

1.18 Llegó el PGC y la auditoría obligatoria

María Antonia GARCÍA BÉNAU

Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Valencia)

1 Introducción: la década de los 70 en España

Parece difícil pensar que el mundo de los negocios haya funcionado sin la existencia de un Plan General de Contabilidad (PGC) y sin que existiera un informe de un profesional independiente que se pronunciara sobre la información revelada por las empresas. Pero, hace unas décadas, así era en España.

Si nos paramos a pensar en los principales hitos que se produjeron en nuestro país en la década de los 70, estoy casi segura de que no aparecía la publicación del PGC entre las primeras posiciones. Los años 70 nos trajeron cambios tan relevantes y de tanto calado desde la política, la cultura, los negocios y la sociedad, que los esfuerzos en elaboración y presentación de la información corporativa no pudieron escalar a las primeras posiciones. Sin embargo, los hechos acaecidos en esa década como el fallecimiento de Franco, la legalización del Partido Comunista, la instauración de las urnas como parte de nuestras vidas y la movida madrileña, entre otros, no fueron más que la antesala de una modernización de nuestro país que tuvo su efecto también en las consecuencias e implicaciones que suponía contar con un texto contable que cambiaría el lenguaje de los negocios. La transición a la democracia nos ayudó a tener que manejarnos con un lenguaje político nuevo; el cambio político nos obligó a razonar y a aprender a interpretar/elegir, y no hay duda de que disponer de una información normalizada constituía una pieza básica para nuestra economía.

¿Qué nos trajo la publicación del PGC? supuso mucho más que normalizar/armonizar la información financiera de las empresas. Unos años después de la publicación del PGC de 1973, España ingresó en la entonces Comunidad Económica Europea y con ella asumimos una serie de cuestiones que afectaban al mundo de los negocios, como por ejemplo la instauración de la auditoría obligatoria para ciertas empresas y, por tanto, situar al informe de auditoría como parte inseparable de la información anual de las empresas. Hasta ese momento la auditoría básicamente estaba centrada en grandes empresas y filiales de compañías de otros países que ya la tenían instaurada.

Es decir, la economía, al igual que la democracia, requiere control. Parte de ese control es ejercido por la auditoría, pero su desarrollo no hubiera sido posible sin contar con la base normalizadora del PGC que tuvo, en cierta forma, un carácter pedagógico para las empresas. Resultaría imposible pensar que las empresas hubieran asumido la auditoría sin contar con la estructura del PGC, porque para que pueda existir auditoría la información debe ser susceptible de ser auditada. De esta manera, contando con el texto del PGC, el auditor podía aplicar su juicio profesional, y me gustaría resaltar que esa cultura normalizadora la creó el PGC. Al final conseguimos una sociedad mejor informada desde el punto de vista económico, y se lo debemos, en gran parte, al PGC.

La publicación de la Ley 19/1988 introdujo la auditoría legal en España como consecuencia de la incorporación de nuestro país a la Unión Europea y su adaptación a las Directivas comunitarias. Durante todos estos años y hasta hoy he dedicado gran parte de mi actividad profesional, en la academia, a entender mejor todo lo que rodea al mundo de la auditoría y sus implicaciones sociales. Mi pertenencia durante décadas al Comité de Auditoría del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, la oportunidad de formar parte, en varias convocatorias, del Tribunal de Acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas y varias decenas de artículos publicados sobre auditoría, han dejado en mí un poso que me ha ayudado a entender el verdadero papel del auditor en una sociedad moderna en la que la información corporativa va evolucionando y con ella las exigencias que se le plantean al auditor. Por ello, en estas breves páginas quiero resaltar aquellas cuestiones que me han parecido más relevantes durante estas décadas y que tienen como base el hecho de que las empresas contaran con un texto normativo contable que claramente facilitaba el trabajo que tenía que hacer el auditor.

2 La información financiera y su auditoría

Quizá el primer concepto que bombardeó mi cabeza con la llegada de la auditoría obligatoria en España fue hablar de ella como una *actividad de interés público*. Años después comprendí con toda su extensión que la independencia sería la que dotara de verdadero sentido al concepto de interés público, especialmente por sus efectos frente a la empresa auditada y a terceros. Este aspecto, *la independencia*, que resalta la responsabilidad social del auditor, es un concepto que siempre he pensado que se escapa entre las manos, es como querer atrapar el agua pero a pesar de no poder retenerla, se nota/se siente. La independencia es un estado mental que durante años se ha intentado entender objetivándolo y diciendo que los auditores *deben ser* y *deben parecer* independientes respecto de las empresas auditadas. Pero tengo la osadía de escribir aquí que, a pesar de que se ha definido el principio general de independencia y se ha planteado la necesidad de establecer una serie de incompatibilidades y prohibiciones, así como un sistema de amenazas y salvaguardas, la verdadera independencia es la que tiene que ver con la posición mental y ética del auditor. Ésa es la importante, la que necesitamos para que la auditoría se sitúe en el lugar privilegiado que le corresponde.

En estos poco más de 30 años de auditoría obligatoria en nuestro país, las reformas legislativas que han surgido han venido motivadas en gran medida porque la profesión de auditoría ha vivido tiempos bastante difíciles y situaciones muy poco confortables. Las altas expectativas del trabajo del auditor, de los años 80 y 90 (García Benau y Humphrey, 1992), se transformaron en una fuerte crisis de confianza al inicio del siglo XXI, con una serie de escándalos financieros (muchos de ellos a escala internacional como Enron, WorldCom y Parmalat) con graves consecuencias en los mercados financieros que propiciaron medidas activas por parte de los legisladores para restablecer la confianza en el trabajo de auditoría (Ley 12/2010; UE, 2006; US, 2002).

El principio de “*sustancia antes que forma*” europeo (Humphrey y Moizer, 2008) no impidió que se dieran en nuestro país casos como Forum Filatélico o Afinsa, que propiciaron nuevos marcos legislativos. La respuesta española se produjo a través de la Ley Financiera 44/2022, en la se impusieron una serie de medidas y se estableció un sistema de supervisión objetiva e independiente por el que se pretendía asegurar la calidad de la auditoría y mejorar la confianza en los mercados financieros. La crisis financiera internacional, con casos como Merrill Lynch, Lehman Brothers, Bankia etc, llevaron a medidas que estabilizaran el mercado financiero y también salpicaron negativamente a los auditores al acusarles de no haber dado ninguna señal de alarma en sus informes de auditoría; pero a la vez también surgió algo positivo ya que se puso de manifiesto que la auditoría era un factor clave para recuperar la confianza del mercado. La Ley 12/2010 supuso una reforma integral de la ley de auditoría y la Ley 22/2015, con su desarrollo reglamentario, llegó cuando la auditoría ya parecía estar muy consolidada en España.

3 Mirando al futuro: la verificación de la información de sostenibilidad

Sin embargo, no parece que se avecinen tiempos tranquilos para los auditores ya que la información corporativa está enfrentándose a nuevos retos. La revelación de información de sostenibilidad y su relación con la información financiera nos enfrenta a nuevas formas de revelación corporativa. Estos cambios, en definitiva, no son más que el progreso lógico hacia nuevas facetas informativas que no podrían haberse alcanzado si no hubiéramos contado con un PGC en un momento histórico tan difícil como lo fue la transición española.

La experiencia internacional de verificación de la información de sostenibilidad, en muchas ocasiones voluntaria, muestra que la práctica de la verificación es cada vez más importante y que con la misma, las empresas están respondiendo a las demandas de los *stakeholders* de información fiable y confiable. De acuerdo con los resultados del estudio IFAC/AICPA/CIMA (2023), el 64% de las empresas verifican algún tipo de información social, medioambiental y de gobernanza, siendo los temas vinculados con los gases de efecto invernaderos los que ocupan una posición relevante.

La Directiva 2022/2464 ha instaurado la verificación obligatoria de la información de sostenibilidad en los estados miembros, y plantea que sea realizada por parte de prestadores independientes del servicio de verificación. Si bien España se anticipó a esta necesidad y la exigió con la adaptación de la Directiva 2014/95, nos enfrentamos a un mercado de servicios incipientes en el que la oferta de servicios de verificación no solamente va a correr de manos de los auditores. Mirando las actuaciones seguidas internacionalmente, podemos afirmar que los auditores tienen el mayor poder del mercado de verificación. Sin embargo, son los consultores los que están posicionándose mejor en el alcance del informe de verificación. Es decir, los auditores están realizando sus informes mayoritariamente con un *alcance limitado* (informes presentados en términos negativos y que requiere un número de pruebas inferior al razonable) mientras que los consultores están optando más por realizar *informes razonables* (donde se aplican procedimientos más exhaustivos que en los informes de alcance limitado y la conclusión se plantea en términos positivos). Esperemos que la publicación de la norma ISSA 5000 *General requirement for Sustainability Assurance Engagements* del International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) complete a las normas AAA1000 e ISAE 3000R y permita avanzar en este punto, así como realizar unos informes de verificación que cubran las expectativas de los *stakeholders*.

4 Y... para terminar

Ser auditor y el ejercicio de su actividad requiere formación y registro (formación teórica, práctica y un examen de aptitud profesional). No es una actividad profesional fácil, se trata de una carrera de fondo que han tenido que desarrollar las personas que están firmando en la actualidad los informes de auditoría en España. Esta carrera se pone de nuevo en marcha con la obligación de determinadas empresas de presentar informes de sostenibilidad y su verificación. Las exigencias que van a imponerse a los verificadores en Europa lógicamente tienen que ir en línea con la establecida para los auditores.

Con estas páginas, mi intención ha sido mostrar que, si bien la publicación del PGC facilitó la labor profesional de los auditores, el ejercicio profesional de dicha actividad ha estado durante estas más de 3 décadas afectado por acontecimientos económicos y financieros que han llevado a pedirles cada vez más y más en su trabajo. Y cuando parece que hemos alcanzado una estabilidad normativa surge un cambio de escenario. Ahora hablamos de información corporativa, que incluye la información financiera y la información de sostenibilidad, y con ella la necesidad de dar confianza y credibilidad a dicha información a través de los informes de auditoría y de verificación.

El desarrollo alcanzado en el informe de auditoría es grande, especialmente con la incorporación de las *Key Audit Matters* (Cuestiones clave de auditoría/Aspectos más relevantes de la auditoría) pero el informe de verificación dista bastante de la maduración del de auditoría, entre otras cosas debido a que no se encuentran tan desarrollados los sistemas de control interno empresarial en cuestiones vinculadas a la sostenibilidad. Ello supone años (casi diría yo una década) de duro trabajo hasta alcanzar un único informe de toda la información corporativa que recoja una opinión profesional de la información financiera y de sostenibilidad de una empresa, que facilite la comprensión a los *stakeholders* y otorgue de auténtica calidad a la información corporativa revelada.

Si bien queda un trabajo arduo y duro por hacer, los hechos demuestran que la labor de los auditores es cada vez más relevante en una sociedad moderna. Y debemos ser conscientes de que el PGC permitió modernizar nuestra sociedad, por lo que sin él muchas de las cuestiones de las que hemos estado hablando estos años, no se hubieran planteado.

5 Bibliografía y legislación

- Accountability (2020). AA1000. *Guidance on applying the AA1000AS v3 for assurance providers*. London: Accountability.
- García Benau, M.A., y Humphrey, C. (1992). Beyond the Audit Expectations Gap. Learning from the experiences of Britain and Spain. *European Accounting Review*, 1 (2), pp. 75-103.
- Humphrey, C. y Moizer, P. (2008). Understanding regulation in its global context, in R. Quick, S. Turley and M. Willekens (eds.), *Auditing, Trust and Governance: Developing Regulation in Europe*. Oxon and New York, Routledge, Chapter 13, pp. 262-278.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2021). *Non-authoritative guidance on applying ISAE 3000 (revised) to sustainability and other extended external reporting assurance engagements*.
- International Federation of Accountants (IFAC) and the Association of International Certified Professional Accountants (the Association) (2023). *The state of play: sustainability disclosure & assurance 2019-2021 trends & analysis*.
- IAASB (2023) Proposed International Standard on Sustainability Assurance ISA 5000 *General requirement for Sustainability Assurance Engagements*. ISA 5000
- Ley 12/2010 por la que se modifica la Ley 19/1988, de auditoría de cuentas la Ley 24/1988 del Mercado de Valores y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria
- Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Unión Europea (2014). Directiva (UE) 2014/95 del Parlamento Europeo y del Consejo de 24 de octubre de 2014 por la que se modifica la directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos.

Unión Europea (2006). Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo

Unión Europea (2014). Directiva (UE) 2014/95 del Parlamento europeo y del Consejo de 24 de octubre de 2014 presentación de información sobre sostenibilidad por parte de las empresas.

Unión Europea (2022). Directiva (UE) 2022/2464 del Parlamento europeo y del Consejo de 14 de diciembre de 2022 presentación de información sobre sostenibilidad por parte de las empresas.

US Congress (2002). An Act to Project investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws, and for other purposes. *The Sarbanes-Oxley Act*, 107th Congress, H.R., 3763. 2002.

50 Aniversario Plan General de Contabilidad

El desarrollo de la información
financiera en España (1973-2023)

Director: José Antonio Gonzalo Angulo

Coordinadores: Javier Pérez García

Anne Marie Garvey

Madrid, ICAC, 2023

ilc/alc Instituto de Contabilidad y
Auditoría de cuentas