

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

iclalcl Instituto de Contabilidad y
Auditoría de cuentas

2.8 Elaboración, contenido y trascendencia del Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España (2001-02)

José Antonio GONZALO ANGULO
josea.gonzalo@uah.es

Javier PÉREZ GARCÍA
javier.perez@uah.es

Anne Marie GARVEY
anne.garvey@uah.es
Universidad de Alcalá

Resumen

En este artículo tratamos de poner de manifiesto la labor y trascendencia de la Comisión de Expertos, nombrada por el gobierno, que, en los años 2001 y 2002, abordó la situación de la información contable en España y propuso las líneas básicas para abordar su reforma, que se extendería al menos a lo largo de los diez años posteriores.

Debe resaltarse que se trató de un experimento inédito, en lo que se refiere a la normalización contable, mediante el que se pretendía que un conjunto de expertos se pronunciase sobre los cambios que se debían introducir en la información contable de las empresas españolas tras la publicación, por parte de la UE, de su propósito de que las cotizadas utilizaran la normativa internacional para presentar estados consolidados.

Las lecciones del Libro Blanco pueden enunciarse en términos de participación, puesta en práctica de las propuestas y establecimiento de mecanismos para cambiar la estructura de la emisión de normas contables en España.

Palabras clave: Aniversario PGC; Comisión de Expertos; Libro Blanco; Reforma contable.

Abstract

In this article we highlight the role and significance of the Expert Commission appointed by the government, and which addressed the situation of accounting information in Spain during the years 2001 and 2002 and proposed the basic lines to address its reform. A reform which would continue active for at least ten years.

It should be noted that this was an unprecedented experiment for accounting standardization, through which it was intended that a group of experts would comment on the changes that should be introduced into the accounting information of Spanish companies. The latter

was especially important after the publication by the EU of its intention that listed companies use international regulations to present their consolidated financial statements.

The lessons from the White Paper can be stated in terms of participation, putting proposals into practice and establishing mechanisms to change the structure of accounting standard setting in Spain.

Keywords: PGC Anniversary; Expert Commission; White Paper; Accounting reform.

1 La justificación de un Libro Blanco: formación de la Comisión

Es posible que no haya que buscar muchas justificaciones para plantearse el rumbo futuro de la información financiera del sistema contable que está vigente en un país, pero, en el comienzo del año 2001, en España, el problema más importante con el que se enfrentaba la información financiera, a los ojos de las empresas, los reguladores contables y los usuarios de la información era la amenaza que podía suponer la utilización de dos marcos normativos diferentes y simultáneos por parte de las mismas empresas: las NIIF y el PGC.

La Unión Europea había anunciado que exigiría a las sociedades cotizadas presentar, desde 2005, sus estados financieros consolidados bajo Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), mientras que el resto de las cuentas anuales, tanto de esas empresas como de las demás, seguirían en principio confeccionándose y presentándose según la normativa local (el Plan General de Contabilidad, PGC, sus adaptaciones sectoriales o las circulares contables de los reguladores y supervisores financieros).

Esta quiebra de la unidad normativa era una novedad que, aparte de no gustar demasiado a las empresas afectadas, tenía el efecto de colocar enfrente a una normativa contable moderna, plasmada en múltiples normas, dinámica y aceptada universalmente (la emanada del *International Accounting Standards Board*, IASB) con otra tradicional, con vocación de permanencia y plasmada en un solo documento, el PGC, cuya revisión se había hecho en el año 1990.

Aunque el PGC de 1990 (PGC-1990) había incorporado los principios de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) vigentes en esa fecha, y en particular la contabilidad de los arrendamientos y la del efecto impositivo, desde ese año se habían producido, en el seno de la normalización internacional, muchos cambios, como la aceptación generalizada de las NIC por parte de las comisiones de valores de muchos países y la transformación del órgano emisor de las normas internacionales, que representaba sobre todo a la profesión contable, en otro muy diferente, el IASB, conformado por expertos independientes extraídos de todos los grupos interesados en la información financiera (analistas, contables, directivos financieros, auditores, académicos, etc.).

A partir de 2001, las normas internacionales de contabilidad, que ahora se denominaban NIIF, asumiendo a las anteriores NIC con su nombre original, se someterían a un proceso de elaboración transparente y participativo, en el que se deberían justificar todas las decisiones tomadas ante los grupos interesados y las organizaciones que los representasen, incluyendo las autoridades reguladoras de las bolsas, los emisores nacionales de normas y las asociaciones de profesionales contables, debiendo tener como referencia un marco conceptual de la información financiera, que establecía una disciplina para el reconocimiento, la medición y la presentación de la información relevante y fiel. Además, el órgano decisor, el IASB, estaría formado por expertos independientes, sin compromisos con organizaciones o países como sucedía con los miembros del anterior *International Accounting Standards Committee* (IASC).

Por lo tanto, la Unión Europea (UE) había optado, para las sociedades cotizadas, por una forma de estandarización contable de carácter anglosajón, en la que las normas tratan problemas concretos, se elaboran por parte de expertos contables y se revisan periódicamente. Paralelamente, operarían para las sociedades no cotizadas de los Estados miembros las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE sobre cuentas anuales y cuentas consolidadas, respectivamente, traspuestas en las legislaciones nacionales de diversas maneras, en general coincidentes con la tradición contable de cada país, como era el caso del PGC-1990 y sus desarrollos en España.

Uno de los problemas más importantes de este enfrentamiento entre la normativa internacional y las nacionales era, sin duda, el posible uso de los valores de mercado en la medición de los importes reconocidos en ciertas partidas de activos y pasivo, y singularmente en los instrumentos financieros y algunas otras rúbricas como las propiedades de inversión, las materias primas cotizadas o los activos biológicos. Su obligación en algunas NIC causaba mucha inquietud porque —de ser introducido en España—, podría modificar la cifra de resultado por movimientos de precios fuera del control de las empresas.

Si estos problemas que se han descrito eran comunes a todos los Estados de la UE, la solución que se dio en cada uno de ellos transitó por caminos diferentes. En España, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), a la sazón presidido por José Luis López Combarros, un auditor con dilatada experiencia profesional, en el país y en algunos otros países europeos, conocedor de la profesión por haber sido socio de una de las grandes firmas de auditoría, experto reconocido en el mundo empresarial y muy bien considerado en las esferas de la Administración Pública y en la academia, diseñó un proceso de reflexión general, haciendo participar a todos los interesados en la discusión y en las propuestas, para que las autoridades responsables pudiesen después tomar sus decisiones.

Fue como una especie de toque a rebato para que los interesados en la información financiera, en general, se pronunciasen libremente sobre el camino que debía seguir la regulación contable en España, para lo cual el Ministerio de Economía, a través del ICAC, puso a disposición de la Comisión todos los recursos con que contaba.

En este escenario hay que inscribir la Orden comunicada de 16 de marzo de 2001, del Vicepresidente Segundo del Gobierno y Ministro de Economía, por la que se constituyó la Comisión de Expertos que tenía como objeto elaborar un informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y diseñar las líneas básicas para abordar su reforma. Sus misiones consistían, básicamente, en hacer recomendaciones sobre tres grandes temas:

- Modificaciones legislativas y técnicas que se pueden realizar, en la normativa contable española, para recoger las soluciones de las NIIF, incluyendo qué criterios y opciones serían aceptables para introducirlos en la normativa nacional. En particular, se pedía a la Comisión de Expertos que se pronunciase sobre la introducción del valor razonable en la contabilización de instrumentos financieros, la revisión del tratamiento contable de los activos intangibles y el tratamiento de las operaciones de reestructuración empresarial (fusiones, escisiones, canje de valores).
- Funcionamiento coordinado de los diferentes organismos reguladores de la contabilidad en España (ICAC, Banco de España, Comisión Nacional del Mercado de Valores y Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones).
- Régimen contable simplificado que se pudiera aplicar a las pequeñas y medianas empresas, con especial atención a las más pequeñas, para exonerarlas de exigencias informativas y otras de carácter formal.

La composición de la Comisión de Expertos está en el Anejo I. Para garantizar la libertad de discusión, se pensó que a la cabeza estuviesen personas independientes, sin vinculación alguna a los organismos reguladores y emisores de normas contables o al propio gobierno. La presidencia de honor, así, fue ofrecida al profesor José María Fernández Pirla, catedrático jubilado de la Universidad Complutense de Madrid y maestro indiscutible de todos los economistas especializados en empresa en España, y por supuesto de los contables, ya que había ocupado cátedras de contabilidad en Escuelas de Comercio. Aunque su labor fue testimonial, debido a su avanzada edad, contar con el apoyo de una persona con su peso específico otorgó la autoridad y legitimidad necesarias a las conclusiones obtenidas.

Las tareas de organización y dirección de los trabajos fueron encomendadas a otros dos catedráticos de universidad. En el caso del presidente, profesor José Antonio Gonzalo Angulo, catedrático de la Universidad de Alcalá, probablemente por la experiencia que acumulaba en el estudio de las normas internacionales de contabilidad, que además había traducido desde su comienzo, primero para el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España y luego para el IASB, que desde los años 90 tiene una traducción única de las NIC (luego NIIF) al español. En el caso del vicepresidente, profesor Sixto Álvarez Melcón, catedrático de la Universidad Complutense de Madrid, por su autoridad académica y reconocida experiencia en las relaciones entre fiscalidad y contabilidad, uno de los temas que se preveían clave en las discusiones.

La secretaría de la Comisión corrió a cargo de dos funcionarias del ICAC, Flora Ros Amorós y Beatriz González Betancort, que llevaron de manera ejemplar la convocatoria de reuniones del pleno y las subcomisiones, la redacción de las actas y la coordinación logística de toda la Comisión. Junto con ellas, debe mencionarse la función que desempeñaron los funcionarios de la Subdirección General Normalización y Técnica Contable del ICAC, entonces a cargo de Enrique Ortega Carballo, que llevaron las secretarías de las subcomisiones y ayudaron en la redacción de los informes.

En el cuadro del Anejo I puede verse la composición de la Comisión, que se ha dividido en tres grupos: las instituciones públicas (8 miembros), las asociaciones profesionales y empresariales (11) y, por último, los expertos nombrados a título personal (7). En total, 25 personas, más la presidencia (3) y la secretaría (1) que podían tener suplentes en caso de representar a un organismo público o asociación.

Los organismos y agencias públicas tenían relación o estaban en la órbita de los ministerios de Economía [el ICAC, el Instituto Nacional de Estadística (INE), la Comisión Nacional de Mercado de Valores (CNMV), el Banco de España (BdE) y la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones (DGSFP)], Hacienda (Dirección General de Tributos e Intervención General de la Administración del Estado) y Justicia (Comisión Nacional de Codificación).

Las asociaciones convocadas representaban al mundo de la auditoría (Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España y Consejo General de Colegios de Economistas), a las organizaciones relacionadas con las empresas (Confederación Española de Organizaciones Empresariales, Consejo Superior de Cámaras Oficiales de Comercio y Círculo de Empresarios), a las asociaciones profesionales (Instituto de Analistas Financieros, Asociación de Ejecutivos de Finanzas, Asociación de Contabilidad Directiva y Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) y a las organizaciones de docentes (Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad, ASEPUC).

Los expertos nombrados a título personal eran los dos expresidentes del ICAC, por su experiencia en la elaboración e implantación de normativa contable, y cuatro catedráticos de universidad con reconocida autoridad por sus estudios de normalización contable.

Como reflexión adicional, merece la pena reconocer la colaboración que, desde el inicio del primitivo Instituto de Planificación Contable, en 1973, hasta la actualidad, han prestado los miembros de la academia en las tareas de normalización contable en España. Su contribución al avance de la información financiera y no financiera de las empresas debería ser objeto de un estudio pormenorizado que pusiera de manifiesto su importante papel, ya que han sido agentes muy activos en todos y cada uno de los cambios que ha tenido el Plan General de Contabilidad, han formado parte de los grupos de trabajo que han elaborado las adaptaciones sectoriales o las resoluciones desarrollando el PGC, han participado en las resoluciones de desarrollo del PGC y han sido parte muy activa en los comités consultivos, por especial nombramiento del ICAC.

No existe una experiencia similar de colaboración tan intensa de los docentes e investigadores contables en los países de nuestro entorno, donde por lo general son los profesionales, o en su caso los funcionarios públicos, los que toman un papel preponderante en la determinación de normas contables. Sin embargo, en el caso español, incluso para ocupar puestos de decisión en instituciones asesoras de la Comisión de la UE tan destacadas como el EFRAG (*European Financial Reporting Advisory Group*), el ICAC ha propuesto a miembros de la academia, que han demostrado su conocimiento, experiencia y capacidad para discutir cuestiones técnicas. La influencia relevante de los académicos en la normalización contable española ha sido detectada empíricamente (véase Doadrio *et al.*, 2015, p. 201).

Lo que sigue de esta crónica comentada, sobre la experiencia en la elaboración y consecuencias del Libro Blanco de 2002, se desarrollará de la siguiente manera: a continuación se resumirán las conclusiones obtenidas, después se incidirá brevemente en la operatoria seguida para alcanzarlas, luego se verá la trascendencia del Libro Blanco en la normativa posterior y, por último, antes de las conclusiones, se describirán las discrepancias que hubo en las discusiones, que no impidieron la aprobación de las 105 propuestas tras el trabajo de la Comisión de Expertos, por asentimiento de todos sus miembros.

Los documentos que resumen las discusiones, en pleno y en subcomisiones, así como los planteamientos y las conclusiones obtenidas por la Comisión de Expertos, fueron publicados inmediatamente por el ICAC (2002), tanto en papel como en formato electrónico, que se puede descargar libremente en la web del ICAC. Para mejor comprensión, en lo sucesivo se harán las citas del Informe en el siguiente formato: Libro Blanco (2002, capítulo o páginas).

2 Repaso de las propuestas

Las propuestas efectuadas por la Comisión de Expertos están recogidas en los 105 párrafos del capítulo 10 del Libro Blanco (2002, p. 349-374), que se va a exponer de forma sistemática y breve. En el resto del Informe se plantean los problemas abordados y las razones que llevaron a establecer las conclusiones. El Libro Blanco fue publicado por el ICAC con ocho apéndices, que recogen la tarea llevada a cabo en las subcomisiones, pero la versión que hoy se puede consultar en la web termina con las conclusiones y, por tanto, no incluye los apéndices con la tarea llevada a cabo por las subcomisiones, que hay que consultar en la edición en papel.

En primer lugar, se describirán las conclusiones generales, esto es, las que tienen que ver con las modificaciones legales y con los aspectos generales de incorporación de las NIIF al PGC, así como la contabilidad simplificada de las pequeñas empresas y la configuración del órgano

emisor de normas. En segundo lugar, se hablará de cuestiones técnicas de incorporación de las NIIF a la normativa nacional y, por último, se hablará de otros temas abordados, como la contabilidad pública, la de entidades sin fines lucrativos y la información social y ambiental.

2.1 Propuestas generales

La primera y más importante decisión fue recomendar que todos los grupos de sociedades, sin importar si cotizaban o no en bolsa, aplicasen las NIIF aprobadas en la UE al confeccionar y presentar sus estados consolidados, mientras que en las cuentas anuales individuales seguiría utilizándose exclusivamente la normativa nacional (recomendaciones 1 a 12).

La modificación del PGC, y del resto de las disposiciones que regulan la contabilidad individual de las empresas españolas, debería adaptarse a las NIIF, si bien escogiendo los criterios y opciones que mejor expresaran la imagen fiel de las transacciones, de entre los permitidos por la normativa internacional. Esto significa que la recomendación incluía la conservación de las adaptaciones sectoriales.

En relación con la incorporación del valor razonable (recomendaciones 13 a 18), que a la sazón fue introducido como posibilidad para los Estados miembros en la Directiva 2001/65/CE, para que los Estados miembros pudiesen incorporarlo como forma de medición de activos y pasivos, la Comisión apreció problemas de aplicación cuando se estimase utilizando modelos, por no existir mercados activos, de manera que recomendó una regulación detallada del cálculo, así como de su aplicación a los instrumentos financieros. En el caso de que las variaciones de valor se llevasen directamente al patrimonio neto, propuso que no fuesen distribuibles en caso de ser positivas, pero disminuyesen el resultado repartible en el caso de ser diferencias negativas.

Respecto a la ubicación de las normas contables (recomendaciones 57 a 64), la propuesta es que las normas fundamentales (Código de comercio, leyes de sociedades) contuvieran los principios básicos, estables y duraderos, así como los derechos y deberes de las empresas, dejando el desarrollo para normas de menor rango, que pudiesen evolucionar al ritmo que lo demandarán los desarrollos de las normas internacionales que deben servir como referencia. En todo caso, la pieza maestra con los conceptos, las cuentas, los criterios de valoración y las cuentas anuales seguiría siendo el Plan General de Contabilidad, debidamente actualizado.

Se recomendaba también ampliar la división tradicional de empresas que podrían aplicar los modelos normales y abreviados, creando una clase con obligación de dar más información (para empresas cotizadas) y una clase que podría dar menos información en sus cuentas anuales (para empresas pequeñas). Ligada a esta nueva división, la Comisión se pronunció a favor de simplificar las obligaciones contables de las empresas más pequeñas (recomendaciones 50 a 56), adaptando los modelos de cuentas anuales y simplificando la contabilización de operaciones complejas, como el arrendamiento financiero y el efecto impositivo.

Por último, la Comisión abordó como cuestión fundamental el controvertido tema de los órganos emisores de normas contables (recomendaciones 71 a 78), para proponer la existencia de un único órgano emisor, el Comité Regulador de la Contabilidad, que asumiera las competencias de los existentes (ICAC, BdE, CNMV y DGSFP), radicara en el ICAC y, para la coordinación con los supervisores financieros, se creara una Comisión de Actividades Financieras, formada por expertos contables de los órganos supervisores y de las asociaciones de supervisados. Más adelante se incide más en este tema, comentando su aplicación, pero solo de un modo parcial hasta este momento.

2.2 Propuestas técnicas

Sería muy prolijo enumerar, en un artículo que desea mostrar la esencia de lo tratado en la Comisión de Expertos, todas las discusiones y los fundamentos de las conclusiones, por lo que se van a extraer las más importantes, vistas con la perspectiva que da escribir una veintena de años después. Para sistematizar la exposición, se hablará de cómo incorporar las NIIF a la normativa nacional, incluyendo el tratamiento de las reestructuraciones societarias, que no existía en el PGC de 1990.

El ICAC (2000) ya contaba, antes de empezar las tareas de la Comisión de Expertos, con un análisis pormenorizado donde comparaba las diferencias entre la normativa española a la sazón y las NIC emitidas hasta ese momento por el IASC, por lo que estudiar las discrepancias y proponer soluciones fue relativamente fácil, aunque las Subcomisiones de Estudio de las opciones de las NIC y de Estudio de los aspectos prácticos de la aplicación de las NIC fueron las que dedicaron más tiempo a realizar las propuestas de acercamiento, abordando una a una las normas internacionales existentes y pronunciándose sobre su posible adopción en la normativa española.

En general, se examinaron las novedades que las NIC aportaban a la normativa española vigente.

Las principales recomendaciones fueron las siguientes:

1. Estados financieros principales (recomendaciones 19 a 36). Se aceptó la incorporación tanto del estado de cambios en el patrimonio neto como del estado de flujos de tesorería a las cuentas anuales. En el balance de situación, se recomendó la adopción del criterio de separación corriente/no corriente en los activos y pasivos, y en la cuenta de pérdidas y ganancias se recomendó el formato vertical (forma de estado, en vez de cuenta) y la identificación separada de los ingresos y gastos que procedieran de cambios de valor razonable. Se recomendó exigir estados financieros segmentados cuando fueran necesarios para entender la actividad económica de la empresa.
2. Notas de la memoria (recomendaciones 37 a 45). Se aprobó proponer una declaración explícita de que la entidad cumple el principio de empresa en funcionamiento, incluir nota sobre hechos posteriores y su tratamiento, dar más información sobre terceros vinculados, así como una nota con los honorarios de los auditores, ampliación de la nota sobre participadas. También incluir notas sobre riesgos empresariales con la posibilidad de diseñar un estado de riesgos, que podría alternativamente incorporarse al informe de gestión. Las recomendaciones incluían el diseño de modelos de información de carácter social en la propia memoria (la información ambiental se suponía incluida en el informe de gestión, según la recomendación 100).
3. Operaciones de reestructuración empresarial (recomendaciones 46 a 49). Se constató la urgencia de contar con una norma que regule la contabilización de fusiones y escisiones por el método de la compra o adquisición, con una amortización sistemática del fondo de comercio.
4. Obligaciones contables de las pequeñas empresas (recomendaciones 50 a 56). La recomendación general era la simplificación de las obligaciones contables, permitiendo que la misma información sirviera para cumplir las obligaciones fiscales. Tratamiento especial de las empresas más pequeñas, que luego se

denominarían microempresas, incluyendo un balance y unas notas más reducidas, con la simplificación del tratamiento de operaciones como las de arrendamiento financiero y el diferimiento impositivo.

5. E. Relación contabilidad-fiscalidad (recomendaciones 65 a 70). Mantenimiento de la separación entre normativa contable y determinación fiscal de la base imponible, para lo cual las normas fiscales deberían tener en cuenta las diferencias que surgieran en la contabilización de las reestructuraciones empresariales y en la aplicación del valor razonable. El objetivo que se debía perseguir es la neutralidad fiscal en la aplicación de los cambios contables recomendados.
6. F. Refuerzo y control del cumplimiento (recomendaciones 79 a 83). Se instó a la CNMV para que implantara un sistema de refuerzo y control del cumplimiento de la normativa contable en la información financiera pública depositada por los emisores de valores, tanto en los estados anuales como en los intermedios. En los litigios que procedieran de la información financiera, se recomendó la utilización de las Cortes de Arbitraje de las Cámaras de Comercio.

2.3 Otras propuestas

Este último subapartado se ha titulado otras propuestas no por la menor relevancia de los temas y las decisiones que se tomaron, sino porque en principio no estaba en la encomienda recibida tratar temas tan importantes como la contabilidad pública, la contabilidad de instituciones sin fines de lucro y el contenido del informe de gestión. No obstante, la Comisión creó grupos de trabajo *ad hoc* en los que se discutieron e hicieron propuestas que el pleno aprobó e incorporó a su Informe final.

En cuanto a la contabilidad de los entes públicos (recomendaciones 84 a 90), las propuestas estaban en la línea de que el Plan General de Contabilidad Pública siguiese la evolución del PGC, pero con algunas particularidades, como por ejemplo que se atendiese más al principio de fondo sobre forma al aplicar la normativa contable pública o la cuenta de resultado económico-patrimonial contuviese una clasificación por funciones de los gastos. Además, se abogó por la existencia de un registro público donde poder consultar las cuentas anuales de los entes dependientes de las diferentes Administraciones Públicas (recomendaciones 84 a 95).

En cuanto a la contabilidad de entidades sin fines de lucro (recomendaciones 91 a 95), se solicitó que la modificación del plan contable correspondiente ahondase más en la regulación de determinadas operaciones y situaciones que se presentan con frecuencia en organizaciones sin fines de lucro, y se relacionan con inmovilizado material, subvenciones, ingresos y gastos. Además, se vio que la información de estas entidades debía incidir más sobre las fuentes de ingresos y el equilibrio entre esos orígenes y los empleos en las actividades realizadas, quedando la cifra de resultado en un segundo lugar, como exponente del incremento de fondos propios en el ejercicio. Por último, se incidió en la necesidad de ofrecer más información sobre los objetivos de cada entidad, así como sobre los planes y presupuestos que los desarrollen y el grado de consecución en cada ejercicio.

En lo que se refiere al informe de gestión (recomendaciones 96 a 105), los grupos de trabajo que lo trataron detectaron la falta de una normalización del documento, que era la causa de las profundas divergencias entre los que presentaban las empresas, lo que era especialmente preocupante en el caso de las sociedades cotizadas. Se delimitó la finalidad del informe de gestión como un documento en el que los administradores exponen razonadamente sus objetivos y la estrategia que utilizan para conseguirlos, lo que implica identificar tanto los errores, con la forma de afrontarlos, como los aciertos. Se discutió la posibilidad de recurrir

a su normalización, como sucede con los estados financieros, pero se renunció en favor de elaborar guías voluntarias y recopilar las mejores prácticas entre las empresas.

Se identificaron, por otra parte, tipos de información o apartados que podría contener el informe de gestión: riesgos empresariales y cómo se afrontan; información sobre intangibles y su gestión; información de tipo social, ambiental y de gobierno corporativo e indicadores financieros clave para resumir y explicar las cuentas anuales.

Debe notarse la preocupación de la Comisión de Expertos por cuestiones sociales (recomendación 39), ambientales (recomendación 100) y de gobernanza (recomendación 102), incluida la verificación de estas informaciones, que una década más tarde adquirirían mucha relevancia y se incorporarían, aunque como documentos singulares, al informe de gestión, como aconsejó el Libro Blanco.

3 Un proceso participativo

La colaboración con las empresas, los organismos de la administración, los profesionales contables y los usuarios ha sido una constante en el ICAC, así como en su predecesor el Instituto de Planificación Contable. Al menos, siempre ha existido un comité consultivo, con diferentes nombres y, cuando se tomaba la decisión de emitir una norma (PGC, adaptación sectorial, resolución sobre una partida o conjunto de ellas, etc.), se constituía un grupo de trabajo formado por representantes de los grupos interesados, que trabajaban junto con los funcionarios del Instituto para la configuración y redacción de la norma en cuestión.

Este espíritu, que se mantiene hasta hoy, es el que inspiró también la constitución de la Comisión de Expertos, que estuvo inicialmente formada por 25 miembros más la presidencia de honor, la presidencia y la vicepresidencia, que junto con la secretaría formaban el grupo directivo. Los suplentes (en número de 17) participaron en el pleno, en las subcomisiones y en los grupos de trabajo. Además, se nombraron hasta seis expertos que, a título individual, aconsejaron sobre los temas de su especialidad (véase Anejo II) y las subcomisiones tuvieron secretarías servidas por funcionarios del ICAC. En las subcomisiones y grupos de trabajo se invitó a participar a especialistas, cuyos nombres aparecen en el Libro Blanco junto con su cometido.

La Comisión de Expertos nombrada a mediados de marzo de 2001 debía, en primer lugar, autoorganizarse y programar su tarea, para la que no se le había dado plazo perentorio. Tras fijar unas ponencias temáticas y un calendario tentativo, se procedió a establecer las subcomisiones, que comenzaron a funcionar a partir del mes de mayo (la lista está en el Anejo II).

Las subcomisiones, como se ha dicho, estaban presididas por un miembro de la Comisión de Expertos y formadas no solo por otros miembros, sino por interesados nombrados *ad hoc*, para que todos los que tuviesen intereses en el tema tratado pudiesen hacer oír su palabra. Por lo general, se componían de entre 10 y 20 personas, de las cuales algo más de la mitad eran Expertos procedentes de la Comisión y el resto asesores, con voz y voto. Por lo general, las reuniones del pleno se celebraron en la sede del Ministerio de Economía, mientras que las subcomisiones y los grupos de trabajo se reunieron en las instalaciones del ICAC.

Como se detectaron temas muy concretos sobre los que merecía la pena pronunciarse (contabilidad pública, entidades sin fines de lucro, información ambiental, contenido del informe de gestión, situaciones en las que falla el principio de empresa en funcionamiento, etc.), al margen de los asignados a las Subcomisiones, se establecieron 13 Grupos de trabajo (Anejo II), encabezados por miembros de la Comisión de Expertos, en los que trabajaron también

terceros especialistas, a fin de establecer conclusiones válidas para el desarrollo posterior de la normativa.

La presidencia y secretaría de la Comisión presentaron, en especial en las primeras reuniones, unos documentos resumen con las principales decisiones a tomar, que fueron discutidos y aprobados para que sirvieran como marco y guía del trabajo de toda la labor que debían llevar a cabo las subcomisiones. Aunque había una lista de acuerdos generales tomados desde el principio, podían reconsiderarse en cualquier momento, y así sucedió con alguno de ellos.

El periodo más activo, una vez definido el *modus operandi*, comenzó en septiembre de 2001 y se extendió hasta abril de 2002. Los documentos de trabajo utilizados fueron, en esencia, los informes redactados por las subcomisiones (incluidos como apéndices en el Libro Blanco), los informes elaborados por los grupos de trabajo y el texto final con los acuerdos, que incorporaba tanto el análisis como las principales conclusiones y recomendaciones.

Con el objeto de pulsar la opinión de los profesionales, expertos y académicos españoles, la Subcomisión de Opinión de los distintos agentes de la economía sobre la posible reforma envió una encuesta a empresas y profesionales, llegando a recibir 511 respuestas. Los encuestados avalaron la decisión de imponer las NIIF a los grupos no cotizados (91% de respuestas positivas) y la de introducir el valor razonable (84%). Además, se manifestaron a favor de minimizar las diferencias entre contabilidad y normas fiscales (72%), de que hubiera mayor participación del sector privado en la normalización contable (56%), de permitir la cuenta de resultados con gastos por funciones (78%), de aumentar la información en las notas (80%), de introducir un estado de cambios en el patrimonio neto (81%) y un estado de flujos de efectivo (83%). También se manifestaron favorables a incrementar la información en el informe de gestión (71%), especialmente la de intangibles (84%) y la relativa al medio ambiente (84%). Por último, un 85% se manifestaron a favor de que con un solo formulario de información se cumplieran todas las obligaciones legales (incluidas las fiscales).

En resumen, se siguió la tradición de implicar a todas las personas, asociaciones y organismos públicos interesados en el devenir de la normativa contable. El número de personas involucrado en las tareas de la Comisión de Expertos, como se puede comprobar en el texto en papel del Libro Blanco, fue de 124, todas ellas con cometidos concretos. Su labor queda patente si se examina el Informe en sí o los ocho anexos que lo acompañan. Además, se realizó una encuesta más general que avaló, por lo general, las recomendaciones acordadas por consenso entre todos los miembros en la sesión final que aprobó el Informe, y se celebró el 26 de junio de 2002 en la sede de la Real Academia de la Historia.

4 Relevancia para la normalización española

En este apartado se examinarán las reformas contables inducidas por las propuestas del Libro Blanco, que no vinculaban ni al gobierno ni a ninguno de sus organismos o agencias, aunque la mayoría de ellas fueron dando lugar a modificaciones que cambiaron de forma relevante el proceso de emisión de normas contables en España.

En las normas que se van a examinar no siempre se cita de forma expresa a la Comisión de Expertos que elaboró el Libro Blanco con fuente inspiradora, pero su impronta está clara, ya sea por el tema tratado, ya sea por la forma de abordar los problemas o describir las soluciones normativas adoptadas.

4.1 La Ley 62/2003, de 30 de diciembre

El primer fruto obtenido se contenía en la reforma parcial llevada a cabo por medio de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, una ley *ómnibus* que modificó, entre otras muchas cosas, la Ley de Auditoría de Cuentas, la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada y el Código de Comercio, recogiendo varias propuestas del Libro Blanco.

Se resumen estas modificaciones a continuación, pero debe indicarse que esta Ley puso en práctica la principal recomendación del Libro Blanco. En su disposición final undécima estableció que en los ejercicios comenzados a partir del 1 de enero de 2005 las sociedades cotizadas utilizarían las NIIF para la presentación y registro de sus cuentas consolidadas, mientras que los grupos no cotizados podrían también hacerlo (la opción era, y es, irrevocable). Como puede leerse en la exposición de motivos del Real Decreto 1515/2007, que aprobó el PGC de Pymes, esta ley “mantuvo la elaboración de la información contable individual de las empresas españolas, incluidas las sociedades cotizadas, en el marco de los principios contables del Derecho Mercantil Contable español”.

Debe remarcar que la Comisión de Expertos había solicitado que todos los grupos utilizasen las NIIF, cotizasen o no, pero la decisión del legislador estaba en consonancia con la tomada por otros muchos países de la UE, y la Comisión aceptaba esta posibilidad si las normas españolas aplicables por los grupos no cotizados eran equivalentes a las NIIF.

En el ICAC, la estructura orgánica para la elaboración de normas contables cambió, sustituyendo el antiguo Consejo de Contabilidad (desde el Decreto-ley 20/2022 denominado Consejo de Información Corporativa) por una estructura, todavía vigente, que cuenta con un órgano coordinador, el Consejo de Contabilidad, presidido por el Presidente del ICAC y compuesto por los demás emisores de normas (supervisores) y un representante del Ministerio de Hacienda, y un Comité Consultivo de Contabilidad, donde figuran un máximo de 20 funcionarios, profesionales, expertos y académicos con la misión de informar sobre los proyectos que se fuera a aprobar. El primero fue nombrado en el mes de septiembre de 2004.

Esta nueva estructura se correspondía con la petición de unificar el emisor de normas en España, pero el nuevo Consejo no aprueba las normas contables, ya que solo debe valorar la idoneidad y adecuación de cualquier propuesta de contenido contable con el Marco Conceptual de la Contabilidad regulado en el Código de Comercio. A pesar de las buenas intenciones, no está claro que en este tiempo haya servido para mitigar las intenciones del Banco de España de utilizar sus circulares contables como un instrumento de supervisión prudencial, y de emitir normas para bancos sobre operaciones que realizan tanto las entidades de crédito como el resto de las empresas. No obstante, ahora existe un organismo donde se pueden poner de manifiesto estas duplicidades innecesarias.

En cuanto a la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, la Ley 62/2003 recogió íntegramente la petición de la Comisión de Expertos relativa al establecimiento de un régimen simplificado para las pequeñas empresas, que permitía a las empresas de reducida dimensión utilizar modelos simplificados para las cuentas anuales y excluir de las mismas las operaciones de arrendamiento financiero y el efecto impositivo, siempre que en las notas de la memoria se incluya información suficiente.

Por lo que respecta al Código de Comercio, las modificaciones fueron tres, una muy importante que permitía utilizar como criterio de medición el valor razonable en ciertos instrumentos financieros (era la conclusión/recomendación 60 del Libro Blanco); otra importante que introducía la obligación, en el informe de gestión, de informar sobre los objetivos, políticas y exposición al riesgo derivada del uso de instrumentos financieros, y una tercera que

imponía a las empresas la obligación de redactar en el informe de gestión un análisis equilibrado y exhaustivo de la evolución y los resultados del negocio, incluyendo los indicadores clave financieros y no financieros, así como información sobre cuestiones relativas al medio ambiente y al personal. Aunque estas peticiones, u otras muy similares, se contenían en el Libro Blanco, con estas modificaciones del Código de Comercio también se adoptaban las Directivas 2001/65/CE, de 27 de septiembre, y 2003/51/CE de 18 de julio (véase Gonzalo y Garvey, 2015).

4.2 EIPGC de 2007

Tras la publicación del Libro Blanco, la misión del ICAC era el estudio de la modificación del PGC de 1990, para incorporar los cambios que procedieran de las NIIF, para lo que debería modificarse la legislación mercantil en consonancia. El Grupo de trabajo encargado de elaborar un documento que sirva como base para la posible reforma de la Legislación Mercantil en materia contable fue establecido en noviembre de 2002 (BOICAC nº 60), mientras que el Grupo de trabajo encargado de elaborar un nuevo plan general de contabilidad se creó por Resolución del ICAC de 12 de julio de 2005 (BOICAC nº 62) y se dividió en subgrupos dedicados al estudio de las diferentes materias en septiembre de 2005.

Los cambios legales necesarios para poner en vigencia el nuevo PGC se aprobaron por la Ley 16/2007, de 4 de julio, que se denominó de “reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea”. Aunque no lo previó explícitamente ni el Grupo de trabajo ni el ICAC, esta Ley habilitaba al gobierno para la promulgación de un Plan para pequeñas y medianas empresas (PYMES), según resultó de una última propuesta de modificación en el Parlamento.

El nuevo Plan General fue aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. En la exposición de motivos se reconoce que el nuevo PGC de 2007 es tributario de las recomendaciones de la Comisión de expertos que elaboró el Libro Blanco:

El Plan General de Contabilidad constituye el desarrollo reglamentario en materia de cuentas anuales individuales de la legislación mercantil, que ha sido objeto de una profunda modificación, fruto de la estrategia diseñada por la Unión Europea en materia de información financiera, de las recomendaciones que, a la vista de la citada estrategia, formuló la Comisión de expertos que elaboró el Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma, y de la decisión en el marco antes descrito de armonizar nuestra legislación mercantil contable a los nuevos planteamientos europeos.

Como en otros casos, el texto elaborado como borrador del PGC se sometió a exposición pública durante unos meses, y se discutieron en el Comité de Contabilidad los comentarios recibidos, pero la tarea más importante que afrontó el ICAC en la segunda mitad de 2007 fue la elaboración del PGC de Pymes (aprobado por Real Decreto 1515/2007) que al final tuvo, básicamente, el mismo contenido del anterior, pero prescindiendo de determinadas operaciones (por ejemplo, reglas sobre combinaciones de negocios, instrumentos financieros compuestos, contratos de garantía financiera, coberturas contables o conversión de estados en moneda extranjera) y recogiendo unas cuentas anuales similares a las abreviadas del PGC, sin el estado de flujos de efectivo. También se eliminó la posibilidad de registro de cambios de valor razonable directamente en el patrimonio neto, con lo que se suprimió el “otro resultado global o integral”.

El PGC de Pymes sustituyó el régimen de contabilidad simplificada por otro, equivalente, para empresas de reducida dimensión, que hoy llamamos “microempresas” y son las que no

superan durante dos años dos de estos tres límites: un millón de euros de activo total, dos millones de cifra de negocios y 10 trabajadores de promedio.

En definitiva, la labor de la Comisión de Expertos había dado sus frutos esperados, y aunque de la exposición de motivos del PGC de Pymes parece desprenderse que todos los cambios recomendados se habían materializado, algunas de las recomendaciones (pocas) no lo fueron, probablemente por la dificultad técnica de hacerlo o porque todavía era pronto y debía pasar algún tiempo para elaborar y aprobar las normas correspondientes.

En la estela que marcó la aprobación de este PGC, corazón de la reforma, puede entenderse la promulgación, unos años más tarde, de dos adaptaciones a entidades no empresariales: el Plan General de Contabilidad Pública, por Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, y del Plan General de Contabilidad de entidades sin fines lucrativos, por Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre. En ambas se pusieron en práctica la parte de las recomendaciones de la Comisión de Expertos que les correspondían. Son las dos únicas adaptaciones sectoriales que han sido tratadas como planes de contabilidad completos, dada la reticencia del gobierno (y del ICAC) a desarrollar o actualizar las demás existentes.

4.3 Las normas de consolidación de 2010

Una de las tareas pendientes, con trascendencia general, era la sustitución de la vieja normativa sobre cuentas consolidadas, que venía de 1982 y había sido modificada en 1991. La elaboración de unas nuevas normas de formulación de cuentas consolidadas se concibió como la segunda parte de la reforma propiciada por la Comisión de Expertos. La cita siguiente recoge los párrafos pertinentes del preámbulo al Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, que aprobó las nuevas normas de consolidación:

“La Ley 16/2007, de 4 de julio, ha “modernizado” la contabilidad española, en sintonía con las propuestas recogidas en el Libro Blanco de la contabilidad sobre las decisiones a adoptar en la búsqueda de la convergencia con las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea, con un doble objetivo. Por un lado, facilitar los procesos contables a las empresas que consolidan aplicando los Reglamentos de la Comisión Europea, estableciendo a nivel individual unas normas contables con un elevado grado de armonización con las europeas y, en segundo lugar, poner a disposición de los grupos españoles que no opten por la aplicación de los citados Reglamentos europeos unas normas de consolidación compatibles en lo esencial con las internacionales...”

La nueva normativa sobre elaboración de cuentas consolidadas conjugaba la obligación de consolidar y las dispensas, en función de lo establecido en la Séptima Directiva 83/349/CEE, con la idea proveniente de las NIIF de que es el control el que determina el grupo consolidable (sociedades que se integran globalmente), mientras que la influencia significativa determina la calificación de empresas asociadas (que se ponen en equivalencia) y el control conjunto la existencia de empresas multigrupo (que se integran proporcionalmente, si bien cabe la opción de ponerlas en equivalencia).

Como es habitual, las nuevas normas de consolidación establecían unos modelos de estados financieros, incluyendo por primera vez el estado de cambios en el patrimonio neto y el de flujos de efectivo, así como una amplia memoria con notas, entre las que destaca la correspondiente a los estados financieros segmentados, compatible con la NIIF 8, Segmentos de Operación, emitida en 2006 (siguiendo las recomendaciones 33-36 del Libro Blanco).

Hay una nota adicional importante relacionada con el Real Decreto que se está comentando, mediante el cual se reformó una parte importante de los textos del PGC y del PGC de Pymes de 2007, inaugurando otra forma de concebir el progreso y desarrollo de estos planes en

el tiempo. Recuérdese que en ocasiones anteriores no se habían hecho más que pequeños cambios esperando, desde 1973, 17 años para elaborar el PGC-1990 y otros 17 después para elaborar el PGC-2007.

Atendiendo a la petición de actualización permanente del sistema contable recogida en la conclusión/recomendación 11 del Libro Blanco, de acuerdo con la evolución de la normativa internacional, el gobierno modificó partes sustanciales de las Normas de Registro y Valoración 19ª (combinaciones de negocios) y 21ª (operaciones entre empresas del grupo), para recoger los cambios experimentados por la NIIF 3 en enero de 2008.

Esta forma de proceder sería utilizada, en lo sucesivo y hasta la fecha, para lograr que la normativa española no se aleje demasiado de la normativa internacional. No obstante, lo que se hace a partir de ese momento no es responder automáticamente a todos los cambios de las NIIF, sino sopesar la importancia de los cambios e incorporarlos, en la medida que resulte conveniente, a la normativa española, después de exponerlos y discutirlos.

Cuando los cambios son de mucho calado y exigen modificar el texto del Plan, se procede en consecuencia a aprobar un Real Decreto del gobierno, pero si caben como desarrollo del Plan, puede ser suficiente con una Resolución del ICAC o, incluso, se pueden introducir con una mera respuesta a las consultas que continuamente recibe el Instituto.

Aunque las respuestas a las consultas emitidas por el ICAC no son vinculantes, son muy respetadas por las empresas al elaborar sus estados financieros, ya que constituyen un “puerto seguro” en caso de problemas o litigios con los auditores, la administración y los tribunales de justicia.

4.4 La Guía del informe de gestión para cotizadas de 2013

Este hecho no guarda relación directa con el Libro Blanco, pero puede considerarse como una consecuencia inducida, ya que la Comisión de Expertos trató especialmente el contenido que cabe exigir a las entidades cotizadas (Libro Blanco, 2002, cap. 9) y al informe de gestión (Libro Blanco, 2002, cap. 7). Esta preocupación era sentida también por la Unión Europea y por los supervisores de los mercados bursátiles, que han hecho evolucionar de una forma extraordinaria esta pieza informativa de las empresas cotizadas (Gonzalo y Garvey, 2015), ampliando el contenido obligatorio (riesgos financieros, información prospectiva, actividades de I+D, etc.) y, además, incluyendo como partes del mismo tanto el informe anual de gobierno corporativo como la información no financiera o de sostenibilidad (social, ambiental y de gobernanza).

La Comisión de Expertos trató del informe de gobierno corporativo, sobre el que se recomendó su publicación obligatoria por las empresas cotizadas en la conclusión/recomendación 102 del Libro Blanco, y en efecto fue introducido en la legislación española mediante la Ley 26/2003, de 17 de julio, con el fin de reforzar la transparencia de las sociedades anónimas cotizadas, siguiendo también una parte de las recomendaciones del denominado Informe Aldama (CNMV, 2002). Este informe, desde entonces, es una parte integrante del informe de gestión de las entidades cotizadas.

Por lo que se refiere al informe de gestión en general, la iniciativa de la CNMV estaba en línea con las conclusiones/recomendaciones 99 a 102 del Libro Blanco, en la que se renunciaba a normalizar de forma completa el informe de gestión, pero se recomendaba compilar y difundir las mejores prácticas y elaborar guías o directrices de seguimiento voluntario. Por esta razón se nombró, en 2012, un Grupo de Trabajo, presidido también por José Antonio Gonzalo Angulo y formado por representantes de empresas cotizadas, de sus auditores, de los usua-

rios y analistas de la información empresarial y de la propia CNMV, que estuvo trabajando hasta el verano de 2013 y emitió una *Guía para la elaboración de los informes de gestión de las entidades cotizadas* (CNMV, 2013).

La conexión con las recomendaciones de la Comisión de Expertos viene reconocida explícitamente en una nota a pie de página (CNMV, 2013, p. 2), aunque no es difícil ver una coherencia de las propuestas del Grupo de Trabajo con las del Libro Blanco.

En la Guía se trató, fundamentalmente, del documento denominado informe de gestión, tratando de sistematizar su contenido, como se describe a continuación, de acuerdo con la normativa existente en ese momento. Se trató de deslindar, por otra parte, los contenidos propios de este informe, establecidos en el artículo 262 de la Ley de Sociedades de Capital (cuentas individuales) o en el 49 del Código de Comercio (cuentas consolidadas), de otros propios de las notas de la memoria de las cuentas anuales y del Informe Anual de Gobierno Corporativo, aunque se hicieron recomendaciones referentes a la información social y ambiental, exigida por la Ley, pero no tan desarrollada como hoy en día, con la Directiva 2022/2464/UE, que obliga a suministrar información sobre sostenibilidad a determinadas sociedades, entre las que están las cotizadas.

Las partes que se consideraban esenciales en el informe de gestión de las entidades cotizadas son las nueve siguientes: situación de la sociedad, evolución y resultado de los negocios, liquidez y recursos de capital, riesgos e incertidumbres, hechos posteriores al cierre, evolución previsible, actividades de I+D+i, adquisición y enajenación de acciones propias y otra información relevante.

La calidad de los informes de gestión de las empresas cotizadas ha aumentado considerablemente en estos diez años desde la emisión de la Guía de la CNMV, quizá por la exigencia de mayor control por parte de los auditores de cuentas, que deben cerciorarse de que se hacen todas las menciones legalmente exigibles, y también por el enorme impacto que está teniendo la exigencia de información sobre sostenibilidad desde 2016, tras la aprobación de las Directivas 2014/95/UE y 2022/2464/UE sobre información no financiera (informe de sostenibilidad). No obstante, la información exigida en el informe de gestión es claramente diferente de la información sobre sostenibilidad, y es un requisito para la eficacia de este instrumento informativo, que da sentido y explica, en su entorno y por los directivos de la entidad, los estados financieros.

4.5 Los cambios derivados de la Directiva contable de 2013

La Unión Europea refundió las antiguas Directivas Cuarta y Séptima, de 1978 y 1982, respectivamente, en una sola, actualizando su contenido ligeramente. De esta manera se promulgó la Directiva 2013/34/UE, relativa a las cuentas anuales y cuentas consolidadas de las sociedades que limitan la responsabilidad de sus socios (la Directiva contable).

De las novedades de esta Directiva interesan tanto las disposiciones relativas a los activos intangibles como la reducción de las obligaciones contables de las pequeñas empresas, porque tienen relación directa con las conclusiones del Libro Blanco. Los cambios que la Directiva introducía en la normativa española se materializaron en el Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, que modificaba el PGC y el PGC de Pymes. A continuación, se hace un comentario muy breve de estos cambios, con relación a lo tratado en el Libro Blanco.

Por lo que se refiere a los activos intangibles, la Directiva no contempla la posibilidad de que se les asignase una vida útil indefinida, lo que afecta especialmente al fondo de comercio, que en la versión original del PGC 2007 se declaraba no amortizable, pero sujeto a deterioro

del valor, al igual que en la NIIF 3. El Real Decreto, desarrollo de la ley 22/2015, que a su vez modificó el Código de Comercio, obligó a redactar de nuevo la NRV 5ª del PGC, haciendo preceptivo estimar una vida útil para todas las clases de activos intangibles y presuponiendo que será de 10 años si no se puede estimar de manera fiable. En el caso del fondo de comercio, la amortización, normalmente lineal, coexiste con la obligación anual de realizar la comprobación del deterioro.

La Subcomisión de Estudio de las Opciones de las NIIF, en sus discusiones, defendió la amortización sistemática del fondo de comercio, lo que fue asumido por la Comisión (Libro Blanco, p. 118), aunque algunos miembros pensaban que adoptar ese criterio, cuando en los Estados Unidos el *Financial Accounting Standard Board* (FASB) había decidido hacer únicamente pruebas de deterioro, debilitaría la posición competitiva de las empresas españolas (también europeas). La solución final en toda la UE, como se ha comentado, ha sido que las cotizadas no amorticen y las no cotizadas sí (en las NIIF, que todas no amorticen salvo las pequeñas y medianas, que deben hacerlo), lo que no tiene demasiada justificación, ni siquiera cuando se usa el pretexto de que las no cotizadas carecen por lo general de medios suficientes para estimar el deterioro del valor, y por eso es preferible que amorticen sistemáticamente.

Por lo que se refiere a las empresas pequeñas, la política de la UE consistente en aligerar la “carga administrativa” que supone la llevanza de contabilidad llevó a permitir en la Directiva contable a las pequeñas empresas (que no se consoliden con ningún grupo, que no sean entidades de interés público y que no rebasen en dos ejercicios consecutivos dos de los límites de 4 millones de activo, 8 de cifra de negocios y 50 trabajadores de plantilla media) presentar un balance y una memoria abreviados (10 notas, excluyendo información de la distribución del resultado), eximiéndolas así mismo de la obligación de elaborar y presentar el estado de cambios en el patrimonio neto (como sucedía ya con el estado de flujos de efectivo).

Afortunadamente, ni el Real Decreto que se está comentando ni la Ley en que se basa adoptaron en España otras posibilidades que “ofrece” la Directiva contable, como la de eximir a las microempresas de cumplir con el requisito de la imagen fiel si presentan una información mínima (artículo 36.4) o la de depositar solo el balance utilizando cualquier registro público (artículo 36.1.d), que hubieran deteriorado sensiblemente la calidad de las cuentas anuales de estas entidades (Gonzalo, 2012).

4.6 La modificación de 2021: ingresos e instrumentos financieros

La referencia a la modificación efectuada mediante el Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, se trae aquí a colación como otro exponente de la nueva dinámica del PGC, que tiene la vocación de evolucionar al ritmo que lo hacen las normas internacionales, como recomendó la Comisión de Expertos. En palabras extraídas del preámbulo o exposición de motivos del Decreto, que guardan relación con las recomendaciones del Libro Blanco:

“El criterio que ha guiado la incorporación de cambios en el Plan General de Contabilidad ha sido el mismo que se tuvo presente en la redacción del citado texto; la incorporación de los criterios internacionales en cuentas individuales en sustitución de los vigentes, también basados en la normativa internacional, solo debería aceptarse en caso de que sea evidente que el nuevo tratamiento de la NIIF-UE es más útil y adecuado para los usuarios de las cuentas anuales individuales en la toma de decisiones económicas...”

Los instrumentos financieros son, desde principio de los años noventa del siglo pasado, un terreno abonado para los cambios constantes, debido a que la propia generación de instrumentos, su gestión y la cobertura de riesgos son cuestiones candentes y en evolución desde

hace treinta años, y probablemente lo seguirán siendo algunas décadas más, porque los problemas están lejos de haber encontrado siempre soluciones satisfactorias.

Así, el Decreto de 2021 incorpora cambios en la clasificación de los instrumentos financieros (por ejemplo, el criterio de “solo pagos de principal e intereses”, para los que se lleven al coste amortizado), así como en el tratamiento contable (por ejemplo, permite la opción del valor razonable en todos los instrumentos financieros, salvo si son de la cartera de control, y la de valor razonable con cambios en el patrimonio neto para los instrumentos de patrimonio). También se simplifican los criterios de las coberturas contables. Hay, no obstante, algunas modificaciones de la NIIF 9, sobre instrumentos financieros, realizadas ya en 2014, que no se incorporaron, explicando las causas. Debe mencionarse especialmente que no se adoptó el cálculo del deterioro del valor a partir de las pérdidas esperadas a lo largo de toda la vida, ya que no todas las empresas tienen la posibilidad de realizar estimaciones fiables, lo que justifica el mantenimiento del denominado modelo de la “pérdida incurrida”.

Por lo que se refiere a la NRV 15ª, sobre ingresos, ha constituido el cambio de mayor calado del PGC-2007, ya que se adaptan los criterios de devengo contenidos en la NIIF 15, emitida en 2015 pero en vigor desde el 1 de enero de 2018 para las sociedades cotizadas. La modificación es tan importante, e introduce tantos cambios respecto al registro de ingresos a medida que se cumplen las obligaciones de los contratos con clientes, que ha requerido un desarrollo pormenorizado a través de una Resolución del ICAC de 13 de febrero de 2021. La trascendencia de esta modificación es tal que ha llevado a establecer procedimientos especiales en las empresas, para cumplir con el modelo de las cinco etapas que fundamenta el devengo y valoración de ingresos, con importantes consecuencias para la determinación del resultado del ejercicio (y de la base imponible, por ende).

En consecuencia, la dinámica de cambio constante, siguiendo los desarrollos de las NIIF, es la tónica actual de la emisión de normas contables para las empresas españolas, por lo que no habrá que esperar casi dos décadas para cambiar el PGC, sino periodos de tiempo menores para que, una vez que se sopesa la importancia de la nueva NIIF o de la modificación, se plantee la modificación parcial del texto del Plan.

4.7 Algunas recomendaciones que no se siguieron

A pesar de la amplia aceptación que, como se ha descrito, tuvieron las propuestas del Libro Blanco, algunas de ellas no han sido adoptadas por el gobierno español. En tres casos, la omisión es relevante, pero en el resto son pequeños detalles que, en todo caso, se hacen constar a continuación.

Ya se ha señalado que la propuesta de órgano único de emisión de normas (recomendaciones 71 a 78) fue asumida inmediatamente, pero con un contenido diferente, ya que se estableció un Consejo de Contabilidad que actúa como una instancia de coordinación entre los cuatro emisores antiguos, que son los mismos existentes en la actualidad. Como esta petición es muy coherente, será necesario esperar a la eventual unificación de la supervisión financiera en España para ponerla en vigor.

También se ha señalado que la recomendación de hacer obligatorias las NIIF para todas las cuentas consolidadas (tanto de entidades cotizadas como de las demás) no se llevó a cabo. Es cierto que la recomendación 6 venía seguida de otra segunda y subsidiaria (la recomendación 7), que podría considerarse cumplida en la intención: podría no exigirse las NIIF a los grupos no cotizados si la normativa española fuera equivalente a la emitida por el IASB. En todo caso, las NIIF evolucionan mucho más rápidamente que la normativa de consolidación

nacional, que procede de 2010 y no ha tenido muchas modificaciones hasta el momento presente.

La tercera omisión importante es la continuidad de las adaptaciones sectoriales (recomendación 12), que no se ha cumplido si se exceptúan los planes ya descritos de contabilidad pública y de entidades sin ánimo de lucro, ya que el gobierno español y, por ende, el ICAC, se ha mostrado reticente a realizar la actualización de los planes sectoriales que desarrollaron el antiguo PGC-1990. Aunque ha sido solicitado por los interesados, planes como los de inmobiliarias y constructoras, asistencia sanitaria, sector eléctrico, vitivinícolas o transporte aéreo no han sido actualizados, ya que se consideran sus problemas incluidos en el PGC-2007.

Puede que en el futuro se traten operaciones especiales, como pasó en 2010 con las concesionarias de infraestructuras públicas, cuyas especialidades están en la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, pero el tratamiento se refiere a unas cuentas específicas, sin constituir un plan de cuentas: en definitiva, se parece más a una norma internacional, de corte anglosajón, que contempla una operación aislada, que un plan de cuentas completo para todas las empresas de un sector.

Tampoco ha tenido lugar ningún intento de influir en la Comisión Europea para que seleccionase las opciones más adecuadas, de entre las que permiten las NIIF, ni tampoco se ha procedido, desde hace tiempo, a bloquear o dejar sin efecto alguna NIIF en los actos de convalidación, pero esto es una estrategia de toda la Unión. La recomendación de filtrado de las normas para las cotizadas, por más que fuese algo con mucho sentido común (conclusión 4), parece que se ha sustituido por la influencia del EFRAG en los procesos previos de elaboración y discusión.

En otro orden de cosas, no se ha puesto en vigor la posibilidad de que las empresas, al aplicar el PGC, presentasen en una nota de la memoria los gastos por función (recomendación 26), ya que el único formato que se sigue permitiendo es el de gastos por naturaleza. Este último es, por otra parte, el más utilizado por las empresas cotizadas españolas en sus cuentas consolidadas, quizá por congruencia con las cuentas individuales. Parece que hay una relación directa, muy explicable por otra parte, entre las opciones que tomó el PGC para las cuentas individuales y las que toman las empresas cotizadas a la hora de aplicar las NIIF.

Como último detalle, tampoco se han atendido las recomendaciones del Libro Blanco para publicar algunos indicadores o ratios homogéneos, entre los que destaca el de dividendos por acción (conclusión 37) y la sugerencia de normalizar un conjunto mínimo de ratios para que fueran comparables temporal y espacialmente, facilitando su interpretación (recomendación 105).

5 Dos voces discrepantes

Conociendo las reacciones habituales a la imposición de obligaciones contables, era lógico suponer que la posible oposición a algunas de las propuestas de la Comisión de Expertos viniese de las organizaciones empresariales, lo que de ninguna manera sucedió en este caso, ya que todas ellas asumieron de buena gana la vocación de convergencia con las NIIF para las empresas españolas, como un requisito para su internacionalización. Defendieron la vía de reforma del PGC y su aplicación a las empresas con toda generalidad, y fueron muy activas en las propuestas de simplificación de la información financiera para las empresas pequeñas.

Por otra parte, también era posible que los elaboradores de la normativa fiscal desearan una convergencia entre el cálculo del resultado y la determinación de la base imponible, lo que

facilitaría la tarea de la administración tributaria. Tampoco desde este flanco hubo ninguna oposición a las propuestas, ya que la subcomisión que trabajó en las relaciones entre contabilidad y fiscalidad únicamente defendió la reserva de ley existente para la determinación de la base imponible en España, con lo que las NIIF adoptadas por la Unión Europea no servirían para la determinación directa de ingresos y gastos a efectos fiscales.

En otras palabras, la Subcomisión de Contabilidad y fiscalidad no observó necesidad de cambio alguno sobre la independencia entre la normativa contable y fiscal, existente desde la adopción del PGC-90 y la Ley 43/1995 del impuesto sobre beneficios, ni tampoco de continuar con la contabilización del efecto impositivo que el PGC vigente regulaba, incluso adoptando el nuevo enfoque del balance, en lugar del de la cuenta de resultados. No obstante, dieron cuenta de que la adopción del valor razonable como método de medición de activos, pasivos, gastos e ingresos podría presentar problemas, que deberían ser abordados desde la normativa fiscal para lograr que no modificasen la fiscalidad existente (véase Libro Blanco, cap. 11).

Las voces discrepantes vinieron de los representantes de uno de los reguladores financieros (el Banco de España) y de uno de los académicos más involucrados en las tareas de la Comisión de Expertos (José Luis Cea). Se recogen a continuación, de forma resumida, las correspondientes opiniones y cómo se incorporaron finalmente a la redacción final del Libro Blanco.

5.1 La postura del Banco de España

Por lo que al Banco de España se refiere, en las fechas de la Comisión de Expertos tenía en sus manos tanto la regulación contable de las entidades de crédito como la supervisión financiera para lograr la estabilidad financiera del sistema, de manera que la contabilidad y la información que proporcionaba, tanto en los estados financieros reservados como en los públicos (que solo se diferencian en el grado de detalle de las partidas), debía cumplir la función de proporcionar datos para la adecuada vigilancia de las variables de inversión y financiación, es decir, el riesgo de cada uno de los bancos y de todo el sistema. En consecuencia, las normas contables bancarias no tenían que coincidir necesariamente con las normas generales contenidas en el PGC, y esto no solo sucedía con las relativas a transacciones financieras, sino en otras transacciones comunes a todas las empresas de negocios.

El anuncio de la adopción, por parte de la UE, de las NIIF amenazaba la autonomía del Banco de España para establecer normas contables, al menos en los estados financieros consolidados de las principales entidades de crédito, ya que cotizaban en bolsa. Quedaban, eso sí, las normas utilizadas por las demás entidades y los estados financieros individuales de los bancos cotizados. No obstante, la supervisión bancaria se hace a partir de los estados consolidados, ya que lo que se supervisa es el grupo.

La reacción del regulador español ante esa limitación es bien conocida, por lo que no va a ser tratada aquí en detalle. Las circulares contables del Banco de España, comenzando por la Circular 4/2004, han recogido de forma resumida pero completa las NIIF, de manera que todas las entidades de crédito utilizan las circulares para elaborar sus estados financieros, ya sean públicos o reservados, individuales o consolidados, puesto que en ellas se afirma que “incorporan criterios compatibles con el marco contable representado por las NIIF-UE”. Los bancos cotizados a menudo declaran explícitamente que presentan sus estados financieros de acuerdo con las NIIF adoptadas por la UE y con las Circulares del Banco de España.

En otras palabras, la normativa del Banco de España, aplicable desde 2005, es una adaptación de las NIIF, no contemplada como posibilidad en el Reglamento 1606/2002, en la que se

llega incluso a establecer modelos de estados financieros públicos y a establecer un régimen especial de cálculo del deterioro crediticio. Esta forma de proceder no ha estado exenta de críticas, por estar en contra de lo establecido en el Reglamento 1606/2002 del Parlamento Europeo y el Consejo (Mora, 2017, p. 202-204), aunque no ha sido cuestionada formalmente por las autoridades bancarias europeas.

No obstante, la opinión académica más extendida es que el Banco de España utiliza la emisión de normas contables para alcanzar objetivos políticos, de estabilidad financiera o de supervisión prudencial, relegando a un segundo plano el objetivo de presentación razonable de la situación y la actividad de estas entidades (Giner y Mora, 2020; Ucieda y Gonzalo, 2019).

Con el fin de preservar esta situación, los representantes del Banco de España, que estuvieron de acuerdo con todo lo demás acordado, manifestaron las reservas de su institución respecto al acuerdo de establecer en España un único regulador contable, con la presencia de los cuatro emisores de normas existentes a la sazón (ICAC, BdE, CNMV y DGSFP). La redacción de la recomendación 72 es deliberadamente ambigua, y está muy matizada. De una parte, se afirma que la opinión mayoritaria es que haya un solo regulador contable, y a continuación se incluye un párrafo donde se afirma, a modo de justificación sobre la ausencia de unanimidad, que:

“...el Banco de España continúa calificando el mantenimiento de su actual status de regulador contable de la información financiera pública como básico para el ejercicio de la supervisión prudencial que tiene encomendada por Ley.”

Debe ponerse de manifiesto que los representantes de los bancos españoles que participaron en la Subcomisión de Estudio de las relaciones entre contabilidad y la supervisión de entidades financieras mantuvieron la misma opinión en defensa del *status* del Banco de España. Esta postura, sin embargo, no fue compartida por los representantes de los demás organismos supervisores, que aceptaban sin reservas la existencia de un único emisor de normas contables en España.

Como ya se ha dicho, la solución final no pasó, ni pasa todavía, por la existencia de un regulador contable único, aunque ya se ha dicho que se estableció un órgano nuevo, con sede en el ICAC, que con la denominación de Consejo de Contabilidad tiene hasta ahora el objetivo de coordinar, buscando una coherencia que no siempre se consigue, las normas contables emitidas por cada uno de los reguladores.

Con independencia de esta posición institucional del Banco de España, que los expertos nombrados por el organismo defendieron de forma institucional, la colaboración de este organismo en la elaboración del Libro Blanco fue abundante y provechosa. Conocedores de algunos problemas que ocasionaría su seguimiento por las entidades de crédito (véase Díaz y Pérez, 2002), participaron activamente en las Subcomisiones de Opciones de la NIC y de Estudio de las Relaciones entre Contabilidad y Supervisión de Entidades Financieras.

5.2 La discrepancia limitada del profesor Cea

La voz discrepante del profesor José Luis Cea tenía que ver, en general, con su rechazo a la aceptación global e indiscriminada del modelo contable de corte anglosajón propugnado por el IASB y plasmado en las NIIF, que podría no casar con la tradición contable europea y, por ende, con la española.

El profesor Cea manifestó sus reservas, tras hacer un trabajo muy meritorio al frente de la Subcomisión de Estudio de las opciones de las NIC, publicándolas primero en un libro

editado por el propio ICAC durante el proceso de discusión del Libro Blanco (Cea, 2001) y en un extenso artículo, después de la aprobación de sus conclusiones (Cea, 2002). En estos documentos hace un estudio, fundamentado y documentado, de sus discrepancias con la traslación a la normativa de los países europeos de las NIIF, ya sea para sociedades cotizadas, ya para adoptarlas como normas válidas para la contabilización de empresas no cotizadas.

Por lo que se refiere al proceso de adopción de las NIIF en la UE, su postura sobre la información financiera que se podría derivar de unas normas que admiten tantas opciones era muy negativa. Propugnaba por una labor de poda por parte del Comité de Regulación Contable, es decir, por la Comisión Europea, para convalidarlas después de pasar un proceso de filtrado donde fueran rechazadas las soluciones inconvenientes (una convalidación selectiva, por tanto). Esta idea fue también la recomendación 4 del Libro Blanco, aunque quizá la Comisión de Expertos no tenía un mandato de tal alcance, y se ha abandonado en la UE.

En el plano teórico, Cea rechazaba la utilización del valor razonable, salvo para instrumentos financieros de fácil realización, así como el reconocimiento de resultados no realizados por aplicación de este criterio. Con estas premisas, es fácil comprender su rechazo al concepto de patrimonio neto de las NIIF, que consideraba como un elemento autónomo del balance, y no como diferencia entre activos y pasivos, así como a la noción de “otro resultado integral”, que definía como reservas que no han pasado por resultados. En lugar de utilizar cuentas, sostenía que la información sobre los cambios de valor razonable tenía acomodo en las notas a los estados financieros. La Comisión de Expertos, como se ha dicho, recomendó también cautela, pero admitió en sus recomendaciones 13 a 18 la introducción del valor razonable.

En el plano más técnico, Cea rechazaba algunas otras soluciones de las NIIF, como la renuncia a la amortización del fondo de comercio, la contabilización de errores y partidas de ejercicios anteriores fuera de la cuenta de resultados del ejercicio y la contabilización como deudas de los instrumentos financieros, incluso si contenían características de pasivos.

Por último, la crítica incluía una llamada a la preservación de la tradición contable española y a la legislación mercantil, para seguirlas respetando al elaborar normas contables. El profesor Cea no abordó, en sus críticas que decía hacer desde el punto de vista de la “racionalidad económica”, la existencia de un marco conceptual, que el IASC había elaborado en 1989, con la intención de aportar el fundamento lógico-deductivo de las decisiones tomadas al elaborar las normas contables, al interpretarlas y modificarlas. El marco conceptual parte de la premisa de que lo que debe ofrecer la información financiera son datos relevantes y fiables, sin estar ligados necesariamente a la tradición contable ni condicionados forzosamente por la legislación vigente en cada país.

Las mismas críticas, parciales pero sustanciales, que puso de manifiesto sobre las conclusiones del Libro Blanco, fueron reiteradas más tarde, de nuevo con la debida justificación, cuando se emprendió la reforma mercantil que llevaría a la emisión del PGC de 2007 (véase Cea, 2005), en cuyo Grupo de Trabajo tomó parte activa, así como en el Comité Consultivo de Contabilidad en los años posteriores a la promulgación del PGC de 2007, desarrollando una labor de crítica constructiva encomiable.

6 Conclusión: lecciones del Libro Blanco

Este trabajo ha querido poner de manifiesto la labor y trascendencia de una Comisión de Expertos, nombrada por el gobierno, que, en los años 2001 y 2002, abordó la situación de la información contable en España y propuso las líneas básicas para abordar su reforma, que se extendería al menos a lo largo de los diez años posteriores.

Debe resaltarse que se trató de un experimento inédito, en lo que se refiere a la normalización contable, mediante el que se pretendía que un conjunto de expertos se pronunciase sobre los cambios que se debían introducir en la información contable de las empresas españolas tras la publicación, por parte de la UE, de su propósito de que las cotizadas utilizaran la normativa internacional para presentar sus estados consolidados.

Las lecciones del Libro Blanco pueden enunciarse en términos de participación, puesta en práctica de las propuestas y establecimiento de mecanismos para cambiar la estructura de la emisión de normas contables en España. El consenso de que la aplicación de las NIIF por las empresas cotizadas podría convivir pacíficamente con un sistema propio de emisión de normas, basado en el PGC y sus desarrollos permanentemente actualizados para acercarse lo más posible a las normas internacionales, constituye hoy el postulado básico de la estandarización contable en España.

En cuanto a la participación, es cierto que, periódicamente, han existido comisiones y grupos de trabajo en temas conexos, como por ejemplo las reformas impositivas o del mercado de valores, pero en ningún caso se ha tratado de un proceso donde se han dado cita todos los grupos interesados, colaborando activamente y llegando a conclusiones compartidas. No es habitual encontrarse con una colectividad de más de cien personas trabajando coordinadamente sobre un objetivo común en temas financieros o contables.

Debe indicarse que el ICAC, como principal organismo encargado de llevar a cabo la reforma, no manifestó ninguna preferencia durante el proceso, dejando a los expertos (empresas, Administraciones Públicas, supervisores, profesionales contables, usuarios de la información financiera y académicos) que plantearan y acordaran las soluciones que les parecieran convenientes, sin ninguna restricción.

En cuanto a la puesta en práctica de las recomendaciones, se ha hecho una descripción de cómo, poco a poco, se han ido poniendo en práctica las modificaciones acordadas, que han dado lugar a un nuevo Plan General de Contabilidad (PGC-2007), a un PGC de Pymes, a un PGC de entidades sin fines lucrativos y a un PGC pública, así como a desarrollos normativos en forma de resoluciones del ICAC que abordan partes concretas del Plan. Si es cierto que alguna de las recomendaciones no ha sido puesta en práctica, en ningún caso se debe a la oposición del propio ICAC, sino a circunstancias que razonablemente lo han impedido.

Por último, el Libro Blanco sugirió, y la sugerencia fue aceptada e implantada, la reforma continua del PGC y de sus desarrollos en la medida que las normas internacionales lo exigieran, y así se ha hecho en varias ocasiones, como puede comprobarse por las modificaciones relevantes promulgadas en 2010, 2016 y 2021.

Se repita o no la experiencia en el futuro, la Comisión de Expertos que elaboró el Libro Blanco sobre la reforma de la contabilidad en España quedará como un exponente de la participación de los grupos interesados en la información financiera en la determinación positiva de las normas contables, auspiciado por el gobierno y servido, con verdadero interés y dedicación, por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

7 Bibliografía

- Cea García, J.L. (2001): *Armonización contable internacional y reforma de la contabilidad española*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Cea García, J. L. (2002). En el umbral de la reforma de la regulación contable española ante la adaptación del modelo IASB. Algunas reflexiones desde una disidencia parcial pero sustancial con el libro blanco de la reforma. *Revista de Contabilidad y Tributación* 236, 153-199. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2002.16471>

- Cea García, J.L. (2005). La reforma de la contabilidad española en el proceso de armonización contable internacional. *Revista de Contabilidad y Tributación* (272),197-262 (primera parte) y (273), 221-278 (segunda parte). <https://doi.org/10.51302/rcyt.2005.15993> y <https://doi.org/10.51302/rcyt.2005.16005>
- Comisión Nacional del Mercado de Valores, CNMV(2003). Informe de la Comisión Especial para el fomento de la transparencia y seguridad en los mercados y en las sociedades cotizadas. Enero. <https://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/CodigoGov/INFORMEFINAL.PDF>
- Comisión Nacional del Mercado de Valores, CNMV (2013). Guía para la elaboración del Informe de gestión en las entidades cotizadas. Julio. http://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/Grupo/Guia_Gral.pdf
- Díaz Fernández, A. y Pérez Ramírez, J. (2002). La reforma contable y la contabilidad de las entidades de crédito. *Partida Doble* (137), 34-45. <http://pdfs.wke.es/4/4/7/0/pd0000014470.pdf>
- Doadrio, L., Carrera, N. y Alvarado Riquelme, M. A. (2015). Reforma de la normativa contable española: análisis de su entramado institucional. *Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review*, 18(2), 200-216. <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2015.02.002>
- Giner, B. y Mora, A. (2020). Political interference in private entities' financial reporting and the public interest: evidence from the Spanish financial crisis. *Accounting, Auditing and Accountability* 34 (7). https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3138620
- Gonzalo-Angulo, J.A. (2002). Una contabilidad más transparente y útil: las recomendaciones del libro blanco para la reforma de la contabilidad en España. *Bolsa de Madrid* (112), agosto-septiembre,10-21. <https://www.bolsasymercados.es/esp/publicacion/revista/2002/09/p10-21.pdf>
- Gonzalo-Angulo, J.A. (2002). Reforma de la contabilidad en España: propuestas del Libro Blanco. *Revista AECA* septiembre, 17-21. <http://www.aeca1.org/revistaeca/revista60/60.pdf>
- Gonzalo-Angulo, J.A. (2012) Simplificación contable-administrativa en las microentidades: impacto económico y financiero. Incluido en J.L. Crespo y A. Tabuenca (Directores) *Pequeña y mediana empresa: impacto y retos de la crisis en su financiación*. Fundación de Estudios Financieros, pp. 109-131.
- Gonzalo-Angulo, J.A. (2014). La reforma contable española de 2007: un balance. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review* 17(2), pp. 183-200. <https://dx.doi.org/10.1016/j.rcsar.2014.09.001>
- Gonzalo-Angulo, J.A. y Garvey, A.M. (2015). El informe de gestión: validez y perspectivas. *Revista de Contabilidad y Dirección* 20, 21-63. https://accid.org/wp-content/uploads/2018/11/EL_INFORME_DE_GESTION_VALIDADEZ_I_PERSPECTIVAS.pdf
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2000). Análisis comparativo de la normativa contable general española con las normas del IASC (NIC). Informe provisional. BOICAC 41, marzo.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC (2002). *Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España)*. <https://www.icac.gob.es/node/689>
- Libro Blanco : se ha utilizado, por mayor claridad, para sustituir a la cita ICAC (2002), identificando adicionalmente el capítulo o páginas correspondientes.
- Mora, A. (2017). The Role and the Current Status of IFRS in the Completion of Nacional Accounting Rules – Evidence from Spain. *Accounting in Europe*, 14(1-2), 199-206. <https://doi.org/10.1080/17449480.2017.1307998>
- Ucieda, J.L. y Gonzalo-Angulo, J.A. (2019). The Financial Crisis Impact on Institutions an Accounting Practices in Spain. En V. Krivogorsky (ed.), *Institutions and Accounting Practices after the Financial Crisis* (Cap. 8). Routledge.

ANEJO I: Relación de miembros de la Comisión de Expertos

PRESIDENTE DE HONOR: D. José María Fernández Pirla

PRESIDENTE: D. José Antonio Gonzalo Angulo

VICEPRESIDENTE: D. Sixto Álvarez Melcón

VOCALES

TITULARES	SUPLENTES	INSTITUCIÓN O CARGO
D. Anselmo Días Fernández	D. Jorge Pérez Ramírez	Banco de España
D. Fernando Sánchez Calero		Comisión General de Codificación
D. Rafael Sánchez de la Peña	D. Paulino García Suárez	Comisión Nacional del Mercado de Valores
D. Ricardo Lozano Aragües ¹ D. Luis Fernando Pasquau Nieto		Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones
D. José Antonio López-Santa Cruz Montes ¹ D.ª Begoña García-Rozado González	D. Joaquín Arroyo Burguillo	Dirección General de Tributos
D. Enrique Ortega Carballo	D. Juan Manuel Pérez Iglesias	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
D.ª Gloria Mejías Saorí		Instituto Nacional de Estadística
D. Víctor Nicolás Bravo	D.ª Mar Fernández Rodríguez	Intervención General de la Administración del Estado
D. Vicente Serra Salvador	D. Antonio Pulido Álvarez	Asociación Española de Contabilidad Directiva
D. Leandro Cañibano Calvo	D. Alejandro Larriba Díaz-Zorita	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
D. Carlos Mallo Rodríguez		Asociación Española de Ejecutivos de Finanzas
D.ª María Antonia García Benau	D. Jesús Urías Valiente	Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad
D. Ignacio Cuesta Martín-Gil	D.ª Marta Soto Bodí	Círculo de Empresarios
D. Juan Luis Marchini Bravo	D. Ramón Abella Suárez	Confederación Española de Organizaciones Empresariales
D. Fernando González-Moya	D. Guillermo Sierra Molina	Consejo General de Colegios de Economistas
D.ª Mar Pérez Zurita		Consejo Superior de Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación de España
D. Lorenzo Lara Lara	D. Edmundo Hernando Tordesillas	Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España

D. José Luis Sánchez Fernández de Valderrama	D. Javier de Frutos Arroyo	Instituto de Analistas Financieros
D. Jesús Peregrina Barranquero	D. Ricardo Loy Muñoz	Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España
D. Ricardo Bolufer Nieto		Expresidente del ICAC
D. Antonio Gómez Ciria		Expresidente del ICAC
D. Jorge Tua Pereda		Catedrático de Universidad
D. José Luis Cea García		Catedrático de Universidad
D. Enrique Corona Romero		Catedrático de Universidad
D. José Ignacio Martínez Churiaque		Catedrático de Universidad
SECRETARÍA		
D.ª Flora Ros Amorós	D.ª Beatriz González Betancourt	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

¹Sustituidos por cese en el cargo en el transcurso de los trabajos de la Comisión de Expertos**ANEJO II Subcomisiones, grupos de trabajo y otros asesores**

SUBCOMISIONES

Cometido	Presidente	Secretaría (ICAC)	Apéndice (Libro Blanco)
Estudio de las opciones de las NIC	D. José Luis Cea García	D.ª Ana María Ramos Pinillos	I
Estudio de las relaciones entre contabilidad y fiscalidad	D. Sixto Álvarez Melcón	D.ª María del Carmen Pascual Moreno	III
Estudio de los aspectos jurídico-mercantiles	D. Fernando Sánchez Calero	D.ª Francisca Bosch Pérez	IV
Estudio de las relaciones entre la contabilidad y la supervisión de entidades financieras	D. Ignacio Martínez Churiaque	D. Pedro Sáez González	V
Opinión de los distintos agentes de la Economía sobre la posible reforma (encuestas)	D. Jorge Tua Pereda	D. Francisco González González	VII
Estudio de los aspectos prácticos de la aplicación de las NIC	D. Carlos Mallo Rodríguez	D.ª María del Carmen Pascual Moreno	II
Estudio de la normativa comparada	D. Leandro Cañibano Calvo	D. Pedro Sáez González	VI
GRUPOS DE TRABAJO			
Sobre	Responsable		

SUBCOMISIONES

Contabilidad pública	D. Víctor Nicolás Bravo
Información medioambiental	D.ª Flora Ros Amorós
Terceros vinculados	D. Enrique Ortega Carballo
Contenido del informe de gestión	D. Jorge Tua Pereda
Indicadores o ratios financieros	D. José Antonio Gonzalo Angulo
Pequeña empresa	D.ª Mar Pérez Zorita
Otra información voluntaria	D.ª María Antonia García-Benau
Difusión de la información contable	D. Guillermo Sierra Molina
Implicaciones de las NIC en la contabilidad nacional y los bancos de datos	D.ª Gloria Mejías Saorí
Situaciones empresariales en las que quiebra el principio de empresa en funcionamiento	D. Alejandro Larriba Díaz-Zorita
Desgloses informativos de las empresas cotizadas	D. Paulino García Suárez
Corte de arbitraje	D.ª Mar Pérez Zorita
Entidades no lucrativas	D. Alejandro Larriba Díaz-Zorita

OTROS ASESORES

Nombre	Institución / Asociación
D. Carlos Cubillo Rodríguez	Cámara de Cuentas de Madrid
D. Ángel Durández Adeva	CEDES
D. Vicente Montesinos Julve	Universidad de Valencia
D. Moisés García García	Universidad Autónoma de Madrid
D.ª Begoña Giner Inchausti	Universidad de Valencia y EFRAG
D. Pedro Rivero Torre	Universidad Complutense de Madrid
D. Carmelo de las Morenas	Repsol YPF / IASB