

l'Auditor) 87



Núm. 87
Abril 2020

Ús del Format Electrònic Únic Europeu (ESEF)
per entitats cotitzades

Els fons especials en les fundacions catalanes

L'impost sobre societats 2019.
Principals modificacions a la Llei 27/2014

Entrena el teu lideratge estratègic

Reflexions intergeneracionals

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)

- Editorial**
- 3** Antoni Gómez
- Entrevista**
- 5** David Canada
- Auditoria**
- 8** Ús del Format Electrònic Únic Europeu (ESEF) per entitats cotitzades
- Entitats no lucratives**
- 14** Els fons especials en les fundacions catalanes
- Escola d'auditoria**
- 18** Nou cicle de tallers pràctics sobre dret i economia de l'empresa
- 20** Implicacions de la nova normativa europea sobre protecció de denunciants
- 24** Entrena el teu lideratge estratègic
- Fiscal**
- 26** L'impost sobre societats 2019. Principals modificacions a la Llei 27/2014
- Sector Públic**
- 32** La nova normativa d'auditoria de comptes per al Sector Públic (NIA-ES-SP) aprovada per la IGAE
- Espai de recerca**
- 36** L'auditoria, un sector dinàmic
- Responsabilitat Social Empresarial**
- 40** Tots som corresponsables
- Seniors**
- 42** Reflexions intergeneracionals
- Concursal**
- 44** Reflexions al voltant de la transposició de la Directiva (UE) 2019/1023 del Parlament Europeu i del Consell de 20 de Juny

Director

Xavier Cardona

Disseny

Finder & Wilber, S.A.

Edita

Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya

Col·laboradors

Antoni Gómez, Josep Domènec, Teresa Salas, Daniel Vázquez, José Carlos Ojeda Vicente, Luis Ojeda Arnal, Jordi Casals, Josep M^a Noguera, Departament tècnic, Marco Sánchez, Judit Viñas, Karol Zuñiga, Miquel Ferrero, Marcos González i Daniel Faura

Quaderns Tècnics

Departament tècnic del CCJCC

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

Dipòsit Legal. B-42968-91
ISSN 2014-3893



SEGUEIX-NOS A:



@AuditorsCENSORS



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

l'editorial)



Antoni Gómez
President

Aquest número de la nostra revista ens arriba en una conjuntura molt peculiar. La nostra vida quotidiana està profundament afectada per la pandèmia provocada pel coronavirus. Tant la nostra vida personal i social com la professional han quedat alterades fins a uns extrems inimaginables quan fa ben pocs dies vàrem començar a sentir parlat dels primers contagis a la Xina. Amb sorpresa vàrem seguir les primeres mesures dràstiques adoptades a Itàlia, en un intent de mitigar l'expansió dels contagis.

Ara, les mesures ens afecten de ple i s'estenen a molts altres països del nostre entorn més immediat i amb decisions restrictives a nivell global, fruit del reconeixement públic que estem davant d'una pandèmia a escala mundial. Hem hagut d'alterar l'activitat de les nostres firmes, l'organització dels nostres equips, l'atenció als clients, etc., ja que en aquesta situació, òbviament, el primer és adoptar les mesures que estan a les nostres mans per a protegir la salut de les persones.

Sens dubte, l'impacte econòmic derivat d'aquesta situació serà molt important, i les firmes i despatxos haurem de gestionar de la millor manera possible, una vegada passi la situació d'emergència sanitària, aquest impacte. Haurem de gestionar els efectes de la potencial reducció de liquiditat i d'ingressos, conseqüència de la reducció de l'activitat econòmica en molts dels nostres clients. I ho haurem de fer des de l'honestedat i la transparència respecte dels nostres equips, clients i proveïdors. Estar al seu costat en els moments difícils que s'apropen ens facilitarà sortir enfortits, incrementant la seva fidelitat. Un comportament poc solidari en la gestió dels impactes econòmics pot ser fortament rebutjat.

Aquesta situació té un impacte a escala planetària i sens dubte canviarà les nostres pautes de comportament i els nostres valors, en una dimensió de difícil predicció avui. Podem pensar que el teletreball o les reunions virtuals rebran un fort impuls després de les experiències forçades d'aquests temps, però, com afectarà altres aspectes de la globalització? Augmentarà la solidaritat entre països per a fer front a situacions dramàtiques globals, o per contra, donarà peu a més individualisme, i a un "campi qui pugui"? Buscarem culpabilitat en l'"altre", el foraster, o entendrem que sols l'ajuda mútua i el suport ens permet fer front a una crisi d'aquesta magnitud?

En situacions difícils els valors adquireixen tota la seva importància, però aquestes situacions també són camp abonat perquè aflori tot l'individualisme. A l'actual punt candent d'una crisi d'aquesta magnitud, es posa de relleu que només la societat en el seu conjunt, amb tota la seva capacitat, ens pot protegir tant sanitàriament com econòmicament. Esperem que aquesta consciència col·lectiva ens impulsi a una societat més justa i solidària.

Enmig d'una situació molt complexa, els auditors continuem aportant la nostra professionalitat per al millor funcionament de les empreses, la societat i el desenvolupament de les persones. La nostra contribució a la confiança i la transparència de les informacions financeres i no financeres poden ser essencials per restaurar com més aviat millor el funcionament equilibrat de l'economia.



“ La situació política afecta a tota l’activitat administrativa de la Generalitat, i la Intervenció General no en queda exclosa ”

l'entrevista)

David Canada

Director general de la Intervenció

Creu que la societat coneix i valora les funcions interventores, comptables i de control financer intern que fa la Intervenció General de la Generalitat? Si hagués d'explicar-les als ciutadans en quatre línies, què en destacaria?

■ La Intervenció General i les funcions que duu a terme continuen sent força desconegudes per la societat avui en dia.

Si hagués d'explicar les seves funcions, diria que és l'òrgan de control intern de la Generalitat de totes les actuacions que aquesta duu a terme quan són de naturalesa econòmica i financera. Això, abasta des de les despeses de personal, les contractacions de serveis i obres, les subvencions que atorga, fins als ingressos que recapta, entre d'altres. Es va crear per assegurar que aquestes actuacions es duen a terme d'acord amb les normes que les regulen i, per tant, complien amb la legalitat corresponent. D'aquesta manera, es donava seguretat jurídica als dirigents i a la ciutadania en la gestió dels recursos públics. Cal explicar que el nostre control només es fa sobre els expedients i la documentació corresponents, sense poder investigar més enllà d'aquests, ja que no tenim competència per fer-ho. Aquest concepte cal remarcar-lo, ja que hi ha una gran confusió en aquest tema. A més d'aquesta funció, la Intervenció General és l'òrgan que dirigeix i gestiona la comptabilitat de la Generalitat i, per tant, és la que confecciona els comptes comptables de la Generalitat.

Què destacaria dels plans d'actuació previstos per al 2020? Quins seran els principals eixos sobre els quals pivotarà?

■ Els projectes que estem impulsant els últims anys tindran continuïtat l'any 2020 i es poden agrupar en dues categories complementàries:

- La digitalització dels expedients i processos de gestió dels ingressos i les despeses del pressupost públic. La tecnologia i les eines de gestió de la informació

que tenim a la nostra disposició són cada vegada més sofisticades i potents, i les hem d'aprofitar per estandarditzar i, així, millorar i controlar els procediments i automatitzar els processos. És un projecte ambiciós, però inevitable, que millorarà substancialment la gestió pública i el seu control.

- Aquests projectes permetran tenir la informació necessària en temps real per a la presa de decisions i anàlisi corresponents. No cal dir que la comptabilització serà automàtica i segura, i això ens permetrà ser més eficients.

Com els afecta en el seu àmbit d'actuació la situació d'incertesa política que hem viscut i vivim?

■ Està clar que la situació política afecta, en més o menys mesura, tota l'activitat administrativa de la Generalitat, i la Intervenció General no en queda exclosa. Però, en moments d'incertesa, el nostre paper és encara més important, ja que permet donar seguretat jurídica en la gestió dels recursos públics.

Per exemple, el paper que va fer la Intervenció General davant de l'aplicació del 155 va ser molt important, ja que va facilitar la gestió econòmica i financera de les entitats i unitats de la Generalitat rendint comptes davant de l'Administració de l'Estat de les operacions econòmiques que s'estaven o s'havien de portar a terme per al seu funcionament ordinari.

Com aborda la Intervenció la transformació que està comportant la tecnologia, tant en la forma en què hem de relacionar-nos com en els models de negocis? Quins són els principals reptes als quals s'enfronta i com els està abordant?

■ Tal com he comentat en una pregunta anterior, les noves tecnologies i la transformació cap a una administració electrònica és una prioritat per a la Intervenció General, ja que crec que ens farà millorar de manera substancial

en l'assoliment dels nostres objectius, augmentant significativament l'eficàcia i l'eficiència en les nostres funcions. Tal com he comentat, l'impuls de projectes per a la transformació digital dels processos i les actuacions de l'àmbit econòmic i financer de la Generalitat, donaran lloc a un canvi substancial en la gestió econòmica i financera de la Generalitat. Actualment, estem treballant en aplicacions informàtiques corporatives de la Generalitat de gestió d'ajuts i subvencions, participem en les de procediments de contractació administrativa, d'endeutament i de recursos humans, per tal que la comptabilització de les operacions sigui automàtica a partir d'aquests expedients. En aquest aspecte, som pioners en l'Administració pública espanyola, però encara volem avançar molt més.

En aquest sentit, volem integrar tots els sistemes informàtics de gestió d'expedients econòmics de despesa i d'ingrés en els sistemes corporatius de gestió econòmica per tal que el control i la comptabilitat es duguin a terme pels sistemes sense cap operació manual.

Un altre dels aspectes que està canviant és l'exigència per part de la societat que les entitats no només reportin informació financera sinó també que divulguin informació no financera o relacionada amb la responsabilitat social corporativa que es consideren essencials per a una transició cap a una economia més sostenible. En aquest sentit, quines línies d'actuació té o té previstes incorporar la Intervenció per garantir aquest enfocament?

■ La Generalitat de Catalunya ha estat una de les administracions pioneres en l'impuls de les pràctiques socialment responsables adreçades al món empresarial i a la ciutadania, així com del contingut de la informació en matèria de transparència i bon govern. De fet, des de l'any 2010, el portal RsCat integra tota la informació relativa a aquestes actuacions, tant les de la Generalitat cap el món privat com les de l'àmbit intern de la mateixa administració. Aquesta iniciativa, a més, ha comptat sempre amb la col·laboració de les organitzacions empresarials i sindicals més representatives a Catalunya.

L'evolució del contingut i l'estructura de la informació, des de l'impuls d'aquest portal en els darrers exercicis, demostra el compromís del Govern català per a la creació d'espais de referència, intercanvi i difusió en els tres principals àmbits d'actuació: l'econòmic, el mediambiental i el social. Pel que fa a l'àrea de comptabilitat i control, la Intervenció General ha

apostat des de l'any 2016 per una clara millora en el seu espai de difusió d'informació, per exemple amb l'ampliació del contingut del Compte General o per la incorporació d'altres dades periòdiques de seguiment i control de les finances, amb la comunicació del període mitjà de pagament a proveïdors o l'execució pressupostària de les entitats. També destaca, i molt especialment, la publicació de les dades relatives al Registre de Subvencions i Ajuts de Catalunya, creat l'any 2017.

Centrant-nos ja en el nostre àmbit del control financer: Com valoren que s'hagin adaptat les normes internacionals d'auditoria (NIA-ES-SP) en l'àmbit del sector públic? Preveuen que l'adopció de les NIA-ES-SP canviï l'enfocament de les actuacions?

■ No només les valorem positivament, sinó que creiem que era necessari adaptar-les. La incorporació de les NIA-ES-SP permet fixar unes pautes, procediments i tècniques generals comuns en els treballs d'auditoria, tant si els fan directament els òrgans de control de la mateixa administració, com indirectament a través de la contractació d'auditors privats. El fet que aquestes normes s'assimilïn a les NIA vigents en l'àmbit privat permetrà millorar la qualitat, eficiència i transparència en els treballs. En el cas de la Generalitat, s'han introduït canvis en la normativa de desenvolupament del control financer de l'administració catalana, amb unes noves instruccions aprovades el mes de gener passat, que ja incorporen aquesta referència i adaptació al nou marc de les normes tècniques d'auditoria per al sector públic. A partir d'aquí, preveiem modificacions en diversos aspectes, dels quals el més destacable és l'establiment de les actuacions segons una anàlisi de riscos.

La Intervenció de la Generalitat sempre ha apostat per la col·laboració dels auditors privats en l'exercici del control financer de les entitats: Com valoren aquesta col·laboració? Què en destacaria en positiu i en quins aspectes creu que es podria millorar?

■ La Generalitat ha apostat sempre per la col·laboració dels auditors privats, des de la creació de les primeres entitats del seu sector públic ara fa aproximadament quaranta anys. Com a conseqüència del creixement elevat que va tenir l'administració catalana pel que fa al nombre d'entitats instrumentals, aquesta col·laboració ha permès, d'una banda, ampliar-ne el perímetre d'actuació, evitar duplicitats en el control, homogeneïtzar criteris, i establir amb l'entitat controlada un canal d'informació coordinat i únic en col·laboració amb l'auditor privat.

D'altra banda, la informació també ha millorat significativament aquests anys, en incorporar, complementàriament a l'informe d'auditoria de comptes anuals, un informe de control de compliment de legalitat i recomanacions. Això permet a la Intervenció General, un cop finalitzat el control, requerir a l'entitat controlada les mesures i el calendari amb l'objectiu de corregir les deficiències detectades, i efectuar-ne el seguiment.

Pel que fa als àmbits de millora, crec que cal reorientar l'activitat dels professionals de control en l'àmbit de la Generalitat cap 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. De fet, l'aprovació recent per part del Govern català d'un acord sobre modalitats de control, ens ha de permetre encaminar-nos cap a un model orientat a l'excel·lència en la gestió i un control dirigit al retiment de comptes. Tot això amb un principi clar en relació amb la gestió de l'alta direcció, que s'ha de fer a partir de mecanismes de control intern, gestió de riscos corporatius i assoliment dels objectius de rendibilitat, a la vegada que es proporciona informació fiable i eficaç que generi confiança en cada entitat.

Pel que fa al Col·legi de Censors: Com valora les actuacions que porta a terme (com ara la propera edició de la Jornada d'Auditoria del Sector Públic –que arriba ja a l'11a edició–, la comissió del sector públic o les iniciatives de formació) per promoure la participació dels auditors privats en l'àmbit públic?

- La Generalitat, a través de la Intervenció General, ha participat des de sempre en les activitats promogudes pel Col·legi, ja que aquest és el canal més important de col·laboració, de tramesa d'informació i coneixement mutu. En l'àmbit de la comissió del sector públic, valorem significativament les tasques d'assessorament, aclariment i difusió efectuades per part de tots els professionals dels àmbits públic i privat. Així mateix, creiem necessari, i valorem especialment, l'esforç efectuat aquest últim any amb la inclusió d'activitats formatives adreçades a àrees específiques del sector públic.

DAVID CANADA

- *Llicenciat en Ciències Econòmiques i Empresariales.*
- *Postgrau en Gestió d'Hisenda autonòmica i local per la Universitat de Barcelona.*
- *Va començar a exercir com a Interventor de la Generalitat l'any 1992 i fins el 1999. Aquell mateix any va prendre possessió com a Interventor adjunt a la Intervenció General, càrrec que va ocupar fins el 2011.*
- *Va estar sis anys com a Cap de l'Àrea d'aplicació dels tributs i procediments (2011-2016) per, posteriorment, tornar a la posició d'Interventor de la Generalitat (2016-2017).*
- *L'any 2017 va ser nomenat Director General de la Intervenció.*

l'auditoria)

Ús del Format Electrònic Únic Europeu (ESEF) per entitats cotitzades



Josep-Domènec

Salas Rosell

Director d'auditoria
de PwC i Membre del
Comitè Tècnic

QUÈ ÉS L'ESEF I A QUI LI ÉS APLICABLE?

En el Diari Oficial de la Unió Europea del 29 de maig de 2019 es va publicar el Reglament Delegat (UE) 2019/815 pel qual es completa la Directiva 2004/109/CE pel que fa a les normes tècniques de regulació relatives a l'especificació d'un format electrònic únic de presentació d'informació, European Single Electronic Format (ESEF), que hauran d'emprar els emissors els valors dels quals siguin admesos a negociació en un mercat regulat de la UE en elaborar els informes financers anuals (d'ara endavant, Reglament ESEF).

El Reglament ESEF estableix que els emissors hauran d'elaborar els seus informes financers anuals utilitzant el format Extensible Hypertext Markup Language (XHTML). Aquest format no exigeix mecanismes específics per fer-lo llegible per l'ésser humà. És un format electrònic de presentació d'informació de domini públic i, per tant, es pot utilitzar lliurement.

Adicionalment, aquest Reglament estableix que els estats financers consolidats elaborats de conformitat amb les Normes Internacionals d'Informació Financera (NIIF) que s'incloguin en els informes financers anuals dels emissors, hauran de marcar-se utilitzant l'estàndard Extensible Business Reporting Language (XBRL). XBRL és llegible per màquina i permet l'aprofitament automatitzat d'una gran quantitat d'informació. El format XBRL està ben assentat i s'utilitza en diversos països i territoris, i actualment és l'únic llenguatge adequat per al marcatge dels estats financers.

Per integrar el marcatge del XBRL en documents XHTML cal fer servir la tecnologia Inline XBRL (iXBRL).

L'ús del llenguatge de marcatge XBRL comporta l'aplicació d'una taxonomia que permeti convertir textos llegibles per l'ésser humà en informació llegible per màquina. La taxonomia és un diccionari jeràrquic que defineix el conjunt d'etiquetes/marcatge per a un propòsit de report específic. Normalment la taxonomia va associada a un marc comptable específic (per exemple, taxonomia de les NIIF). La taxonomia de les NIIF, facilitada per la Fundació NIIF, és una taxonomia assentada desenvolupada per al marcatge de la informació revelada conformement a les NIIF. L'ús de la taxonomia de les NIIF facilita la comparabilitat, a escala mundial, de

les marques dels estats financers elaborats d'acord amb les NIIF. En conseqüència, la taxonomia de base que s'ha de fer servir per al format electrònic únic de presentació d'informació ha d'estar basada en la taxonomia de les NIIF i constituir-ne una extensió.

PER QUÈ L'ESEF? PRINCIPALS BENEFICIS QUE PERSEGUEIX

Els principals objectius que persegueix la utilització d'aquest format electrònic únic (ESEF) per als principals usuaris de la informació financera dels emissors (inversors i analistes, reguladors, així com les mateixes companyies emissores) són:

- Millora de la comparabilitat i accés a la informació financera dels emissors.
- Més rapidesa en l'obtenció d'informació (per exemple, elaboració de rànquing de companyies cotitzades per marge operatiu, per ingressos, etc.), amb la qual cosa es requereix, per tant, menys intervenció manual.
- Futur desenvolupament de noves aplicacions/eines (apps, eines d'intel·ligència artificial, etc.) que permetin continuar amb l'optimització de l'anàlisi de la informació financera.

Els objectius principals de l'ESEF són aconseguir millores en: la transparència, l'accessibilitat, l'anàlisi i la comparabilitat

L'ESEF requereix que tots els emissors en mercats regulats europeus:

- Preparin la informació anual en XHTML, i
- Marquin la informació dels estats financers consolidats de conformitat amb NIIF fent servir XBRL (format iXBRL)

Per al marcatge de tota la informació que contenen els estats financers hauran d'utilitzar-se etiquetes electròniques, i es farà servir una taxonomia ESEF. Actualment hi ha més de 4.000 etiquetes creades en la taxonomia base de l'ESEF

A PARTIR DE QUAN CAL PREPARAR L'INFORME FINANCER ANUAL D'ACORD AMB L'ESEF?

Per al marcatge de la informació financera anual d'acord amb el Reglament ESEF s'estableixen dues fases:

- Per als exercicis que comencen a partir de l'1 de gener de 2020 només afectarà els estats financers principals i alguna informació específica (10 elements d'informació bàsica identificativa com per exemple: nom de l'entitat, domicili, país, etc.).
- Per als exercicis que comencen a partir de l'1 de gener de 2022, addicionalment totes les notes als estats financers consolidats s'hauran de marcar com a mínim per blocs d'informació.

EN QUÈ CONSISTEIX EL MARCATGE DE LA INFORMACIÓ FINANCERA?

Un marcatge és una etiqueta electrònica aplicable als estats financers per permetre a les computadores entendre quin número o part de text representa.

Per exemple:

Com s'ha comentat anteriorment, per fer el marcatge/ etiquetatge de la informació financera en XBRL s'ha d'utilitzar una taxonomia. En aquest sentit, el Reglament ESEF estableix una taxonomia (taxonomia ESEF) per a la selecció d'etiquetes amb el significat comptable més proper possible al del desglossament. Actualment hi ha més de 4.000 etiquetes creades en la taxonomia ESEF.

Sovint, la selecció d'etiquetes és molt directa i fàcil, ja que el nom de l'etiqueta i el del desglossament són idèntics (per exemple, la línia de l'actiu del balanç "actius per impost diferit" amb l'etiqueta "actius per impuestos diferits"). Altres vegades caldrà aplicar judici per a la selecció d'etiquetes (per exemple, quan per a l'etiquetatge de la línia de despeses de personal del compte de resultats disposem de diverses opcions: "total despeses de beneficis d'empleats", o "sous i salaris" o "despeses d'empleats", etc.).

La taxonomia ESEF no disposa d'etiquetes per a desglossaments únics i específics de cada entitat. Si en el procés de marcatge no hi ha una etiqueta adient en la taxonomia ESEF, llavors caldrà crear una extensió de marcatge que s'haurà d'enllaçar amb alguna etiqueta de la taxonomia base de l'ESEF. Aquest procés d'enllaç entre l'extensió i la taxonomia base es coneix pel nom en anglès "anchoring" (ancoratge).

COMPTE DE RESULTATS DEL GRUPO ABC, S.A. DE L'EXERCICI FINALITZAT EL 31 DE DESEMBRE DE 20X1		
Ingressos ordinaris	Nom d'etiqueta: Ingressos ordinaris Taxonomia: ESMA ESEF Tipus de dada: Monetària Valor: 150 Dada: exercici 20x1 Decimal: -3 Escala: 3 Unitat: EUR	20x1 EUR'000
Cost de vendes		150
Marge operatiu		-50
Despeses operatives		100
Benefici d'explotació		-20
		80

Cada etiqueta té diferents components que fan que la computadora entengui què representa cada valor que hi ha inclòs a l'etiqueta. D'aquesta manera podem distingir tres tipus d'atributs, desenvolupats a continuació a través d'un exemple pràctic:

A) Atributs fixos establerts per la taxonomia:

Etiqueta:	p. ex. ingrés financer	Línia del compte de resultats
Nom:	p. ex. ingrés financer	Descripció
Tipus de dada:	p. ex. monetari	El valor pot ser numèric (p. ex. monetari, decimal o percentatge) o no numèric (p. ex. text)
Tipus període:	p. ex. data fixa o període	Si el context aplicable a l'etiqueta es refereix a una data o a un període determinat
Referència	p. ex. NIC 1 paràgraf 2	Referència a les normes comptables rellevants aplicables a l'etiqueta
Balanç:	p. ex. dèbit o crèdit	Informació per establir si el valor "natural" és un dèbit o un crèdit, per fixar el signe de presentació
Documentació:	p. ex. "ingrés provinent de les activitats financeres"	Facilita una definició més àmplia de l'etiqueta, que es facilita en la taxonomia ESEF

B) Atributs marcats pels estats financers:

Valor:	1.500	Import que apareix en la línia de compte de resultats que s'està etiquetant.
Escala:	3	Indica a la computadora el nivell d'arrodoniment (p. ex. 3 significa arrodonit en milers)
Signe:	Atribut no aplicable	Aquest atribut es fa servir si el valor no és el balanç que s'espera de l'etiqueta en la taxonomia
Unitat:	EUR	Representa la unitat de mesura del valor reportat a l'etiqueta
Decimal:	-3	Indica el grau d'arrodoniment amb decimals. Si, per exemple, fos -2, significaria que s'arrodoneix al més proper en els cèntims (p. ex. 1.500,2)

D'acord amb l'etiquetatge indicat, la computadora entendria la informació següent:
ingrés financer d'1.500.000 euros.

C) Atributs de context aplicable any a any:

Data:	p. ex. 31 de desembre de 20x1	Facilita la data o rang de dates a què correspon la informació etiquetada.
Identificatiu de l'entitat:	Número LEI: xxxxxxxx	Identifica l'entitat utilitzant el número legal d'identificació (LEI: Legal Entity Identifier)
Membre de domini:	S'apliquen els valors predeterminats de la taxonomia	S'utilitza per a la desagregació d'algunes taules, amb la qual cosa la mateixa etiqueta es pot fer servir per a diferents columnes (p. ex. "Patrimoni a l'inici de l'exercici" per a diverses línies del patrimoni (capital, reserves, etc.)

Com hem vist, el procés d'etiquetatge té diversos elements que poden requerir d'aplicació de judici a l'hora de la seva elaboració, com són:

- Selecció d'etiquetes: determinar si l'etiqueta que es preveu en la taxonomia base ESEF és la més adient. Depenent de la complexitat dels desglossaments, la selecció d'etiquetes pot comportar més dedicació i estar subjecte a discussió.
- Creació d'extensions d'etiquetes: la creació d'extensions específiques pot dificultar posteriorment la comparabilitat i utilitat, per la qual cosa haurà d'avaluar-se si cal crear extensions o si pot emprar-se directament la taxonomia base.
- Procés d'ancoratge ("anchoring"): el procés d'"anchoring", requerit per la normativa, permet millorar la comparabilitat de les extensions, i no està exempt de judicis.

El procés d'etiquetatge requereix de judici, el nivell del qual dependrà sovint de la complexitat i singularitat dels desglossaments en cada cas

Cal indicar també que hi ha un manual d'ajuda per a l'elaboració dels informes anuals financers d'acord amb els requeriments ESEF, el qual és elaborat pel regulador europeu ESMA (European Securities and Markets Authority), i que té com a denominació "ESEF Reporting Manual" i està disponible en la website de l'ESMA. Aquest manual s'actualitza permanentment amb clarificacions necessàries que es van considerant, així com modificacions tècniques de la regulació de l'ESEF.

Així mateix, els arxius amb la taxonomia ESEF (ESEF taxonomy files, disponibles en tots els idiomes de la UE) està també disponible en la website d'ESMA, la qual s'actualitzarà amb una periodicitat mínima anual.

IMPACTES PREVISTOS EN ELS EMISSORS

En termes pràctics, l'aplicació dels nous requeriments ESEF incideix directament i especial en els equips de direcció financera i de relació amb inversors de les entitats emissores afectades per aquesta nova regulació, i és directament rellevant per als comitès d'auditoria i els consells d'administració, ja que afectarà gairebé amb tota seguretat la informació financera objecte de formulació pels consellers.

Per abordar-ne la implementació, l'equip que es designi a aquest efecte haurà de:

- Planificar la selecció de la solució tecnològica més adequada a les seves necessitats, el procés d'anàlisi i enllaç dels estats financers principals i altra informació específica a les taxonomies de l'ESEF el 2020, i de tota la informació de les notes dels estats financers consolidats NIIF, com a mínim en blocs, a partir de l'exercici 2022.
- Avaluar la incidència d'aquests nous requeriments en relació amb els processos que cal establir i els controls que es requereixen a aquest efecte, així com el temps necessari per portar a terme tot això.

A conseqüència de tot això, molt probablement els emissors afectats per aquests nous requeriments es plantegen treballar en fase de prova sobre la informació financera de l'exercici 2019 durant l'any 2020, per preparar-se a l'efecte de la primera aplicació el 2021, quan hagin de presentar la informació financera anual

IMPACTES PREVISTOS EN ELS AUDITORS

Tenint en compte que el Reglament ESEF és un instrument legal vinculant, els serveis de la Comissió Europea consideren que les disposicions que s'hi inclouen es consideren "requisits legals" en el sentit de l'article 28 de la Directiva d'Auditoria de la UE. No obstant això, la Comissió Europea ha indicat que per concretar aquest aspecte cal fer una anàlisi més gran. En aquest sentit, la Comissió va sol·licitar al Comitè Europeu d'Òrgans de Supervisió d'Auditoria (Committee of European Auditing Oversight Bodies-CEAOB), que explorés com es podria dur a terme l'auditoria de l'ESEF en la pràctica, amb la finalitat de proporcionar orientació al mercat. La Comissió està considerant si per facilitar el nou paper de l'auditor cal modificar la regulació existent sobre transparència.

Els reguladors nacionals dels estats membres ja disposen d'unes guies emeses pel CEAOB a l'hora d'establir els requeriments per als auditors en l'auditoria de l'ESEF

Sobre això, amb data 28 de novembre de 2019, el CEAOB va emetre unes guies sobre la participació dels auditors en els Estats Financers a l'ESEF, on exposa les pautes que han de considerar les autoritats nacionals competents a l'hora d'abordar els requeriments exigibles als auditors, sobre com dur a terme l'auditoria en relació amb l'entrada en vigor dels requisits que estableix el Reglament ESEF per als emissors de valors cotitzats en mercats regulats de la Unió Europea, en relació amb el seu informe financer anual de l'exercici que comenci a partir de l'1 de gener de 2020.

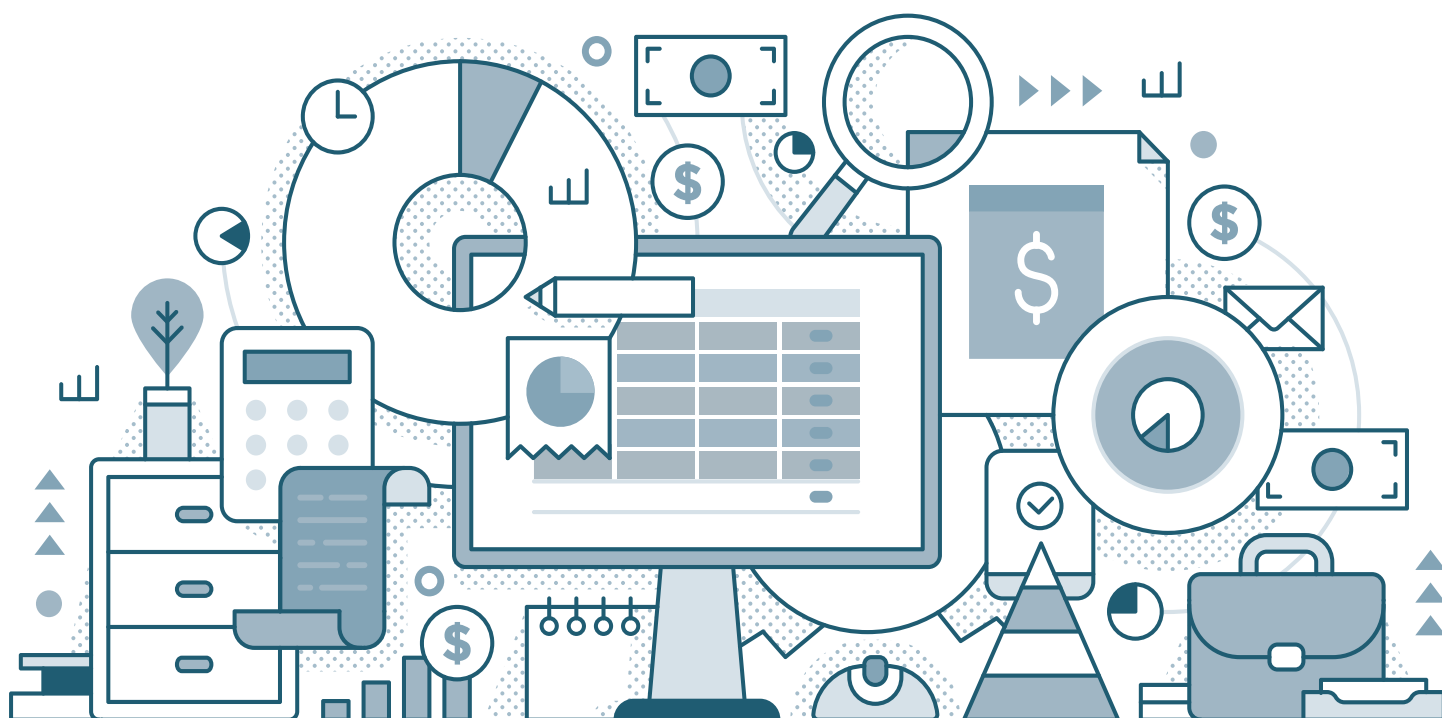
En aquest document, el CEAOB considera que han d'identificar-se els fitxers subjectes a avaluació de l'ESEF, i que l'auditor hauria d'expressar una opinió de manera específica en relació amb el compliment dels requeriments legals aplicables. D'aquesta manera, recomana que s'inclogui aquest contingut en l'informe d'auditoria, en una secció separada (com un requeriment legal). No obstant això, reconeix que la seva conclusió sobre això podria exposar-se en un informe separat, en el context de la normativa de cada país, segons s'hagi fet la transposició de la Directiva de Transparència o de la Directiva d'Auditoria.

D'acord amb la referida guia emesa pel CEAOB, a l'efecte que l'auditor es formi una opinió sobre si els estats financers de l'entitat compleixen amb els requeriments legals ESEF, aquest haurà de:

- Comprovar que la vista llegible dels estats financers inclosos en el fitxer electrònic preparat per l'entitat auditada és idèntica a la informació auditada i,
- Determinar si la informació incorporada en el report electrònic s'ha etiquetat complint amb els requisits de l'ESEF.

Aquest document emès pel CEAOB, que es configura com a guia i no com a estàndard d'auditoria, aborda aspectes que cal tenir en compte sobre materialitat, avaluació del risc d'ocurrència i exactitud a partir de l'enteniment dels processos establerts pels emissors, procediments que cal aplicar davant de riscos identificats, etc.

En conseqüència, actualment els reguladors nacionals ja disposen del resultat d'aquestes iniciatives que s'han pres en l'àmbit europeu per tal d'implementar la normativa en l'àmbit nacional.



l'entitats no lucratives)

Els fons especials en les fundacions catalanes



Teresa Salas

Sòcia d'Activa Auditoria i
Consultoria, SLP
Membre de la Comissió
d'Entitats No Lucratives
del CCJCC

La Coordinadora Catalana de Fundacions va presentar el mes de desembre passat l'estudi "Fundacions, un sector econòmic", el primer –en paraules de l'entitat– relatiu a la situació econòmica real d'aquest sector a Catalunya.¹ Segons l'esmentat informe, l'activitat econòmica generada per les fundacions superava, al tancament de l'exercici 2017, els 3.200 milions d'euros (l'1,5% del valor econòmic creat a Catalunya) i donava feina a més de 82.000 persones (2,5% de l'ocupació a Catalunya).

L'estudi destaca un creixement continuat del sector –especialment remarcable pel seu ímpetu durant el període de crisi 2008-2017–; aquest creixement s'ha traduït en la creació de moltes noves fundacions que en nombre han passat de ser 1.000 el 1996, fins a les més de 2.500 actuals. Per sectors d'activitat, el 49% de les fundacions catalanes es dediquen a la cultura, el 40% a activitats assistencials, el 8% a la docència i el 3% a l'àmbit de la ciència, sempre segons les dades publicades en l'informe esmentat.

En un estudi anterior publicat l'any 2015 per PricewaterhouseCoopers (elaborat per encàrrec del Departament de Justícia de la Generalitat de Catalunya)² ja es destacava l'elevat nombre de fundacions actives a Catalunya, i situava en 1.880 les fundacions que van presentar comptes anuals corresponents al 2013 en el Registre de Fundacions. En aquest estudi –sempre amb dades de l'exercici 2013– també es concretava la xifra d'ingressos (3.955 milions d'euros: prestació de serveis, subvencions, donacions, d'altres), el nombre de llocs de treball (65.461), i es destacava l'efecte multiplicador de l'activitat d'aquestes entitats sobre les aportacions públiques rebudes (com ara subvencions o aportacions), sobre la força laboral i l'ocupació de qualitat, i, evidentment, la capacitat de generar centenars de milers de beneficiaris a Catalunya, especialment en els àmbits de la cultura, la sanitat i els serveis socials. Quant al seu origen, aquest estudi xifrava en un 76% el percentatge de fundacions creades per benefactors de caràcter privat; i, més concretament, en un 44% dels casos aquest havia estat una persona física.

Les últimes estadístiques publicades pel Departament de Justícia referides a l'exercici 2018 són il·lustratives de la dimensió actual del sector:

¹ Coordinadora Catalana de Fundacions, nota informativa de data 2 de desembre de 2019 (<https://ccfundacions.cat/wp-content/uploads/2019/12/nota-Fundacions-un-sector-economic.pdf>)

² PwC 21 octubre 2015, informe "Contribució de valor: el sector fundacional a Catalunya" (http://justicia.gencat.cat/web/.content/home/ambits/dret_i_entitats_juridique/fundacions/informe_fundacions_211015.pdf)

REGISTRE D'ENTITATS JURÍDIQUES

Distribució d'entitats inscrites per activitat i demarcació territorial l'últim dia de l'any 2018

	Barcelona	Girona	Lleida	Tarragona	Terres de l'Ebre	Total
Fundacions	2.039	247	132	142	31	2.591
Assistencial	803	102	63	48	9	1.025
Cultural	972	129	57	84	17	1.259
Docent	179	14	8	6	5	212
Fins científics	85	2	4	4	0	95

És, per tant, evident que les fundacions han tingut i tenen –cada vegada més– un paper molt destacat en tots els àmbits de la societat catalana. Al nostre parer, aquest paper podria ser, almenys des d'una perspectiva teòrica, encara més rellevant si s'estengués el coneixement i la implantació dels fons socials, que són uns dels instruments que preveu el Capítol IV del Títol III del Llibre Tercer del Codi Civil Català relatiu a les persones jurídiques (*Llei 4/2008 modificada per la Llei 7/2012*). No obstant això, com veurem més endavant, la implementació efectiva d'aquesta opció presenta dificultats que en minven la utilització.

L'article 334-1 del Llibre Tercer del Codi Civil Català preveu que “en les fundacions es poden constituir fons especials amb béns aportats per persones físiques o jurídiques que els vulguin destinar a finalitats d'interès general sense dotar-los de personalitat autònoma. Les finalitats dels fons especials han d'ésser compatibles amb les de la fundació que adquireix els béns que els han d'integrar.”

Aquests fons especials es poden constituir per actes entre vius o per causa de mort, complint les formalitats que

s'estableixen per a la constitució d'una fundació, i sempre amb l'acceptació prèvia per part de la fundació que rep els béns (art.334-2). Tots els aspectes fonamentals del fons especial hauran de quedar definits pels aportants o promotors en l'acta de constitució (art.334-3) que ha d'incloure:

- les circumstàncies dels aportants/promotors (també de les persones que executaran la voluntat del causant en cas d'herència o llegat);
- la voluntat expressa de constituir el fons especial;
- la denominació i les finalitats;
- la determinació de la dotació inicial i de la forma de fer l'aportació;
- les regles per a l'administració dels béns, l'aplicació dels rendiments i la rendició de comptes;
- la durada (si no és indefinida), i
- la previsió de la destinació dels béns sobrants en cas d'extinció.

Adicionalment, l'article 334-4 estableix que els deures de las fundacions titulars dels fons especials són: conservar els béns que els integren, mantenir-ne la productivitat i aplicar-los al compliment de la finalitat estipulada, així com administrar aquests béns (si la seva naturalesa ho permet) de manera separada respecte a la resta del patrimoni fundacional, i identificar-los en la memòria dels comptes anuals de la fundació titular. En l'administració dels fons especials també cal tenir present que li són aplicables totes les disposicions del Títol III (Fundacions) relatives a l'autorització d'actes de disposició, a la formulació de declaracions responsables, al deure de reinversió i a l'aplicació d'ingressos al compliment de les finalitats fundacionals.

Els articles 334-5 a 334-8 regulen la modificació i l'extinció dels fons especials, així com la publicitat dels actes de constitució, modificació i extinció (pels quals s'exigeix la inscripció en el Registre de Fundacions). Sobre això, la normativa estableix que "els fons especials es poden modificar per les mateixes causes que els estatuts d'una fundació i seguint el mateix procediment. Els fons especials constituïts entre vius es poden modificar per acord de les persones que hi han fet l'aportació inicial i de la fundació que n'és titular. Aquesta modificació requereix l'aprovació del Protectorat, que només la pot denegar si és contrària a la llei."

La norma preveu que els fons especials constituïts entre vius es puguin extingir a voluntat dels aportants, llevat que en l'acte constitutiu s'hagi exclòs aquesta facultat o s'hagi establert una durada determinada. D'altra banda, l'extinció per compliment de la finalitat o per impossibilitat d'assolir-la requereix un acord de la fundació titular del fons i l'aprovació del Protectorat.

La regulació dels fons especials tindria fonamentalment els propòsits següents:³

- assolir una certa continuïtat en el temps. El seu propòsit no és el consum immediat de béns o diners, per la qual cosa aquest instrument no és simplement una alternativa als donatius o disposicions testamentàries, i
- afavorir el desenvolupament i enfortiment de les fundacions a Catalunya: els fons especials podrien constituir una via alternativa a la constitució de fundacions petites, amb pocs recursos i de difícil subsistència.

De l'exposició anterior, en la nostra opinió se'n desprèn que les característiques que farien especialment interessants aquesta figura són que:

- no s'exigeixen quanties mínimes (ni màximes) per a la seva constitució o manteniment en el futur.

- no tenen personalitat jurídica pròpia, però se'ls pot assignar una denominació específica, i

- la inscripció en el Registre de Fundacions és un requisit imprescindible per a la perfecció dels actes relatius a la constitució, modificació i extinció dels fons especials.

No obstant aquests possibles avantatges dels fons especials, a la pràctica, com ja hem avançat, aquest instrument no s'està utilitzant –almenys amb la freqüència que es podria suposar– per incrementar les dotacions i aportacions a les fundacions privades.

Segons dades proporcionades per l'Observatori de la Coordinadora Catalana de Fundacions, del conjunt de fundacions registrades en el Protectorat de la Generalitat l'any 2017, únicament 103 de les entitats actives indicaven en la memòria dels comptes anuals que disposaven de fons especials, i ho feien per un valor agregat de 47,3 milions d'euros, tot i que aquesta xifra estava molt concentrada en una petita part d'entitats (21 fundacions sumaven 44 milions en fons especials, dels quals 20 milions corresponien a una única entitat).

Un altre indicatiu del poc ús que se li estaria donant a aquest recurs jurídic és l'escassa rellevància assolida en el mateix web de la Direcció General d'Entitats Jurídiques del Departament de Justícia, en el qual no hem trobat cap referència als fons especials en la relació de "preguntes més freqüents" que publica. En la mateixa línia, en les darreres estadístiques publicades pel Departament de Justícia tampoc no es detallen de manera separada els tràmits iniciats per les fundacions en relació amb la constitució, modificació i extinció dels fons especials:

SOL·LICITUDS D'ENTITATS JURÍDIQUES

Principals tràmits sol·licitats segons l'objecte i la tipologia d'entitats l'any 2018

Objecte	Fundacions
Adaptació a la llei	4
Certificació	1.079
Dissolució	23
Declaració responsable acte disposició	100
Declaració responsable operacions	61
Declaració responsable relacions lab.	39
Fusió	7
Declaració d'utilitat pública	0
Inscripció	56
Modificació d'estatuts	181
Modificació d'òrgans de govern	1.122
Presentació de comptes	2.230
Resta de tràmits	405
Total de sol·licituds presentades	5.307

³ Josep Ferrer Riba: "Els fons especials en les fundacions privades", Revista Catalana de Dret Privat

Evidentment, la constitució d'un fons especial requereix d'una voluntat decidida i d'una anàlisi prèvia per concretar la definició d'objectius, la dotació inicial i futura (i la determinació dels béns/actius) i les regles per a l'administració dels béns aportats i les rendes futures. A més a més, en aquesta etapa prèvia, un aspecte decisiu serà la selecció de la fundació que rebrà i administrarà els béns de la dotació inicial i les aportacions futures, si s'escau, així com la definició de com es farà la rendició de comptes als aportants o a qui es determini en l'acta de constitució.

Tot plegat pot comportar una inversió de temps i diners important, però, sembla que davant d'una voluntat decidida d'inversió –que es pot presumir en qualsevol acte d'aquestes característiques– els tràmits esmentats no haurien de resultar especialment onerosos.

Respecte a la fundació que accepta i rep un fons especial, caldria destacar els evidents avantatges que comporta el fet d'assumir uns actius i uns recursos que s'integraran en el seu balanç i contribuïran al desenvolupament de les activitats que li són pròpies, així com aprofitar les sinèrgies i les "economies d'escala" que puguin posar-se de manifest per la interacció entre les activitats ja consolidades i les noves que es posin en marxa. Però, d'altra banda, hi ha les limitacions que es deriven del fet que l'administració d'aquests béns no pot ser decidida lliurement per la fundació que els ha acceptat sinó que està subjecta als termes en què el fons especial va ser constituït i especialment a les regles per a l'administració dels béns, l'aplicació dels rendiments, la rendició de comptes i la destinació dels béns sobrants en cas d'extinció.

Exposats els trets fonamentals dels fons especials i de les obligacions que se'n deriven per les parts, considerem

que els motius que hi ha al darrere del poc ús que es fa d'aquest instrument en el sector fundacional català tindria una doble vessant: d'una banda, els aportants o promotors es trobarien amb la dificultat d'assegurar una rendició de comptes de la gestió del fons plenament satisfactòria i, de l'altra, les fundacions que accepten i reben els fons especials es trobarien amb les limitacions referides a la disponibilitat dels actius rebuts.

Una possible solució des de la perspectiva dels aportants podria ser una modificació legislativa que establís per a les fundacions que gestionen fons especials l'obligació d'emetre –i registrar en el Protectorat– un informe anual específic sobre el fons (activitats desenvolupades, resultats, situació dels actius i de les obligacions assumides, etc.) que podria incloure la intervenció d'un expert independent. Es podria plantejar com un requeriment per a tots els fons o només per als valorats a partir d'un import que caldria concretar. L'emissió i publicació d'aquest informe anual aportaria més transparència a la gestió dels fons, tot i que també incrementaria la càrrega administrativa de les fundacions receptores.

Les fundacions gestores de fons especials podrien beneficiar-se d'unes previsions normatives que els concedissin més poder de decisió en la gestió dels actius rebuts, per exemple en relació amb la modificació de les condicions previstes en la constitució del fons, mantenint sempre, i fins i tot reforçant, la necessària supervisió i aprovació prèvia del Protectorat, que podria requerir d'informes econòmicofinancers (i, si s'escau, de gestió cultural, social o d'altres) que justifiquessin i avaluessin la modificació o altres canvis que es poguessin proposar en relació amb el fons especial que en el seu moment aquestes fundacions vàrem acceptar i rebre.



l'escola d'auditoria)

Nou cicle de tallers pràctics sobre dret i economia de l'empresa



Daniel Vázquez

Catedràtic de Dret
Mercantil de la
Universitat de Barcelona

És una evidència que en l'assessorament de l'empresa sovint s'entrellacen de forma indissoluble aspectes legals i econòmics. La realitat empresarial és transversal, però la majoria de les vegades l'assessorament que els professionals presten a les empreses és segmentat, ja que lògicament cada professional es centra en l'àmbit dels seus coneixements i de la seva expertesa. És més, sovint el desconeixement del professional sobre altres àmbits aliens, però molt vinculats al propi, pot generar una inseguretat que pot produir una sensació d'insatisfacció en l'assessorament.

Per aquesta raó, cada cop es fa més necessari que es produeixi una estreta col·laboració entre professionals del món legal i econòmic. En molts àmbits aquesta col·laboració ja es produeix, però a vegades de manera més puntual, i fins i tot espasmòdica, sobretot quan no queda més remei perquè les circumstàncies ho imposen.

Potser un dels exemples més freqüents de col·laboració són les pericials econòmiques i financeres, que sens dubte són determinants per resoldre els conflictes legals i serveixen perquè advocats i jutges es facin una composició que els permeti desplegar amb certesa la seva tasca legal.

Un altre exemple ens l'ofereix la rellevant Resolució de 5 de març de 2019, de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, sobre criteris de presentació dels instruments financers i altres aspectes comptables relacionats amb la regulació mercantil de les societats de capital. Només un sòlid coneixement mercantil i comptable permet desxifrar els dubtes que aquesta resolució planteja.

No obstant això, fora bo que aquesta cooperació entre professionals del món legal i econòmic funcionés de manera més natural i fluïda. Per tot això, el nostre Col·legi i el Col·legi de l'Advocacia de Barcelona han endegat una nova iniciativa institucional. Ambdues institucions han organitzat conjuntament un cicle de tallers pràctics sobre dret i economia de l'empresa.

Aquest cicle pretén analitzar des de la vessant legal i econòmica una selecció dels temes més rellevants i actuals de l'assessorament empresarial. Cada sessió és impartida conjuntament per un advocat i un

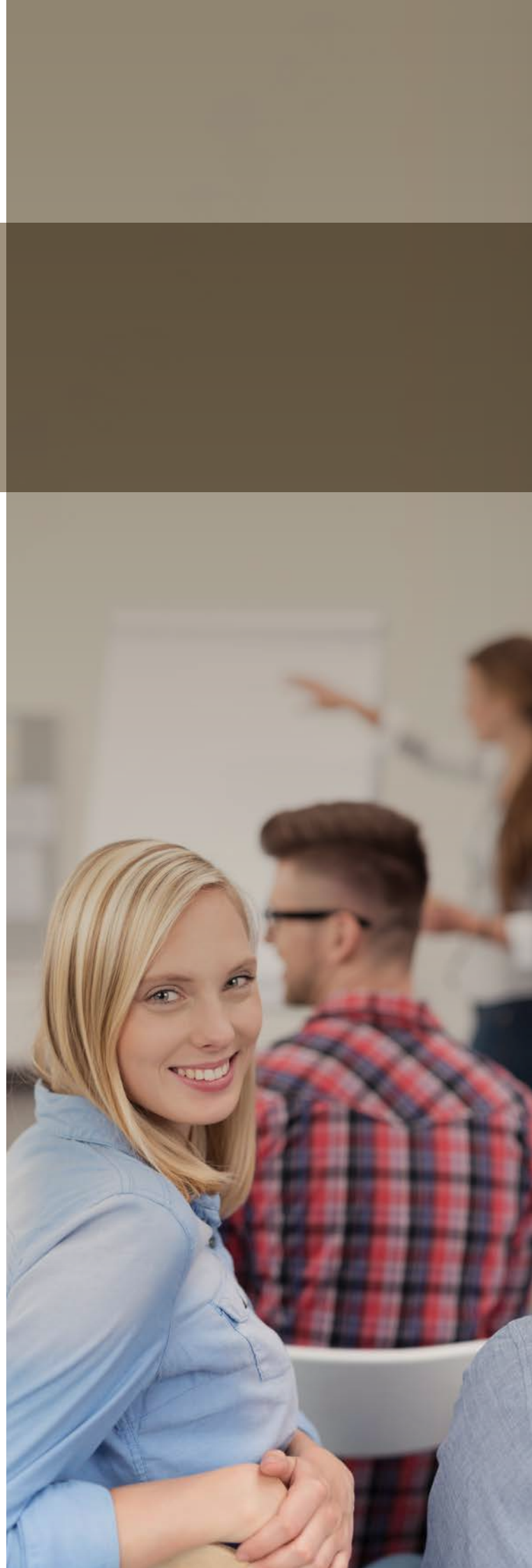
auditor, que analitzaran i dialogaran en profunditat sobre la temàtica des d'una perspectiva pràctica i transversal, sobre la base de casos reals i actuals.

Els tallers es reforçaran amb el lliurament als assistents d'un dossier pràctic de cada sessió amb documentació exhaustiva.

Els primers temes que s'han escollit per endegar aquest cicle són els següents:

- 1.** Compravenda d'empresa: valoració d'empresa i fixació del preu.
- 2.** Successió d'empresa familiar: aspectes mercantils, civils, fiscals i comptables.
- 3.** Dret al dividend i dret de separació dels socis: problemes pràctics del nou art. 348 bis LSC.
- 4.** Prova pericial econòmica: preparació, elaboració i defensa d'informes pericials.

Tots els ponents són professionals de prestigi amb amplis coneixements, i compten, a més, amb una dilatada experiència docent. Alguns tenen, a més, la doble titulació, legal i econòmica, cosa que sens dubte farà encara més fluïd el diàleg.



l'escola d'auditoria)

Implicacions de la nova normativa europea sobre protecció de denunciants



Marcos Sánchez Sotés

Consultor en gestió de riscos

INTRODUCCIÓ A LA NOVA NORMA

El novembre de 2019 es va aprovar la Directiva UE 2019/1937 pel Parlament Europeu i el Consell de Ministres de la UE, relativa a la protecció de les persones que informin sobre infraccions del Dret de la Unió

Un estudi de 2017 dut a terme per a la Comissió Europea va estimar que la pèrdua de beneficis potencials per la manca de protecció dels denunciants d'irregularitats, només en la contractació pública, estaria en el rang de 5,8 a 9,6 mil milions d'euros cada any per a la UE en el seu conjunt.

Als Estats Units, la protecció del denunciador s'ha demostrat com un element essencial en la lluita contra la corrupció i la investigació d'irregularitats, fins i tot incentivant econòmicament el denunciador.

A Espanya, aquesta reforma s'havia regulat en la reforma del Codi Penal, que en l'article 31 bis indica que les entitats jurídiques, a l'hora d'implantar un model de prevenció, hauran d'incloure "l'obligació d'informar de possibles riscos i incompliments a l'organisme que s'encarrega de vigilar el funcionament i observança del model de prevenció". Per aquest motiu, l'anomenat "canal ètic" no manca entre les recomanacions dels assessors en compliment penal de societats.

D'altra banda, en la Llei orgànica 3/2018, de 5 de desembre, de protecció de dades personals i garantia dels drets digitals es regulen els "sistemes d'informació de denúncies internes".

A partir de finals de 2021 la UE haurà de garantir un nivell alt de protecció als denunciants o *whistleblowers* en una àmplia gamma de delictes, inclosos els delictes en contractació pública, serveis financers, blanqueig de diners, finançament del terrorisme, seguretat dels productes, transport, protecció del medi ambient, seguretat nuclear, salut pública, seguretat dels aliments i pinsos, sanitat animal, protecció dels consumidors, ciberseguretat i protecció de la privacitat.

Els denunciants tindran dret a protecció sempre que tinguin motius raonables per pensar que la informació sobre infraccions denunciades és veraç en el moment de la denúncia i que l'esmentada informació entra dins de l'àmbit d'aplicació de la Directiva, i que, a més, hagin denunciat per canals interns o externs o hagin fet una revelació pública.

Aquesta normativa entrarà en vigor el 17 de desembre de 2021, si bé per a entitats jurídiques del sector privat que tinguin entre 50 i 249 treballadors es pot estendre el termini fins al 17 de desembre de 2023.

A QUI AFECTA?

Les següents entitats jurídiques han de disposar d'un canal de denúncia intern:

- Entitats del sector privat amb més de 50 treballadors.
- Entitats del sector privat amb menys de 50 treballadors, però que es dediquin a serveis, productes i mercats financers o que estiguin subjectes a normativa sobre blanqueig de capitals i finançament del terrorisme com, per exemple, auditors, comptables externs o assessors fiscals.
- Totes les entitats del sector públic (si bé els estats membres podran limitar l'obligació a municipis de més de 10.000 habitants o a entitats de més de 50 empleats).

Des de l'Administració es promourà l'ús dels canals de denúncia interns enfront dels externs.

QUÈ HA D'INCLOURE UN CANAL DE DENÚNCIA INTERN?

- Han de poder admetre denúncies verbalment i/o per escrit. La denúncia verbal ha de ser possible via telefònica, mitjançant missatgeria de veu o fins i tot per una reunió presencial en un període de temps raonable.
- S'han de permetre denúncies anònimes.
- Ha de quedar registre de la denúncia, mitjançant gravació, transcripció de la trucada o acta detallada. El denunciante tindrà dret a comprovar, rectificar i acceptar el registre.

- Han de garantir la confidencialitat de la identitat del denunciante i de qualsevol altre tercer que s'esmenti a la denúncia; protegint la informació i impedit-ne l'accés no autoritzat.

- Justificant de recepció al denunciante en un màxim de 7 dies.

- Definició d'una persona o departament imparcial i competent per al seguiment de les denúncies, i la tramitació diligent de totes.

- S'ha de respondre en un termini màxim de 3 mesos després del justificant de recepció.

- Informar sobre els canals de denúncia externs.

CANALS DE DENÚNCIA EXTERNES

Els estats membres designaran autoritats competents, degudament dotades de recursos, per rebre denúncies externes i donar-los una resposta adient.

Aquests canals tindran unes condicions semblants a les que s'estableixen per als canals interns de denúncia.

També es defineix un tercer canal, com de "revelació pública", que el denunciante pot utilitzar legalment en cas que els canals interns i externs no s'hagin atès i si entén d'una manera raonable que hi ha perill imminent o possibilitat de destrucció de proves, per exemple.

MESURES DE PROTECCIÓ

La norma prohibeix explícitament l'aplicació de represàlies sobre el denunciante. Ans al contrari, es promouen mesures de suport gratuïtes com, per exemple, assistència jurídica, assessorament, i fins i tot s'ofereix assistència financera en determinats casos.

Els denunciants no seran responsables de delictes de revelació d'informació confidencial o secrets comercials, de difamació, d'incompliment de normes de protecció de dades, violació de drets d'autor o similar, sempre que tinguin motius raonables per pensar que aquestes revelacions són rellevants en la denúncia de la infracció. De la mateixa manera, el denunciant no serà considerat responsable de l'adquisició o de l'obtenció de la informació, sempre que aquesta adquisició o accés no hagi constituït en si mateix un delictes.

En cas que un denunciant hagi sofert un perjudici per part d'una entitat, es presumirà que és una represàlia, i, per tant, sancionable, tret que l'entitat pugui provar que aquest procediment s'ha basat en motius degudament justificats.

Aquest apartat és important pel fet de traslladar la càrrega de la prova a l'entitat que pot haver iniciat un procediment sobre el denunciant.

CONCLUSIONS PRINCIPALS

Si bé aquesta normativa encara necessita la corresponent transposició espanyola, marca una tendència a millorar la transparència en la gestió de les organitzacions, especialment en l'àmbit de la contractació pública i la gestió financera.

No s'estableix cap remuneració per al denunciant, però sí que s'especifiquen les mesures de protecció i homogeneïtza la gestió d'aquest tipus de canals, ja que actualment cada estat membre té una cultura pròpia en aquesta matèria.

Després d'analitzar detalladament la norma, m'agradaria destacar dos aspectes:

- L'obligació d'una supervisió d'aquest tipus de denúncies per autoritats competents i independents, mitjançant canals externs, ja que ens dota a tots d'una capa addicional de confiança en l'ecosistema financer/empresarial que no passa pel seu millor moment.
- Les mesures de confidencialitat i protecció al denunciant, que fins i tot arriben a prohibir l'aplicació de represàlies, traslladant la càrrega de la prova a l'entitat que les aplica i preveient sancions.

Pel que fa al canal de denúncia que s'ha d'implementar, no fa més que confirmar una clara tendència els últims anys, que ja teníem a Espanya amb la implantació del "canal ètic", a la qual s'han unit els "canals de denúncies

d'assetjament laboral i/o sexual" o fins i tot l'exercici de drets de l'interessat en privacitat.

Aquesta tendència és clara de cara a empoderar el ciutadà o el treballador davant d'entitats, públiques o privades, a l'hora de corregir comportaments poc ètics, fraudulents o directament il·legals.

En un món ideal no caldrien aquest tipus de mesures; però mentre aquest món arriba, aquest tipus de normes, com les de prevenció de delictes penals, ajuden a millorar la cultura corporativa de les entitats vers la responsabilitat i la gestió de riscos.

El repte dels propers anys serà facilitar que les companyies petites i mitjanes puguin adaptar-se a aquesta normativa sense un elevat cost ni complexitat. Estic convençut que sorgiran eines que així ho permetin.

En paral·lel, també comportarà una oportunitat per a les empreses que assessoren en matèria de compliment penal, atès que reforça la necessitat d'un canal ètic com a part d'un sistema de prevenció de delictes penals madur i eficient.

El valor també es crea generant confiança.



Formació presencial:

- ✓ Estat de fluxos d'efectiu: de la teoria a la pràctica (6 i 13 de maig)
- ✓ Curs d'Excel - Elaboració de quadres de comandament Excel i Power BI (20 de maig)
- ✓ **Ser un ponent atractiu (màxim 10 assistents) (26 de maig)**
- ✓ Revisió d'aspectes pràctics i infraccions actuals de protecció de dades (12 de juny)
- ✓ Comptabilització operacions societàries entre tercers (NRV 19) i entre empreses del Grup (NRV 21) (17 de juny)
- ✓ Organització de despatxos amb noves eines com el BPM o el CRM (19 de juny)

Webinar:

- ✓ I-Cloud (29 de maig)
- ✓ Aplicacions del Big Data en entorns empresarials (26 de juny)

Formació oberta:

- ✓ Repàs de les NIA-ES
- ✓ Procediments d'auditoria
- ✓ Anàlisi de riscos: casos d'empresa
- ✓ Curs d'anàlisi econòmica i financera
- ✓ Curs sobre prevenció de blanqueig de capitals i del finançament del terrorisme
- ✓ Curs sobre com finançar actius fixos per a l'empresa
- ✓ ... i molts més

Més informació:

www.auditorsensors.com/ca/escola-auditoria

l'escola d'auditoria)

Entrena el teu lideratge estratègic



Judit Viñas Francàs

Psicòloga.

Assessora en projectes professionals i d'organitzacions.

És un fet que d'aquí a una dècada hi haurà més presència de les màquines en la professió d'auditoria, però les empreses que disposin de professionals amb habilitats per pensar de forma estratègica, les que disposin d'un lideratge capaç d'anticipar-se als canvis, no haurien de tenir por.

Ens arriba informació sobre com el món digital, tecnològic i globalitzat està transformant la realitat del futur. La societat es mou cada vegada més ràpid, i les grans organitzacions no són les que sempre guanyen, són les més àgils o innovadores les que transformen els sectors d'activitat. Darwin ja ens deia: "No és l'espècie més forta la que sobreviu, ni la més intel·ligent, sinó la que respon millor al canvi."

La gestió d'aquest panorama professional i empresarial no depèn dels recursos primaris o del capital econòmic, sinó de la capacitat per comprendre, avançar i promoure els canvis. Demana un nou escenari d'habilitats i competències per a un tipus de lideratge que ha de fer-se un lloc en el mercat laboral del futur.

En aquest article voldríem aportar una mirada sobre com ha d'evolucionar la funció de lideratge del sector de l'auditoria, una figura que ha d'incorporar una visió estratègica resultat d'una suma de capacitats que li permetrà moure's en un mapa del futur marcat per la relació amb les tecnologies, la relació entre les persones, la innovació i l'agilitat.

A què ens referim quan parlem de lideratge estratègic? Parlem de tenir una visió de futur, de ser capaç de veure, predir i planificar el futur; d'enfocar-se a llarg termini en el moment de resoldre problemes o prendre decisions; de ser capaç de pensar en múltiples escenaris i marcs temporals calculant l'impacte de les accions, entre altres habilitats i disposicions. Ara bé, com es pot fer? Com es pot desenvolupar aquest tipus de lideratge?

Proposem l'entrenament de diferents tipus de pensament: el pensament analític, el pensament creatiu, el pensament relacional, el pensament sistèmic i contextual. La suma de tots i cadascun d'aquests pensaments conformaran l'entramat per a poder donar resposta al futur des d'una perspectiva estratègica.

La gestió analítica –des d'un pensament analític– ens permetrà sostenir la incertesa. Ens ensenyarà a augmentar la capacitat d'observació i obtenir



perspectiva per a poder prendre decisions a llarg termini. Decisions que amb una lectura atenta i objectiva de la informació donaran una resposta racional i intuïtiva a la incertesa. Sovint, la lectura de dades provinents d'una societat ubicada en la infonomia –neologisme que es refereix a la interrelació entre la informació i les organitzacions–, en l'abundància de les dades (Big Data de les màquines), farà necessari ser molt hàbil en tenir un pensament crític per no confondre síntesi amb un resum, per no quedar-nos en la “paràlisi per l'anàlisi” i ser resolutius i proactius.

Un excés d'anàlisi ens pot portar a ser conservadors i quedar-nos en una zona segura i de menys risc, però de menys evolució. El pensament agermanat amb l'anàlitic és el pensament creatiu. Aquest tipus de pensaments ens farà visionar, transformar i promoure accions d'innovació. Ens ensenyarà a qüestionar presumpcions, a fer-nos les preguntes adients i aportar alternatives davant de qualsevol situació de baix control, des d'una actitud flexible.

La capacitat relacional va més enllà de l'habilitat per comunicar i entendre's amb l'altre. Podríem reconèixer-la com un compendi de competències emocionals i socials: l'autoconeixement, l'empatia, l'assertivitat, entre les més destacables. Estem parlant de la capacitat de poder connectar persones i informació, de representar un “connector” (competència del futur), de ser capaç d'observar la posició i el tipus de relació que tenim en l'entorn per calibrar l'impacte i la influència dels nostres actes.

Les habilitats que fan referència al pensament relacional ens ajudaran a conèixer i comprendre els futurs professionals de l'auditoria. Professionals d'una generació que arribarà immersa en la cultura digital, on la connectivitat és una forma de socialitzar-se, autodidactes –el coneixement es troba en la xarxa, per

tant, no espera a aprendre les coses que li interessin– habituats a fer múltiples tasques i processar al mateix temps diverses fonts d'informació. Persones que buscaran treballs amb flexibilitat d'horaris i des de casa que els permetin la conciliació amb la resta d'àmbits de la seva vida. Amb interès per trobar ambients de treball creatius, i una comunicació fluida i freqüent amb els seus superiors, tal com recull un informe dut a terme per la plataforma per buscar feina Job Today.

La capacitat relacional ens facilitarà trobar formes per a motivar, per a retenir el talent, i generar oportunitats de negoci, perquè és amb les persones que obtenim resultats i avancem.

Finalment, el pensament sistèmic o pensament contextual entès com la pràctica mitjançant la qual les persones valoren i treuen conclusions del context volàtil, dinàmic i ambigu en què viuen i extreuen informació valuosa i significativa, observant els esdeveniments rellevants del passat, controlant les variables contextuais que afecten el present i aplicant la intuïció sobre esdeveniments futurs. El pensament contextual ens permet tenir una visió multidisciplinària, clau per entendre un món on “tot està connectat”.

Amb aquest article volem convidar a tota figura clau en les organitzacions de l'auditoria a entrenar la seva mirada estratègica, a qüestionar-se si disposa de qualsevol d'aquests tipus de pensament, de valorar en quin punt es troba la seva funció dins l'organització i de quina forma pot evolucionar.

Aprendre i desaprendre són la base de l'adaptació i el motor de creixement de les persones i les corporacions. Aprendre té a veure amb transformació. Entrenar-nos i preparar-nos per al futur és responsabilitat de cadascun.

l'fiscal)

L'impost sobre societats 2019. Principals modificacions a la Llei 27/2014



Jordi Casals

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



Josep Maria Noguera i Amiel

Membre de la Comissió Fiscal del CCJCC
Soci-director de JJMNOGUERA SERVEIS DE CONSULTORIA
Membre del Gabinet d'Estudis de l'APTTCiB i de FETTAFF

Ens trobem de ple en el moment d'acabar de polir el tancament comptable de l'exercici 2019 per tal de formular els comptes anuals i, si s'escau, sotmetre'ls a la verificació per part de l'auditor extern. I, com és habitual, la darrera operació que cal dur a terme és el càlcul i registre comptable de la liquidació de l'Impost sobre societats per tal de rendir comptes amb l'Administració tributària dins dels primers vint-i-cinc dies del mes de juliol.

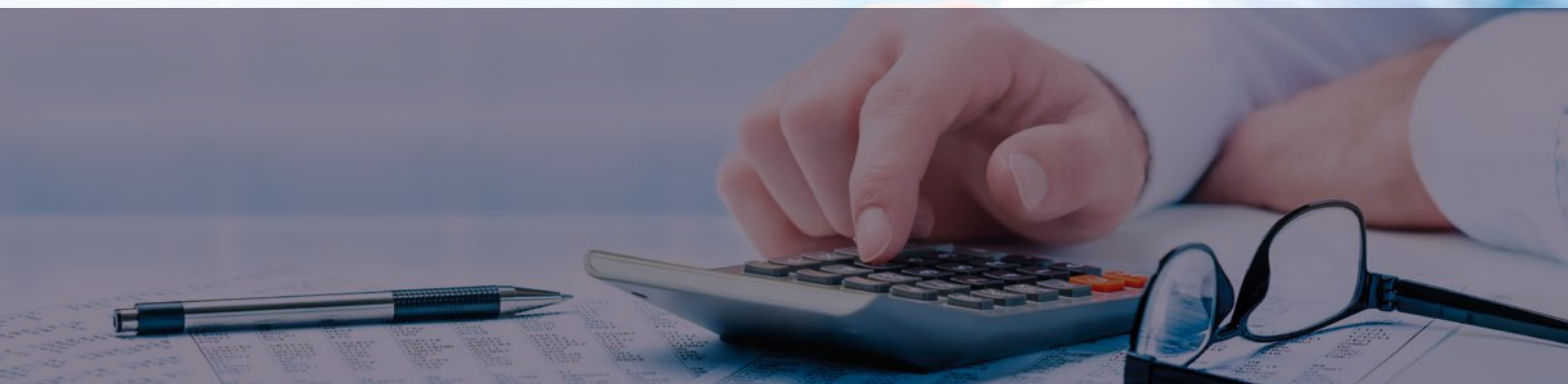
Tot i que, amb un exercici sense pressupostos i amb una activitat legislativa poc activa, no s'han aprovat reformes significatives pel que fa a l'impost que grava les rendes obtingudes per les entitats jurídiques, en aquest article volem recollir les principals modificacions que s'han introduït a la Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'Impost sobre societats, ja sigui per la via legislativa o per la interpretativa, per part tant dels tribunals com de la Direcció General de Tributs.

CONTRIBUENTS. LES SOCIETATS CIVILS

Recordem que, amb l'entrada en vigor de la Llei 27/2014, a partir dels exercicis que es van iniciar l'1 de gener de 2016, s'inclouen, dintre de l'àmbit subjectiu d'aplicació de l'Impost sobre societats, totes les entitats jurídiques, llevat de les societats civils que no tinguin objecte mercantil.

La interpretació sobre l'àmbit d'aplicació d'aquesta modificació va generar inicialment certa confusió que l'Administració tributària va aclarir a través de diverses consultes vinculants de la Direcció General de Tributs (entre d'altres V2378-15, V2391-15, V2394-15, V2430-15 i V2378-15), de les quals s'acaba conclouent:

- Que, en l'àmbit tributari, una societat civil adquireix la personalitat jurídica quan així ho posi de manifest davant l'Administració tributària i, per tal de demostrar-ho, hauran de constituir-se en escriptura pública, o bé en document privat que, en qualsevol cas, cal aportar per tal que li sigui assignat el número d'identificació fiscal corresponent.
- Que s'entén per objecte mercantil la realització d'una activitat econòmica de producció, intercanvi o prestació de serveis per al mercat en un sector no exclòs de l'àmbit mercantil, deixant, per tant, excloses de ser contribuents de l'Impost sobre societats, les societats civils que es dediquin a activitats agrícoles, ramaderes, forestals, mineres i de caràcter professional.



EXEMPCIONS

La Llei de pressupostos per a l'exercici 2018, i amb aplicació per als períodes impositius iniciats a partir de l'1 de gener de 2017, va introduir una exempció a l'impost per a les rendes obtingues per les autoritats portuàries com a conseqüència de la transmissió d'elements de l'immobilitzat, sempre que el fruit de la venda es destini a l'amortització de préstecs atorgats per Puertos del Estado o bé altres entitats oficials de crèdit per al finançament d'inversions en elements de l'immobilitzat relacionades amb el seu objecte o finalitat fundacional.

DESPESES NO DEDUÏBLES

Amb efectes per als períodes impositius que s'iniciïn a partir del 10 de novembre de 2018, el Reial decret llei 17/2018, introdueix una nova lletra a l'article 15 de la Llei de l'impost sobre societats per la qual es considera despesa fiscalment no deduïble l'import del pagament de l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats (ITP i AJD), en la modalitat d'Actes Jurídics Documentats (AJD), quan qui el suporti sigui el prestatari (com a norma general, l'entitat financera).

Aquesta modificació té origen en la controvèrsia generada per la decisió del Ple del Tribunal Suprem de considerar que són els prestataris els qui han d'assumir el pagament de l'AJD quan es tracti d'escriptures de constitució de préstec amb garantia hipotecària, i que va comportar la modificació de l'article 29 del text refós de la Llei de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats (Reial decret legislatiu 1/1993, de 24 de setembre).

BASE IMPOSABLE. ENTITATS DE CRÈDIT

L'aprovació de la Circular 4/2017, de 27 de novembre, del Banc d'Espanya, a entitats de crèdit, sobre normes d'informació financera pública i reservada, i dels models d'estats financers, comporta l'adequació de la normativa comptable als canvis de l'ordenament europeu derivats

de l'adopció de dues Normes Internacionals d'Informació Financera (NIIF) –la NIIF 9 i la NIIF 15–, que modifiquen els criteris de comptabilització dels instruments financers i dels ingressos ordinaris, a partir de l'1 de gener de 2018.

En concret, la modificació de la NIIF 9 permet que les variacions de valor originades per l'aplicació del criteri de valor raonable es reclassifiquin en el moment de la baixa de l'instrument financer a una partida de reserves. Derivat d'aquesta modificació d'àmbit sectorial, es modifica la redacció de l'article 17.1 de la Llei de l'impost sobre societats que, si bé en un primer moment feia exclusivament referència al fet que les variacions de valor originades per aplicació del criteri del valor raonable no tindrien efectes mentre no calgués imputar-les al compte de pèrdues i guanys, s'hi afegeix que, igualment tindran efectes fiscals quan s'hagin d'imputar a un compte de reserves, si així ho estableix una norma legal o reglamentària.

MODIFICACIÓ EN L'AMORTITZACIÓ DE L'IMMOBILITZAT INTANGIBLE

A partir de l'1 de 2016, s'assenyala que amb caràcter general tots els immobilitzats intangibles són actius de vida útil definida, i si aquesta no pot estimar-se de manera fiable s'amortitzarà en un termini de 10 anys, tret que s'establís per disposició legal o reglamentària un termini diferent.

Per tant, han deixat d'existir els immobilitzats intangibles de vida útil indefinida. Així mateix, continua sent deduïble fiscalment l'amortització comptable dels intangibles amb vida útil definida, encara que es manté el límit màxim anual del 5% per a tots els immobilitzats intangibles amb vida útil indefinida, inclòs el fons de comerç. Per tant, s'hauran de continuar practicant ajustos en la base imposable de l'Impost sobre societats, entre el 10% d'amortització comptable i el 5% de dotació en l'àmbit fiscal.

Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'auditoria de comptes –Disp. final 1a quatre i Disp. final 5a.

TRACTAMENT DE L'EXEMPCIÓ EN VALORS REPRESENTATius DE FONs PROPIS D'ENTITATS I ESTABLIMENTS PERMANENTS

El Reial decret llei 3/2016, de 2 de desembre, va modificar alguns aspectes del tractament de l'exempció en valors representatius de fons propis d'entitats, en el sentit següent:

Per als períodes iniciats a partir de l'1 de gener de 2017:

- a) No seran deduïbles les pèrdues realitzades en la transmissió de participacions en entitats sempre que es tracti de participacions amb dret a l'exempció en les rendes positives obtingudes, tant en dividends com en plusvàlues generades en la transmissió de participacions.
- b) Així mateix, queda exclosa d'integració en la base imposable qualsevol tipus de pèrdua que es generi per la participació en entitats ubicades en paradisos fiscals o en territoris que no assoleixen un nivell de tributació adequat.

REDUCCIONS DE LA BASE IMPOSABLE. RESERVA DE CAPITALITZACIÓ

La consulta de la Direcció General de Tributs (DGT) V1836-18, de 22 de juny de 2018, ha resolt una de les qüestions que havia plantejat més dubtes interpretatius en relació amb l'import dels fons propis que s'han de mantenir per poder-se considerar acomplert el requisit de manteniment que es regula a la lletra a) de l'article 25.1 de la Llei 27/2014.

D'acord amb el literal de la norma, l'import de l'increment dels fons propis de l'entitat ha de mantenir-se durant un termini de 5 anys des de la data de tancament de l'exercici impositiu al qual correspongui la reducció, llevat que aquesta es derivi de l'obtenció de pèrdues comptables en l'entitat. Aquesta redacció va donar lloc a interpretacions confuses, fins i tot per part de la mateixa DGT (consultes V4962-16 i V0134-17), en el sentit que el que s'havia de mantenir era l'increment dels fons propis, i no el seu valor incrementat.

Doncs bé, el que conclou la consulta esmentada és que allò que s'ha de mantenir són, precisament, els fons propis incrementats. És a dir, en cadascun dels exercicis posteriors al tancament del període impositiu al qual correspongui la reducció, s'haurà de comparar l'import dels fons propis al tancament de l'exercici, excloent-ne el resultat de l'any, amb els fons propis a l'inici de l'exercici inicial, excloent-ne el resultat de l'exercici anterior, i el resultat haurà de ser igual o superior a l'increment dels

fons propis pel qual es va originar la reducció. Això impediria la distribució de reserves voluntàries que es van obtenir amb anterioritat a l'aplicació de la reducció, si com a resultat d'aquesta, es reduís el valor dels fons propis per sota de la xifra indicada.

En relació amb la reserva de capitalització cal recordar que, per a les entitats que tanquin l'exercici fiscal el 31 de desembre, l'exercici 2020 és el darrer en què caldrà mantenir l'import mínim dels fons propis que, si s'escau, varen donar lloc a la reducció de la base imposable per aplicació de la reserva de capitalització corresponent a l'exercici 2015.

TRACTAMENT DE LA REDUCCIÓ DE LES RENDES OBTINGUDES PER LA CESSIÓ O TRANSMISSIÓ DE DETERMINATS ACTIUS INTANGIBLES (PATENT-BOX)

Es va modificar la delimitació dels actius intangibles amb dret a reducció en l'àmbit de l'Impost sobre societats, d'acord amb la modificació de la Llei de pressupostos de 2018.

Aquesta nova delimitació exclou els actius no susceptibles de registre, i així mateix introdueix dos requisits més:

- L'obligació de diferenciar la contraprestació corresponent als serveis accessoris que presta l'entitat cedent que s'amplia a la prestació accessòria de béns.
- L'exigència per l'entitat cedent de disposar de registres comptables per a determinar els ingressos i despeses directes corresponents als actius objecte de cessió.

També s'amplia l'abast de la reducció a les rendes que s'obtinguin pels "models d'utilitat, certificats complementaris de protecció de medicaments i de productes fitosanitaris", així com al "programari avançat registrat que s'hagi obtingut com a resultat de projectes d'R+D". Ha desaparegut la referència que es feia als "plànols, fórmules o procediments secrets" i als "drets sobre informacions relatives a experiències industrials, comercials o científiques".

Les rendes que es podran beneficiar de la reducció, en virtut de les modificacions, seran:

- Les rendes positives procedents de la transmissió o cessió de l'ús de l'actiu intangible que superin la suma de les despeses incorregudes per l'entitat relacionades amb aquest actiu, tant en la seva creació com en la seva amortització posterior.

- les rendes negatives que s'obtinguin en un període impositiu són també objecte de reducció, si en períodes impositius anteriors s'han obtingut rendes positives a les quals s'hagués aplicat la reducció, mentre no superin l'import d'aquestes rendes positives anteriors.

Cal recordar que aquestes rendes procedents de la cessió del dret d'ús o d'explotació es redueixen en la base imposable en el percentatge que resulta de multiplicar un 60% per un quocient en el qual es tenen en compte bàsicament les despeses incorregudes per l'entitat cedent relacionades amb la creació de l'actiu intangible.

PAGAMENTS FRACCIONATS

Amb l'entrada en vigor de la Llei 27/2014, d'1 de gener de 2015, no es varen produir modificacions significatives en relació amb el règim legal dels pagaments fraccionats.

No obstant això, la disposició addicional 14a de la Llei, introduïda pel Reial decret llei 2/2016, de 30 de setembre, pel qual s'introdueixen mesures tributàries adreçades a la reducció del dèficit públic, estableix que, a l'hora de determinar l'import dels pagaments fraccionats que s'han de dur a terme a partir de l'1 d'octubre de 2016, les entitats que en l'exercici anterior hagin tingut una xifra de negoci superior a 10 milions d'euros, hauran d'ingressar el més gran dels imports següents:

- El que resulti d'aplicar les 19/20 parts del tipus de gravamen que els correspongui, arrodonit per excés (amb caràcter general el 24%) a la base imposable (resultat comptable +/- ajustos - BINs) dels tres, nou i onze primers mesos de l'exercici, minorat en l'import de les retencions suportades i els pagaments fraccionats dels períodes anteriors.
- El 23% del resultat comptable dels tres, nou i onze primers mesos de l'exercici, minorat exclusivament en l'import dels pagaments fraccionats.

En l'àmbit d'exclusió en l'aplicació d'aquesta tributació mínima definida per a les entitats amb una xifra de negoci superior a 10 milions d'euros, la Llei de pressupostos per a l'exercici 2018 va incloure, entre les entitats excloses, les societats de capital risc pel que fa a les rendes exemptes, juntament amb les que ja gaudien de l'exclusió: les entitats parcialment exemptes, les acollides al règim fiscal de les entitats sense afany de lucre i d'incentius al mecenatge (Llei 49/2002), les societats i fons d'inversió col·lectives, els fons de pensions...

APLICACIÓ DEL RÈGIM ESPECIAL D'EMPRESES DE REDUÏDA DIMENSIÓ

Com a recordatori en l'aplicació d'aquest règim especial i d'acord amb el tancament fiscal de l'exercici 2019, s'entén per empresa de reduïda dimensió la que el seu import de xifra de negocis en el període impositiu immediat anterior sigui inferior a 10 milions d'euros, i cal tenir en compte que:

- Les entitats patrimonials no podran ser considerades empreses de reduïda dimensió als efectes dels incentius fiscals d'aquest règim especial (art. 101 a 103 LIS).
- Si l'entitat forma part d'un grup de societats, l'import dels 10 milions d'euros es refereix al conjunt de totes les entitats que pertanyen al grup, tenint en compte les eliminacions i incorporacions que corresponguin per normativa comptable, respecte de les operacions internes realitzades en el si del grup.
- Aquest règim fiscal especial també s'aplica en els tres períodes impositius següents a aquell en què l'empresa assoleixi la xifra de negocis de 10 milions d'euros, amb independència de l'import de la xifra de negocis que hi hagi en aquests tres períodes impositius addicionals. Per poder aplicar el règim fiscal especial en aquests altres tres períodes addicionals, s'exigeix com a condició que en el període impositiu que s'assoleixi la xifra de negocis de 10 milions d'euros i en els dos períodes impositius anteriors, l'entitat hagi complert les condicions per a ser considerades de reduïda dimensió.

ENTITATS DE REDUÏDA DIMENSIÓ. RESERVA D'ANIVELLAMENT

Tot i que no s'ha produït cap modificació normativa pel que fa a la regulació de la reducció en la base imposable de les entitats que aconsegueixen els requisits per poder aplicar el règim fiscal especial de les entitats de reduïda dimensió per la dotació a la reserva d'anivellament, cal recordar que les entitats que tanquin l'exercici fiscal el 31 de desembre, hauran d'integrar en la base imposable de l'Impost sobre societats corresponent a l'exercici 2020 l'import de la reducció que, si s'escau, hagin aplicat en la liquidació de l'exercici 2015 pel concepte de "reserva d'anivellament" i que no s'hagin minorat amb bases imposables negatives durant el període 2016-2019.



DEDUCCIONS. PER CREACIÓ D'Ocupació

Amb efectes per als contractes indefinits que es formalitzin a partir de l'1 de gener de 2019, no són d'aplicació les deduccions a la quota de l'Impost sobre societats que regula l'article 37 de la Llei 27/2014.

Cal recordar que les deduccions anaven vinculades a la formalització d'un contracte indefinit de suport als emprenedors, tal com definia l'article 4 de la Llei 3/2012, de 6 de juliol. Aquesta disposició ha estat derogada pel Reial decret llei 28/2018, de 28 de desembre, per a la revaloració de les pensions públiques i altres mesures urgents en matèria social, laboral i d'ocupació.

RÈGIM DE DEDUCCIÓ EN LES PRODUCCIONS CINEMATogrÀFIQUES

A tall de recordatori, aquesta deducció que està en l'àmbit de la bonificació en la realització de determinades activitats, preveu una deducció en les inversions en produccions espanyoles de llargmetratges cinematogràfics i de sèries audiovisuals de ficció, animació o documental, i que permeten la confecció d'un suport físic previ a la seva producció industrial seriada. I, per tant, donen dret al productor a una deducció:

- Del 25% sobre el primer milió de base de la deducció.
- Del 20% sobre l'excés d'aquest import.

La base de la deducció estarà constituïda pel cost total de la producció, així com per les despeses per a l'obtenció de còpies i les despeses de publicitat i promoció a càrrec del productor fins al límit per ambdós del 40% de cost de la producció.

Almenys el 50% de la base de la deducció s'haurà de correspondre amb despeses realitzades en territori espanyol, i l'import de la deducció no podrà ser superior a 3 milions d'euros.

S'han de complir altres requisits d'inversió del 50% dels beneficis que s'obtinguin en la realització d'activitats que donen dret a la deducció i obtenció de certificat de l'Institut Nacional de les Arts Escèniques i Musical.

Tanmateix, la modificació que va introduir la Llei de pressupostos de 2018, és que els productors que s'acullin a aquest incentiu fiscal, han d'assumir obligacions d'incloure en els títols de crèdit i en la publicitat de la producció referències específiques d'haver-se acollit a l'incentiu fiscal i remetre material divers de la producció audiovisual que s'hagi dut a terme i promocionar-la en el territori on s'hagi fet, entre d'altres.

En el supòsit d'una coproducció, els imports assenyalats es determinaran, per a cada coproductor, en funció del respectiu percentatge de participació en aquella.

Així mateix, les despeses realitzades en la producció i exhibició d'espectacles en viu d'arts escèniques i musicals gaudiran d'una deducció del 20%. La base de la deducció estarà constituïda pels costos directes de caràcter artístic, tècnic i promocional incorreguts i no podrà superar l'import de 500.000 euros per contribuent.

Els productors registrats en el Registre d'Empreses Cinematogràfiques del Ministeri de Cultura i Esports que s'encarreguin d'una execució d'una producció estrangera, que permetin la confecció d'un suport físic previ a la seva producció industrial seriada, gaudiran d'un dret a una deducció del 20% de les despeses realitzades en territori espanyol, sempre que aquestes despeses siguin, almenys, d'1 milió d'euros.

REVERSIÓ DE LES PÈRDUES PER DETERIORAMENT DEL VALOR DE PARTICIPACIONS QUE VAN SER FISCALMENT DEDUÏBLES EN PERÍODE IMPOSITIUS PREVIS A 2013

El Reial decret 3/2016, modifica la Disposició transitòria 16a de la Llei de l'impost sobre societats, on es disposa que la reversió de les pèrdues per deteriorament de valor de les participacions que varen ser fiscalment deduïbles en períodes impositius previs a 2013, i que a partir d'aquesta data ja no ho són, s'haurà de fer la reversió per un import mínim anual, de forma lineal durant cinc anys. Comporta una mesura d'eixamplament de la base imposable, que consisteix en un nou mecanisme de reversió de valor de participacions dels deterioraments que van ser fiscalment deduïbles previs a 2013. Comporta una reversió en els períodes impositius a partir de 2016, que significa una retroactivitat en la no consideració de la pèrdua comptabilitzada davant de la disminució de l'import recuperable respecte del valor d'adquisició, sense que s'hagi produït la pèrdua. Un criteri del tot discutible, encara que plenament aplicable.

OBLIGACIÓ DE PRESENTAR ELS MODELS DE DECLARACIÓ 232 (OPERACIONS AMB ENTITATS VINCULADES I AMB PARADISOS FISCALS) I MODEL 231 (DECLARACIÓ INFORMACIÓ PAÍS PER PAÍS)

Des de l'exercici 2016, s'han creat nous models de declaració:

- El model 232, que s'ha d'emplenar amb la informació d'operacions amb persones amb entitats vinculades (art. 13.4 del Reglament de l'impost sobre societats), dels contribuents de l'impost i de l'Impost sobre la renda de les persones físiques que actuïn mitjançant establiment permanent, que duguin a terme operacions vinculades en els termes que preveu l'art. 18.2 de la Llei 27/2014.
- El model 231 d'informació país per país, segons el que disposen els art. 13 i 14 del Reglament de l'impost sobre societats. Serà exigible per als períodes impositius iniciats a partir d'1 de gener de 2016. El termini per a presentar aquesta informació conclou transcorreguts 12 mesos des de la finalització del període impositiu. Aquesta declaració l'hauran d'aportar les entitats residents en territori espanyol que tinguin la condició de dominants d'un grup i que no siguin al mateix temps dependents d'una altra entitat resident o no resident, quan l'import net de la xifra de negocis del conjunt

de persones o entitats que formin part del grup, en els 12 mesos anteriors a l'inici del període impositiu, sigui almenys de 750 milions d'euros, i també per a les entitats residents en territori espanyol dependents, directament o indirecta, d'una entitat no resident en territori espanyol que no sigui al mateix temps dependent d'una altra o establiments permanents d'entitats no residents, amb la mateixa quantia de xifra de negocis. I hi han de concórrer, a més, determinades circumstàncies que cal tenir en compte pel que fa a aquesta declaració.

POSSIBILITAT DE DESTINAR UN 0,7% DE LA QUOTA ÍNTEGRA A SUBVENCIONAR ACTIVITATS D'INTERÈS GENERAL

La Llei de pressupostos generals per a 2018, ha possibilitat que es pugui destinar el 0,7% de la quota íntegra de l'Impost sobre societats a subvencionar activitats d'interès general considerades d'interès social.

Per tant, els contribuents el període impositiu dels quals finalitzi a partir del 3 de juliol de 2018 –data d'entrada en vigor de la Llei 6/2018, de 3 de juliol– podran efectuar dita destinació, especificant-t'ho en la mateixa liquidació de l'Impost (Model 200).

Recordem molt bé, quan es va produir la reforma fiscal operada des de l'1 de gener de 2015, que es pretenia una “estabilitat jurídica” més gran de l'Impost sobre societats.

Certament, la complexitat del mateix impost, la internacionalització de les empreses cada vegada més acusada, els nous criteris dels diferents governs, i la no recuperació substancial d'una recaptació més gran de l'impost, i també per canvis comptables i financers, han comportat unes modificacions de caràcter rellevant, i que afecten sens dubte als ajustos que s'han de dur a terme en la liquidació de l'Impost sobre societats i que comprometen, de vegades i en gran mesura, un increment en els imports que s'han de liquidar per aquest concepte impositiu. Així com també més obligacions en la informació que s'ha de facilitar, ja sigui pels nous models esmentats, com també per “l'ampliació d'apartats” en el mateix model de la declaració (Model 200).

Certament, preteníem fer aquestes reflexions en format de “flashos” en els aspectes modificats més rellevants i/o canvis de criteri de la mateixa DGT, que haurem de considerar a l'hora d'afrontar una bona planificació i adequació per computar l'import de la factura per l'Impost sobre beneficis.

l'sector públic)

La nova normativa d'auditoria de comptes per al Sector Públic (NIA-ES-SP) aprovada per la IGAE

Departament tècnic

La Resolució de 25 d'octubre de 2019, de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat (IGAE), per la qual s'aprova l'adaptació de les Normes d'Auditoria del Sector Públic a les Normes Internacionals d'Auditoria (d'ara endavant, la Resolució), publicada en el BOE el 5 de novembre passat, estableix un nou marc d'actuació per a aquells auditors públics afectats pel seu àmbit d'aplicació, als quals ens referirem més endavant, en els seus treballs d'auditoria de comptes anuals corresponents a exercicis que s'iniciïn a partir de l'1 de gener de 2019.

Mitjançant la Resolució s'han aprovat trenta-quatre NIA-ES-SP (la numeració, anteposant un 1, i el títol, són equivalents als de les NIA-ES), trenta-quatre notes explicatives, els criteris d'interpretació i aplicació d'aquestes normes, el glossari de termes i el codi d'ètica per a l'auditoria pública, conjunt que constituirà d'ara endavant «la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes per al Sector Públic a Espanya». No obstant això, hem d'advertir que no hi ha una ruptura total amb les anteriors Normes d'Auditoria del Sector Públic (Resolució de la IGAE del 14 de febrer de 1997, en la part corresponent a l'auditoria de comptes), ja que tot i que formalment es deroguen, moltes de les resolucions de la IGAE o de l'Oficina Nacional d'Auditoria (ONA) que les desenvolupaven, seguiran sent una referència que cal considerar necessàriament per l'auditor públic, tal com s'explicita en les notes explicatives de diverses NIA-ES-SP, com es veurà en les referències que farem a aquestes resolucions al llarg d'aquest article. D'altra banda, cal advertir també que l'entrada en vigor de dues de les NIA-ES-SP aprovades està suspesa: la NIA-ES-SP 220 Control de qualitat en l'auditoria dels estats financers, fins que entri en vigor la Norma de Control de Qualitat Intern (NCCI) adaptada a l'organització de les estructures de qualitat del Sector Públic, sense perjudici que puguin aplicar-se determinats procediments de supervisió continguts en aquesta, i la NIA-ES-SP 230 Documentació d'auditoria, també a l'espera, entenem, de la NCCI adaptada a l'organització de les estructures de qualitat del Sector Públic, per les seves referències a la compilació de l'arxiu final d'auditoria.

¹ L'article 166.1 de la Llei 47/2003, de 26 de novembre, general pressupostària, estableix la competència de la IGAE per desenvolupar les normes referents als informes d'auditoria pública, les quals establiran el contingut, destinataris, i el procediment per a l'elaboració d'aquests informes.

La IGAE, en l'àmbit de les seves competències,¹ ha fet aquesta adaptació de les Normes d'Auditoria del Sector Públic a les Normes Internacionals d'Auditoria sobre la base de les NIA-ES (normes

internacionals d'auditoria adaptades per a la seva aplicació a Espanya pels auditors privats) aprovades per resolució de l'ICAC (resolucions de 15 d'octubre de 2013 i de 23 de desembre de 2016), i no sobre la base de les normes ISSAI (normes proposades per l'Associació d'Entitats Fiscalitzadores Superiors –INTOSAI–, integrades per les NIA, tal com són emeses per la IFAC, i una nota pràctica introductòria que les adapta al sector públic), encara que un camí o un altre puguin portar-nos al mateix resultat.

Amb aquest article no pretenem fer una anàlisi comparativa detallada de les NIA-ES-SP amb les NIA-ES, que trobareu al nostre Quadern tècnic núm. 81, sinó que volem posar en context aquest nou marc normatiu i ressaltar alguns aspectes que considerem rellevants per als auditors privats que col·laboren en els treballs d'auditoria del sector públic, als quals també afectarà.

D'aquesta manera, tot i que es pugui pensar que es tracta d'un nou marc d'actuació per a tots els auditors públics, en els seus treballs d'auditoria de comptes anuals, el punt segon Àmbit d'aplicació de la Resolució concreta amb més detall que serà aplicable en les auditories de comptes efectuades per la IGAE, exclusivament amb els seus propis mitjans o amb la col·laboració amb auditors privats, en l'exercici de les seves competències o en virtut de convenis signats amb altres administracions que les ostentin, pel que fa a entitats públiques que no pertanyen al Sector Públic Estatal; i en les auditories de comptes que duguin a terme altres administracions públiques la legislació de les quals en prevegi l'aplicació. En aquest punt, cal recordar, tot i que no ho detalla la Resolució, que en els treballs de l'auditoria de comptes anuals de les societats mercantils pertanyents al sector públic (estatal, autonòmic o local) requerits (auditoria obligatòria) per la normativa mercantil, no serà aplicable la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes per al

Sector Públic a Espanya, que aprova aquesta Resolució, sinó la Llei 22/2015 d'auditoria de comptes i les NIA-ES, com es dedueix de la disposició addicional segona d'aquesta llei.

Per tant, els auditors privats han d'aplicar les NIA-ES-SP en els encàrrecs de col·laboració amb la IGAE, pel que fa a l'auditoria de comptes anuals d'entitats públiques pertanyents al Sector Públic Estatal, i en els encàrrecs de col·laboració amb altres administracions públiques, pel que fa a l'auditoria de comptes anuals d'entitats públiques d'àmbit autonòmic o local, si així ho estableix la seva legislació pròpia.

Tot i que aquesta aplicació per part dels auditors privats possiblement pugui no ser completa, perquè l'abast de la col·laboració sigui menor que el d'un treball d'auditoria de comptes del qual fos únic responsable l'auditor privat, destacarem a continuació alguns aspectes que puguin ser rellevants en l'aplicació d'aquesta normativa.

Pel que fa a la normativa d'independència, com ja s'ha indicat, la Resolució també aprova el Codi d'Ètica per a l'auditoria pública, a l'aplicació de la qual, a més, s'al·ludeix en la nota explicativa de la NIA-ES-SP 200, com una de les disposicions que han d'aplicar-se, a més de les NIA-ES-SP, en la realització de l'auditoria d'estats financers o comptes anuals. Doncs bé, com assenyala el mateix codi (apartat Àmbit subjectiu d'aplicació i criteri d'aplicació), també és d'aplicació als auditors privats que col·laborin amb la IGAE en la realització d'auditoria de comptes anuals. Tot i que aquest codi bàsicament enumera, contextualitza i desenvolupa els principis ètics que considera fonamentals (integritat, independència, objectivitat, competència professional i diligència deguda, confidencialitat i diligència professional, i escepticisme professional), esmenta també una determinada regulació pública general **que s'entén**

que constitueix per se un conjunt de salvaguardes davant de les amenaces a la independència motivades per autorevisió, interès propi, familiaritat, confiança o intimidació, que es deriven de l'existència de conflictes d'interessos o d'alguna relació laboral, familiar o d'altre tipus, ja sigui directa o indirecta; i entre la legislació esmentada es refereix a la normativa per la qual es desenvolupa el principi d'independència per a l'exercici de les funcions de control atribuïdes a la IGAE (cal entendre, tot i que no es concreta, la Resolució de la IGAE, de 20 de setembre de 2017, per la qual es desenvolupa el principi d'independència per a l'exercici de les funcions de control a la IGAE i la Resolució de l'ONA sobre la protecció de la independència en els treballs d'auditoria pública, control financer permanent, control financer de subvencions i control de fons europeus).

Pel que fa al càlcul de la xifra d'importància relativa, tot i que en la NIA-ES-SP 1320 i en la seva nota explicativa s'indica que el càlcul concret depèn del criteri professional de l'auditor (és també el plantejament de la NIA-ES 320), la mateixa nota explicativa inclou un advertiment inicial, indicant que en l'aplicació de la NIA-ES-SP cal tenir en compte la Norma Tècnica sobre avaluació de la importància relativa en les auditories de comptes realitzades per la IGAE (Resolució de la IGAE d'11 d'abril de 2007), norma que, recordem, estableix per al càlcul, en la seva terminologia, la importància relativa en l'emissió de l'informe (equivalent al concepte d'importància relativa per als estats financers en el seu conjunt de la NIA-ES-SP 320), entre altres regles, uns percentatges i uns imports base que cal aplicar necessàriament, indicant que es considerarà significatiu l'efecte dels errors i incompliments detectats que superin el llindar resultant.

Pel que fa als efectes en l'informe d'auditoria de l'incompliment de disposicions legals i reglamentàries, les notes explicatives de les NIA-ES-SP 1320 i la NIA-ES-SP 1700 també fan referència a la Norma Tècnica, abans esmentada, sobre l'avaluació de la importància relativa en les auditories de comptes que duu a terme la IGAE, per concretar que els incompliments de normes o regles pressupostàries que no comportin una excepció en l'opinió sobre els comptes anuals, perquè els seus efectes sobre aquests comptes, presos en el seu conjunt, siguin inferiors als nivells de materialitat, s'exposaran en l'informe d'auditoria de comptes quan el seu efecte superi determinats llindars, o, quan no sent quantificables, l'auditor els consideri rellevants. Sobre això, la NIA-ES-SP 1700 i la seva nota explicativa assenyalen que aquests incompliments es revelaran en la secció Informe sobre altres requeriments legals i reglamentaris de l'informe d'auditoria, que inclourà una descripció de l'abast de la revisió de l'auditor pel que fa al compliment de la legalitat i una opinió sobre aquesta matèria; sobre això, poden ser il·lustratius del contingut d'aquesta secció els exemples d'informe d'auditoria que s'inclouen en l'annex de la NIA-ES-SP 1700. Aquest plantejament, com s'indica en la mateixa nota explicativa, respon a la rellevància de la legalitat com un dels principis que configuren el control de l'activitat de la gestió pública, la qual cosa obliga, d'una banda, a l'entitat auditada a posar un especial zel en el seu compliment i, de l'altra, a l'auditor públic a donar una atenció específica, sense que això comporti, no obstant això, una modificació substancial de l'abast de l'auditoria de comptes; d'aquesta manera s'indica que l'abast de les proves de compliment sobre legalitat normalment haurà de tenir més amplitud que el que s'aplica amb caràcter general en les auditories financeres del sector privat. Aquest plantejament també



era el que recull la Nota Tècnica d'abril de 2014, de l'ONA, sobre el tractament en l'auditoria de comptes anuals dels incompliments de la legalitat, que caldrà ser considerada per l'auditor públic, indica la nota explicativa, com un desenvolupament i concreció de la matèria.

Quant a la responsabilitat de l'auditor pel que fa al frau, la nota explicativa de la NIA-ES-SP 1240 concreta que la responsabilitat de l'auditor públic en la identificació, valoració i resposta als riscos d'incorrecció material deguda a frau, no se centra exclusivament en les incorreccions intencionades que pretenen enganyar a través d'informació financera fraudulenta o d'ocultació de l'apropiació indeguda d'actius; va més enllà i amplia aquesta responsabilitat, i de facto el concepte de frau, a la generació indeguda de passius, el crebant patrimonial per la generació de despeses innecessàries o desviació d'ingressos, i els incompliments qualificats jurídicament com a frau que es puguin derivar de la inaplicació o incorrecta aplicació de les lleis o reglaments reguladors del Sector Públic. Per això també, la norma inclou un quart annex, específic de la NIA-ES-SP, amb exemples de circumstàncies indicatives de la possibilitat de frau en la gestió dels recursos públics.

Pel que fa a l'auditoria d'estats financers consolidats, la mateixa NIA-ES-SP 600, també la seva nota explicativa, matisen l'àmbit d'aplicació i els objectius que ha d'assolir l'auditor; d'aquesta manera resulta aplicable, exclusivament, en els treballs d'auditoria de comptes consolidats realitzats pels auditors públics, en aquells aspectes que tinguin a veure amb la comprovació del procés de consolidació i el requeriment als auditors privats que participin com a auditors dels components mercantilment obligats a auditar-se, d'aquells papers de treball que tinguin relació amb assumptes que es recullen en els informes d'auditoria dels components; queden al marge, en qualsevol cas, els treballs de col·laboració encarregats a auditors privats pel Sector Públic, que es regiran per normes específiques de col·laboració establertes pels òrgans de control i d'acord amb les normes de contractació del Sector Públic. Com a conseqüència d'aquest plantejament, en l'informe d'auditoria de comptes anuals consolidats, l'auditor públic signant en delimitarà la responsabilitat, i indicarà que el seu treball no va incloure l'auditoria de les participades, el percentatge que comporten pel que fa als actius totals i resultats nets consolidats, la identificació dels auditors privats dels components o una referència a la nota de la memòria en la qual s'identifiquin, i la menció a què l'opinió expressada sobre els comptes anuals consolidats es basa, pel que fa a les participacions indicades, només en l'informe dels altres auditors.

Pel que fa al contingut de l'informe d'auditoria de comptes, s'han suprimit els models que inclouen les NIA-ES, i se substitueixen per altres adaptats a la normativa reguladora de l'auditoria de comptes per al Sector Públic a Espanya, que, a més, no distingeixen entre entitats d'interès públic i entitats que no ho són (en general, les mencions que inclouen les NIA-ES a les entitats cotitzades, que en la NIA-ES s'entenen realitzades a les entitats d'interès públic, en les NIA-ES-SP se entenen referides a totes les entitats del sector públic auditades); d'aquesta manera, s'elimina la distinció, present en la NIA-ES 701, entre qüestions clau de l'auditoria i aspectes més rellevants de l'auditoria, i en les NIA-ES-SP es fan servir exclusivament els termes qüestions clau de l'auditoria.

Finalment, cal recordar que si bé la resolució que aprova les NIA-ES-SP estable, en el seu àmbit d'aplicació, que seran aplicables també en els treballs d'auditoria de comptes les auditories de comptes d'entitats públiques no pertanyents al Sector Públic Estatal, realitzades per altres administracions públiques, quan la legislació vigent així ho prevegi, en aquests supòsits també caldrà tenir en compte les instruccions que emeti el mateix òrgan interventor de la comunitat autònoma o de l'entitat local, que puguin introduir, en l'àmbit de les seves competències, criteris específics per a l'aplicació de les NIA-ES-SP. Un exemple que ens és proper és la Instrucció 01/2020 de la Intervenció General de la Generalitat de Catalunya sobre el règim general que cal seguir en l'exercici del control financer i la seva resolució de 10 de febrer de 2020, que aprova les adaptacions en els models d'informe d'auditoria de comptes anuals i en el document d'inici de l'auditoria previstos en les vigents normes d'auditoria del sector públic (NIA-ES-SP).

l'espai de recerca)

L'auditoria, un sector dinàmic



Karol Zufiiga

Màster Universitari en
Auditoria de Comptes i
Comptabilitat



Miquel Ferrero

Tutor del TFM
Soci de
M AUDIT&FORENSIC, S.L.P.
Professor del Col·legi de
Censors Jurats de Comptes
de Catalunya

És de domini públic que l'activitat d'auditoria de comptes es desenvolupa en un sector dinàmic, el qual ha sofert canvis significatius durant els darrers anys. Malgrat la introducció progressiva en l'àmbit internacional, comunitari i nacional, aquests canvis han exercit un impacte significatiu sobre la societat en general; no només afectant el professional del món de l'auditoria (modificant l'enfocament del seu treball, la responsabilitat sobre els recursos utilitzats i la manera d'exposar les conclusions finals d'aquest), sinó també afectant els usuaris dels estats financers de l'entitat auditada (quant a la seguretat que la informació rebuda els aporta).

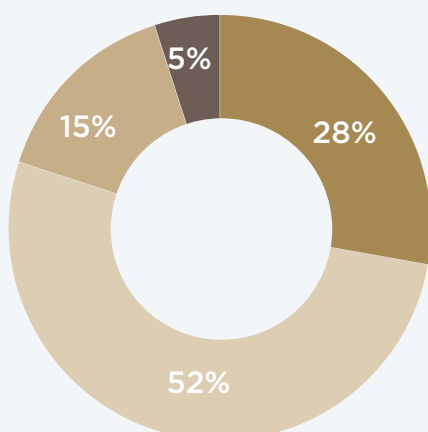
D'entre els canvis més significatius destaquen els introduïts sobre l'informe d'auditoria, motivats principalment per la necessitat per part de l'inversor de rebre amb més claredat i qualitat la informació de les entitats que resulten del seu interès, la necessitat d'adaptar l'enfocament de l'opinió que emet l'auditor en la finalització del seu treball i la necessitat d'ajustar l'estructura i contingut en què aquesta es presenta a la normativa internacional.

En aquest sentit, la repercussió de les adaptacions implementades sobre el document de domini públic que recull l'opinió de l'auditor ha estat tant significatiu que ha donat lloc a múltiples investigacions amb la finalitat de, entre d'altres, donar a conèixer la percepció que tenen els auditors i usuaris de l'informe d'auditoria davant l'actual model, d'obligat compliment, que aquest adopta.

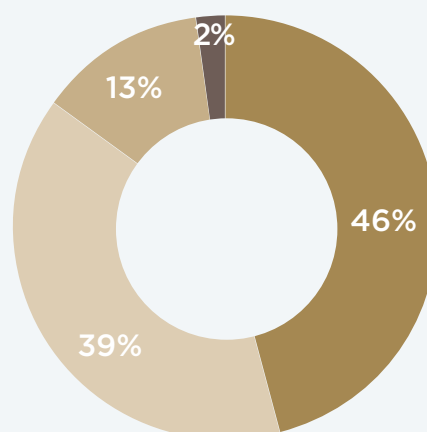
Seguint amb això anterior, aquest article pretén donar a conèixer, en termes comparatius, la percepció que tenia l'auditor de comptes davant el model de l'informe d'auditoria vigent durant el primer any d'obligada aplicació (enquesta feta durant l'any 2018) i un any després de la seva aplicació al territori nacional (enquesta feta durant l'exercici 2019). Cal indicar, (i) que la població enquestada ha estat els auditors de comptes en exercici, inscrits al Col·legi de Censors Jurats de Catalunya (CCJCC); i (ii) que les dades que es presenten seguidament són el resultat de l'enquesta duta a terme per la Sra. Soraya Morgado Valverde i per l'autora d'aquest article, ambdues estudiantis del Màster Universitari en Auditoria de Comptes i Comptabilitat impartit per la Universitat Abat Oliba CEU, en col·laboració amb el CCJCC, edició 2017-2018 i edició 2018-2019, respectivament.

1 Està d'acord que les empreses NO EIP hagin d'incloure en el seu informe d'auditoria els aspectes més rellevants d'auditoria (qüestions clau)?

OPINIÓ PRIMER ANY D'APLICACIÓ



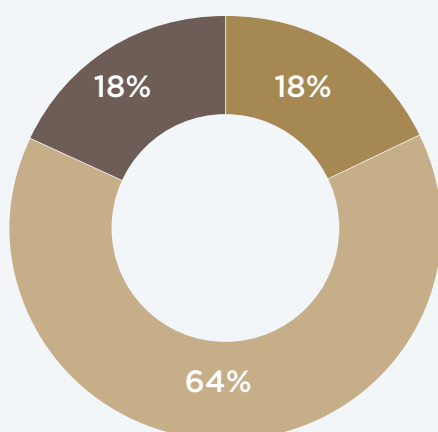
OPINIÓ UN ANY DESPRÉS D'APLICACIÓ



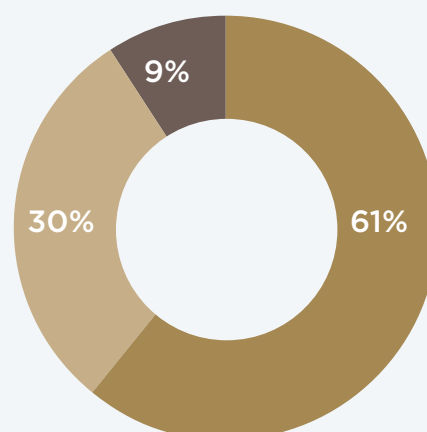
■ Si
■ No
■ No tinc clar si pot ser positiu o negatiu per a l'entitat
■ Altres respostes

2 Considera que els possibles usuaris dels informes d'auditoria d'empreses NO EIP sabran interpretar aquests canvis?

OPINIÓ PRIMER ANY D'APLICACIÓ



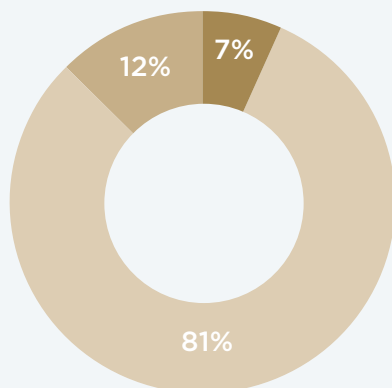
OPINIÓ UN ANY DESPRÉS D'APLICACIÓ



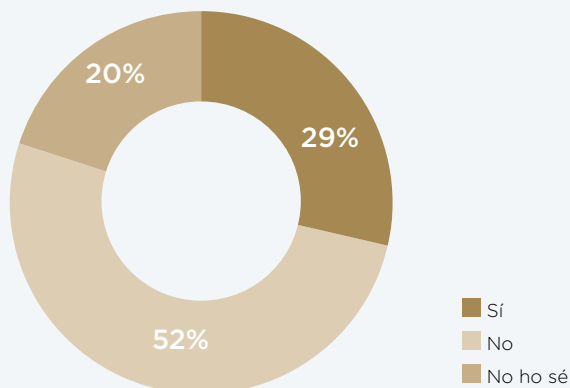
■ Si, perquè dediquem molt temps a explicar-l'hi al client
■ Si, perquè han rebut informació de les institucions corresponents
■ No
■ Altres respostes

3 Considera que s'ha fet una bona difusió i informació als possibles usuaris dels informes d'auditoria dels nous canvis per interpretar-los correctament?

OPINIÓ PRIMER ANY D'APLICACIÓ



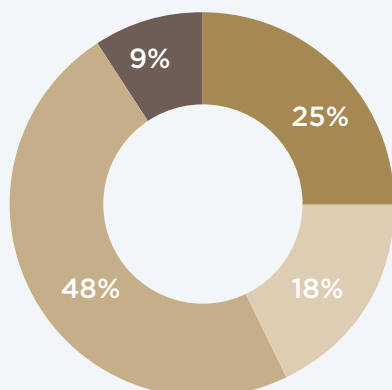
OPINIÓ UN ANY DESPRÉS D'APLICACIÓ



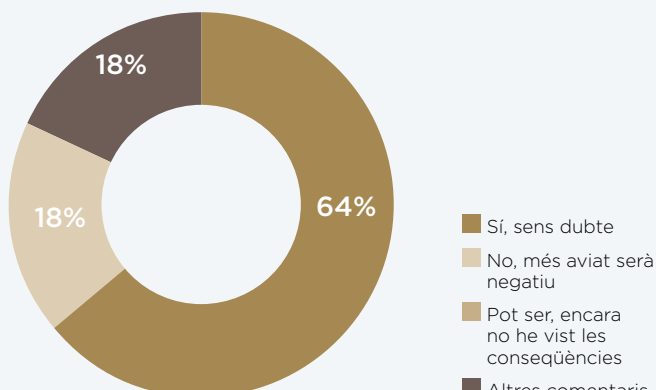
■ Sí
■ No
■ No ho sé

4 Considera que aquest nou model d'informe aporta més claredat i transparència de la informació financera que el model anterior?

OPINIÓ PRIMER ANY D'APLICACIÓ



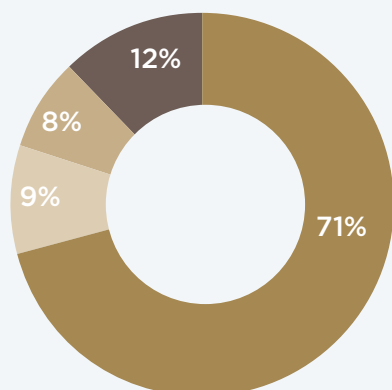
OPINIÓ UN ANY DESPRÉS D'APLICACIÓ



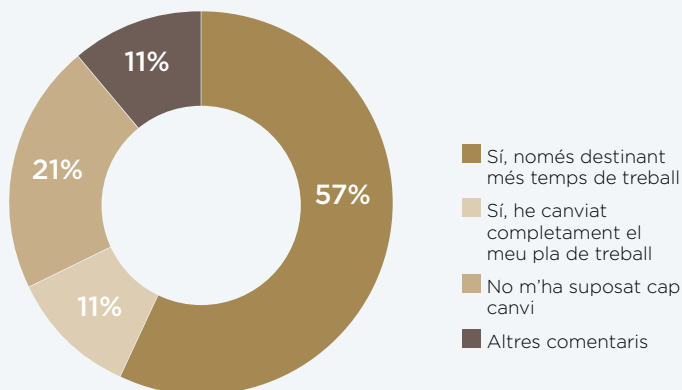
■ Sí, sens dubte
■ No, més aviat serà negatiu
■ Pot ser, encara no he vist les conseqüències
■ Altres comentaris

5 Com a conseqüència de la modificació de les NIA-ES, s'ha hagut de canviar l'estratègia global d'auditoria, l'assignació de recursos i l'extensió de l'esforç en relació amb aquestes qüestions?

OPINIÓ PRIMER ANY D'APLICACIÓ



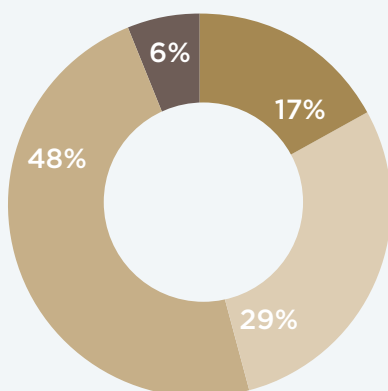
OPINIÓ UN ANY DESPRÉS D'APLICACIÓ



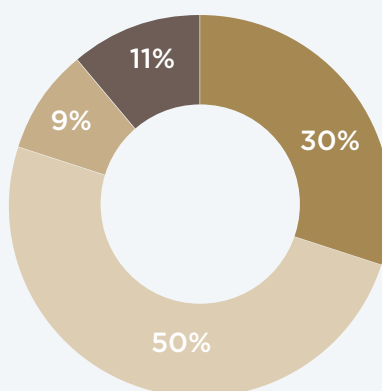
■ Sí, només destinant més temps de treball
■ Sí, he canviat completament el meu pla de treball
■ No m'ha suposat cap canvi
■ Altres comentaris

6 Ha tingut una repercussió més negativa quan en un informe d'opinió modificada s'han redactat qüestions clau o aspectes més rellevants?

OPINIÓ PRIMER ANY D'APLICACIÓ



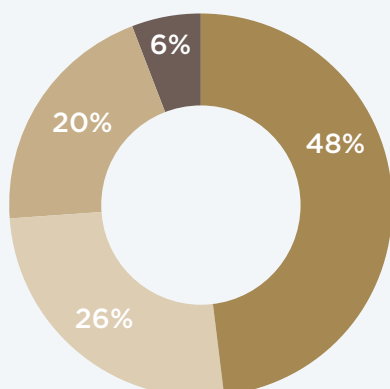
OPINIÓ UN ANY DESPRÉS D'APLICACIÓ



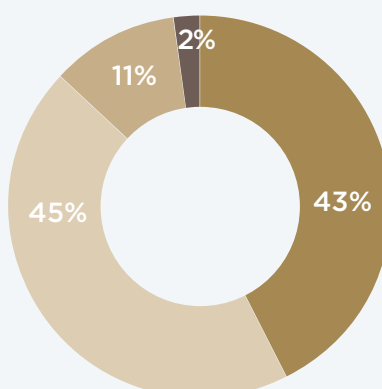
■ Sí
 ■ No
 ■ No he emès cap informe d'aquestes condicions
 ■ Altres comentaris

7 Considera que comunicar les qüestions clau o els aspectes més rellevants en l'informe d'auditoria pot millorar les comunicacions entre l'auditor i els responsables de l'òrgan de govern de l'entitat?

OPINIÓ PRIMER ANY D'APLICACIÓ



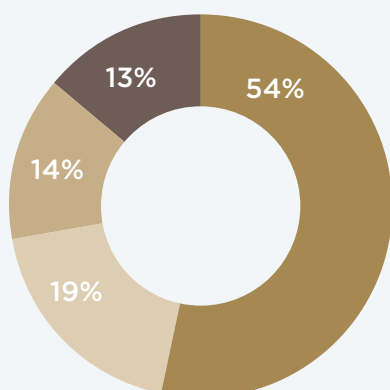
OPINIÓ UN ANY DESPRÉS D'APLICACIÓ



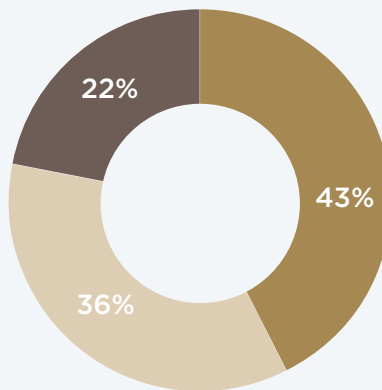
■ Sí
 ■ No
 ■ Pot ser
 ■ Altres comentaris (2018)
 Sí, en les EIP, però no en les NO EIP (2019)

8 Considera que aquest nou model d'informe pot comportar algun problema entre els auditors i els clients d'auditoria?

OPINIÓ PRIMER ANY D'APLICACIÓ



OPINIÓ UN ANY DESPRÉS D'APLICACIÓ



■ Sí
 ■ No, els clients es mostren positivament davant el canvi
 ■ No ho sé
 ■ Altres comentaris

l'rse)

Tots som corresponsables



**Marcos González
Morales**

Periodista.
President editor de
Corresponsables, de
la seva Fundació i
d'ObservaRSE
@marcosgonzalezm

La frase amb la qual titulo aquest article d'opinió es fa servir cada vegada més en la vida política, social i també empresarial, ja que, com bé ens van recordar els més de setanta ponents en la recent celebració del 15 aniversari de l'Anuario Corresponsables a Madrid i a Barcelona, davant de més de 1.100 assistents, tots som corresponsables en la construcció d'un món millor. Tots som experts, en qualsevol part del món, a criticar i queixar-nos. Això és molt humà, però ho és molt més actuar per millorar les coses, i això és el que intentem reconèixer des de fa ja quasi 15 anys a Corresponsables (www.corresponsables.com). La nostra missió és difondre i posar en valor tot allò que es fa bé perquè s'estengui l'exemple, perquè molts ja estan cansats de sentir tantes males notícies als mitjans de comunicació.

Una de les coses que em van cridar més l'atenció quan vaig llançar Corresponsables va ser el caràcter multidisciplinari i de formació diversa dels pioners de la responsabilitat social i la sostenibilitat al nostre país. Auditors, economistes, periodistes, advocats, enginyers..., la qual cosa demostra el seu caràcter tan transversal i integral, i és quelcom que precisament s'està potenciant cada vegada més els últims temps amb l'arribada i la consolidació de l'Agenda 2030 i els seus 17 ODS com a full de ruta compartida per construir, entre tots, un món millor. I quan diem "entre tots", parlem del sector públic, del privat i del no lucratiu, és a dir, de tot tipus d'organitzacions. D'aquí que l'Anuario Corresponsables estigui estructurat pel que diuen i fan els grups d'interès o, en terminologia per a adepes, els *stakeholders*: gran empresa, pime, consultors, entitats no lucratives, acadèmia, administracions i empreses públiques, acadèmia i mitjans de comunicació.

El resultat de l'aniversari de la publicació degana de l'RSE al nostre país és, almenys, molt esperançador, ja que conté, en les seves més de 420 pàgines, ni més ni menys, més de 2.500 bones pràctiques que ens permeten obtenir la radiografia pràctica més gran sobre l'aplicació de l'Agenda 2030 i de la Sostenibilitat.

D'una banda, fruit de l'anàlisi dels 133 casos pràctics publicats, es conclou que l'ODS més anomenat és el 8 de treball decent i creixement econòmic. Concretament, el 82% de les organitzacions l'han marcat com a prioritat. De fet, la desocupació és un problema endèmic al nostre país. D'aquesta manera, la taxa d'atur d'Espanya es va situar en el 14,1% el novembre de

2019, la qual cosa quasi comporta triplicar la mitjana de l'OCDE, que es va situar en el 5,1%.

El segon ODS més esmentat és el 13 d'acció pel clima, amb un 71%. No podem oblidar que aquest any ha estat marcat per l'emergència climàtica i les mobilitzacions de Fridays for Future, que ha aconseguit implicar bona part de la joventut. No obstant això, la Cimera del Clima, que va tenir lloc a Nova York, i la COP25 de Madrid, han donat uns resultats decebedors per a molts experts. Les empreses fa anys que lideren la lluita contra el canvi climàtic a través de múltiples iniciatives com l'eficiència energètica, les energies renovables, la reducció d'emissions, l'economia circular i la mobilitat sostenible.

El tercer ODS és el 12 de producció i consum responsable, amb un 70%. I a poca distància hi ha l'ODS 17 d'aliances, amb un 69%. No en va, les empreses advoquen cada vegada més per les aliances *multistakeholders* amb el tercer sector i les administracions públiques.

Li segueixen l'ODS 3 de salut i benestar, amb un 66%; l'ODS 5 d'igualtat de gènere, amb un 61%; l'ODS 9 d'indústria, innovació i infraestructura, amb un 56%; l'ODS 4 d'educació de qualitat, amb un 54%; l'ODS 10 de reducció de les desigualtats, amb un 52%; l'ODS 11 de ciutats i comunitats sostenibles, amb un 51%, i l'ODS 7 d'energia assequible i no contaminant, amb un 49%.

Els ODS menys esmentats són l'ODS 14 de vida submarina, amb un 23%; l'ODS 16 de pau, justícia i institucions, amb un 28%; l'ODS 2 de fam zero, amb un 30%; l'ODS 6 d'aigua neta i sanejament, amb un 34%; l'ODS 1 de fi de la pobresa, amb un 38%, i l'ODS 15 de vida d'ecosistemes terrestres, amb un 39%.

L'anàlisi de l'estructura clàssica dels casos pràctics de l'Anuario, basada en les principals dimensions de la responsabilitat social: economicocorporatiu, medi

ambient, social, laboral i diàleg amb grups d'interès, també revela dades i conclusions molt interessants. En l'apartat economicocorporatiu, l'adhesió a iniciatives RSE com el Pacto Mundial, Forética o Seres és l'aspecte més anomenat, concretament 10 vegades. Li segueixen els premis, índex i rànquings (DJSI, FTSE4GOOD...), amb nou mencions. Per darrere hi ha els plans d'RSE o Sostenibilitat, amb set mencions, i l'ètica (codis), amb cinc referències.

En l'apartat mediambiental, en primer lloc empaten les certificacions i/o segells ambientals, i l'adhesió a iniciatives globals. Després destaquen els plans ambientals, amb sis referències, i el control i/o reducció d'emissions.

Per la seva banda, en l'epígraf social i laboral s'enduu la palma la col·laboració amb ONGs o fundacions i, a continuació, els projectes educatius i de salut, la formació laboral, el voluntariat corporatiu i el suport a persones amb discapacitat.

En la secció de diàleg amb grups d'interès, la relació amb clients és l'aspecte més anomenat, amb cinc mencions. Li segueix la vinculació amb associacions i/o plataformes sectorials i la relació amb proveïdors, amb tres cadascun. Per tant, són molts els aspectes que es poden llegir entre línies en aquestes pàgines i tots advoquen, com dèiem a l'inici, al títol d'aquest article i allò que dona nom als nostres mitjans de comunicació i fundació.

Tots podem i hem d'aportar el nostre gra de sorra, en el tema personal i en el professional, ja siguem auditors, periodistes, emprenedors, directius, metges, advocats, economistes, enginyers... Ha arribat el moment de passar veritablement a l'acció, també per als auditors i economistes.

l'seniors)

Reflexions intergeneracionals



Daniel Faura Llimós

President de l'ACCID

President del CCJCC

(fins 2018)

Vivim una època de grans canvis, amb una perspectiva d'increment de la mobilitat geogràfica, de transformació de les estructures familiars, i de canvi demogràfic amb un creixent envelliment de la població. L'envelliment de la població s'està produint arreu del món. És un dels nostres reptes socials més significatius, que hauria de considerar-se una oportunitat més que una preocupació, si ho reconeixem com un actiu potent per a la societat. La població catalana passarà de 7,5 milions d'habitants actuals a 8 milions l'any 2030, i l'augment de l'esperança de vida farà que la població superior als 64 anys, avui al voltant del 18%, passi a ser del 24% el 2031, i del 30% el 2050.

S'anomena "edatisme" a la discriminació de persones per raó de la seva edat. De la mateixa manera que passa amb el racisme i el sexisme, l'edatisme es fonamenta en estereotips negatius sobre persones de determinades edats. Encara que sigui aplicable a qualsevol edat, s'associa més a la discriminació de les persones grans. El primer que va utilitzar el terme va ser el gerontòleg Robert N. Butler, que va definir l'edatisme com una confluència de tres elements connectats: el prejudici negatiu per a les persones grans i l'envelliment, les pràctiques discriminatòries contra la gent gran, i polítiques institucionals que perpetuen estereotips sobre la gent gran.

Aquesta discriminació per l'edat comença en les mateixes persones treballadores i en edats encara molt llunyanes de la previsible jubilació. La disrupció tecnològica, els canvis dels models de negoci, no han contribuït gens a mitigar els seus efectes. Ben al contrari, han afavorit aquesta percepció d'"obsolescència laboral", en la qual en alguns casos hi col·laboren les mateixes persones afectades amb reflexions negatives sobre les seves pròpies capacitats i habilitats, que poden conduir-los a profecies autocomplertes.

No s'hauria d'acceptar acríticament la tendència de la societat a classificar les persones en blocs diferenciats i tancats en funció del gènere, l'edat, capacitats econòmiques, culturals, socials. Les persones poden pertànyer a diferents grups, i el que caldria és estimular la comunicació i la transversalitat.

La percepció binària "jove/vell", és reduccionista i pot ser emprada de forma injusta, deixant de banda totes les aptituds de l'ésser humà en cadascuna de les seves etapes vitals. Cal reconèixer, acceptar i acollir totes les limitacions naturals i sobrevingudes, però alhora cal també aprofitar i estimular totes les capacitats i potencialitats en aquelles etapes. Etapes de la vida adulta que,

seguint a Kierkegaard, podríem classificar en: estètica (plaer, autogratisficació, bellesa...), ètica (interès per l'alteritat, la responsabilitat, el deure...) i espiritual (meditació, contemplació, transcendència...). Etapes no concebudes com a hermètiques i successives sinó com a maneres de viure, de pensar, d'actuar, que haurien de conviure en harmonia en qualsevol moment de la vida, afavorint la seva socialització sense menystenir la seva individualització.

Acumular anys i experiència, en si mateix, no té cap mèrit especial, és més aviat una qüestió biològica, natural. En tot cas, et fa sentir privilegiat, afavorit, i afortunat en relació amb les persones que dissortadament i per diverses circumstàncies no ho han pogut fer. L'experiència acumulada pot facilitar una percepció i interpretació dels enigmes, les oportunitats, les polèmiques i les controvèrsies, que es van revelant i succeint al llarg de la vida. L'especialització, la innovació i l'experiència degudament combinades poden ser una font de sinèrgies i afegir coneixement i perspectives diferents i complementàries que, oportunament contrastades, contribueixin a una anàlisi més acurada de les diferents situacions que es puguin produir i a trobar-hi millors solucions, en benefici de tots.

Per acabar, recordem el poeta Gabriel Ferrater:

**“...l’envellir
no m’ha donat
encara el trauma
que, pel que es veu,
a tots ens guarda.”**



l'concursal)

Reflexions al voltant de la transposició de la Directiva (UE) 2019/1023 del Parlament Europeu i del Consell de 20 de juny de 2019



Luis Ojeda Arnal

Auditor-ROAC,
soci d'Ojeda
Economistes SLP.

INTRODUCCIÓ:

És una realitat constatada que la major part de les sol·licituds de concurs de creditors d'empreses es presenten tardanament, circumstància que motiva que els pocs convenis que s'aproven tinguin escàs recorregut: poques possibilitats d'acompliment i esdevenen, per tant, en liquidacions. L'evidència de tants procediments de liquidació com hi ha confirmen la realitat esmentada. Per tot això, sembla clar que fallen les alertes que el sistema s'ha donat per tal d'advertir respecte de les situacions de dificultats financeres de les empreses. Al nostre país, actualment, aquestes alertes es redueixen bàsicament a l'obligació de formular i dipositar els comptes anuals que, en el cas de les PIME, en moltes ocasions es produeix sense control d'auditoria de comptes en no depassar els llindars obligatoris.

En aquest escenari, i arran de l'article 3 de la Directiva (UE) 2019/1023 del Parlament Europeu i del Consell de 20 de juny de 2019, s'evidencia que la solució per corregir aquest mal endèmic passaria per, prèvies les modificacions legals que calgués, fer possible la posada en marxa de diferents mesures d'alerta primerenca, tal com la mateixa Directiva recomana. Només així es posaria fre a les situacions de liquidació que, de forma continuada, es repeteixen en els concursos de creditors de les societats, en contra de l'esperit de la Llei Concursal que pretenia que les empreses aconseguissin un acord. Recordem que a l'"Exposició de Motius" de la Llei 22/2003 s'indica que:

«El conveni és la solució normal del concurs, que la Llei fomenta amb una sèrie de mesures, orientades a assolir la satisfacció dels creditors a través de l'acord contingut en un negoci jurídic en el qual l'autonomia de la voluntat de les parts té una gran amplitud.»

En les línies següents intentaré argumentar la conveniència de dissenyar i implantar unes alertes o avisos d'insolvència, atès que el sistema actual es demostra ineficaç. Ja els avanço que, a criteri de qui subscriu aquest text, aquestes alertes han de fonamentar-se en els únics professionals que tenen formació i capacitació demostrada per a detectar la insolvència d'empreses: els auditors de comptes. Potser ja és hora que tots els comptes anuals passin prèviament pel filtre d'un auditor de comptes que detectarà, amb antelació, eventuais situacions d'insolvència empresarial. Si

no s'actua amb antelació, tot el que es pretengui fer amb posterioritat serà de mal fer i, com veurem, no solucionarà el problema generat. És per aquest motiu, possiblement, que la Directiva insisteix en la necessitat d'implantar alertes primerenques.

RESPECTE DE LA SITUACIÓ ACTUAL:

El nostre sistema econòmic i financer té manca de mecanismes efectius per a la detecció primerenca de la insolvència de les empreses. Aquesta és la conclusió a la qual s'arriba simplement analitzant les estadístiques relatives als procediments concursals que aconseguixen acords, comparant-ho amb els que van a liquidació. I això és així perquè les empreses segueixen arribant al concurs de creditors quan les altres solucions s'han exhaurit. Tot i que la Llei Concursal recollia la possibilitat de la insolvència "imminent", el cert és que són molt escasses les ocasions en les quals les empreses es presenten en concurs preveient un escenari imminent d'insolvència. I això és degut al fet que a la nostra societat continua implantada la idea que el concurs de creditors ha de ser un procés de liquidació, com de fet ho és actualment. És aquesta falta de previsió la que empeny el mateix procediment a aquesta vessant liquidativa.

DIVERSOS INTENTS D'ESTABLIR MECANISMES DE DETECCIÓ:

El sistema econòmic i financer ha creat mecanismes per tal de protegir-se de la insolvència i de les conseqüències que el procés concursal a liquidació pot tenir per als creditors que, en la majoria dels casos, veuran frustrat el cobrament del seu crèdit ordinari. És per això que hi ha, per exemple, els llistats de solvència patrimonial i de crèdit que inclouen les persones físiques i jurídiques en mora per impagaments (RAI, ASNEF, etc.).

Respecte de la licitud dels llistats per impagaments, el TS, en la sentència (Sala Civil) núm. 660/2004, de 5 juliol,¹ no assenyala la manca de licitud de la inclusió en llistats de morosos, sempre, és clar, que es tracti realment de deutors i morosos.

Com es pot comprovar, es tracta de mecanismes per a la identificació d'aquelles empreses que, havent produït impagats, són assenyalades a fi de no generar més morositat. És a dir, ens trobem, de fet, davant d'una mesura no tant d'alerta com d'evidència de fets consumats; és més una mesura de protecció respecte dels insolvents que no pas una mesura per a procurar la detecció de possibles insolvències.

Un altre mecanisme existent són els fitxers administratius específics destinats a informar sobre els riscos de crèdits derivats de contractes propis de l'activitat financera (com el CIRBE). Es tracta d'una eina que pot ser eficaç, sempre que se sàpiga interpretar, i que requereix de professionals adequats. Els auditors de comptes en el nostre treball tenim coneixement d'aquests llistats, que ens permeten completar informació sobre riscos, etc.

Respecte de la licitud dels fitxers CIRBE, la Sala Primera del Tribunal Suprem en la Sentència 28/2014, de 29 de gener,² va indicar que:

«(...) la Central de Información de Riesgos del Banco de España es un servicio público que tiene por finalidad recabar de las entidades de crédito y otras entidades financieras, datos e informaciones sobre los riesgos de crédito derivados de contratos tales como préstamos, créditos, descuentos, emisiones de valores, contratos de garantía, compromisos relativos a instrumentos financieros, o cualquier

¹ Id CENDOJ 28079110012004100700, Roj:STS 4795/2004 - ECLI:ES:TS:2004:4795

² Id CENDOJ 28079110012014100046, Roj: STS 434/2014 - ECLI: ES:TS:2014:434

otro tipo de negocio jurídico propio de su actividad financiera, para facilitar a las entidades declarantes datos necesarios para el ejercicio de su actividad, permitir a las autoridades competentes para la supervisión prudencial de dichas entidades el adecuado ejercicio de sus competencias de supervisión e inspección y contribuir al correcto desarrollo de las restantes funciones que el Banco de España tiene legalmente atribuidas. A tales efectos, tales entidades han de enviar periódicamente al CIRBE los datos sobre las operaciones de esa naturaleza que concierten y las personas que directa o indirectamente resulten obligadas en ellas. También comunicarán los datos que reflejen una situación de incumplimiento, por la contraparte, de sus obligaciones frente a la entidad declarante.»

Tot i que aquests fixers administratius ajuden a configurar la situació creditícia dels deutors, per si mateixos no constitueixen un mecanisme de detecció respecte de les situacions de dificultats financeres de les empreses, ja que requereixen de professionals que interpretin aquestes dades i les complementin amb d'altres. I és que, com veurem, no pot haver-hi un automatisme que suplantí la capacitat i formació dels professionals, auditors de comptes, que són els únics amb una aptitud demostrada per a interpretar una situació patrimonial i financera. Qualsevol intent que es basi únicament en automatismes fracassarà.

Des de l'Estat s'ha intentat crear certs automatismes que permetin la detecció primerenca de la insolvència. El legislador ha mirat d'implantar diferents mesures per a aquesta detecció primerenca, amb més o menys fortuna. És un fet no controvertit que la tasca legislativa hauria de ser una funció pausada, meditada i pactada. Atès que, d'aquestes darreres eleccions generals, n'ha resultat un arc parlamentari amb una composició fragmentada en múltiples partits, sembla aconsellable que les normes que s'aprovin, a partir d'ara, estiguin més negociades, consensuades i sobretot més meditades que les que ens han precedit recentment. No es pot predir si la composició parlamentària propiciarà mesures millors o pitjors, ni tan sols si aquesta configuració parlamentària resultarà operativa. El temps ens ho dirà. El que sí que espero és que la necessitat de meditar i negociar les normes ens deslliuri de l'hemorràgia legislativa que ens ha afectat aquests darrers anys, sobretot en l'àmbit concursal, i que va permetre que florissin disposicions tan magnífiques com la disposició addicional quarta del Real decret llei 1/2015, que indica:

«Amb l'objectiu de facilitar que qualsevol interessat pugui tenir coneixement de la seva situació financera personal, s'habilita una aplicació informàtica a la pàgina web del Ministeri d'Economia i Competitivitat accessible de manera confidencial, gratuïta i telemàtica a través de la qual es pot determinar la situació de solvència en què es troba (...)»

Permetin-me que els expressi la meua estupefacció davant el redactat d'aquesta disposició. Com que ja tinc una certa edat, a fe de Déu puc assegurar que ni el professor Franz de Copenhague va aconseguir mai inventar res tan concloent ni precís com aquest "mesurador de solvència" que se'ns va anunciar en aquesta disposició addicional quarta i que, per sort de tots plegats, no va tenir més transcendència. No m'imaginava en el metro o en el tren accedint des del meu mòbil a aquesta aplicació, per tal de determinar la situació de solvència en què em trobava, en cada moment, per descomptat, continuament. Per fortuna, la seva implantació va ser irrellevant. I és que realment hi ha hagut moments legislatius més afortunats en la nostra història.

I és que, potser, en comptes de procurar inundar-nos amb més normes, algunes de les quals neixen sense recursos o són de dubtosa implantació, abans s'hauria de rellegir l'abundant legislació existent. No feia falta més disposicions imaginatives tenint, com es té, els comptes anuals i sobretot un cos d'auditors de comptes amb capacitat demostrada per a detectar, amb antelació, possibles situacions d'insolvència de les empreses.

Un altre exemple de mesura infructuosa que va intentar implantar-se va ser la disposició addicional única del Real decret llei 10/2008, que es va reeditar amb el Real decret llei 5/2010 (BOE d'1 d'abril de 2010). Tot just cal qualificar-ho d'invent estèril i imaginatiu, però que no solucionava el problema de fons. Era una mesura governamental que per decret pretenia distanciar la situació de restabliment de l'equilibri patrimonial o, si no és possible, l'entrada en dissolució de les societats quan la disminució patrimonial derivés del reconeixement de pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat material, les inversions immobiliàries i les existències. Amb el Real decret llei 5/2010 es va renovar aquesta "idea" per dos exercicis més, amb l'excusa de circumstàncies conjunturals, circumstàncies que a dia d'avui no han millorat. No va solucionar res.

Un cop més es va intentar posar un pegat al que és inevitable, eludint la funció que els comptes anuals

han de tenir, de mostrar la imatge fidel de la situació econòmica i patrimonial de l'empresa.

Ocultar el que és obvi només porta desconfiança al sistema, i intentar crear un automatisme que suplantí la capacitat i formació dels professionals, auditors de comptes, únics amb demostrada aptitud per a interpretar una situació patrimonial i financera, només condueix al fracàs.

EL CRÈDIT ÉS CONFIANÇA I LA CONFIANÇA HA DE BASAR-SE EN FETS CERTS

El crèdit es basa en la confiança. El crèdit és l'opinió de què gaudeix algú que complirà puntualment els compromisos que contregui. Tal com ho defineix el diccionari de l'Institut d'Estudis Catalans, el crèdit és la confiança que inspira la solvència d'algú, l'acte de confiança associat a l'intercanvi de dues prestacions desfasades en el temps, els béns o mitjans de pagament lliurats, contra la promesa de pagament.

En les empreses, aquesta confiança s'obté a través de l'acompliment de les obligacions formals que marca la normativa mercantil (de formulació, aprovació i dipòsit de comptes anuals en termini i forma) i a través de l'acompliment puntual de les obligacions reals amb els proveïdors i clients, que es reflecteix en els estats comptables que són la base dels comptes anuals (novament, obligacions formals que cal observar).

En tota democràcia evolucionada l'acompliment de les obligacions formals és la base de la seguretat jurídica. La seguretat jurídica proporciona confiança, i la confiança va de la mà del crèdit. Així, en l'àmbit econòmic i empresarial han de produir-se una sèrie de certes per tal d'assegurar aquesta confiança.

Per exemple, el capital social ha d'estar totalment correlacionat amb les necessitats de finançament d'una empresa per a l'activitat que hagi de desenvolupar, sense que hagi de suplir-se la falta de recursos propis amb finançament aliè. Aquest axioma és aplicable tant per a les empreses com per a les famílies en la seva decisió de comprar un pis, o endeutar-se amb altres crèdits. Això, que sembla evident, es va oblidar els anys previs a la crisi, pel fet que el finançament era barat i fàcil d'aconseguir. I així ens va anar. La reiteració en la conducta, que es produeix actualment, no ens fa pronosticar escenaris gens esperançadors.

Una altra certesa és la de l'acompliment dels requisits de formulació, aprovació i dipòsit dels comptes anuals, en termini i forma. Respecte de l'incompliment d'aquests requisits hi ha abundant jurisprudència. Així, per exemple, en un assumpte en el qual s'exercita una acció de responsabilitat per deutes contra l'administrador d'una societat, l'Audiència Provincial de Barcelona, en la resolució de 16 de novembre de 2018,³ reitera la doctrina que:

«Si no se han depositado las cuentas anuales se presume que la sociedad se encuentra incurso en causa de disolución por pérdidas, trasladando a los administradores, conforme al principio de facilidad probatoria, que, pese a no depositarse las cuentas, la sociedad no se encontraba en situación de pérdidas.»

En termes similars es manifesta l'Audiència Provincial de Barcelona, en la resolució d'11 de desembre de 2018,⁴ que confirma la sentència condemnatòria estimada pel Jutjat Mercantil per falta de dipòsit de comptes en termini i forma.

Finalment, referencio una altra resolució de l'Audiència Provincial de Barcelona de 5 d'abril de 2019,⁵ en un nou cas de manca de dipòsit de comptes anuals, que confirma la condemna a un administrador al pagament d'un deute de la societat, a l'empara del règim de responsabilitat per deutes de l'art. 367 de la Llei de societats de capital, d'acord amb el qual l'administrador és responsable dels deutes posteriors a la causa de dissolució quan no promou l'efectiva dissolució de la societat.

I és que no acomplir amb l'obligació formal implica conseqüències. El simple acompliment de l'obligació de formular i dipositar comptes tampoc no eximeix d'aquesta responsabilitat de l'Administrador, sobretot si la informació que consta en aquests comptes anuals s'allunya de la imatge fidel de l'empresa.

Però, un cop més, en aquests casos, no ens trobarem pas en un escenari de prevenció, sinó de sanció per incompliment. I tal com indica la Directiva Europea, convé fomentar la prevenció.

POSSIBLES MESURES DE DETECCIÓ PRIMERENCA

Per aquest motiu, en l'escenari descrit i arran de l'article 3 de la Directiva, sembla que l'única solució per tal de corregir aquest mal endèmic passaria per, prèvies les modificacions legals pertinents, la posada en marxa de diverses mesures que, com s'ha demostrat, només

³ Id CENDOJ 08019370152018100735, Roj: SAP B 11289/2018 - ECLI: ES:APB:2018:11289

⁴ Id CENDOJ 08019370152018100892, Roj: SAP B 12235/2018 - ECLI: ES:APB:2018:12235

⁵ Id CENDOJ 08019370152019100604, Roj: SAP B 3173/2019 - ECLI: ES:APB:2019:3173

funcionaran si s'acompanyen de l'actuació o concurs dels únics professionals amb capacitat per interpretar una situació patrimonial i financera: els auditors de comptes. Qualsevol altra opció està destinada al fracàs.

No cal dir que la capacitat per a exercir aquesta funció es demostra pels exàmens que necessàriament passem per a la nostra habilitació, la formació continuada a què estem obligats i els estrictes controls d'actuació que hem d'acomplir. No hi ha altres professionals en aquest àmbit que compleixin amb tots aquests requisits d'aptitud.

En aquest escenari descrit crec com a necessàries, almenys, les següents mesures d'alerta primerenca:

1. Rebaixar els llindars d'obligatorietat per tal que la major part de les societats estiguin obligades a auditar els seus comptes anuals.

Tal com s'ha constatat al llarg d'aquests anys, el treball de l'auditor de comptes resulta insubstituïble, i és l'únic professional capacitat per a revisar si els comptes anuals reflecteixen la imatge fidel de la situació econòmica, patrimonial i financera d'una empresa. Les empreses auditades, a més, gaudeixen del valor afegit que aporta el treball de l'auditor.

2. Obligar que les microempreses validin els seus comptes anuals per un auditor de comptes, si s'escau, sota una altra fórmula diferent de la de l'auditoria de comptes. D'aquesta manera, ens assemblaríem a altres països del nostre entorn que utilitzen figures similars.

3. Incloure en la memòria dels comptes anuals més detall d'acompliment d'obligacions amb tercers per tal d'informar de:

- Si l'empresa en qüestió està al dia de pagament amb els seus treballadors, amb la TGSS i l'AEAT, i si no ho està, que s'identifiqui l'import del deute endarrerit amb aquests tercers.
- Si l'empresa en qüestió està al dia de pagament amb els seus creditors i proveïdors, i si no ho està, que identifiqui l'import del deute endarrerit, complementant així la informació sobre el període mitjà de pagament que actualment es proporciona.

Tot això resultaria, si més no, molt més clarificador que les actuals redaccions estàndard de gran part de les memòries amb les quals ens trobem habitualment en

el nostre treball i que, si som sincers, admetrem que no informen de res i, en general, no importen massa a ningú.

4. Com que és un tema recurrent la queixa de les societats respecte d'haver de suportar la despesa de l'auditoria, es podria pal·liar aquest extrem tot introduint en la Llei de l'impost sobre societats una reducció de base imposable d'import igual o menor que la del cost d'auditoria, això amb motiu que s'està enfortint la seguretat del tràfic mercantil que constitueix un bé comú i que a hores d'ara està en qüestió.

Entenc que, amb la implantació d'aquestes mesures (i d'altres complementàries, segurament), prèvies les reformes legals pertinents, mesures que tenen encaix en el que preconitza la Directiva Europea i que estan en consonància amb l'esperit del codi de comerç i de la Llei de societats de capital, hereva de l'LSA i LSRL, s'estaria avançant en la detecció primerenca dels riscos d'insolvència, permetent la correcció abans que "la pilota es faci més gran" i generi un mal irreparable per als creditors, els treballadors que d'una altra manera perden la seva feina, i el teixit social i econòmic que es veu afectat per les liquidacions d'empreses que es produeixen de manera continuada.

A més, qualsevol que accedís als comptes anuals, validats per un auditor de comptes, tindria plena confiança en la informació que constés allà, a més d'accedir a informació útil per tal de conèixer l'estat real i detallat del deute que aquesta empresa té amb les administracions públiques i la resta de creditors.

No actuar amb mesures com les que proposo en aquestes línies, no ens enganyem, no és més que "*llençar pilotes fora*" i allargar el que és inevitable. A més de no donar compliment a la Directiva Europea, només ens portarà a eternitzar situacions com les que ara per ara tenen lloc: amb la presentació de concursos tardanament que limiten en bona part les opcions de continuïtat de negoci que la Llei Concursal preveu, i causant que el procediment esdevingui, merament, un mecanisme de liquidació, incomplint també el mateix preàmbul de la Llei Concursal. Ara és l'hora de ser valents i afrontar les mesures necessàries per tal de revertir aquesta anomalia del sistema, aprofitant l'oportunitat que ens ofereix la transposició d'aquesta Directiva Europea.



Màster universitari en

AUDITORIA DE COMPTES I COMPTABILITAT

7a edició - programa semipresencial



*Universitat
Abat Oliba CEU*

Col·legi de Censors Jurats
de Comptes de Catalunya

= EL CØL·L3G1

Si ja empres accions per cuidar el medi ambient,
per què no ho fas també
amb **les teves inversions?**

Caixa d'Enginyers ha subscrit el compromís de dur a terme les seves activitats sota principis ètics, de transparència i de bon govern, afins a una societat cada cop més conscienciada amb la sostenibilitat del nostre món.



Entre les **aliances i adhesions** a les quals Caixa d'Enginyers s'ha sumat, en destaquem les següents:



Estem adherits a aquesta organització internacional, la qual promou que les empreses de tot el món mesurin, gestionin, difonguin i, en última instància, redueixin, les emissions de gasos d'efecte hivernacle.



Som membres de la iniciativa d'inversors més gran a escala mundial, que treballa amb la finalitat que les 100 empreses que generen més emissions de CO₂ emprenguin les mesures necessàries per reduir l'impacte negatiu que provoquen en el medi ambient i, així, aturar el procés del canvi climàtic.



Des de 2014, Caixa d'Enginyers Gestió està adherida als principis d'inversió responsable (PRI en anglès) d'àmbit internacional com a iniciativa per promoure l'aplicació de criteris extra financers en la presa de decisions d'inversió.



El 2018, la nostra Entitat s'ha convertit en una organització neutra en carboni, per la qual cosa compensa el 100% de les seves emissions de CO₂, alhora que ha desenvolupat un pla per reduir-les.

I, dia rere dia, continuem ampliant la nostra oferta de productes i serveis ISR, **compromesos amb els Objectius de Desenvolupament Sostenible** fixats per a l'Agenda 2030.



Perquè un bon retorn per al soci i, alhora, per a la societat, és possible.
Inversió responsable, impacte positiu.

PRI és una organització que té com a iniciativa promoure l'aplicació de criteris extra financers en l'elecció de les companyies de l'univers d'inversió. Els seus principals *partners* són la UNEP Finance Initiative i la United Nations Global Compact, ambdues organitzacions vinculades a les Nacions Unides.

Clean CO₂ és la marca de gestió i compensació de carboni de Lavola, que mostra el compromís amb la sostenibilitat i la lluita contra el canvi climàtic de les organitzacions, permetent una reducció efectiva de les emissions de gas hivernacle produïdes per l'activitat de les empreses, a través de la seva neutralització amb projectes de reducció d'emissions.