administradora que en els seus comptes anuals haurà d'informar de les retribucions satisfetes a les persones jurídiques. No obstant això, en la modificació de l'article 260 de la Llei de societats de capital abans esmentada, s'indica que els requeriments d'informació requerits per als administradors que siguin persones jurídiques s'estendran també a les persones físiques que els representen.

### **CANVIS EN ELS CRITERIS DE VALORACIÓ**

- a) En relació amb els canvis de criteris de valoració, els actius intangibles passen a ser tots de vida útil definida i, per tant, s'hauran d'amortitzar de forma sistemàtica durant el període en el qual es prevegi que generaran beneficis econòmics. Quan la vida útil d'aquests actius no es pugui

estimar de manera fiable s'amortitzaran en un termini de deu anys. En tot cas, com a mínim anualment s'haurà d'avaluar si existeixen indicis de deteriorament.

Dels actius intangibles que tenien vida útil indefinida, recordem que el més representatiu és el fons de comerç que només podrà figurar en un balanç d'uns comptes anuals individuals quan s'hagi adquirit a títol onerós en el context d'una combinació de negocis (mètode d'adquisició). Es presumirà, excepte prova en contra, que la vida útil del fons de comerç és de deu anys i que el mètode de recuperació és lineal.

L'amortització d'aquests actius intangibles es podrà efectuar de manera prospectiva en un període de 10 anys a partir de l'1 de gener de 2016. No obstant això, la disposició transitòria única d'aquest Reial decret estableix la possibilitat d'efectuar l'amortització de forma retrospectiva amb càrrec a reserves, seguint un criteri lineal i una vida útil de 10 anys a partir de la data d'adquisició o des de l'inici de l'exercici en què es va aplicar per primera vegada el vigent Pla general de comptabilitat. S'utilitzaran reserves de lliure disposició i, si no hi hagués quantia suficient, la reserva per fons de comerç. El càrrec per amortització que resulti d'aplicar aquest criteri al valor inicial de l'element patrimonial s'haurà de minorar en la pèrdua per deteriorament que hagués reconegut l'empresa des de la data en què s'iniciï el còmput de deu anys. L'aplicació de l'alternativa escollida s'haurà d'efectuar de forma uniforme.

Quan s'esculli l'opció prospectiva no farà efecte en la informació comparativa de l'exercici 2015, mentre que si s'escull l'opció retrospectiva, els comptes anuals de

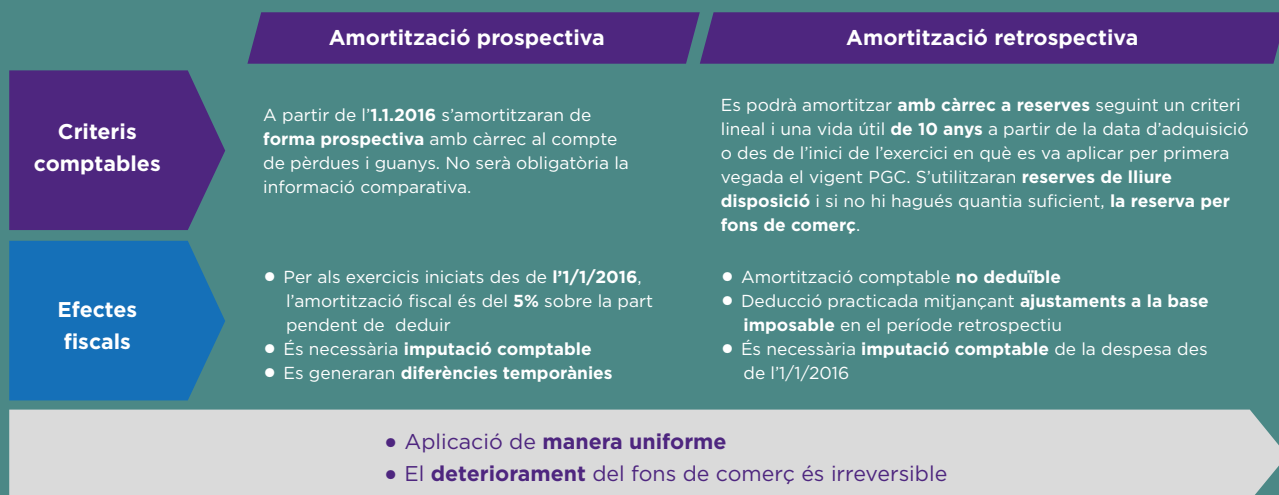
l'exercici 2015 que es presenten de forma comparativa, hauran de ser objecte de la corresponent reexpressió.

La reserva per fons de comerç romanent es reclassificarà a reserves voluntàries en l'import que superi el fons de comerç comptabilitzat en l'actiu del balanç. A partir de l'1 de gener de 2016 no serà obligatòria la dotació d'aquesta reserva.

Com a mínim anualment, igual que en l'immobilitzat material, s'analitzarà si existeixen indicis de deteriorament de valor de les unitats generadores d'efectiu a les quals s'hagi assignat un fons de comerç i s'avaluarà el seu eventual deteriorament. El deteriorament enregistrat del fons de comerç no serà objecte de reversió.

Aquestes modificacions operaran en el registre i valoració dels fons de comerç que figuren en els comptes anuals consolidats formulats sota normativa espanyola (NOFCAC). Recordem que aquells grups que formulen els seus comptes anuals consolidats sota normativa internacional (IFRS) continuaran registrant els seus actius de vida útil indefinida d'acord amb aquesta normativa, és a dir, no seran objecte d'amortització i cada any, obligatòriament, s'haurà d'efectuar el test de deteriorament. Això, sens dubte, generarà incongruències significatives entre el tractament comptable obligatori establert per a la formulació dels comptes anuals individuals en què aquests actius hauran de ser objecte d'amortització i el seu tractament a nivell de comptes anuals consolidats.

A continuació, esquemàticament, es mostra el tractament comptable i fiscal previst per a l'amortització, tant prospectiva com retrospectiva, del fons de comerç previst en la disposició transitòria única:





### AMORTITZACIÓ DEL FONS DE COMERÇ DE FORMA RETROSPECTIVA



**b)** Finalment, un altre canvi destacable quant als criteris de valoració i presentació fa referència als drets d'emissió de gasos d'efecte hivernacle, els quals passen a ser classificats com a existències, independentment que es mantinguin per a la seva alienació posterior o per al seu consum per l'emissió de gasos.

### REVISIÓ DE LES NORMES PER A FORMULACIÓ DE COMPTES ANUALS CONSOLIDATS (NOFCAC)

En relació amb els comptes anuals consolidats formulats sota normativa espanyola, els canvis que s'inclouen en aquest Reial decret són els següents:

- Es dispensa per raó de dimensió excepte que alguna de les societats del grup tingui la consideració d'entitat d'interès públic.
- S'introdueixen nous supòsits per excloure determinades societats dependents del procés de consolidació:
  - En casos extremadament rars en què la informació necessària per elaborar els estats financers consolidats no es pugui obtenir per raons degudament justificades.
  - Que la tinença de les accions o participacions de la societat dependents exclosa tingui exclusivament per objectiu la seva cessió posterior.
  - Que restriccions severes i duradores obstaculitzin l'exercici del control de la societat dominant sobre la dependent.

■ S'han efectuat modificacions en els comptes anuals consolidats derivats del nou tractament, ja comentat, del fons de comerç de consolidació i altres aspectes relatius a l'impost sobre societats consolidat.

En conclusió, cal esperar modificacions significatives en els comptes anuals dels exercicis que s'iniciïn a partir de l'1 de gener de 2016, data d'aplicació de tots aquests canvis aprovats. D'altra banda, i encara que no sigui l'objecte d'anàlisi d'aquest article, simplement recordar que els canvis fiscals aprovats pel Reial decret 3/2016, de 2 de desembre, també ocasionarà importants modificacions en el tractament de determinats impostos diferits. Això serà degut, bàsicament, a la modificació en el tractament tributari aplicable al deteriorament, a les pèrdues derivades de la transmissió de la cartera de participades i a les pèrdues derivades de la liquidació i/o extinció de les participades i el règim transitori previst per a la seva aplicació en aquells deterioraments de la cartera de participades generals en períodes impositius iniciats amb anterioritat a l'1 de gener de 2013.

# l'escola d'auditoria)

## La gestió de la qualitat en les firmes d'auditoria: el cas Auren



**Mónica Arroyo**

Màster en Auditoria de  
Comptes i Comptabilitat



Tutor

**Josep Lluís del Olmo**

Tutor del TFM  
Doctor per la Universitat Abat  
Oliba CEU  
Director de Postgrau i  
Extensió Universitària  
Universitat Abat Oliba CEU

Aquest article és un extracte del treball de fi de Màster de la promoció 2015/16, del Màster en Auditoria de Comptes i Comptabilitat de la Universitat Abat Oliba.

El sector de l'auditoria està en constant canvi normatiu, per això, hem volgut centrar aquest treball en la Norma de control de qualitat interna, amb resolució de 25 d'octubre de 2011, per la qual els auditors de comptes i societats d'auditoria havien de tenir implementats sistemes de control de qualitat interns abans de l'1 de gener de 2013, i la seva posterior modificació, amb resolució de 20 de desembre de 2013, en la qual s'inclou l'avui vigent Norma de control de qualitat intern en les Normes internacionals d'auditoria.

L'objectiu de treball consistia en analitzar com les "Big Four" aplicaven aquesta gestió i comparar-ho amb una firma d'auditoria concreta més petita, en aquest cas Auren Auditores S.L.P i poder observar així les principals diferències entre elles.

En l'estructura del treball hem cercat, en primer lloc, la definició de gestió i de qualitat, així com les seves tècniques de millora i eines estadístiques que fan possible la seva anàlisi. A continuació ens hem introduït en el món de l'auditoria, hem definit què és, quants tipus hi ha, com es regula, la seva evolució i una breu anàlisi de la situació economicofinancera de les principals firmes d'auditoria, així com de les més petites. En el tercer apartat del treball, hem analitzat la gestió de la qualitat de les "Big Four", per centrar-nos, posteriorment, en Auren Auditores S.L.P. En el darrer apartat, hem comparat la gestió de la qualitat de les "Big Four" amb la gestió que estableix una firma més petita, en aquest cas Auren.

### 1. ANÀLISI DE LA GESTIÓ DE LA QUALITAT EN LES "BIG FOUR"

Hem analitzat com Deloitte, E&Y, PwC i KPMG ("Big Four") gestionen els controls de qualitat, quines mesures estableixen per dur a terme la seva conservació i quines són les similituds entre elles, per comparar-ho, posteriorment, amb la firma d'auditoria Auren.

## 2. ANÀLISI DE LA FIRMA: AUREN

### Història i òrgans de govern

Auren va ser constituïda a Madrid el 17 d'abril de 1998, mitjançant la integració de firmes locals o autonòmiques de Barcelona, Madrid, Màlaga, Càceres, Palma de Mallorca, Sevilla i València. La darrera integració va ser el 30 de desembre de 2014 per la societat Euroaudit Auditores S.P.A.

L'estratègia i control de la firma s'estableix des d'Auren Servicios Profesionales Avanzados, S.L., en la qual participen de manera accionarial les diverses societats operatives.

L'agost de 2016, Auren va culminar un procés de fusió en el qual mitjançant la creació d'una firma única va integrar-hi les anteriors firmes locals i autonòmiques.

La firma opera en 36 ciutats fora d'Espanya situades a Alemanya, Argentina, Xile, Colòmbia, Holanda, Mèxic, Portugal i Uruguai.

Els quatre òrgans de govern de la firma són:

- La Junta General de Socis, les seves funcions estan descrites en els estatuts o el reglament de règim interior de la firma.
- El Consell d'Administració vetlla pel desenvolupament de l'organització i, de forma especial, pel compliment de les normes de qualitat i independència establertes.
- El Comitè de Socis el componen un soci de l'àrea d'auditoria per cada oficina de la firma i li correspon la coordinació de totes les activitats professionals relacionades amb l'auditoria.
- La Comissió d'Auditoria la conformen quatre socis i el responsable tècnic i de control de qualitat de la firma.

## 3. ANÀLISI DE LA GESTIÓ DE LA QUALITAT D'AUREN

El control de qualitat intern d'Auren està dissenyat d'acord amb el contingut de la Norma de control de qualitat intern. Aquest està delegat en la Comissió d'auditoria que reporta al responsable del Consell d'Administració, en aquest cas, Antoni Gómez.

El Manual de qualitat d'Auren recull les polítiques i procediments destinats a garantir la independència, objectivitat i integritat en el desenvolupament de les auditories, els processos d'acceptació i continuïtat de clients, les normes generals de gestió dels recursos humans i la formació del personal, les normes generals per a la realització, supervisió, control de qualitat i tancament dels treballs, la custòdia de la documentació corresponent, les normes d'utilització i seguretat del software d'auditoria, a més dels requisits mínims dels sistemes informàtics utilitzats, les normes, procediments i qüestionaris utilitzats en la supervisió del compliment amb les normes establertes (monitoring) i el processament de consultes, diferències d'opinió, queixes i reclamacions. El manual s'actualitza de manera regular.

Els procediments i sistemes de control de qualitat són comuns a totes les oficines de la firma.

El Manual de control de qualitat és complementat amb un Manual d'auditoria, que conté les regles i procediments concrets de realització del treball d'auditoria. Per a això, la firma utilitza una eina de software d'auditoria denominada *Caseware*.

Els treballs són revisats i supervisats pels responsables i, anualment, s'estableix un programa de seguiment de control de qualitat.

D'altra banda, Auren està sotmesa als controls de qualitat externs dels següents tres organismes:

- Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes (ICAC): organisme regulador i supervisor de la professió a Espanya.
- Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE): corporació professional a la qual pertany la firma.
- Public Company Audit Oversight Board (PCAOB): organisme nord-americà supervisor de les auditories d'entitats subjectes al control de la SEC

## 4. COMPARATIVA DE LA GESTIÓ DE LA QUALITAT DE LES "BIG FOUR" VS. AUREN

### 4.1. Similituds "Big Four" vs. Auren

A l'analitzar al detall el control intern i extern de la qualitat en les firmes d'auditoria, hi hem constatat les següents similituds:

- a) Totes emeten una declaració anual sobre l'eficiència en el funcionament del sistema de control de qualitat, fan signar a cada una de les entitats jurídiques que tenen com a activitat l'auditoria un acord d'adhesió al sistema de control de qualitat i, per tant, el Manual de qualitat de cadascuna d'elles cobreix els requisits establerts per l'NTA (Norma tècnica d'auditoria) sobre la qualitat emesos per l'ICAC, la qual ha adoptat la norma internacional de control de qualitat emesa per la International Federation of Accountants (IFAC), denominada ISQC1.
- b) Al ser empreses globalitzades per tot el món, mantenen procediments i sistemes de control de qualitat comuns en totes les oficines i directrius generals que segueixen tota la direcció. Les funcions dels responsables del control de qualitat són molt similars i els arxius de totes les empreses auditades estan centralitzats en una sola unitat de xarxa, cosa que fa molt més fàcil accedir a la informació per modificar-la, consultar-la o avaluar la independència dels serveis que no siguin d'auditoria, prestats als mateixos clients. Per això, tots els socis i personal que treballa per a les firmes d'auditoria analitzades estan obligats a signar anualment una declaració d'independència respecte als clients.

c) Tant les "Big Four" com Auren, tenen softwares informàtics actualitzats i equips tècnics que ajuden a millorar les diferents aplicacions informàtiques a les noves actualitzacions normatives.

d) Amb la implantació a Espanya de les Normes internacionals d'auditoria, s'integra un nou bloc normatiu, que s'enfoca cap a la pràctica internacional, emfatitzant la importància d'alguns aspectes clau com és el coneixement del client i el seu entorn, l'anàlisi i avaluació de riscos, el coneixement i avaluació dels sistemes de control intern, la participació directa dels socis en el desenvolupament del treball, la planificació acurada i raonada del treball, l'exercici del judici i de l'escepticisme professional. Per això, a l'inici de cada treball, els socis responsables de cada projecte classifiquen als clients i als treballs per nivells de risc, amb la possibilitat de modificar-ho en cas de canvis. Depenent del risc amb què se'l catalogui, els treballs poden arribar a ser revisats per altres socis o, fins i tot, per un soci independent.

e) Generalment, les auditories solen realitzar programes anuals de seguiment del control de qualitat i, per tant, com a resultat del procés de supervisió, s'emet un informe que inclou les deficiències observades i els punts de millora que es consideren oportuns en funció de les circumstàncies, així com un pla d'acció per a la seva aplicació.

f) Al ser firmes d'auditoria que operen a Espanya, estan sotmeses a controls de qualitat extern, com pot ser el de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, el de l'Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España i el de la Public Company Audit Oversight Board.

g) Tenint en compte que l'auditoria és un sector que està en constant canvi, i on el personal professional és bàsic per realitzar el treball, totes les firmes d'auditoria fomenten la formació contínua als seus professionals i estableixen directrius en relació amb la selecció, formació, assignació de responsabilitats i remuneracions.

### 4.2. Diferències "Big Four" vs. Auren

Las diferències entre les "Big Four" i Auren són poc significatives. Una de les més importants està constituïda pels valors i principis ètics que estableixen cadascuna d'elles (figura 1):

| Deloitte                                                                                                                                                                                              | E&Y                                                                                                                                                                                                                   | PwC                                                                                                                | KPMG                                                                                                                                                                                                                                                      | Auren                                                                                                                                                                                                             |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Integritat</li> <li>Compromís amb els demés</li> <li>Excel·lent valor afegit per als clients</li> <li><b>Força basada en la diversitat cultural</b></li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>Integritat, respecte i esperit d'equip</li> <li><b>Energia, entusiasme i capacitat de lideratge</b></li> <li>Construeixen relacions basades en el comportament ètic</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li><b>Excel·lència</b></li> <li>Treball en equip</li> <li>Lideratge</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>Lideratge</li> <li>Treball en equip</li> <li><b>Respectar a les persones</b></li> <li>Judici professional</li> <li>Comunicació oberta i sincera</li> <li>Compromesos en la societat</li> <li>Integritat</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li><b>Qualitat</b></li> <li>Ètica professional</li> <li>Màxima qualificació tècnica</li> <li>Judici professional</li> <li>Enfocament global</li> <li>Transparència</li> </ul> |

Font. Elaboració pròpia.

Figura 1. Diferències i similituds entre "Big Four" i Auren

Totes tenen alguna similitud, no obstant això, sempre hi ha un valor que altres firmes no destaquen com, per exemple:

- Deloitte: té el valor de la força basada en la diversitat cultural
- E&Y: Energia, entusiasme
- PwC: Excel·lència
- KPMG: Respectar a les persones
- Auren: Qualitat

Una altra diferència és l'avaluació del risc. Cada firma ho valora d'una forma. Per exemple, risc alt, moderat i baix. Altres: molt alt, alt, moderat, baix i molt baix.

En referència a la infraestructura per donar suport a la qualitat, varia segons la dimensió de la firma. Com més gran és la firma més estructura de personal hi ha per donar suport.

Evidentment, cada firma estableix el seu propi programa per avaluar el risc i cadascuna d'elles l'adapta de la millor manera que pot per complir amb la norma.

Tot i que totes han de passar revisions d'organismes externs, algunes firmes, sobre tot les "Big Four", passen per més revisions externes que Auren ja que operen en més països i cada un estableix el seu organisme de control.

## CONCLUSIONS

En analitzar en profunditat la Gestió de la qualitat interna de les "Big Four" i centrar-nos a posteriori en una de les firmes mitjanes, com és el cas d'Auren, hem arribat a la conclusió que els sistemes de control que hi estableixen constitueixen una peça bàsica per al bon funcionament dels operadors del sector, ja que aquests ajuden a regular tot el procés que realitzen les firmes, des de compliment de la llei a la captació de personal i inclús en les instruccions per desenvolupar un treball en forma correcta.

En analitzar els sistemes de control que realitzen les "Big Four" i comparar-los amb Auren, hem pogut constatar que els sistemes implantats en les grans firmes poden estar més desenvolupats o ser més extensos que els implantats a Auren, però tots ells han de complir uns barems clau que són els que regula la norma.

Les diferències més significatives entre el control de qualitat d'Auren i les "Big Four", és que com més gran és la dimensió de la firma, el control de la qualitat és diversificat i, per tant, més extens en particularitats.

## BIBLIOGRAFIA

### Llibres

- Alcalde, P. (2010). "Calidad" (Ed.2). Madrid: Paraninfo S.A.
- Cañibano, L. (1990). "Curso de auditoría contable". Madrid: Pirámide.
- Durán, M. (1992). "Gestión de la Calidad" (Ed.1) (v.1). Madrid: Díaz de Santos.
- Edwards, W. (1989). "Calidad, Productividad y Competitividad: la salida de la crisis". Madrid: Díaz de Santos.
- IFAC (International Federation of Accountants). (1999). "IFAC Handbook 1999: Technical Pronouncements".
- Montgomery, D.C. (2004). "Control estadístico de la calidad" (Ed.3). México: Limusa.
- Real Academia Española. (2014). "Diccionario de la lengua española" (Ed.23). Madrid: Espasa Calpe.

### Capítols dins d'un llibre

- Val, S. i Valtueña, J. (2007). "Calidad" (pp. 69-89) (Ed.3) (v.1). Madrid: Mc Graw Hill.

### Article de revista

- Wanden-Berghe, J.L. i Trigueros, J.A. (1996). "Conflicto terminológico en auditoría y propuesta de clasificación. Técnica Contable" (569), pp. 327 - 342.

**Pàgines web:** S'han consultat totes les pàgines corporatives de les empreses en expansió.

- Auren Auditores, S.L.P. (2015). Informe Anual de Transparencia. Recuperat el 12 de juny de 2016, des de <https://www.auren.com/es-IN/files/637-Informe%20transparencia%20Barcelona%202015.pdf>
- Bolinches, C.G. (2015). El negocio de las firmas medianas remonta un 2,79% tras la crisis. Recuperat el 13 d'agost de 2016, des de <http://www.viraudit.com/wp-content/uploads/2015/04/Ranking-Auditoria-Expansion-2015.pdf>
- Definición ABC. (2015). Definición de Gestión de Calidad. Recuperat el 12 de juny de 2016, des de <http://www.definicionabc.com/economia/gestion-de-calidad.php>
- Definición ABC. (2015). Definición de ISO 9001. Recuperat el 12 de juny de 2016, des de <http://www.definicionabc.com/hegocios/iso-9001.php>
- Deloitte, S.L. (2015). Informe Anual de Transparencia. Recuperat el 12 de juny de 2016, des de [http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/acerca-de-deloitte/Deloitte\\_ES\\_Informe-de-transparencia-2015.pdf](http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/acerca-de-deloitte/Deloitte_ES_Informe-de-transparencia-2015.pdf)
- Ernst & Young, S.L. (2015). Informe de Transparencia. Recuperat el 12 de juny de 2016, des de [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY\\_-\\_Informe\\_Anuual\\_de\\_Transparencia\\_2015/\\$FILE/EY-Informe-Transparencia-2015-Spain.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_-_Informe_Anuual_de_Transparencia_2015/$FILE/EY-Informe-Transparencia-2015-Spain.pdf)
- Instituto Uruguayo de Normas Técnicas- UNIT. (2009). Herramientas para la Mejora de la Calidad. Recuperat el 12 de juny de 2016, des de <https://qualitasbiblo.files.wordpress.com/2013/01/libro-herramientas-para-la-mejora-de-la-calidad-curso-unit.pdf>
- KPMG. (2015). Informe Anual de Transparencia. Recuperat el 12 de juny de 2016, des de <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/12/Informe-transparencia-2015.pdf>



# Manual d'auditoria social



## **Xavier Carbonell**

Membre de la Comissió d'RSE del CCJCC  
 Director de la Càtedra Mango d'RSC i coordinador acadèmic a ESCI-UPF

L'objectiu de redactar i publicar un manual d'aquestes característiques és el de disposar d'un procediment complet que reculli les diferents fases d'una auditoria social en les fàbriques i/o instal·lacions dels proveïdors (també denominats fabricants) d'una organització, atès que és difícil aconseguir manuals de referència, de caràcter públic, a l'hora de realitzar-les. D'aquí la necessitat d'un document que reculli de forma clara i detallada aquest procediment i que serveixi també de marc de referència, seguiment i consulta dels principals aspectes relacionats.

D'altra banda, també té l'objectiu de facilitar i orientar la tasca dels auditors a l'hora de verificar el compliment d'aquests codis. En aquest sentit, a banda de la metodologia i passos específics, s'aporten diferents tipus d'informes i documents complementaris en funció del tipus i resultat de l'auditoria.

Una auditoria social consisteix fonamentalment en verificar les condicions socials, laborals, de respecte als drets humans i mediambientals en una fàbrica i/o instal·lació pertanyent a una determinada organització, normalment de caràcter industrial, encara que també es duen a terme en organitzacions de serveis.

La pràctica general és que les organitzacions (normalment empreses) que contracten els serveis dels proveïdors, estableixin en un document denominat "Codi de Conducta", els aspectes anteriorment esmentats: socials, laborals, de drets humans i mediambientals, que són els mínims (bàsics) a aplicar i respectar per part del proveïdor o fabricant contractat en les seves fàbriques i instal·lacions.

En general, encara que es desenvolupen per a qualsevol organització i país/zona, l'habitual és que s'apliquin especialment en proveïdors situats en països denominats productors i que acostumen a estar en vies de desenvolupament i, per tant, amb un major risc d'incompliment dels aspectes recollits en aquests codis, per diferents raons: legislació poc desenvolupada, menys recursos, i conseqüentment, un control menys efectiu per part de les diferents administracions, etc.

En organitzacions amb determinades característiques (dimensió, sector, etc.), sovint hi ha establert un àmbit denominat marc general de responsabilitat corporativa (RSC) o de sostenibilitat. En general, en aquest marc s'estableixen uns valors i una política, així com la



identificació, diàleg i compromisos amb els diferents grups d'interès i l'existència de sistemes de seguiment, mesura i control de tots aquests aspectes. Aquest marc és la base per a desenvolupar documents específics per a la seva aplicació concreta, com poden ser els esmentats codis de conducta.

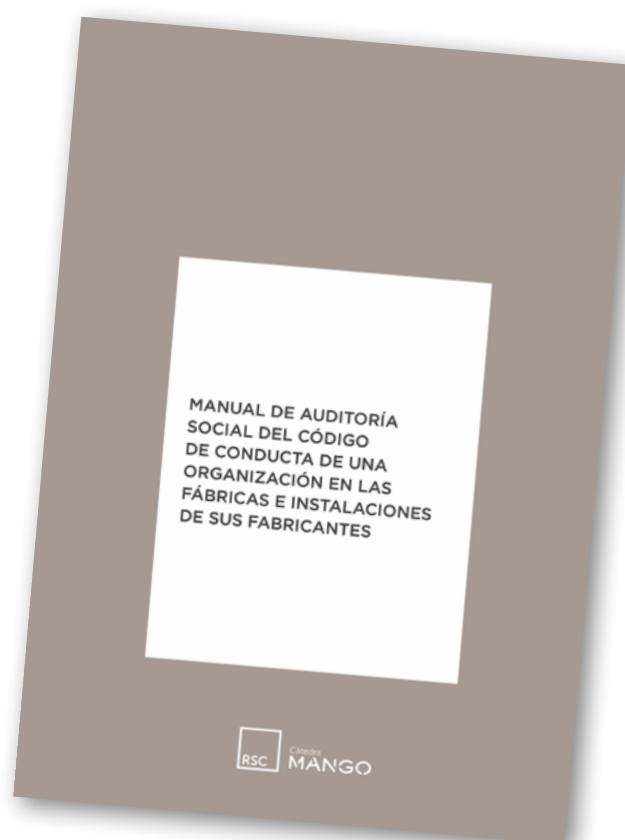
D'altra banda, aquests codis estan basats, pràcticament en la seva totalitat, en la Declaració dels Drets Humans de les Nacions Unides (ONU), la Convenció sobre els Drets dels Infants (ONU), els Convenis i Recomanacions de l'Organització Internacional del Treball (OIT), aplicables a cada àmbit, així com en iniciatives concretes que existeixen en matèria de responsabilitat social com, per exemple, *Global Compact* de les Nacions Unides.

Val a dir que, d'acord amb l'anteriorment exposat, el manual proposa (en el cas que l'organització no disposi ja d'un document concret i a títol d'exemple) un codi de conducta de referència. En aquest document es recullen els aspectes més significatius i comuns dels diferents codis que s'estan aplicant actualment, per part de les organitzacions que els tenen establerts, i que és la base que prenem per estructurar i desenvolupar aquest manual d'auditoria.

En aquest sentit, com a complement d'aquest manual s'han creat una sèrie de documents específics denominats "Fitxes de País" per a la seva aplicació pràctica en diferents països i zones. Les primeres fitxes han estat les del Marroc i Turquia. En els propers mesos s'elaboraran les corresponents a Vietnam i a Portugal, amb l'objectiu de publicar-ne almenys una cada any, mantenint actualitzades en tot moment les anteriors.

Tant el manual d'auditoria com les fitxes específiques de països han estat elaborades per la Càtedra Mango de Responsabilitat Social Corporativa creada el 2006 entre Mango i ESCI-UPF, institució adscrita a la Universitat

Pompeu Fabra. L'objectiu de la Càtedra consisteix en aprofundir en el coneixement de la responsabilitat social corporativa (RSC) i analitzar la sostenibilitat de l'activitat econòmica empresarial, combinant el rigor econòmic i l'aplicació pràctica. Entre aquests objectius també es troben els de generar coneixement, anàlisi i debat en relació amb aquestes qüestions, fomentar les activitats de recerca en RSC i àrees afins i, alhora, traslladar totes aquestes reflexions a la societat.



# l'sector públic)

## Modificació en el règim de control dels consorcis: una experiència de col·laboració amb les societats auditores en l'àmbit de la Generalitat de Catalunya



**Ivan Puig Serra**

Membre de la Comissió  
d'Auditoria del Sector Públic  
del CCJCC

Subdirector general de  
Control d'empreses i entitats  
públiques

Intervenció General  
Generalitat de Catalunya

### 1. INTRODUCCIÓ

La nova regulació dels consorcis administratius establerta per la Llei 27/2013, de 27 de desembre, de racionalització i sostenibilitat de l'Administració local, i per la Llei 40/2015, d'1 d'octubre, de règim jurídic del sector públic, ha suposat un canvi molt significatiu en relació amb el règim jurídic aplicable als consorcis, entre els quals els relatius a la comptabilitat i el control. Aquesta nova regulació ha tingut, entre els seus objectius, la reducció del dèficit i de l'endeutament públic mitjançant els processos de racionalització i redimensionament del sector públic en un context de crisi econòmica. Addicionalment, el caràcter bàsic d'aquestes normes no ha permès la regulació específica per part de les comunitats autònomes amb competències en la matèria, i a més, ha suposat l'obligació de modificar les previsions dels estatuts de cada consorci, que, fins a la data, a manca de normativa, concretaven els aspectes del seu règim jurídic.

Aquesta reforma també ha tingut com a objectiu fixar el règim jurídic aplicable als consorcis i, en particular, la subjecció a l'ordenament jurídic concret en relació amb els àmbits de comptabilitat, pressupost, control econòmic financer i pressupostari, patrimonial i de personal.

Els consorcis són entitats amb personalitat jurídica pròpia, de caràcter associatiu, que es creen per tal d'articular la cooperació entre diferents administracions (local, autonòmica i estatal), d'acord amb el principi de cooperació entre administracions previst en l'article 103.1 de la Constitució Espanyola, amb la finalitat de dur a terme activitats d'interès general en exercici de les competències dels seus membres. Si bé el consorci és un instrument previst en el marc d'aquesta col·laboració entre administracions, que facilita, entre altres actuacions, la prestació de serveis públics, l'activitat de foment, l'execució d'obres i altres, en un marc d'efectivitat i eficiència, cal indicar que la gran proliferació d'aquestes entitats en totes les administracions no sempre han seguit aquest precepte, i en ocasions no compleixen la premissa que les administracions participants ho facin en el marc de les seves competències. D'altra banda, encara que la norma preveu la participació d'entitats privades sense ànim de lucre, això no obsta que el consorci hagi d'actuar d'acord amb l'interès general, i en cap cas el seu objecte i les seves activitats han de tenir cap altre objectiu que la consecució de l'interès comú dins el marc competencial citat, i encara menys l'obtenció de rendiments per a finalitats diferents.

La Generalitat de Catalunya no ha quedat fora d'aquest escenari i actualment participa en 69 consorcis que compleixen els requisits d'adscripció, amb activitats i funcions molt diverses, d'entre els quals destaquen els que actuen en l'àmbit de salut, que gestionen la prestació de serveis sanitaris, i els que actuen en l'àmbit del sector de la recerca; però a més, autoritats territorials de transport i mobilitat, consorcis urbanístics, museus, consorcis prestadors de serveis socials, d'activitats de foment, etc.

Si bé no hi ha dubte que es tracta d'entitats públiques i que es regulen pel dret administratiu, el problema sorgeix en la composició d'aquests consorcis, formada per diversitat d'administracions, inclús entitats privades. En definitiva, la multiplicitat de membres que ostenten representació en l'òrgan de govern d'aquestes entitats, en ocasions ha fet difícil, i de vegades impossible, saber a quina administració pertanyen i quin règim jurídic cal aplicar, especialment en els casos en què cap dels membres del consorci té el control efectiu, normalment establert pel criteri de la majoria de vots en el seu òrgan de govern i/o de decisió.

La nova Llei de règim jurídic del sector públic defineix els consorcis com a entitats de dret públic, amb personalitat jurídica pròpia i diferenciada, creades per diverses administracions públiques o entitats integrants del sector públic institucional, entre si o amb participació d'entitats privades, per al desenvolupament d'activitats d'interès comú a totes elles dins el seu àmbit competencial.

La Llei incorpora una modificació substancial, ja que estableix vuit criteris ordenats per prioritat, mitjançant els quals, cada consorci, en el primer dia de l'exercici pressupostari, queda adscrit a una determinada administració pública segons una prelació de diferents criteris, des de la majoria dels vots en els òrgans de govern, al nomenament de membres dels òrgans

executius, del personal directiu, al finançament de l'activitat ordinària i de les aportacions al fons patrimonial, fins al nombre d'habitants o extensió territorial definides en els seus estatuts.

Els estatuts de cada consorci han de determinar l'administració pública a la qual està adscrit, així com el seu règim orgànic, funcional i financer. En aquest sentit, els consorcis han d'estar subjectes al règim pressupostari, patrimonial, de comptabilitat i de control de l'administració pública a la qual estiguin adscrits. D'altra banda, el seu pressupost està inclòs en el pressupost de l'administració d'adscripció i els seus comptes anuals han de formar part del seu compte general. Pel que fa al règim de control, han de dur a terme una auditoria de comptes anuals sota la responsabilitat de l'òrgan de control intern de l'administració a la qual s'hagin adscrit, és a dir, en el cas de la Generalitat de Catalunya, la Intervenció General.

Amb relació al règim de control dels consorcis, cal fer referència a la previsió de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'auditoria de comptes, que estableix que no és aplicable la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes en els treballs d'auditoria sobre els comptes anuals i altres estats financers de les entitats que formen part de sector públic que es trobin atribuïts legalment als òrgans públics de control de la gestió econòmicofinancera, i per tant aquests s'han de regir per la seva normativa específica. En el cas de la Generalitat de Catalunya, l'article 71.1 de la Llei de finances públiques de Catalunya, estableix que les entitats públiques que formen part del sector públic de la Generalitat de Catalunya, amb participació directa o indirecta majoritària, són objecte de control financer mitjançant la forma d'auditoria i sota la direcció de la Intervenció General. Per aquest motiu, la contractació de societats auditores privades per part dels consorcis adscrits a la Generalitat de Catalunya requereix la direcció dels treballs per part de la Intervenció General.

## 2. REGULACIÓ DEL CONTROL FINANCER EN ELS CONSORCIS DE LA GENERALITAT

Com a conseqüència de la modificació del règim jurídic dels consorcis, la Intervenció General de la Generalitat de Catalunya va dictar unes instruccions per tal de regular el règim de comptabilitat i de control dels consorcis que hi estaven adscrits, d'acord amb els criteris indicats anteriorment. En concret, en data 16 de març de 2015 es van emetre les instruccions per als consorcis de l'àmbit general i, en data 4 de maig de 2015, les corresponents a les entitats de l'àmbit de salut.

El model de col·laboració entre la Intervenció General i les societats d'auditoria privada en l'àmbit de la Generalitat de Catalunya té com a tret distintiu que correspon a les societats audidores la responsabilitat de l'execució dels treballs i l'obtenció de l'evidència adequada i suficient, d'acord amb els procediments d'auditoria generalment establerts; a diferència d'altres administracions en què la planificació, execució i inclús l'emissió de l'informe correspon a l'òrgan de control de l'administració. En el cas de la Generalitat de Catalunya, les tasques de control i supervisió de la Intervenció General tenen com a objectiu el control de qualitat de l'execució dels treballs, de suport i, si escau, d'assessorament durant l'execució dels controls, motiu pel qual és la societat auditora qui emet els informes corresponents, prèvia supervisió i conformitat de la Intervenció General.

Per aquest motiu, les instruccions estableixen que és requisit necessari en les condicions de la contractació de les societats audidores establir que el consorci nomeni la Intervenció General com a responsable del contracte, segons l'establert en l'article 52 del text refós de la Llei de contractes del sector públic i, en conseqüència, és l'encarregada de la supervisió de l'execució del contracte i de dictar les instruccions per assegurar la correcta realització de la prestació dels serveis d'auditoria. Per aquest motiu, cal que el consorci requereixi la validació de la Intervenció General abans de fer la liquidació dels honoraris d'auditoria, la qual s'efectua amb l'emissió, per part d'aquest òrgan, d'un informe de direcció i supervisió adreçat al consorci.

El procediment s'inicia amb l'aprovació prèvia per part de la Intervenció General de la planificació i del calendari de reunions que s'han d'efectuar amb els representants de la societat auditora. En aquesta fase s'estableixen l'abast i els criteris generals de revisió, així com el sistema de seguiment i control que permeti obtenir informació

permanent del grau d'execució dels treballs. Els representants de la Intervenció General intervenen quan ho sol·licita la societat auditora, o bé quan ho consideren convenient, en funció de l'execució dels treballs, i dels fets o incidències que es posin de manifest amb l'evidència d'auditoria. En funció de les conclusions obtingudes de les proves realitzades per la societat auditora en el desenvolupament del treball d'auditoria, la Intervenció General pot requerir la realització de proves addicionals a les inicialment previstes, si es considera necessari per tal d'assolir els objectius de control, i als efectes de complementar els treballs efectuats fins al moment.

Posteriorment, quan els responsables del treball d'auditoria de la societat auditora comuniquen la finalització del treball de camp, es procedeix a la revisió dels papers de treball i la documentació de suport que es considera necessària, extrem que normalment es realitza a les oficines de la societat contractada, sens perjudici de la possibilitat d'obtenció d'aquesta informació en suport telemàtic amb l'objectiu d'agilitar el procediment.

En tot cas, és objectiu de la Intervenció General el manteniment d'un contacte regular amb els representants de la societat d'auditoria per verificar el progrés adequat del treball, d'acord amb el calendari aprovat en el pla global de l'auditoria, efectuar el seguiment dels problemes i riscos que es detectin, i col·laborar, coadjuvar i assessorar en tot moment en el cas que ho requereixin els representants de la societat auditora.

L'esborrany de l'informe se sotmet a la Intervenció General per fer-ne l'examen previ a la seva emissió, moment en el qual es poden sol·licitar ampliacions o precisions complementàries sobre qualsevol extrem.

## 3. EXPERIÈNCIA EN LA COL-LABORACIÓ AMB LES SOCIETATS AUDITORES

A partir de l'entrada en vigor de les instruccions citades, els consorcis van procedir a contractar o bé adaptar els seus contractes de serveis d'auditoria vigents, que van afectar els treballs realitzats durant l'exercici 2015, i que corresponien al tancament de l'exercici 2014.

Els treballs efectuats per les societats audidores finalitzen amb l'emissió dels dos informes següents:

1. Un informe que emet una opinió tècnica en relació amb si els comptes anuals objecte de control, representen, en tots els aspectes significatius, la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera, del resultat de l'entitat i de la liquidació del pressupost, d'acord amb les normes i principis comptables i pressupostaris d'aplicació; a partir

de l'anàlisi, mitjançant tècniques de revisió i verificació de la documentació econòmica i comptable. Aquest informe ha de ser emès i presentat davant de la Intervenció General abans del període màxim establert en la Llei de finances públiques de Catalunya per a la presentació dels comptes anuals de les entitats del sector públic de la Generalitat de Catalunya.

**2.** Un informe sobre el grau de compliment de la legalitat vigent del sector públic, sobre la base de les directrius i normativa sectorial de la Generalitat de Catalunya; i d'avaluació del grau de compliment de les finalitats i els objectius de l'entitat continguts en els seus estatuts, i del seu pla d'actuació anual. L'informe esmentat inclou, així mateix, recomanacions i suggeriments per a la millora en la gestió dels fons del consorci.

Si bé en els contractes de serveis d'auditoria s'estableix que l'informe d'opinió dels comptes anuals s'ha de realitzar d'acord amb les normes d'auditoria pròpies del sector públic, cal indicar que actualment, i atès que les normes tècniques d'auditoria del sector públic vigents encara no s'han adaptat ni integrat en les NIA-ES, s'inclou en les condicions del contracte que en tot allò no regulat explícitament per aquestes, són aplicables els principis i normes d'auditoria generalment acceptats, especialment les normes de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes (ICAC). Aquest extrem ha facilitat a les societats auditores el desenvolupament del treball, ja que permet l'adaptació dels treballs a la seva activitat d'auditoria en l'àmbit general, encara que en relació amb determinats aspectes, com és el cas de la importància relativa, així com la seva aplicació en el treball i en l'emissió del dictamen, es requereix l'aplicació de la norma tècnica pública.

Quant a la relació entre la Intervenció General i les societats auditores durant la prestació dels serveis, s'estableixen un mínim de tres reunions entre els representants de la societat auditora i els designats per la Intervenció General, una abans de l'inici de les actuacions dels treballs, una altra durant l'execució i una abans de l'emissió de l'informe, un cop efectuada per part de la Intervenció General la revisió de les propostes d'informe. No obstant això, en funció del treball, de les característiques de l'entitat i de l'experiència adquirida de controls ja efectuats en exercicis anteriors, el calendari i la manera d'obtenir i revisar la informació es poden modificar, de tal manera que permeti agilitar i executar els treballs de la forma més eficient possible, tot això mitjançant una comunicació periòdica amb la societat auditora. Addicionalment, i a requeriment de la societat auditora, els representants de la Intervenció

General presten tots els serveis d'assessorament en qualsevol de les matèries objecte de control, als efectes que els treballs s'executin de forma coordinada i sota uns criteris generals homogenis per a tots els consorcis adscrits a la Generalitat de Catalunya subjectes al control, amb independència de quina sigui la societat auditora contractada.

L'experiència en la col·laboració amb les societats auditores en la realització de les auditories des de l'exercici 2014, ha suposat una millora substancial en tres vessants:

■ D'una banda, quantitativament s'ha assolit per primera vegada la supervisió de la totalitat dels consorcis adscrits a la Generalitat, ja que fins a la data només eren objecte de control aquells consorcis que estaven inclosos en el pla anual de control financer que, d'acord amb la Llei de finances públiques de Catalunya, aprova el departament competent en matèria d'economia. D'acord amb les limitacions en els recursos de les administracions, en un context d'austeritat pressupostària, la col·laboració entre la Intervenció General i les societats auditores en el marc del contracte de serveis d'auditoria que el consorci per iniciativa pròpia ja tenia formalitzat, ha permès, a més, evitar duplicitats en el control, homogeneïtzar criteris i establir un únic canal d'interlocució amb l'entitat en matèria de comptabilitat i control.

■ En segon lloc, s'ha millorat la qualitat dels informes de control, que només incloïen el dictamen de la societat auditora respecte el contingut dels comptes anuals. L'emissió d'un segon informe, de compliment de legalitat i de recomanacions en matèria de procediments de gestió, ha permès assolir un important grau de control pel que fa al compliment de les normes d'aplicació a tots els consorcis, amb identificació, en el seu cas, dels incompliments detectats i de les mesures correctores. En aquest sentit, correspon a la Intervenció General, i d'acord amb el contingut dels informes emesos per les societats auditores, indicar en el seu informe de supervisió les principals observacions i recomanacions, així com fer un seguiment de les mesures correctores i el calendari proposat per l'entitat; així com identificar les possibles responsabilitats que se'n puguin derivar, si correspon, de l'anàlisi de les evidències obtingudes i del contingut dels informes. Addicionalment, s'ha valorat positivament l'interès mostrat per les societats auditores pel que fa a l'obtenció, anàlisi i revisió de tots els aspectes de compliment de normativa que afecten als consorcis adscrits a la Generalitat de Catalunya, tenint en compte que es tracta d'un àmbit que, en termes generals,

no s'havia analitzat per les societats d'auditoria, ja que no formava part de l'abast de l'auditoria anual contractada per cada entitat pública.

- Finalment, i des de la perspectiva del consorci, s'ha valorat positivament que les tasques de control se centralitzin en una sola actuació amb caràcter anual, coordinada i sota uns criteris únics pel que fa al procediment de control i als aspectes comptables que es presentin en el decurs dels treballs. Aquest element ha potenciat l'assessorament constant i periòdic per part de la Intervenció i de les societats audidores.

#### 4. PERSPECTIVES DE FUTUR

Com a conseqüència de les modificacions legals dels últims anys, i en un context de restriccions pressupostàries com el vigent, els òrgans de control intern de les Administracions públiques han d'adaptar les seves actuacions de control a l'objectiu d'assolir una millor eficiència i eficàcia en la seva actuació amb uns recursos humans limitats. En aquest sentit, el futur ha d'anar orientat a treballs basats en l'anàlisi de riscos, i un enfocament del control lligat als processos,

al marge de la forma jurídica de cada entitat. Aquesta evolució de les modalitats de control, més orientades a la tipologia d'activitat i funcions de les entitats, també requereix una revisió del paper dels òrgans de control intern previstos en la Llei de finances públiques de Catalunya, que, amb dependència dels òrgans de direcció de les entitats, han de reforçar i complementar l'àmbit del control a la Generalitat de Catalunya, amb l'impuls i la tutela de la Intervenció General.

Addicionalment al control dels consorcis, i en relació amb la resta d'entitats sotmeses al control posterior, un cop avaluada l'experiència de la direcció i supervisió dels consorcis efectuada per la Intervenció General des de l'exercici 2014, l'objectiu és assolir, mitjançant la col·laboració amb les societats d'auditoria, la totalitat de la direcció i supervisió dels controls efectuats a les entitats que estan subjectes al control posterior, extrem que es preveu dur a terme progressivament i segons els recursos interns de la Intervenció General destinats a la supervisió del control financer.





# Auditoria, governança i compliance al sector públic

27 d'abril de 2017

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



*Som Auditors!*

## jornada d'auditoria del sector públic

**Les quotes  
d'inscripció són:**

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

**Inscripció on-line a la pàgina web del CCJCC:**  
[www.auditorscensors.com](http://www.auditorscensors.com)

## Programa

**9:00h-9:30h**

**Acreditació**

**9:30h-10:00h**

**Inauguració**

**Meritxell Borràs**, Consellera de Governació, Administracions Públiques i Habitatge de la Generalitat de Catalunya

**Jaume Amat**, Síndic Major de la Sindicatura de Comptes de Catalunya

**Daniel Faura**, President del Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya (CCJCC)

**10:00h-11:30h**

**La transformació digital al sector públic**

**Coordinador: Juan Ramon Tugas**, Comissió del Sector Públic del CCJCC

**Ponents:**

- **Antonio Minguillón Roy**, Auditor Director del Gabinet Tècnic de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana

- **Ana Fuster**, Directora Sector Públic de Deloitte Barcelona

- **Paco Rodríguez**, Gerent de l'Institut Municipal d'Informàtica

**11:30h-12:00h**

**Pausa - cafè**

**12:00h-13:30h**

**Transparència i bon govern al sector públic**

**Coordinador: José Antonio González**, Secretari del Consell Directiu del CCJCC

**Ponents:**

- **Antonio Arias**, Síndic de la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias

- **Lara Baena**, Oficina Antifrau de Catalunya

- **Manuel Villoria**, Transparència Internacional

**13:30h-15:00h**

**Dinar de treball**

**15:00h-16:30h**

**Eines per a millorar el control intern al sector públic**

**Coordinadora: Maria Petra Saiz**, Presidenta del Consell de CSITAL de Catalunya

**Ponents:**

- **Margarita Garcia Muñoz**, Secretària de l'Institut de Auditores Internos, Directora del Departament de Control Intern de la CNMV

- **Pere Ruiz**, Comissió del Sector Públic de l'ICJCE

- **Enrique Egea**, Soci d'Auditoria de Deloitte España

**16:30h-18:00h**

**Compliance al sector públic**

**Coordinador: Antonio Gómez**, Vicepresident 1r del CCJCC

**Ponents:**

- **David Velázquez**, Director del Programa de Compliance ESADE

- **Miguel Miaja**, Interventor de l'Estat

**18:00-18:30h**

**Cloenda**

**Joan Xirau**, Director Adjunt de l'Oficina Antifrau de Catalunya

**Daniel Faura**, President del CCJCC

**Rosa Vidal**, Interventora General de la Generalitat de Catalunya

**L'assistència a aquesta Jornada  
està homologada amb 3,5  
hores d'FPC d'Altres Matèries**

**3,5h**



# l'entitats no lucratives)

## Els excedents en les entitats sense ànim de lucre, què fem amb ells?



**David Sallán**

Membre del Grup Sectorial  
d'Entitats no Lucratives (ENL)  
del CCJCC  
Soci Director  
de GM AUDITORS

Aquest treball intenta apropar al lector la problemàtica comptable en la qual es troben les entitats sense ànim de lucre, tant les que s'acullen al Reial decret 1491/2011, de 24 d'octubre, pel qual s'aproven les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense fins lucratiu i el model de pla d'actuació de les entitats sense fins lucratiu, com a les que no ho fan ja que aquesta adaptació no aporta res a la problemàtica que s'aborda en aquest article.

Amb l'aparició de l'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense fins lucratiu, recordem que aquesta adaptació és d'obligat compliment per a les fundacions de competència estatal i a les associacions declarades d'utilitat pública, sense perjudici que altres disposicions puguin establir la seva aplicació obligatòria a diferents entitats sense fins lucratiu, molts professionals i usuaris ens vam il·lusionar pensant que finalment disposaríem d'una eina que ens ajudaria a reflectir la realitat econòmica i financera d'aquestes entitats. En certa manera, moltes de les carències que tenia el sector es van complir amb l'elaboració d'adaptació, encara que, al meu entendre, va quedar un tema molt important per desenvolupar o tractar o si més no ampliar: què fer amb els excedents acumulats d'exercicis anteriors. O el que és el mateix, com aplicar els resultats positius en exercicis futurs sense que el compte d'explotació es vegi penalitzat.

Els que ens dediquem a això, ja són molts anys que hem d'anar fent doctrina entre els membres dels òrgans de govern de les associacions i fundacions per intentar explicar-los que, per aplicar els excedents d'exercicis anteriors, que amb molt esforç han anat acumulant, no els queda una altra que presentar un compte de resultats deficitari. La paradoxa es complica quan s'afegeix que alguns dels subvencionats habituals d'aquestes entitats exigeixen que els sol·licitants no tinguin dèficits (pèrdues) en els seus comptes de resultats durant un període determinat. És aquí quan el problema ja és majúscul. Quan algú avalua la gestió de l'entitat, sense considerar la resta de la informació que contenen els comptes anuals, en especial la memòria, el contingut de la qual, després d'aquesta adaptació, és interessant i, si és possible, més necessari que mai per entendre els estats financers.

Repassem breument la norma comptable que fa referència al reconeixement de les subvencions, donacions i llegats que reben les entitats sense ànim de lucre d'acord amb el seu Pla general comptable adaptat:

«Les subvencions, donacions i llegats no reintegrables es comptabilitzaran, amb caràcter general, directament en el patrimoni net de l'entitat per a la seva posterior reclassificació a l'excedent de l'exercici com a ingressos, sobre una base sistemàtica i racional de forma correlacionada amb les despeses derivades de la subvenció, donació o llegat, d'acord amb els criteris que es detallen en l'apartat 3 d'aquesta norma. Les subvencions, donacions i llegats no reintegrables que s'obtinguin sense assignació a una finalitat específica es comptabilitzaran directament en l'excedent de l'exercici en què es reconeguin.»

Per tant, les subvencions, donacions o llegats finalistes, no haurien de contribuir al possible excedent d'una entitat sense ànim de lucre, ja que aquestes s'imputen al compte de resultats pel mateix import que s'enregistra la despesa. No obstant això, en aquelles aportacions rebudes sense finalitat específica –un exemple clar és quan una entitat rep durant el mes de desembre un important donatiu sense destí específic– pot succeir que al tancament de l'exercici no s'hagi utilitzat i, en conseqüència, aquest tipus d'aportacions generen un excedent en el resultat de l'entitat.

Repassem el funcionament comptable dels excedents o dèficits d'una ENL en el marc comptable actual. Els excedents obtinguts al tancament de l'exercici s'han de traspasar a un compte de reserves dins del patrimoni net identificat normalment com a “excedents d'exercicis anteriors”. Aquestes reserves, lògicament, degut a la naturalesa jurídica de les entitats que estem

tractant, tindran un caràcter no distribuïble. Així, la seva finalitat ha de ser l'aplicació futura en la pròpia activitat de l'associació o fundació. És aquí on sorgeix el gran problema. La seva compensació només es pot realitzar a través de dèficits d'exercicis futurs i això, en ocasions, és difícil de compaginar amb la realitat diària d'aquestes entitats.

Com tots sabem, el compte de resultats d'aquestes associacions té dos grans components molt diferenciats, les despeses i els ingressos que normalment s'identifiquen com d'estructura i les despeses i ingressos de les activitats o projectes. Aquesta és la clau de tot l'embolic. Quan es treballa amb el compte de resultats segregat per activitats es pot observar clarament que està passant amb els resultats de l'Entitat, i si aquesta és sostenible i solvent tot i que estigui presentant un resultat negatiu, simplement perquè aquell exercici s'hagi pres la decisió d'aplicar els excedents d'exercicis anteriors a una acció o una altra en concret. Però si es treballa amb el compte de resultats proposada per la normativa comptable no és tan evident.

A tall d'exemple simplificat observem els comptes de resultats següents i com poden mostrar una imatge equivocada al lector poc espavilat (aquell que no llegeix els comptes anuals en el seu conjunt o no té un gran coneixement de la comptabilitat i, en especial, aquells que imposen requisits a aquestes entitats que es basen en què el resultat de l'exercici sigui positiu).

Es tracta del compte de resultats de dues entitats que tenen els mateixos ingressos per subvencions i donacions finalistes i no finalistes, però la seva gestió en el segon exercici no és la mateixa:

Milers d'euros

|                                                                                      | ENTITAT A |            | ENTITAT B |           |
|--------------------------------------------------------------------------------------|-----------|------------|-----------|-----------|
|                                                                                      | n-1       | n          | n-1       | n         |
| Ingressos de l'activitat pròpia (inclou els ingressos no finalistes)                 | 100       | 75         | 100       | 75        |
| Despeses per ajudes i altres ( <i>projectes, despeses destinades a l'activitat</i> ) | -40       | -85        | -40       | -40       |
| Despeses de personal                                                                 | -20       | -15        | -20       | -20       |
| Altres despeses de l'activitat                                                       | -35       | -30        | -35       | -35       |
| Subvencions, donacions i llegats traspassats a l'excedent exercici                   | 40        | 40         | 40        | 40        |
| <b>Resultat</b>                                                                      | <b>45</b> | <b>-15</b> | <b>45</b> | <b>20</b> |

Observem que en el primer exercici les dues entitats han presentat un compte de resultats idèntic amb un excedent de l'exercici de 45 milers d'euros. El seu motiu podria ser la percepció de donatius importants durant el mes de desembre que no ha estat possible aplicar a cap projecte abans de tancar l'exercici.

En el segon exercici, el compte de resultats de l'Entitat A, reflecteix pèrdues l'origen de les quals, si analitzem detalladament, és la utilització dels excedents de l'exercici anterior. S'observa que les pèrdues només són de 15 milers d'euros (malgrat que els ingressos de l'activitat es van reduir en 25 milers d'euros) degut a la disminució dels costos d'estructura (despeses de personal i altres despeses de l'activitat). Gran problema, la junta directiva ha aconseguit disminuir l'estructura de l'entitat alhora que ha executat més accions que l'any precedent i, quin és el seu premi? Una pèrdua de l'exercici, la qual cosa, per a molts, és sinònim d'una mala gestió. Per contra, si no s'haguessin gastat els excedents d'exercicis anteriors, com l'Entitat B, el resultat hagués estat positiu en 20 milers d'euros i la foto molt més maca per a aquells que no saben llegir informació financera o que només avaluen a aquestes entitats d'acord al seu resultat de l'exercici. L'entitat no hauria complert amb els seus objectius socials i els excedents d'exercicis anteriors estarien, per exemple, invertits en entitats financeres. A més, observem que l'Entitat B no ha disminuït els seus costos d'estructura respecte a l'exercici anterior com ho va fer l'Entitat A.

A ningú se li escapa, per tant, que per mesurar la solvència, sostenibilitat i bon fer en aquest tipus d'entitats el paràmetre fonamental no ha de ser l'última línia del compte de resultats, sinó l'evolució patrimonial en el seu conjunt. És per això que és possible que una entitat disposi de suficients reserves per poder fer front a la seva activitat normal amb solvència i, en conseqüència, la seva obligació no ha de ser una altra que destinar els fons sobrants de cada exercici als seus fins socials, i això mai pot ser un problema per a l'entitat.

Per cert, no s'ha de confondre la incorporació dels moviments dels comptes del patrimoni net al final del compte de resultats que incorpora l'adaptació sectorial com la solució a aquesta problemàtica, ja que només es recullen les imputacions directes de l'exercici a aquests comptes i no la compensació de resultats d'exercicis anteriors.

A partir d'aquí, quan una entitat es trobi amb aquest problema, té dues opcions: o s'atreveix a imputar resultats d'exercicis anteriors al compte de resultats de l'exercici present, tenint en compte que el seu auditor posarà el crit al cel i una excepció en el seu informe, o comencem a formar a tots els usuaris de la informació financera, en especial als subvencionadors, perquè entenguin els comptes anuals i no els llegeixin amb les mateixes lents que quan els llegeixen d'empreses mercantils amb ànim de lucre.

# Tenim una cita el 6 i 7 de juliol de 2017



**27è**  
**fòrum de l'auditor  
professional**

Col·legi de Censors Jurats  
de Comptes de Catalunya = **EL CØL·L361**  
*Som Auditors!*

Integritat i transparència  
en temps digitals

6 i 7 de juliol de 2017  
Hotel Melià, Sitges

JESÙS Y MAYTE

[www.27forum.auditorsensors.com](http://www.27forum.auditorsensors.com)



# gràcies

50 anys d'experiència al teu servei

#50CreixentJunts

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

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

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

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

T'esperem en les nostres oficines, **obertes de dilluns a divendres de 8:30 a 19:00h ininterrompudament**. O, si ho prefereixes, pots trucar a Banca **TELFÒNICA +34 933 102 626**, de dilluns a divendres de 8:00 a 22:00h i dissabtes de 8:00 a 15:00h. [www.caixa-enginyers.com](http://www.caixa-enginyers.com)



**Caixa d'Enginyers**

**50** aniversari  
1967 **2017**