

50 Aniversario Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (1976-2026)

50 Aniversario
Instituto de
Contabilidad y
Auditoría
de Cuentas
(1976-2026)

50 Aniversario Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

(1976-2026)

Director de la edición
Secretaría General
ICAC

Colabora
AECA

Edita: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. ICAC

Edición conmemorativa del 50.º Aniversario del Instituto de Contabilidad
y Auditoría de Cuentas, 2026

© Textos: sus autores

Producción editorial: Editorial MIC

NIPO Papel: 223-26-016-3

NIPO on line: 223-26-017-9

D. L.: LE 445-2026

Queda prohibida la reproducción total o parcial de esta publicación, por
cualquier medio o soporte, sin permiso expreso y por escrito del editor.

50 Aniversario Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (1976-2026)

Director de la edición
Instituto de Contabilidad
y Auditoría de Cuentas (ICAC)

Colabora
Asociación Española de Contabilidad
y Administración de Empresas (AECA)



Índice

PRESENTACIÓN 50 AÑOS DEL ICAC (1976-2026) /	
<i>Santiago Durán Domínguez / Leandro Cañibano Calvo</i>	13
1. ANTECEDENTES A LA CREACIÓN DEL ICAC (1960-1976)	17
<i>Antecedentes normativos a la creación del Instituto de Planificación Contable / Enrique Corona Romero / Ángel Luis González García</i>	19
2. EL INSTITUTO DE PLANIFICACIÓN CONTABLE (1976-1988)	29
<i>El Instituto de Planificación Contable (1976-1988) / Carlos Cubillo Rodríguez / Leandro Cañibano Calvo</i>	31
<i>La integración europea y la reforma contable / Antonio Gómez Ciria</i>	39
3. EL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (1988-ACTUALIDAD)	49
<i>La Ley de Auditoría de Cuentas (1988) / Ricardo Bolufer Nieto</i>	51
4. EVOLUCIÓN DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD	61
<i>Plan General de Contabilidad de 1990 / Ricardo Bolufer Nieto / Enrique Corona Romero / Eduardo Amérigo Cruz</i>	63
<i>La relación institucional con AECA / Leandro Cañibano Calvo</i>	73
<i>La competencia contable del ICAC: origen, evolución y marco normativo vigente / Enrique Ortega Carballo</i>	79
<i>El Libro Blanco para la reforma de la contabilidad: ¿revolución o continuidad? / José Antonio Gonzalo Angulo</i>	89
<i>La reforma contable de 2007 / José Ramón González García / Florentina Ros Amorós / Juan Manuel Pérez Iglesias</i>	99
5. EVOLUCIÓN DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS	109
<i>La reforma de la auditoría de cuentas mediante la Ley 22/2015: un hito en la trayectoria del ICAC / Ana María Martínez-Pina García</i>	111

Implantación de la reforma de la auditoría de cuentas: reglamento de auditoría (2021) / <i>Enrique Rubio Herrera</i>	117
Participación del ICAC en el desarrollo de las normas de auditoría. Evolución y situación actual / <i>Ana Manzano Cuadrado</i>	125
La supervisión actual de la auditoría de cuentas / <i>Myriam Rebollo Díaz</i>	133
El ejercicio de la auditoría en España: del ROAC presencial a su completa digitalización / <i>Montserrat Rubio Berezo</i>	141
6. EL PAPEL DE LA SOSTENIBILIDAD EN EL ICAC	149
El papel de la sostenibilidad en el ICAC / <i>M^a Dolores Urrea Sandoval</i>	151
7. RETOS ACTUALES Y FUTUROS	161
Retos actuales y futuros del ICAC / <i>Santiago Durán Domínguez</i>	163

Presentación 50 años del ICAC (1976-2026)

Tras la Ley de regularización de balances de 1961 y el Texto Refundido de 1964, la Orden del Ministerio de Hacienda de 24 de febrero de 1965 creó la Comisión Central de Planificación Contable, cuya presidencia quedó a cargo del subdirector general de Régimen Contable de las Empresas, del Ministerio de Hacienda, a la sazón Carlos Cubillo Valverde. El éxito tan inmediato logrado en la implantación del PGC 1973 y, sin duda, la categoría y solvencia profesional de la persona que había puesto en marcha este proceso, llevaron a que el entonces ministro de Hacienda, Eduardo Carrilles Galarraga, diera su respaldo a la creación del Instituto de Planificación Contable (IPC) en 1976, nombrando director de este nuevo organismo a Carlos Cubillo Valverde, quien permaneció en dicha función hasta septiembre de 1988, año en que se pone en marcha el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) creado por la Ley de Auditoría de Cuentas de 1988.

Así pues, en 2026 se cumplen cincuenta años del conjunto de estas instituciones de regulación contable en España, el IPC, que arranca en 1976 y termina sus funciones en 1988, y el ICAC, que nace en virtud de lo dispuesto en la Ley de Auditoría de 1988 y continúa estando vigente en el presente año 2026, sumando entre ambos el medio siglo aludido, motivo por el cual se acomete esta obra, a título conmemorativo de esta efeméride. En ella interviene un plantel de autores de sus diferentes capítulos con conocimientos y experiencia más que suficientes, al haber pasado todos ellos por la presidencia o alta dirección

de los institutos mencionados (IPC/ICAC), con la sola excepción de dos de ellos: Carlos Cubillo Rodríguez y uno de los coautores de esta presentación. El primero de ambos se justifica con su solo nombre, aparte de su posición directiva en el Tribunal de Cuentas, y el segundo, por ocupar la presidencia de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), entidad que se siente muy reconocida por el encargo recibido del ICAC para gestionar la edición de esta obra.

La relación entre el ICAC y AECA constituye un ejemplo paradigmático de colaboración público-privada. Desde los pronunciamientos de AECA, que sirvieron de complemento e inspiración para los primeros planes contables, hasta las numerosas iniciativas conjuntas desarrolladas por ambas instituciones, la creación y evolución del ICAC no pueden entenderse sin la contribución constante de esta asociación.

Esta trayectoria compartida no solo ha contribuido al desarrollo y consolidación del marco contable en España, sino que también ha reforzado la calidad, transparencia y confianza de la información financiera, elementos esenciales para el buen funcionamiento de la economía y de los mercados.

En este contexto, el encargo de la presente obra supone un reconocimiento al valioso acompañamiento de AECA a lo largo de estos cincuenta años.

Su contenido se ha estructurado en siete capítulos que incluyen quince ponencias sobre regulación de la contabilidad, la auditoría y la últimamente llegada sostenibilidad, contempladas estas en diferentes fechas y tanto en el ámbito nacional como en la esfera internacional, teniendo en cuenta la pertenencia de España a la Unión Europea y habida cuenta de los reglamentos, directivas y otras disposiciones emanadas de dicho ámbito. Dicho sea esto sin olvidar la exposición de los retos actuales y futuros a cargo del coautor de esta presentación, presidente del ICAC.

Los primeros cuatro capítulos están dedicados a la contabilidad, a su regulación propiamente dicha, partiendo de unos antecedentes y de la creación del IPC, sus funciones y contribuciones, resaltando la reforma contable propiciada por la integración de nuestro país en la esfera europea, cristalizada principalmente en el PGC de 1990 y la relación institucional con AECA, hasta llegar a la publicación del famoso *Libro Blanco*, que dio pie a la reforma contable de 2007, enmarcada en el contexto de una modificación del Código de Comercio en materia contable, a los efectos de su armonización internacional basada en la normativa de la Unión Europea, en cuyo contexto fue promulgada una nueva versión del PGC que, naturalmente, ha seguido teniendo en el tiempo algunos ajustes de menor calado.

La evolución normativa de la auditoría de cuentas se encuentra desarrollada, primero en el capítulo tres y, con mayor detalle, en el capítulo cinco, que se

refiere a la Ley 22/2015, de 20 de julio, como norma principal que regula la auditoría de cuentas en España, siendo su objetivo fundamental el de reforzar la independencia, transparencia y objetividad de los auditores para garantizar la fiabilidad de la información financiera. Contiene este capítulo referencias a la implantación de esta reforma, al desarrollo de las Normas de Auditoría, a la supervisión a cargo del ICAC, y a la gestión del Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), hasta llegar a su digitalización.

La sostenibilidad es objeto de tratamiento en el capítulo seis, de forma más somera que los anteriores temas mencionados, toda vez que el desarrollo inicialmente previsto en las esferas europeas ha sufrido un parón, lo que lógicamente ha afectado a las posiciones nacionales. El ICAC se encuentra preparado para asumir su papel, pero todavía no ha llegado la hora de la aprobación de las disposiciones legales correspondientes.

El capítulo siete y último de esta obra conmemorativa se refiere a los retos actuales y futuros a los que se enfrenta la regulación de la contabilidad, la auditoría y la sostenibilidad. Como ha quedado dicho, compete su autoría al coautor de esta presentación, el presidente del ICAC. En opinión del segundo coautor, dada la probada competencia y maestría del primero, no cabe sino esperar lo mejor de sus sabias opiniones.

Llegados a este punto, los coautores de esta presentación deseamos expresar nuestro reconocimiento a todos los autores que han participado en esta obra, por su aceptación del encargo recibido y por su diligencia en la entrega de este, dados los cortos plazos disponibles para llegar puntualmente a la fecha prevista para el lanzamiento de la obra.

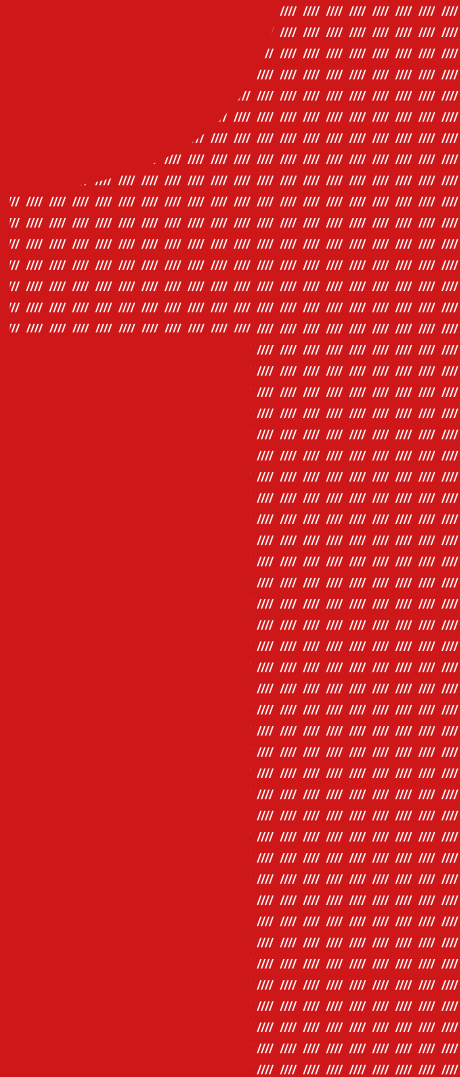
Madrid, 23 de junio de 2026

SANTIAGO DURÁN DOMÍNGUEZ

Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

LEANDRO CAÑIBANO CALVO

Presidente de AECA



Antecedentes a la creación del ICAC (1960-1976)

Antecedentes normativos a la creación del Instituto de Planificación Contable

Enrique **CORONA ROMERO**

Secretario general del Instituto de Planificación Contable (1981-1983)

Subdirector general de Normalización y Técnica Contable ICAC (1989-1994)

Ángel Luis **GONZÁLEZ GARCÍA**

Director de Programas del PGC (1974)

Jefe de Servicio del Impuesto sobre Sociedades (1976)

Secretario general del Instituto de Planificación Contable (1979-1981)

Introducción

El presente artículo tiene por objeto hacer un breve relato de la elaboración normativa de la planificación contable española, centrándonos en las instituciones que han tomado las decisiones que culminaron con la aprobación del Estatuto y la estructura orgánica del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por Real Decreto 302/1989 (creado por Ley 19/1988, de 12 de julio).

La imposición sobre el beneficio de las empresas comenzó a primeros del siglo pasado con la Ley de 27 de marzo de 1900, por la que se aprobó la denomina-

da «tarifa tercera de la contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria», lo que supuso la necesidad de hacer referencia al cálculo del beneficio contable para determinar la base imponible de tributación. Posteriormente, la Ley de 29 de abril de 1920 dio lugar a la aprobación del texto refundido de 22 de septiembre de 1922, que establecía en su artículo 10 que «todo contribuyente sujeto a imposición de la tarifa 3.ª estará obligado a llevar cuenta y razón de los negocios que motiven la obligación de contribuir, ajustada a los preceptos del Código de Comercio».

Dicho texto refundido no fue modificado hasta la Ley de 16 de diciembre de 1940 de Reforma Tributaria, que establecía en el artículo 50 que «La Administración tendrá derecho de comprobar las declaraciones de los contribuyentes mediante el examen de los libros, facturas y justificantes de contabilidad del declarante. El ministro de Hacienda podrá condicionar el uso de esta facultad por vía reglamentaria»; y en el artículo 81 se especificaba que «los actos de ocultación de los impuestos citados serán sancionados con multas del tanto al tripló de las cantidades dejadas de satisfacer».

Para comprobar las oportunas obligaciones de todo lo referente a la contabilidad de las empresas y al pago del impuesto, se había creado por el Real Decreto de 19 de julio de 1915 el Cuerpo de Profesores Mercantiles dependiente del Ministerio de Hacienda que, posteriormente, por Decreto 1019/1960 de 19 de mayo, pasó a denominarse Cuerpo de Intendentes al Servicio de la Hacienda Pública, al que se le asignaban *funciones de asesoramiento de los Organismos del Estado en materias de su especialidad y, en particular, la Inspección de la Contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria, (posteriormente, inspección del Impuesto sobre Sociedades y otros impuestos que, conforme a la Ley de 26 de diciembre de 1957, sustituyen a dicha Contribución)*. Además, las cuestiones relativas a planes y coeficientes de amortización, y a verificación, análisis, normalización y planificación contable, tal como consta en su reglamento de 22 de mayo de 1969, aprobado por Real Decreto 998/1969 y derogado en virtud del Real Decreto 425/1981, de 27 de febrero, por el que se aprobó el Reglamento del Cuerpo Especial de Inspectores Financieros y Tributarios del Estado, hoy denominado Inspectores de Hacienda del Estado, que, por lo que respecta al objeto de este trabajo, debemos indicar que ya no tienen asignada de forma exclusiva, entre sus competencias, la planificación contable.

En relación con la evolución normativa, la Ley de 16 de diciembre de 1954 modificó las tarifas de la Contribución sobre Utilidades, y, por lo que respecta al objeto de este artículo, especial relevancia tuvo la Ley de 26 de diciembre de 1957, de Presupuestos Generales del Estado, que reformó completamente la forma y manera de determinar la base imponible de los impuestos sobre los beneficios empresariales, al establecer un régimen de evaluación global, como sustitutiva, según veremos, de la contabilidad.

La evaluación global de los beneficios empresariales y la regularización contable

La realidad contable de la época, regulada en el Código de Comercio y en los artículos 102 a 110 de la Ley de Sociedades Anónimas, no permitía determinar con claridad, respetando el principio de igualdad, la capacidad económica gravable de las empresas, y por ello, por la Ley de 26 de diciembre de 1957, de Presupuestos Generales del Estado, se estableció un régimen de evaluación global, basado en estudios económicos generales de cada actividad mercantil o industrial, para calcular la base imponible de los impuestos sobre el beneficio empresarial.

Aunque la evaluación global suponía, en última instancia, olvidar la contabilidad como método de cálculo del beneficio empresarial a efectos impositivos, la realidad fue muy otra porque las normas contables eran tenidas en cuenta para su correcta aplicación, ya que: i) en primer lugar, ha de resaltarse que la evaluación global era voluntaria, porque los contribuyentes podían renunciar, tributando por la contabilidad llevada conforme a la normativa del Código de Comercio; ii) en segundo lugar, la contabilidad era la base de tributación de todos los beneficios obtenidos en operaciones diferentes al de la actividad ordinaria, como, por ejemplo, plusvalías, fusiones, escisiones, etc., y también era indispensable para poderse acoger a los beneficios tributarios de los fondos para inversiones o exportaciones, iii) y, finalmente, la contabilidad también era la base probatoria de los denominados *recursos por agravio absoluto*, que permitían a los contribuyentes recurrir la base asignada, por el reparto de la evaluación global, siempre que se probara contablemente que se había obtenido un resultado inferior.

No obstante, los aspectos positivos que pudo tener la evaluación global, lo cierto es que en el año 1961 se aprueba la Ley 76/1961, de 23 de diciembre, sobre regularización de balances, para permitir la contabilización de los activos empresariales a su valor real.

Los fines de la regularización para las empresas, tal como se indica en el preámbulo de la ley, eran cuatro: «conocer los costes reales de producción; saber cuál es su beneficio auténtico; abrir el camino para su integración en otras de dimensiones económicamente racionales, y colocarlas en situación de poder negociar adecuadamente en orden a la participación de capitales extranjeros».

Así pues, hemos de convenir que el proceso de elaboración de las normas contables, antes de la creación del Instituto de Planificación Contable, debe considerarse iniciado a partir de la indicada Ley 76/1961, donde ya se plantea la necesidad de la normalización contable en el apartado 3 del artículo 30, en el que se indicaba lo siguiente:

El Ministro de Hacienda podrá disponer la adopción, con carácter obligatorio, de balances-tipo para quienes se acojan a los beneficios de la presente Ley, según los modelos oficiales que se establezcan. El proyecto de disposición correspondiente se someterá a informes sucesivos de la Organización Sindical, del Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación y del Consejo de Economía Nacional.

Texto que aparece idéntico en la disposición final 4.ª del Decreto 1985/1964, de 2 de julio, por el que se aprobó el texto refundido de dicha ley.

Sobre la comisión central de planificación contable

Las últimas disposiciones citadas sobre regularización de balances, tanto la del año 1961 como la de 1964, establecían la posibilidad de adoptar con carácter obligatorio *balances-tipo* para los sectores económicos que interesen al Ministerio de Hacienda. El 24 de febrero de 1965, se firmó la orden ministerial que regulaba la posibilidad de nombrar comisiones de trabajo para realizar los estudios previos a fin de preparar los indicados *balances-tipo* de las distintas actividades, según la rama o sector respectivo, y se constituyó la Comisión Central de Planificación Contable, que posteriormente fue modificada por la Orden de 9 de agosto de 1969, priorizando la elaboración de una norma general, enfocando los trabajos para disponer un «Plan General» y, a partir de ese documento, elaborar adaptaciones sectoriales o por actividad (equivalentes a los *balances-tipo*).

Ambas órdenes fueron derogadas por la Orden de 25 de septiembre de 1971 por la que se adapta la Comisión Central de Planificación Contable a la reorganización del Ministerio de Hacienda, establecida por el Decreto 407/1971, de 11 de marzo, para facilitar los estudios necesarios para elaborar el Plan.

Destacamos que lo sustancial de la reorganización de la Comisión Central de Planificación Contable fue la creación de la Secretaría¹, que tenía no solo la misión de redactar las actas de las reuniones, sino también la de dirigir los grupos de trabajo que se constituyeran para redactar el Plan General de Contabilidad, colaborando con la Subdirección y con las Secciones encargadas de la Planificación Contable² dentro de la Dirección General de Impuestos, denominada posteriormente Dirección General de Tributos³. En definitiva, la Secretaría era el Órgano de Coordinación Técnica de la Comisión Central de Planificación Contable, que finalmente terminó de elaborar en el año 1973 el Plan General de Contabilidad que fue aprobado por Decreto 530/1973, de 22 de febrero.

1 Como secretario de la Comisión se nombró al intendente de Hacienda Ángel Esteban Marina.

2 El subdirector y el jefe del servicio eran los intendentes de Hacienda Carlos Cubillo Valverde y Antonio Noguero Salinas.

3 El director era el inspector de los Servicios, Alfonso Gota Losada.

El plan general de contabilidad y su desarrollo

Según la Introducción del Plan, destacamos las siguientes características:

- Es un plan abierto para recoger sugerencias de empresarios y expertos, por el progreso tecnológico, industrial, financiero y jurídico.
- Es un plan flexible, con la finalidad de que empresarios y expertos elijan el modo de contabilizar, en algunos casos, determinadas transacciones con la finalidad de cumplir su «objetivo integral, o sea, la información».
- El Plan se acomoda, *en lo posible*, a las líneas generales de la planificación francesa (Plan Contable Francés de 1957), a la vez que «ha prestado especial atención... al desarrollo de los trabajos del Grupo de Estudios de Expertos Contables de la CEE».
- El Plan se sitúa en línea de transición, ya que, si bien sigue el modelo tradicional, la Comisión introdujo ciertas innovaciones impuestas por la moderna evolución del pensamiento y de la técnica contable, dando preferencia a los elementos financieros de las transacciones sobre los de orden jurídico-patrimonial, ocupándose también de las operaciones «entre empresas del mismo grupo».

El Plan, mejor dicho sus autores, trataron de evitar interferencias de «elementos extraños», como los de tipo fiscal, que pudieran condicionar el rigor como requisito de la información, como bien puede advertirse con la lectura del *apartado 8 de su Introducción*, donde se indica que «esta toma de postura no origina dificultad alguna para las empresas que deban aplicar Cuentas fiscales para reflejar determinadas operaciones, ya que podrán ubicarse en el Grupo que corresponda en armonía con las líneas que dibujan la estructura del Cuadro de Cuentas». Hemos de recordar al respecto que las interferencias de las normas fiscales en la contabilidad han sido siempre una constante, hoy felizmente superada, desde que se aprobó el Plan General de Contabilidad del año 1990 (que sustituyó al de 1973), que «proclama su autonomía respecto a la norma fiscal [...]».

También, entre otras cosas, en el apartado 1 de la disposición final séptima del Real Decreto 1643/1990 (aprueba PGC-1990) se indica que «los sujetos pasivos de los diferentes tributos y, en particular, los del Impuesto sobre Sociedades, contabilizarán sus operaciones de acuerdo con lo establecido en el Plan General de Contabilidad».

La Orden de 22 de octubre de 1975 dio las primeras normas generales sobre la aplicación del Plan General de Contabilidad indicando que debía ser voluntaria hasta que el Gobierno no dispusiera otra cosa.

Pues bien, la primera decisión tomada por la autoridad económica, en relación con esta materia, se encuentra en el artículo 20 del Decreto-ley 12/1973, de 30 de noviembre de regularización de balances, que restableció la vigencia de las anteriormente aprobadas en los años 1961 y 1964. En dicho decreto ley, se estableció que los beneficios fiscales del mismo solo podrían concederse a las empresas que voluntariamente se comprometan a aplicar el PGC del año 1973. Para facilitar a las empresas la aplicación de aquella norma, se aprobó la Instrucción sobre Regularización de Balances, por Orden del Ministerio de Hacienda de 2 de febrero de 1974. En la regla trece, que perseguía la sinceridad contable, se permitió no solo que se valoraran a precios reales todo tipo de activos, sino que también, por excepción, se permitió la incorporación de elementos no figurados en contabilidad, incluso la posibilidad de que se eliminaran las cuentas de pasivo ficticio, y, como contrapartida, en la regla segunda se estableció que todas las plusvalías de regularización que pudieran haberse contabilizado deberían incluirse en la cuenta 112 «Regularización, Decreto Ley 12/1973»; en la regla doce se establecía que dicha cuenta debería de aparecer en la contabilidad suficientemente detallada para que la administración pudiera comprobar «todos sus pormenores y la exactitud de las regularizaciones practicadas».

La segunda decisión tomada en este sentido se encuentra en el último párrafo del apartado 8.º de la Orden de 14 de enero de 1978, por la que se desarrolló la regularización voluntaria de la situación fiscal de las empresas, al disponer que «las empresas que se acojan a la presente regularización vendrán obligadas a aplicar el Plan General de Contabilidad cuando así lo disponga el Ministerio de Hacienda».

Para llevar a cabo dicha implantación, el Ministerio de Hacienda, el 14 de enero de 1980, aprobó una Orden que disponía la obligatoriedad del Plan, los principios, la forma y la estructura de las cuentas anuales y los criterios de valoración, en los ejercicios iniciados en 1981, tanto para las empresas comerciales como para las que tuvieran aprobadas las adaptaciones de sus sectores de actividad. Para las demás, se aplicaría cuando lo señalaran las normas de adaptación del Plan a cada sector.

Como ya ha podido verse, las tareas de adaptación sectorial del PGC son importantes en este orden de cosas, y ello por dos motivos. En primer lugar, porque hasta que no estén realizadas el PGC no podrá aplicarse con generalidad, y, en segundo lugar, porque son básicas para conocer el sector y para enriquecer el propio Plan, como por ejemplo ocurrió cuando se aprobaron las normas de adaptación a las empresas inmobiliarias (Orden de 1 de julio de 1980), creando la cuenta 135 «Beneficios diferidos» dentro del conjunto de capital y reservas, para recoger la posibilidad de diferimiento de los beneficios al momento de los cobros pendientes al final del ejercicio, sin perjuicio de la

aplicación del principio del devengo, ponderando razonablemente los riesgos que comportan las operaciones a plazo y la propia solvencia de los clientes.

En el apartado 11 de la Introducción al PGC, se preveía ya la elaboración de una serie de trabajos que completarían en una primera fase el proceso de normalización contable inicial de nuestro país. Por este motivo, en el año 1974 (Orden de 30 de octubre), la Comisión Central de Planificación Contable acomete el desarrollo de una serie de programas sobre las siguientes materias:

- Estudio de los grupos de sociedades y formación de los documentos consolidados.
- Desarrollo del grupo 9 relativo a la contabilidad interna.
- Adaptación del Plan a las especiales características de las empresas incluidas en el sector financiero y en otros sectores de actividad económica que lo precisen.

En dicha orden se establecía un nuevo sistema de trabajo para elaborar los distintos programas que habían de ser sometidos posteriormente a su aprobación por la Comisión Central. Al frente de cada programa existiría un director del mismo para coordinar los distintos trabajos que iban a realizarse con la colaboración de los expertos profesionales al servicio de las empresas⁴.

Instituto de Planificación Contable

La urgencia de los trabajos que se estaban realizando sobre planificación contable en la Dirección General de Tributos, la buena acogida que había tenido en la sociedad el PGC y la necesidad de que se fueran aprobando adaptaciones sectoriales hizo necesario crear un organismo independiente para el cumplimiento de sus fines, separado de los aspectos tributarios de la planificación contable.

Por ello, a través del Real Decreto 1982/1976, de 24 de agosto, se crea el Instituto de Planificación Contable en el Ministerio de Hacienda, que tendrá la consideración de servicio público centralizado, y como se decía en la Introducción, su creación tenía por finalidad «perfeccionar la información económica nacional y conseguir una superior veracidad que redunde en el mejor cumplimiento de las obligaciones fiscales», para lo que, tal y como se establecía en el artículo 2, el Instituto tendrá por objeto todo lo referente al «perfeccionamiento y actualización de la planificación contable dentro del ámbito de competencias atribuidas al Ministerio de Hacienda».

4 Al efecto, en dicha orden se nombraron directores de los programas, al inspector técnico fiscal, Joaquín Ignacio del Pozo López, y a los intendentes de Hacienda, Ángel Sáez Torrecilla y Ángel Luis González García.

La creación del Instituto, tal como se establece en la disposición final, supuso la supresión, en la Dirección General de Tributos, de todas las unidades administrativas cuyo ámbito de funciones afectaran a la planificación contable y, en particular, a la formulación de adaptaciones sectoriales; por esta razón, en la disposición adicional se establece que: «la Subdirección General de Régimen Contable de las Empresas, [...] se denominará en lo sucesivo Subdirección de Régimen de Empresas» que solo tendría a su cargo las cuestiones relacionadas con «la regularización de balances y la concentración de empresas».

En definitiva, la creación del Instituto supuso que tanto la realización de estudios e investigaciones sobre contabilidad y la planificación contable, como la elaboración de las adaptaciones sectoriales del PGC, la difusión de la contabilidad y el fomento de las publicaciones, dejarían de hacerse impulsadas por la Dirección General de Tributos y pasarían a depender de la Subsecretaría de Hacienda, y serían llevadas a cabo mediante un director, una Secretaría General y un Consejo Rector⁵.

No obstante la importancia de los trabajos encomendados al Instituto, se hizo necesario para completar y reglamentar todo lo referente a la elaboración de normas técnicas de auditoría y al ejercicio de dicha actividad, ampliar sus funciones, y, por ello, se aprobó la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, creándose el *Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas* en el que se integraba el suprimido Instituto de Planificación Contable, asumiendo todas las competencias que tenía atribuidas sobre normalización y planificación contable.

El ICAC se creó como organismo autónomo de la Administración del Estado, adscrito al entonces Ministerio de Economía y Hacienda, dependiendo de la Secretaría de Estado de Economía, hasta el año 2000, en que se separaron los Ministerios y el ICAC pasó a depender exclusivamente del Ministerio de Economía, con lo cual parece evidente que si la creación del Instituto de Planificación Contable supuso independizar la planificación contable de la Dirección General de Tributos, la creación del ICAC ha supuesto además independizarla del Ministerio de Hacienda, a fin de que sus funciones no estén interferidas por cuestiones tributarias de índole recaudatoria.

No podemos dejar de manifestar que la elaboración del primer Plan General de Contabilidad, su estructura y sus contenidos, así como sus desarrollos posteriores, han constituido una política de éxito que, adaptándose a las circunstancias de cada etapa, se prolonga durante más de medio siglo con los sucesivos planes contables.

5 El primer director nombrado fue Carlos Cubillo Valverde y el secretario general Antonio Noguero Salinas, que habían pertenecido a los órganos suprimidos en la Dirección General de Tributos.

Agradeciendo finalmente al ICAC el encargo que nos ha hecho para redactar este artículo, enviamos nuestro mejor deseo para el futuro.

Bibliografía

- Alonso Fernández, M. (1997). *Incentivos fiscales a la inversión en la reforma del Impuesto sobre Sociedades. Discurso de ingreso*. Barcelona: Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras.
- Álvarez Melcón, S. (1983). El principio contable de la imagen fiel: una introducción. En: ICAC. *Fiscalidad y contabilidad empresarial. Homenaje a Carlos Cubillo Valverde*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Amérigo Cruz, E. y Ros Amorós, F. (2023). Un recorrido histórico por la relación entre el resultado contable y el fiscal. En: J. A. Gonzalo Angulo (dir.). *50.º Aniversario del Plan General de Contabilidad. El desarrollo de la información financiera en España (1973-2023)*. ICAC.
- Bueno Campos, E. (1983). Medida de la eficiencia de la empresa en base a la contabilidad analítica. En: ICAC. *Fiscalidad y contabilidad empresarial. Homenaje a Carlos Cubillo Valverde*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Corona Romero, E. (1990). *La base imponible del impuesto sobre sociedades y la contabilidad empresarial* [Tesis doctoral, Universidad Autónoma Madrid].
- Cañibano Calvo, L. (2023). AECA y los Planes Generales de Contabilidad en España. En: J. A. Gonzalo Angulo (dir.). *50.º Aniversario del Plan General de Contabilidad. El desarrollo de la información financiera en España (1973-2023)*. ICAC.
- Cubillo Valverde, C. (1980). Notas sobre los principios contables. En: Á. L. González García (ed.). *El impuesto sobre Sociedades y el Plan General de Contabilidad* (2.ª ed.). Instituto de Planificación Contable.
- Cubillo Valverde, C. y Noguero Salinas, A. (1990). Los principios contables internacionales y en España. En: P. Alcántara y Á. L. González (coords.). *Aspectos y problemática contable del Impuesto sobre Sociedades. Tomás Millán in memoriam*. ICAC.
- González García, Á. L. y Sánchez Fernández de Valderrama, J. L. (2023). Los orígenes y el desarrollo del Plan Contable de 1973. En: J. A. Gonzalo Angulo (dir.). *50.º Aniversario del Plan General de Contabilidad. El desarrollo de la información financiera en España (1973-2023)*. ICAC.
- Gonzalo Angulo, J. Antonio y Tua Pereda, J. (1983). Principios de Contabilidad en España: influencias gubernamentales, profesionales y académicas. En: ICAC. *Fiscalidad y contabilidad empresarial. Homenaje a Carlos Cubillo Valverde*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Noguero Salinas, A. (1973). Los criterios de valoración en el Plan General de Contabilidad. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*.
- Rivero Torre, P. (2023). El análisis patrimonial y el PGC de 1973. En: J. A. Gonzalo Angulo (dir.). *50.º Aniversario del Plan General de Contabilidad. El desarrollo de la información financiera en España (1973-2023)*. ICAC.
- Rodríguez Rodríguez, A. (1983). La cifra de ventas en la empresa financiera. En: ICAC. *Fiscalidad y contabilidad empresarial. Homenaje a Carlos Cubillo Valverde*. Instituto de Estudios Fiscales.

- Sáez Torrecilla, Á. (1990). Valor neto contable. En: P. Alcántara y Á. L. González (coords.). *Aspectos y problemática contable del Impuesto sobre Sociedades. Tomás Millán in memoriam*. ICAC.
- Sánchez Fernández de Valderrama, J. L. (1989). *Normalización y planificación contable (Prólogo de Carlos Cubillo Valverde)*. Instituto de Planificación Contable.
- Sanz Gadea, E. (2016). *Impuesto sobre Sociedades: comentarios y casos prácticos* (4.ª ed.). Centro de Estudios Financieros.
- Tua Pereda, J. (1983). *Principios y normas de contabilidad*. Madrid: Instituto de Planificación Contable.
- Tua Pereda, J. y Corona Romero, E. (2023). De los principios al marco. Cinco décadas de armonización conceptual. En: J. A. Gonzalo Angulo (dir.). *50.º Aniversario del Plan General de Contabilidad. El desarrollo de la información financiera en España (1973-2023)*. ICAC.



El Instituto de Planificación
Contable (1976-1988)

El Instituto de Planificación Contable (1976-1988)

Carlos CUBILLO RODRÍGUEZ

Director del Gabinete Técnico del Tribunal de Cuentas

Leandro CAÑIBANO CALVO

Presidente de AECA

Este proyecto editorial surge al cumplirse en 2026 el 50.^º aniversario de la institucionalización en la Administración pública de la normalización contable, con la creación del Instituto de Planificación Contable (IPC), mediante el Real Decreto 1982/1976, con el objetivo de desarrollar y difundir la planificación contable en España.

He tenido la oportunidad de denominar esta época, 1976-1988, como la «era Cubillo», en una anterior publicación, como merecido homenaje a la persona que asumió su dirección durante todos esos años, por su buen hacer y por el éxito logrado en la aplicación de la normativa emanada del Plan General de Contabilidad (PGC) por parte de las empresas españolas.

Pero quién mejor que mi coautor, su propio hijo, para dejar constancia de los aspectos técnicos y humanos que alentaban al entonces director del IPC para desarrollar tan satisfactoriamente la tarea que le había sido confiada: la efec-

tiva aplicación de la normativa contable contenida en el PGC y en las normas de desarrollo a las que seguidamente nos referiremos.

Influencia de Carlos Cubillo Valverde en la planificación contable en España

La evolución vocacional y profesional de Carlos Cubillo Valverde a partir de la década de 1960 se fue decantando gradualmente a favor de la contabilidad, especialmente de la planificación contable, frente a la fiscalidad, que fue su primera fuente de inspiración como funcionario público y por la que nunca perdió el interés.

Este anhelo de un buen sistema de planificación contable para España orientó su actividad profesional hacia un método de trabajo basado en el intercambio de ideas con profesionales del sector público y del sector privado, con personas procedentes del ámbito docente e investigador y con representantes de otros países, especialmente Francia, con cuyo Ministerio de Finanzas impulsó un grupo de trabajo que resultó de enorme utilidad.

Ese modelo de debate profesional respetuoso, moderado y flexible lo llevó a definir de manera literal con las siguientes palabras:

En estas materias, como en tantas otras inherentes a las actividades humanas, la verdad concebida en términos absolutos no existe, y lo más próximo a ella se encuentra dentro de un razonable equilibrio formado por el resultado de computar, interpretar y valorar las notas positivas y negativas que presenta cada una de las posturas más o menos extremas.

En particular, daba mucha importancia a la necesidad de un buen entendimiento entre los postulados jurídicos y los contables, de manera que los profesionales de ambas disciplinas pudieran trabajar de manera coordinada y con espíritu de cooperación.

Esa fase de esfuerzo intenso y compartido cristalizó en la creación del Instituto de Planificación Contable y en la aprobación del Primer Plan General de Contabilidad en 1973, cuyas bodas de oro celebramos con mucha ilusión hace tres años.

Desgraciadamente, no podemos contar con su participación en este capítulo, como le hubiera gustado por la materia tratada y por la amistad que le unía a muchas personas vinculadas a este proyecto, pero sí aportar algunas de sus ideas por haber quedado escritas o grabadas en algunas de sus intervenciones públicas.

Lo primero que salta a la vista es la visión humanista que Carlos Cubillo Valverde tenía de la contabilidad, a la que no podía concebir como una técnica ajena a la dignidad humana (expresamente citada en el artículo 10 de la

Constitución española). La contabilidad era, en su opinión, un instrumento al servicio de la mejora de la gestión y del control económico-financieros, pero estrechamente anudado al sentir de la sociedad de cada momento, de los principios éticos comúnmente aceptados por la ciudadanía y al servicio de la seguridad jurídica de las personas.

Por otra parte, su concepción de la contabilidad la sitúa con el rango de elemento incluido entre los grandes saberes del conocimiento humano. No es un utensilio para extraer datos sin más; es una forma de ordenarlos y de darles utilidad. La contabilidad, a su juicio, no era una actividad pasiva de obtención de información y plasmación de esta, sino una actividad activa y dinámica llamada a suministrar criterio para la adopción de decisiones de gran responsabilidad. Por eso, como se nos está haciendo saber con acierto en los últimos números del Boletín de AECA, había una relación de amistad entre Luca Paccioli y Leonardo da Vinci; la contabilidad está incluida en la ecuación del humanismo.

Por otra parte, la normalización contable no podía surgir de la improvisación o de estudios superficiales, solo podía hacerse bien si se examinaba, en palabras del propio Carlos Cubillo Valverde, con el debido detenimiento: «La contabilidad está dotada de una vertiente científica digna de estudio serio y riguroso. El rigor intelectual solo es posible cuando el espíritu crítico no se detiene ante lo superficial, sino que penetra en la esencia del objeto que constituye el análisis que se realiza».

Finalmente, dejó constancia en diversos textos e intervenciones de que el profesional de la contabilidad debe estar sumergido en un proceso de formación profesional permanente:

Toda obra humana es susceptible de perfeccionamiento. Además, el propio correr del tiempo nos condiciona en un proceso de revisión de cuanto hemos hecho o pensado anteriormente. Vivimos en un mundo dominado por la investigación científica y la evolución tecnológica que imponen continuamente grandes cambios en nuestras concepciones, en nuestra organización social y en los elementos que configuran el medio en que los seres humanos estamos insertos.

Y, en este proceso de cambio, surgió el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), que tuvo la satisfacción de concebirlo en los últimos años de su vida profesional y en el que vislumbró la creciente importancia de la auditoría de cuentas, de los modelos profesionales procedentes de los Estados Unidos de América y de los retos de la modernización tecnológica.

Estaría encantado de haber podido celebrar este 50.º aniversario de la regulación contable en España, de haber podido felicitar a todas las personas que

han hecho posible el funcionamiento del ICAC y de haber podido agradecer el recuerdo hacia su persona.

Funciones del Instituto de Planificación Contable

El IPC nace con un importante patrimonio inmaterial, fruto de las tareas realizadas por la Comisión Central de Planificación Contable y materializadas en el texto del PGC de 1973, en cuya elaboración habían participado, junto con los funcionarios de Hacienda, profesionales y expertos de empresas y de sus corporaciones representativas, así como investigadores y académicos universitarios. No se trataba de elaborar un texto para la fiscalidad, sino para la mejora de la información económica, como lo prueban las funciones asignadas y acometidas por el IPC, que resumimos a continuación.

- Adaptación del PGC a los sectores de actividad económica que lo precisen.
- Perfeccionamiento y actualización de la planificación contable.
- Difusión de la planificación y de la técnica contable.

Las adaptaciones sectoriales del PGC, partiendo de que, con carácter general, mediante el PGC 1973 se captaba, representaba y medía en unidades monetarias⁶ cada uno de los actos del proceso de circulación de valores en la empresa, se trataba de acometer las particulares formas de operar en sectores concretos. De hecho, en el momento fundacional del IPC ya se había publicado la adaptación relativa a las sociedades de *leasing*, estaban prácticamente terminadas las adaptaciones correspondientes al sector eléctrico (producción, transporte y distribución) y a las sociedades de *factoring* y, en fase de programación, las adaptaciones relativas a industrias de refinería de petróleo, sociedades concesionarias de autopistas y entidades de seguros, reaseguros y capitalización. Estas adaptaciones sectoriales y las que posteriormente se fueron produciendo, habían de subordinarse a los principios emanados del PGC 1973, en aras de conseguir en todo caso una información homogénea, comparable y agregable.

En relación con el *perfeccionamiento y actualización de la planificación contable*, el IPC, considerando desde un principio que el PGC no podía ser un cuerpo estático sino dinámico y consistente con las corrientes de la época, como era la situación inflacionaria en aquellos años⁷, contempló diversas alternativas al tradicional coste histórico, consideró la evolución tecnológica y

6 Y físicas en algunos casos.

7 En 1974 y 1975, tasas del 14 % y 18 %, respectivamente.

la posible obsolescencia que esta generaba, la sustitución de infraestructuras, el cambio de localizaciones e incluso la modificación total o parcial de la actividad de las unidades productivas, acciones que, sin duda, necesitarían una respuesta contable para su adecuado reflejo en la información financiera. Dicho sea sin olvidar que también entraba en este capítulo de su agenda de trabajo la formulación de esquemas de contabilidad interna o analítica de la explotación, el establecimiento de normas técnicas sobre la consolidación de estados financieros de los grupos de sociedades y la formulación de unos principios contables de aceptación generalizada.

Al adentrarse en los aspectos relativos a la *difusión de la planificación y técnica contable*, el enfoque preconizado por el IPC fue el que posteriormente se denominó «modelo *stakeholder*»⁸, rechazando la idea de empresa como inserta exclusivamente en el interés particular e inscribiéndola en el más amplio interés nacional, en los términos manifestados por el propio Cubillo Valverde.

Una empresa pertenece de algún modo al personal que en ella trabaja, a los directivos que la gestionan, a la región en que está instalada, a la nación donde produce; lo quiera o no, la empresa se inscribe en la esfera de la utilidad pública.

La información económica que debe suministrar cada empresa sólo adquiere su sentido exacto cuando se ajusta a criterios comunes previamente definidos y cuando se expresa con el mismo lenguaje.

Habrà que erradicar definitivamente de nuestro país la idea de que la contabilidad es un coste impuesto pero innecesario y que su finalidad se limita al cumplimiento de obligaciones legales.

El Instituto tendrá que esforzarse sobre todo en lograr que la empresa explote al óptimo el PGC por considerarlo como un instrumento de gestión⁹ y no como un mero cuadro normativo.

Es de hacer notar que la perspectiva de Cubillo Valverde sobre la planificación contable y, por ende, del IPC, era de *alcance internacional*, de ahí su activa participación en el comité de «Inversión Internacional y Empresas Multinacionales» de la OCDE¹⁰, a alguna de cuyas sesiones tuve la oportunidad de acompañarle, así como los acuerdos de colaboración suscritos con los entes nacionales de normalización contable de algunos otros países, como, por ejemplo, los vecinos, Francia y Portugal; sin perjuicio de tener la mirada puesta en el

8 El término *stakeholder*, en este contexto, fue acuñado inicialmente por R. Edward Freeman en el libro *Strategic Management: A Stakeholder Approach* (1984).

9 Énfasis añadido.

10 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, con sede en París.

devenir europeo, conforme queda reflejado en su nota a la octava edición del PGC 1973, en la que decía:

Dentro de muy pocos días España ingresará como miembro de pleno derecho en la CEE. Y este hecho, sin duda de enorme importancia para nuestro país, adquiere una significación muy particular en el plano contable. Estamos en un momento crucial para el futuro de la contabilidad española. Esta tiene que internacionalizarse necesariamente¹¹.

El tránsito hacia la normativa europea exigía una nueva ley que implantase la auditoría con carácter obligatorio para las sociedades cotizadas y otras de índole financiera o de regular tamaño, así como también una importante modificación del Código de Comercio y demás leyes mercantiles. El comité asesor constituido a tal efecto en 1987, en el ámbito del Ministerio de Hacienda, estuvo presidido por Carlos Cubillo Valverde y tuve el honor de formar parte de él.

Dado que la reforma mercantil había de quedar en manos de la Comisión General de Codificación del Ministerio de Justicia, el antedicho Comité de Hacienda se centró en el proyecto de la nueva Ley de Auditoría, surgiendo opiniones diversas sobre la supervisión de dicha actividad. Finalmente, la cuestión se resolvió asignándola al nuevo Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas que la ley crearía, con lo que este quedaría a cargo de los temas contables que ya venía llevando el Instituto de Planificación Contable y, además, de la normativa de aplicación y de la supervisión de los auditores.

Finalmente, cabe señalar que el Instituto de Planificación Contable elaboró un borrador de Plan General de Contabilidad revisado, adaptado a las directivas de la CEE, el cual sirvió como base del que posteriormente sería publicado por el recién creado Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en 1990.

Contribuciones del Instituto de Planificación Contable

Básicamente estas se refirieron a los siguientes temas: adaptaciones sectoriales del PGC 1973, contabilidad analítica, cuentas anuales consolidadas y contabilidad del IVA, a los que brevemente nos referimos a continuación.

Adaptaciones sectoriales del PGC 1973. A partir del contenido de dicho PGC 1973 y del PGC para pequeñas y medianas empresas (PGC pymes) de 1974, el IPC abordó la tarea de emisión de adaptaciones sectoriales que afectaron a los siguientes conjuntos de actividad: *leasing*, empresas eléctricas, *factoring*, autopistas, siderurgia, casinos de juego, fabricación de automóviles, cementos, empresas inmobiliarias, entidades de financiación, fabricación de calzado, fabricación de textiles, entidades de seguros y centros hospitalarios.

11 Énfasis añadido.

Contabilidad analítica. El IPC consideró su desarrollo como un tema de importancia, pasando a integrarse en 1978 en el PGC 1973 como grupo 9 de su cuadro de cuentas, en cuya elaboración participó muy activamente uno de los coautores de este capítulo, junto con el profesor Bueno. El PGC 1990 eliminó toda referencia a la contabilidad analítica, argumentando que la directiva CEE hacía exclusiva referencia a las cuentas anuales, para cuya elaboración no era necesaria la contabilidad analítica¹².

Cuentas anuales consolidadas. Dirigidas a los grupos de sociedades, para cuya formulación se emitieron unas normas en 1982 (NOFCAC), inicialmente de aplicación voluntaria y que pasaron a ser obligatorias tras la incorporación de España a la CEE en 1986, con la modificación del Código de Comercio en 1989. La asignatura sobre consolidación de estados financieros, que ya impartía en la universidad uno de los coautores de este capítulo, se vio muy beneficiada, al empezar a disponer de algunos casos de grupos de sociedades españoles. También se vio beneficiada la investigación, lo que nos permitió proseguir la iniciada con anterioridad sobre los estados financieros consolidados.

Contabilización del impuesto sobre el valor añadido (IVA). En 1985, se incorporaron al propio texto del PGC 1973 las cuentas y códigos que deberían utilizarse para registrar contablemente dicho impuesto por las empresas, a partir de su entrada en vigor, tras la incorporación de nuestro país a la CEE.

Con la regulación contable antedicha, se fue preparando el terreno para que, al producirse la integración de España en la Comunidad Económica Europea en 1986, nuestro país se encontrara mínimamente preparado para asumir los cambios que, en el orden contable, era necesario realizar, los cuales se materializaron en los años siguientes.

Repercusión de la regulación contable en la profesión, la docencia y la investigación

El propio director del Instituto de Planificación Contable, Carlos Cubillo Valverde, dejó constancia escrita de la repercusión de la regulación contable en la profesión, la docencia y la investigación, dejando claro que el PGC y sus desarrollos no eran cosa exclusiva de los funcionarios de Hacienda, sino que se había contado con las opiniones y criterios de profesionales cualificados, procedentes del ámbito empresarial, de los colegios profesionales y de la universidad. Se había logrado llevar adelante esta obra con la cooperación de todos ellos, lo que sin duda facilitó su rápida difusión y aplicación.

12 Siendo cierto lo anterior, el ICAC podría haber seguido publicando como separata el texto de la contabilidad analítica, facilitando con ello las prácticas de contabilidad de gestión que ya habían empezado a implantar numerosas empresas.

La *profesión contable* creció en número y en competencia de sus integrantes; por dicha razón, AECA se planteó identificar con rigor un colectivo profesional altamente cualificado en contabilidad e información financiera, ofreciendo una fuente de información pública de utilidad para estimular el mercado de servicios profesionales en nuestro país. Creó la acreditación profesional de «Experto Contable ECA», basada en el reconocimiento de méritos, para generar la adecuada confianza en los receptores de los citados servicios profesionales. A esta le han seguido otras acreditaciones.

La *docencia universitaria* se benefició en alto grado con la existencia del PGC, ya que, sin perjuicio de la libertad de cátedra, se armonizaron los conceptos contables básicos y se normalizaron los criterios de valoración al asumir los del PGC. Los libros de texto de contabilidad publicados son buena muestra de la penetración del PGC 1973, sirviendo de ejemplo las numerosas ediciones de aquel del que fue autor uno de estos coautores, así como las de los libros de prácticas y cuestiones que le siguieron, contando con la colaboración del profesor José Antonio Gonzalo.

La *investigación contable* cobró un vigor desconocido hasta ese momento, incrementándose fuertemente el número de publicaciones originadas por la emergencia de la regulación contable, no solo por el análisis crítico de sus tecnicismos, sino también por la comparabilidad intertemporal, interempresarial e internacional, que permitía la realización de trabajos empíricos, así como la participación en proyectos de investigación europeos (CEE), dando lugar a varias publicaciones sobre regulación contable comparada. A este respecto, conviene tener presente la creación de la Central de Balances del Banco de España en 1984, que, a partir de esa fecha, permitió ir disponiendo de la información económico-financiera de las empresas no financieras españolas.

En suma, los efectos de la regulación contable sobre la profesión, la docencia y la investigación contable supusieron un antes y un después; todo lo ocurrido en dichos ámbitos, a partir de los años de referencia, ha supuesto un importante desarrollo, impulsado adicionalmente con las reformas que supuso la incorporación de España a la CEE: reconocimiento oficial de la profesión de auditor de cuentas, publicidad de las cuentas anuales mediante su depósito en el Registro Mercantil, creación por AECA de la figura del «Experto Contable Acreditado» (ECA®), mayor especialización sobre temas contables en las facultades de Economía y Empresa, máster en Contabilidad y Auditoría como titulación universitaria superior, proyectos de investigación contable de orden europeo con participación de grupos españoles.

Sirva todo lo expuesto como colofón de este capítulo dedicado al IPC (1976-1988), considerando que los hechos sucintamente descritos en este trabajo supusieron el pilar sobre el que se ha asentado todo el ulterior desarrollo contable en España. Con nuestro permanente recuerdo a la persona de Carlos Cubillo Valverde, ponemos el punto final al tema.

La integración europea y la reforma contable

Antonio GÓMEZ CIRIA

Presidente del ICAC (1996-2000)

Introducción

España se incorporó a la Comunidad Económica Europea el 1 de enero de 1986 tras la firma del Tratado de Adhesión el 12 de junio de 1985 y, como consecuencia de dicho tratado, adquirió el compromiso de incorporar al ordenamiento jurídico interno las directivas de la Comunidad Económica Europea (CEE), con el objeto de facilitar el desarrollo del mercado interior mediante la libre circulación de personas, bienes, servicios y capitales.

La adaptación del derecho mercantil se llevó a cabo, principalmente, mediante la aprobación de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas y la Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma parcial y adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades, originando profundos cambios en el Código de Comercio, en la Ley de Sociedades Anónimas, en el funcionamiento del Registro Mercantil y, en consecuencia, en la regulación contable de las sociedades.

La armonización contable en la Comunidad Económica Europea

En el proceso de aprobación de las directivas contables, se tuvo en consideración la situación de partida de la regulación de la información financiera en cada uno de los países miembros de la CEE, pudiendo afirmar que existían dos modelos claramente diferenciados: el continental y el anglosajón. El modelo anglosajón estaba orientado, fundamentalmente, a la regulación de la información que deberían recibir los inversores y financiadores, mientras que el modelo continental estaba orientado a la protección de los acreedores.

Las directivas contables debían realizar las mejoras necesarias en cada modelo para conseguir la armonización y, al mismo tiempo, debían tener en consideración la cultura financiera de cada Estado miembro con el objeto de facilitar su aplicación. Esta es una de las razones por las que se admitió que las directivas permitieran diferentes opciones para el registro e información sobre una misma transacción económica.

Siguiendo a Giner y Mora (2001), es relevante matizar el significado de dos términos frecuentemente utilizados en el ámbito internacional: normalización y armonización. La normalización supone la uniformidad en las normas de todos los países que participan en el proceso y la armonización significa la reconciliación de los diferentes enfoques contables y permite requerimientos distintos siempre que no entren en conflicto. Los Estados miembros, en el momento de adaptar las directivas contables al ordenamiento jurídico interno, pueden decidir entre las diferentes opciones de estas, avanzando en el proceso de armonización contable dentro de la CEE.

Este fue el primer paso y, como se indicará posteriormente, la CEE (actualmente UE) no renuncia al objetivo de conseguir la normalización contable.

En el momento de la incorporación de España a la CEE, estaba en vigor el Plan General de Contabilidad aprobado en el año 1973, que tenía importantes limitaciones entre las que se destaca la gran influencia de la normativa fiscal, la ausencia de principios contables y el carácter voluntario de su aplicación, dado que solo era obligatorio para las empresas que se habían acogido a la actualización de balances o utilizaban una adaptación sectorial. No obstante, constituyó una base adecuada para la adopción de las directivas contables, ya que estaba inspirado en la legislación francesa y Francia fue uno de los países que participó en la elaboración de las directivas.

La trasposición de las directivas al ordenamiento jurídico español no era solamente una exigencia legal, sino que era una necesidad para favorecer la internacionalización del tejido empresarial español, dado que permitía presentar una información económico-financiera basada en un conjunto normativo aceptado dentro de la CEE y otorgaba seguridad jurídica a las empresas.

La reforma del derecho contable en España por la trasposición de las directivas contables

Con la aprobación del Plan General de Contabilidad de 1990 como desarrollo de la Ley 19/1989, se produjo un gran cambio en la información económico-financiera. El plan de 1990 continuó con la estructura contable del plan de 1973 e introdujo cambios muy importantes, entre los que pueden citarse los siguientes: i) su carácter obligatorio para las sociedades que tengan limitada la responsabilidad de sus socios; ii) el objetivo de que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa; iii) el desarrollo de los principios contables, y iv) el desarrollo de las normas de valoración. También es conveniente remarcar la importancia de la memoria para la correcta interpretación de las cuentas anuales cuyo contenido se desarrolla en el Plan General de Contabilidad, además de la indicación en la legislación mercantil de que las cuentas anuales están compuestas por el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria, que forman una unidad.

Como se refleja en varios estudios académicos, el Plan General de Contabilidad de 1990 fue muy bien recibido por todos los agentes económicos y sociales, así como por la profesión contable, auditores, el mundo académico, administraciones públicas, inversores, financiadores y terceros interesados en la información económico-financiera de las empresas. Los principales motivos para esta reacción fueron dos: i) la necesidad de normalizar la elaboración de la información económico-financiera con criterios similares a los de otros países de la Comunidad Económica Europea facilitando la internacionalización de las empresas, y ii) la participación en su elaboración de los profesionales de contabilidad y auditoría, así como las asociaciones empresariales, además de AECA y de las corporaciones representativas de los auditores externos. Por lo tanto, se puede afirmar que se tuvieron en consideración dos fuentes para la elaboración del Plan General de Contabilidad de 1990: una externa, originada por los compromisos adquiridos en el Tratado de Adhesión de España a la Comunidad Económica Europea, y la otra interna, representada por los agentes citados con anterioridad que reflejaban la cultura económico-financiera existente en la sociedad española. La combinación de estas dos fuentes ha sido tradicional en todos los cambios relevantes que se han producido en el derecho contable en España, ya que estaba presente en la elaboración del Plan General de 1973 y lo ha estado en sus grandes cambios posteriores, pudiendo citar como ejemplo la colaboración de estos agentes en la elaboración del 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* del año 2002).

Otros tres aspectos relevantes de la reforma mercantil que influyeron de una forma muy relevante en el incremento de la calidad de la información económico-financiera fueron: i) la obligación de formular cuentas anuales consolidadas

a los grupos de sociedades de determinado tamaño, con independencia de la obligación de formular las cuentas anuales individuales; ii) la necesidad de que las cuentas anuales fuesen sometidas a la revisión por un profesional independiente de conformidad con la Ley de Auditoría de Cuentas, y iii) la publicidad de las mismas al establecer la obligación de su depósito en el Registro Mercantil.

En el año 1982, tomando como referencia la legislación internacional, el Instituto de Planificación Contable publicó una norma técnica para la elaboración de las cuentas anuales consolidadas que fue utilizada por los grupos de sociedades que consideraron conveniente elaborar las cuentas anuales consolidadas dado que la misma no era de aplicación obligatoria. La existencia de esta norma facilitó a las empresas la aplicación del Decreto 1815/91.

La aprobación de la Ley de Auditoría de Cuentas introdujo la obligación de someter a auditoría las cuentas anuales de determinadas sociedades, regulando, entre otros aspectos, el acceso al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, las incompatibilidades, la formación continua, la obligación de independencia, el proceso para la aprobación de las normas técnicas de auditoría, la supervisión pública del trabajo de los auditores de cuentas y su régimen sancionador. El establecimiento de esta verificación contribuyó de manera muy significativa al incremento de la calidad de la información.

El acceso de terceros a las cuentas anuales y al informe de auditoría se facilitó mediante el establecimiento de la obligación de que estos documentos fuesen depositados en el Registro Mercantil. De esta forma, se conseguía el objetivo de que la información de las empresas estuviese accesible para todos los agentes interesados en la misma (acreedores, inversores, financiadores, trabajadores, administraciones públicas, etc.).

La armonización contable: una nueva estrategia de cara a la armonización internacional

Las directivas contables han contribuido a armonizar los principios contables y normas de valoración empleados en la elaboración de las cuentas anuales individuales y consolidadas dentro de la Unión Europea, aumentando la calidad de la información y su comparabilidad, a pesar de las distintas opciones permitidas en las mismas, mejorando la información en las operaciones transfronterizas y permitiendo el reconocimiento mutuo de esta información por las bolsas de valores dentro de la Unión Europea.

En esa época, las grandes empresas europeas necesitaban acceder a los mercados internacionales de capitales para continuar creciendo y las que accedían a cotizar en la Bolsa de Nueva York se veían obligadas a presentar el formulario 20-F consistente en una conciliación entre los estados financieros elaborados con el marco contable europeo y los principios de contabilidad generalmente

aceptados en los Estados Unidos (US GAAP), que presentaban, en algunos casos, diferencias notables. Por ejemplo, en el año 1993, cuando Daimler-Benz elaboró el formulario 20-F pasó de obtener un beneficio de 615 millones de marcos a una pérdida de 1839 millones de dólares (como consecuencia de la aplicación de distintos criterios en el cálculo de pasivos por pensiones, impuestos diferidos, provisiones, etc.), lo que originó confusión y desconfianza entre los inversores con relación a la información económico-financiera y se preguntaban qué modelo contable reflejaba mejor la verdadera situación de la sociedad. Esta situación era una desventaja competitiva para las empresas europeas y cada vez era mayor el número de empresas que tenían que enfrentarse a este problema.

La UE era consciente de que las directivas no brindaban soluciones a todos los problemas de los años noventa, que algunos temas no estaban abordados en las directivas y otros se resolvieron con la inclusión de opciones o fórmulas con diferentes interpretaciones.

Para resolver esta situación, debía establecerse un marco normativo de mayor calidad que permitiera conseguir que la información económico-financiera fuese aceptada en todos los mercados de capitales y la solución debía ser compatible con la legislación de la UE.

La UE analizó las siguientes alternativas:

La primera consistía en excluir a las grandes empresas cotizadas del ámbito de aplicación de las directivas. Sin embargo, esta solución requería una profunda modificación de la normativa comunitaria y rompía la estrategia de armonización contable dentro de la UE.

La segunda alternativa era alcanzar un acuerdo de reconocimiento mutuo con EE. UU. No obstante, esta opción resultaba poco viable dado que las cuentas anuales elaboradas con los US GAAP ya eran reconocidas en la UE a pesar de que el acceso de las empresas europeas a los mercados de capitales de EE. UU. requiriera el formulario de conciliación.

Una tercera posibilidad consistía en revisar en profundidad las directivas contables, reduciendo las opciones permitidas, regulando las nuevas transacciones económicas y estableciendo un procedimiento ágil de actualización. Sin embargo, este proceso requería largos períodos de negociación y aprobación.

También se planteó la creación de un órgano europeo de normalización contable. Esta alternativa presentaba grandes inconvenientes, ya que el desarrollo de un nuevo marco normativo requería mucho tiempo y la mayoría de los Estados miembros habían expresado sus reservas respecto a la creciente influencia de las normas internacionales de contabilidad.

Finalmente la Comisión optó por proponer que los Estados miembros, a través del Comité de Contacto previsto en el artículo 52 de la cuarta directiva, ana-

lizaran, de forma prioritaria, la compatibilidad de las normas internacionales de contabilidad (NIC) emitidas por el International Accounting Standards Committee (IASC) con las directivas contables y que cada Estado miembro hiciera lo mismo con su legislación nacional, dado que una norma internacional puede estar conforme con la directiva pero no estarlo con la opción elegida por el Estado miembro en su trasposición a la legislación local.

El estudio concluyó indicando que existía una elevada compatibilidad entre ambos marcos normativos y que las diferencias detectadas eran limitadas, pudiendo subsanarse mediante modificaciones específicas de las directivas o de las propias normas internacionales de contabilidad.

Estas conclusiones representaron un punto de inflexión en la estrategia europea de armonización contable, al abrir la puerta a la utilización de las NIC dentro de la Unión Europea.

El acuerdo entre el IASC y el IOSCO

El IASC también tenía el objetivo de conseguir la armonización contable internacional y, para ello, consideraba necesario desarrollar un conjunto de normas contables de calidad que fuesen aceptadas por los principales mercados financieros. Con esta finalidad, en 1995, se alcanzó un acuerdo entre el IASC y el IOSCO (International Organization of Securities Commissions).

El IASC se comprometía a desarrollar un plan de trabajo consistente en la revisión de las normas actuales y aprobación de otras nuevas de alta calidad que cubrieran las principales áreas de la información financiera y el IOSCO se comprometía a recomendar a sus miembros que se aceptasen las NIC para las emisiones internacionales de valores, las cotizaciones bursátiles transfronterizas y la captación de capitales en los mercados internacionales, con la condición de que el nuevo marco normativo alcanzase la calidad exigida por los reguladores de los mercados financieros.

El IOSCO participó activamente en el proyecto como observador y supervisó su desarrollo. En diciembre de 1998, se concluyó la elaboración del grupo básico de normas contables y, en el año 2000, el IOSCO recomendó formalmente la utilización de las NIC para operaciones internacionales en los mercados de capitales.

La nueva estrategia europea para la armonización financiera

La Comisión apoyó esta iniciativa y, tras los acuerdos alcanzados en el Consejo Europeo de Lisboa, publicó la comunicación denominada «La estrategia de la UE en materia de información financiera: el camino a seguir» remarcando la importancia de un mercado de capitales eficiente y transparente para estimular el crecimiento y el empleo en la UE, considerando que se requiere una

urgente actuación en el ámbito de la información financiera para aumentar la comparabilidad de los estados financieros.

La Comisión se comprometió a presentar una propuesta formal antes de finales del año 2000 para que todas las sociedades cotizadas de la UE pudieran elaborar las cuentas consolidadas de conformidad con las NIC a partir del año 2005. Los Estados miembros podrían ampliar la aplicación de las NIC a la elaboración de las cuentas consolidadas de los grupos de sociedades que no coticen en bolsa y a las cuentas individuales. La propuesta también contemplaba el desarrollo de un procedimiento europeo de aceptación de las NIC (*endorsement mechanism*) con el objetivo de garantizar el cumplimiento de dos condiciones: i) la compatibilidad entre el derecho de la UE y las NIC, y ii) la confirmación de que las NIC representan una base apropiada para la información financiera de las sociedades de la UE.

De esta propuesta conviene resaltar los siguientes aspectos:

- La UE consideraba conveniente aceptar las normas contables aprobadas por una institución privada, aunque su aplicación se limitaba a la elaboración de las cuentas consolidadas de las empresas cotizadas y habían sido previamente filtradas para garantizar su compatibilidad con la normativa de la UE.
- Se rompía la uniformidad interna con relación a las cuentas consolidadas entre las empresas cotizadas y no cotizadas.

En el año 2001, el IASC se transformó en el IASB (International Accounting Standards Board), que es un órgano independiente regido por una fundación y que cuenta con órganos técnicos y administradores encargados de confeccionar el presupuesto y conseguir la financiación, tiene aprobado un procedimiento formal de elaboración, discusión y aprobación de las normas e interpretaciones y se coordina con los organismos emisores de normas, incluyendo la Comisión de la Unión Europea, que goza de una posición de observador. Desde ese momento, las nuevas normas emitidas comenzaron a denominarse Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF o IFRS), mientras que las normas aprobadas anteriormente por el IASC conservaron la denominación de Normas Internacionales de Contabilidad (NIC o IAS).

Como consecuencia del proceso de convergencia entre las directivas contables y las NIC/NIIF, se produjo la aprobación de la Directiva 2001/65/CE, que permite la valoración de determinados instrumentos financieros a valor razonable y consigue que las directivas contables sean compatibles con la norma internacional de contabilidad relativa al reconocimiento y valoración de instrumentos financieros, resolviendo el principal problema de compatibilidad entre las NIC/NIIF y las directivas contables.

Finalmente, la aprobación de la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad en la UE se realizó a través del Reglamento 1606/2002, que es aplicable para la elaboración de las cuentas anuales consolidadas de las empresas europeas cotizadas para los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2005.

En el artículo 3 del citado reglamento, se indica que solo podrán adoptarse aquellas normas que no sean contrarias al principio de imagen fiel, favorezcan el interés público europeo y cumplan los requisitos de comprensibilidad, pertinencia, fiabilidad y comparabilidad de la información financiera necesarios para la toma de decisiones en materia económica y para evaluar la gestión de la dirección.

En consecuencia, con la aprobación de este reglamento se consigue la normalización de la información económico-financiera para las cuentas consolidadas de todas las empresas de la UE admitidas a cotización, lo que plantea, en cada Estado miembro, un nuevo problema de compatibilidad de las normas locales (aplicables en la elaboración de las cuentas individuales de las empresas cotizadas y del resto de empresas) y las normas internacionales de contabilidad aceptadas por la UE. Debe destacarse que todos los Estados miembros de la UE están teniendo en consideración las NIC/NIIF como fuente para la actualización de la normativa interna y, de esta forma, de manera progresiva se produce un acercamiento entre la normativa local y las NIC/NIIF, con la ventaja de tener en consideración la cultura financiera de cada país y su compatibilidad con la normativa fiscal. Este camino será largo, pero su avance progresivo y continuo reducirá las diferencias entre los marcos normativos locales y las NIC/NIIF, con la expectativa de que se alcance la normalización contable cuando las cuentas individuales de las empresas cotizadas y del resto de empresas se elaboren con un marco normativo congruente con el de las NIC/NIIF.

Resulta relevante señalar que, en este proceso de convergencia hacia la aceptación de las NIC/NIIF, la Securities and Exchange Commission (SEC) en diciembre de 2007 aceptó la información económico-financiera elaborada de conformidad con las NIC/NIIF sin la obligación de cumplimentar el formulario 20-F de conciliación.

Conclusión

El proceso de armonización contable europeo ha sido largo y gradual. Iniciado con la aprobación de las directivas contables durante las décadas de 1970 y 1980, permitió reducir las diferencias existentes entre los sistemas contables nacionales y mejorar la calidad de la información financiera. Sin embargo, la creciente internacionalización de los mercados de capitales evidenció las limitaciones de un modelo basado exclusivamente en la armonización dentro de los países de la UE.

La adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad mediante el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 supuso un cambio trascendental, al introducir un verdadero proceso de normalización para las cuentas consolidadas de las sociedades cotizadas europeas a partir de 2005.

A cada Estado miembro le corresponde la regulación de las cuentas anuales individuales de las empresas cotizadas y del resto de las empresas y se conseguirá alcanzar el objetivo de normalización de la contabilidad cuando las normas locales de cada Estado miembro también sean compatibles con las normas internacionales de contabilidad (NIC/NIIF).

Bibliografía

- Cañibano, L. (1993). La reforma contable en España. *Contaduría Universidad de Antioquía* (21-22), pp. 169-187.
- Cañibano, L. y Gisbert, A. (2007). El proceso de armonización contable internacional, la estrategia europea y la adaptación de la normativa contable en España. *Contaduría Universidad de Antioquía* (51), pp. 11-40.
- Cea García, J. L. (1990). Revisión panorámica de los modelos de cuentas anuales en el Plan General de Contabilidad de España (PGCE). *Revista Española de Financiación y Contabilidad* (63), pp. 401-423.
- Comisión Europea (1995). *Armonización contable: una nueva estrategia de cara a la armonización internacional*. Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo. COM 95 (508) ES.
- Comisión Europea (2000). *La Estrategia de la UE en materia de información financiera: el camino a seguir*. COM (2000) (pp. 359 y ss.).
- Comunidad Económica Europea (1978). Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L 222, de 14 de agosto de 1978.
- Comunidad Económica Europea (1983). Séptima Directiva 84/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas consolidadas. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L 193, de 18 de julio de 1983.
- Condor López, V. (1993). El impacto de las directivas comunitarias en la legislación contable española: especial referencia a los grupos de sociedades. *Revista de Relaciones Laborales* (1), pp. 9-26.
- Cubillo Valverde, C. (1987). La contabilidad y la consolidación de las directrices de las comunidades europeas. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* (53), pp. 425-436.
- Cubillo Valverde, C. (1990). La reforma contable en España. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* (63), pp. 301-315.
- Directiva 2001/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de septiembre de 2001, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE y 86/635/CEE en lo que se refiere a las normas de valoración aplicables en las cuentas anuales y consolidadas de determinadas formas de sociedad, así como de los bancos y otras

- entidades financieras. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L 283/28, de 27 de octubre de 2001.
- Giner, B. y Mora, A. (2001). El proceso de armonización contable en Europa. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 30(107), pp. 103-128.
- Gonzalo Angulo, J. A. (2014). La reforma contable española de 2007: un balance. *Revista de Contabilidad*, 17(2), pp. 183-200.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (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*. ICAC.
- Paniagua Gil, J. (1990). El derecho español de sociedades y la Europa Comunitaria. Una reflexión sobre los cambios en el ordenamiento de las sociedades mercantiles. *Revista de Fomento Social* (180), pp. 401-417.
- Parlamento Europeo y Consejo (2002). Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de las normas internacionales de contabilidad. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L 243, de 11 de septiembre de 2002.
- Van Hulle, K. (1999). Una estrategia contable para Europa. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* (100), pp. 461-473.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (1988-actualidad)

La Ley de Auditoría de Cuentas (1988)

Ricardo **BOLUFER NIETO**

Presidente del ICAC (1988-1996)

El próximo 24 de agosto se cumple el 50.^º aniversario del Real Decreto 1982/1976, que creaba el Instituto de Planificación Contable (IPC), artífice de la normalización contable y origen del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Con este motivo, los presidentes del ICAC y de AECA han proyectado una obra conmemorativa y han tenido la cortesía de invitarme a participar en ella para tratar el tema: «Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas» (LAC 1988).

Hablar de la LAC 1988 no tiene sentido sin enmarcarla en la llamada «reforma mercantil», que se realizó a finales de los años ochenta del siglo pasado y en la que tuve el honor de participar activamente junto con los funcionarios y profesionales que me acompañaron en este reto. En este punto me gustaría mencionar a los subdirectores que en estos primeros años formaron parte esencial del ICAC: Rufo López, José Juan Blasco, Enrique Corona, Marta Fernández, Eduardo Amérigo, Purificación Grajal, Enrique Ortega, Alfonso Villanueva, Cándido Gutiérrez. Ellos, junto con los funcionarios que nos acompañaron en este proceso de reforma, tienen mi reconocimiento y están en mi memoria.

La «reforma mercantil» regulaba de forma pormenorizada y exhaustiva la presentación, valoración, publicidad y control de las cuentas anuales y el conjunto normativo que la desarrolló estaba constituido, en orden cronológico, por las siguientes disposiciones: Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas; Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores; Ley 26/1988, de 29 de julio, de disciplina e intervención de entidades de crédito; Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las directivas de la CEE en materia de sociedades; Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, que aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas; Real Decreto 1597/1989, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil; Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley de Auditoría; Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad; Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas.

La «reforma mercantil» supuso una profunda transformación en la consideración de la transparencia y la fiabilidad de la información económico-financiera que tienen que suministrar las empresas al conjunto de la sociedad, pero no fue solo jurídica, sino que supuso un cambio en la cultura y en la práctica de la empresa española y de los profesionales que se mueven en su entorno.

Este nuevo marco jurídico se sustentaba en dos causas fundamentales. La primera recogía la profunda transformación producida por el mundo empresarial español en los años sesenta y setenta del siglo pasado y que significó una importante modificación de las características económicas y sociales predominantes en la actividad económica. El concepto patrimonialista de la empresa, según el cual el único que tenía interés en su funcionamiento era el accionista, al que había que rendir cuentas, se vio desbordado por la integración en la estructura empresarial de una pluralidad de grupos heterogéneos interesados, casi tanto como los propios accionistas, en la actividad de esta (trabajadores, proveedores, financiadores, etc.).

La segunda causa venía de la integración de España en la CEE, que provocaba, por un lado, la aceleración del cambio cualitativo señalado anteriormente y, por otro, obligaba a armonizar nuestra legislación mercantil a la normativa comunitaria.

Frente a la opacidad existente hasta el año 1990, las empresas y los auditores han sido capaces de avanzar significativamente en la transparencia y fiabilidad de la información que se suministra.

Mi participación en la llamada «reforma mercantil» fue muy intensa, con la excepción de la propia LAC 1988, que fue aprobada el 12 de julio de 1988, mientras que mi nombramiento como presidente del ICAC se produjo en octubre.

Estructura del ICAC y la LAC 1988

La disposición final segunda de la LAC 1988 suprime el Instituto de Planificación Contable y crea el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas como organismo autónomo de carácter administrativo y le otorga, además de las competencias contenidas en la propia LAC 1988, las de normalización contable que tenía el Instituto de Planificación Contable.

El IPC, debido fundamentalmente a su director Carlos Cubillo Valverde, tenía un prestigio enorme en materia de normalización contable, pero contaba con una estructura insuficiente. Los medios personales y materiales eran exiguos para poder afrontar las atribuciones que le daba la LAC 1988.

Por lo tanto, la primera tarea fue conseguir una organización acorde con las nuevas necesidades; para ello, elaboramos una nueva estructura que se desarrolló en el Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto y la estructura orgánica del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

En el artículo 2.º de esta disposición se establecen las funciones del ICAC que, de forma resumida, son:

1.ª) elaboración de una propuesta del Plan General de Contabilidad; 2.ª) establecimiento de los criterios de desarrollo de aquellos puntos del Plan General de Contabilidad y de sus adaptaciones sectoriales que se estimen convenientes; 3.ª) el perfeccionamiento y la actualización permanentes de la planificación contable y de la actividad de auditoría de cuentas; 4.ª) el control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas (controles técnicos de las auditorías de cuentas y ejercicio de la potestad sancionadora); 5.ª) establecimiento de un Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC); 6.ª) la creación y el mantenimiento del *Boletín del Instituto*; 7.ª) la determinación de las normas básicas que habrán de seguir los exámenes de aptitud profesional que realicen las corporaciones profesionales de derecho público, así como la aprobación de las respectivas convocatorias; 8.ª) el control, vigilancia y custodia de las fianzas a constituir por los auditores de cuentas; 9.ª) la homologación y publicación, en su caso, de las normas técnicas de auditoría, elaboradas por las corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen auditoría de cuentas; 10.ª) realización y promoción de las actividades de investigación, estudio, documentación, difusión y publicación necesarias para el desarrollo y perfeccionamiento de la normalización contable y de la actividad de auditoría de cuentas; 11.ª) la coordinación y cooperación técnica en materia contable y de auditoría de cuentas, con los organismos internacionales y, en particular, con la CEE, así como con los nacionales, ya sean corporaciones de derecho público o asociaciones dedicadas a la investigación.

En los artículos 3.º, 4.º y 5.º de este real decreto se concretan los órganos rectores del ICAC y sus respectivas competencias. En concreto son: el presidente y el Comité Consultivo del ICAC; asimismo, se establecen dos comisiones para el mejor desarrollo de las funciones de asesoramiento encomendadas al Comité: la Comisión de Auditoría y la Comisión de Contabilidad. El Comité Consultivo está compuesto por el presidente y por diez vocales, de los cuales cuatro serán propuestos por el Ministerio de Economía y Hacienda y seis, a propuesta de las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas y expertos contables. El real decreto obligaba a someter al informe del Comité Consultivo todos aquellos asuntos relacionados con las siguientes materias: convocatorias y normas de acceso de auditores; normas técnicas de auditoría; los criterios de desarrollo de aquellos puntos del PGC y de las adaptaciones sectoriales del mismo que se estimen convenientes para la correcta aplicación de dichas normas; propuestas de modificaciones legislativas o reglamentarias en relación con el perfeccionamiento y la actualización permanentes de la planificación contable y de la actividad de auditoría de cuentas; las adaptaciones sectoriales del PGC; la imposición de sanciones a los auditores de cuentas por infracciones graves.

Por último, este real decreto, en el artículo 6.º, establece la estructura orgánica del ICAC con las siguientes subdirecciones generales: Secretaría General, Subdirección General de Normalización y Técnica Contable, Subdirección General de Normas Técnicas de Auditoría, Subdirección General de Control Técnico. También concreta las competencias de cada una de ellas.

El real decreto se publicó en el *BOE* el 31 de marzo de 1989 y entró en vigor el 1 de abril de 1989 y se puede decir que se ha mantenido vigente durante los 37 años de vida del ICAC, con la excepción contenida en el «Real Decreto 1784/2000, de 27 de octubre», que permite que para el nombramiento de presidente del ICAC no sea precisa la condición de funcionario.

Junto al desarrollo normativo y práctico de esta estructura tuvimos que atender el problema derivado de la disposición transitoria primera que permitía la inscripción en el ROAC a quienes a la fecha de entrada en vigor de la ley cumplieran los requisitos establecidos en su artículo 7, sin necesidad de examen de aptitud profesional, para cumplir con este precepto en el plazo de nueve meses desde el 16 de julio de 1988, fecha de entrada en vigor de la ley. En ese periodo se resolvieron las 56 000 solicitudes presentadas para acceder al registro; se admitieron en el ROAC del orden de 14 000, de los cuales se incorporaron posteriormente 3500 como ejercientes o ejercientes por cuenta ajena; también tuvimos que contestar a la infinidad de recursos que se presentaron por denegarles la inscripción. Quiero señalar que, en la actualidad, con muchísimos más trabajos de auditoría de los que se realizaban antes de la ley de 1988, hay inscritos en el ROAC del orden de 21 000 profesionales de los que 5000 son ejercientes o ejercientes por cuenta ajena.

Ley de Auditoría de Cuentas de 1988 (LAC 1988)

La LAC 1988 trasponía a nuestra legislación la «VIII Directiva del Consejo (84/253/CEE), relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables» y forma parte sustancial de la llamada «reforma mercantil» en cuanto que establece el marco jurídico relativo a quién debe efectuar el control y cómo debe hacerlo de la información económico-financiera que tienen que suministrar las empresas, fundamentalmente a través de las cuentas anuales. Tal y como señala la exposición de motivos de la LAC 1988:

La auditoría de cuentas es, por lo tanto, un servicio que se presta a la empresa revisada y que afecta e interesa no sólo a la propia empresa, sino también a terceros que mantengan relaciones con la misma, habida cuenta que todos ellos, empresa y terceros, pueden conocer la calidad de la información económico-contable sobre la cual versa la opinión emitida por el auditor de cuentas.

La LAC 1988 estaba dividida en cuatro capítulos, constaba de veintidós artículos, cuatro disposiciones adicionales, cinco disposiciones transitorias, cinco disposiciones finales y una disposición derogatoria. En ellas se recogían el concepto de la actividad de auditoría de cuentas, las normas que regulan el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, el acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), el régimen de incompatibilidades y el de responsabilidad de los auditores de cuentas en el ejercicio de su actividad, el régimen sancionador, la creación y competencias del ICAC, la enumeración de las empresas o entidades que deberán someterse a la auditoría de cuentas, el régimen de inscripción inicial en el ROAC y se concretan los principios y normas contables que necesariamente deberán utilizarse en el ejercicio de la actividad auditora.

En octubre de 1988, una vez aprobada y publicada esta ley, me encontré que recibía fuertes críticas a la misma por parte de los profesionales y de sus respectivos colegios (Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Registro General de Auditores dependiente del Consejo General de Colegios de Economistas de España, Registro Oficial de Auditores dependiente del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España), que, por cierto, en la ley no se concretaban: esta se refería simplemente a corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas. Es en el reglamento de la ley donde se concretan estas corporaciones.

Las principales críticas versaban sobre cuestiones tan importantes como las siguientes: a) el concepto de auditoría; b) el intervencionismo de la administración a través del ICAC; c) la obligación de la rotación de los auditores; d) la ruptura del secreto profesional. De hecho, se planteó un recurso de inconstitucionalidad contra la ley, que no prosperó.

a) El concepto de auditoría de cuentas

La primera crítica provenía de no saber el alcance de la actividad que estaba regulando la LAC 1988 en su artículo 1.º, apartado primero: «Se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de documentos contables, siempre que aquella tenga por objeto la emisión de un informe que pueda tener efectos frente a terceros». Entendían que esta definición podría ser muy amplia e incluso abarcar la actividad de asesoría fiscal.

Para ello, había que concretar en el reglamento de la Ley de Auditoría el concepto de auditoría de cuentas y, por tanto, la actividad que regulaba la ley.

Las cuatro notas distintivas que permitían delimitar este concepto y que se encontraban en el texto de la ley eran:

- 1.ª) La actividad consiste en la revisión o verificación de documentos contables, es decir, no es cualquier trabajo que utilice técnicas de revisión, sino la actividad que consiste básicamente en revisar o verificar documentos contables.
- 2.ª) La auditoría de cuentas es una actividad que tiene por objeto la emisión de un informe, pero no es un informe cualquiera, sino que ha de tener por objeto dar una opinión responsable y cualificada sobre la fiabilidad de los documentos contables o cuentas anuales.
- 3.ª) Otra nota distintiva es que esa opinión responsable va dirigida a terceros, «puede producir efectos frente a terceros».
- 4.ª) La última característica que define el concepto legal de auditoría de cuentas y que, por tanto, la diferencia de otros tipos de actividad, como puede ser la auditoría interna, viene determinada por la condición de la persona física o jurídica que ejerce esta actividad; obligatoriamente tiene que ser un profesional independiente de la empresa y cualificado en esta materia.

A partir de estas características contenidas en la ley se concretó el concepto de auditoría de cuentas en el artículo 1.º del reglamento:

Se entenderá por auditoría de cuentas la actividad, realizada por una persona cualificada e independiente, consistente en analizar, mediante la utilización de las técnicas de revisión y verificación idóneas, la información económico-financiera deducida de los documentos contables examinados, y que tiene como objeto la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto su opinión responsable sobre la fiabilidad de la citada información, a fin de que se pueda conocer y valorar dicha información por terceros.

La actividad de auditoría de cuentas tendrá necesariamente que ser realizada por un auditor de cuentas, mediante la emisión del correspondiente informe y

con sujeción a los requisitos y formalidades establecidos en la Ley 19/1988, de 12 de julio; en el presente Reglamento y en las normas técnicas de auditoría.

b) El intervencionismo de la administración a través del ICAC

Otro tema muy criticado fue el modelo intervencionista contenido en ella. Entendían que el modelo que debería establecerse es la autorregulación y que las competencias atribuidas al ICAC en materias tales como las normas técnicas de auditoría, el control técnico a los auditores y el régimen de sanción administrativa deberían atribuirse a las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas.

El papel que la ley daba a los colegios profesionales era bastante amplio: elaboraban sus normas técnicas de auditoría, realizaban los exámenes de aptitud profesional, y solo intervenía el ICAC cuando estas funciones no se ejercen por los propios colegios o se ejercen inadecuadamente. El control técnico y disciplinario ejercido por el ICAC es la garantía para que el ejercicio de esta actividad se realice adecuadamente.

En este mismo sentido, se pronunció el Tribunal Constitucional en su sentencia de 23 de diciembre de 1993, que desestimó el recurso de inconstitucionalidad planteado contra la LAC 1988:

Es, por consiguiente, de todo punto lógico que los poderes públicos, y en este caso el legislador, regulen los requisitos, condiciones y efectos que ha de tener una actividad de tan amplia y profunda influencia sobre el funcionamiento de la economía de mercado y de los derechos e intereses de muy diversas personas y grupos. Sólo una regulación de este género puede asegurar que la información proporcionada por las auditorías responde, efectivamente, a la realidad, y sólo ella puede, por consiguiente, asegurar que las auditorías estén en condiciones de cumplir las funciones que de ella se esperan.

Me gustaría únicamente señalar que este modelo híbrido de atribución de competencias al ICAC y a las corporaciones de auditores sigue vigente después de más de 35 años y parece que ya no se critica.

c) La obligación de la rotación de los auditores

El artículo 8.4. establecía que «los auditores de cuentas no podrán ser contratados por una misma empresa o entidad por un plazo inferior a tres años o superior a nueve, no pudiéndose celebrar un nuevo contrato hasta pasados tres años desde la finalización del anterior».

Con respecto a la obligación de rotación de los auditores quiero decir que siempre estuve de acuerdo con ella; no obstante, con desconocimiento del ICAC y sin que se nos pidiera opinión, se eliminó esta obligación de rotar a los nueve años en la tramitación de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades

de Responsabilidad Limitada; mediante la incorporación, por enmienda, de la disposición adicional sexta de la ley.

Afortunadamente, aunque con otra amplitud y otro contenido, se ha vuelto a introducir, incluso en el ámbito europeo mediante la Directiva 2014/56/UE y el Reglamento (UE) n.º 537/2014, con el objetivo de reforzar la independencia del auditor y dinamizar el mercado de auditoría de entidades de interés público, con el fin de mitigar los riesgos derivados de relaciones prolongadas entre auditor y empresa auditada.

d) Ruptura del secreto profesional

El artículo 14 de la ley obligaba a conservar y custodiar durante cinco años la documentación y los papeles de trabajo de cada auditoría realizada y permitía al ICAC acceder a ellos, exclusivamente a los efectos del ejercicio del control técnico y con la misma obligación de secreto profesional que tenían los auditores.

Esta cuestión también fue despejada por el Tribunal Constitucional en su sentencia de 23 de diciembre de 1993:

Las auditorías de cuentas tienen notable relevancia frente a terceros, y las leyes obligan a determinadas entidades a realizarlas en ciertos supuestos, y en no pocos casos con carácter periódico. Todo ello justifica objetiva y razonablemente que se prevea un control técnico de las auditorías, pues es claro que si ciertas entidades vienen obligadas a realizarlas, y de ellas se siguen efectos frente a terceros distintos de los administradores de las entidades auditadas, preciso es controlar que tales auditorías se realicen siguiendo unos determinados criterios que garanticen su fiabilidad, pues de otra forma los objetivos perseguidos por la norma de proporcionar una información rigurosa, objetiva y completa sobre la situación de la entidad auditada no podrían alcanzarse. La atribución de ese control a un organismo público está, igualmente, objetiva y razonablemente justificada.

Otro aspecto que me gustaría comentar es la posibilidad de poner en conocimiento de terceros las irregularidades descubiertas o los hechos que pueden afectar significativamente a los usuarios de la información. El planteamiento iniciado en España, con la disposición final primera de la ley, seguido en otros países, supone un cambio en el deber de la confidencialidad. La obligación de secreto profesional se debe romper e, incluso, debe ser obligatoria la comunicación a las autoridades reguladoras de las irregularidades que puedan afectar a la estabilidad, la solvencia o la continuidad de la empresa auditada. La abstención de opinión del auditor, o la imposibilidad de la emisión del informe de auditoría, no debe impedir la obligación de comunicar esas irregularidades; el secreto profesional debe romperse con el fin de proteger el interés público.

Algunas de estas críticas se despejaron en el reglamento de la ley. Para su elaboración, se constituyó un grupo de trabajo en el que estaban representadas las tres corporaciones, así como otros profesionales de la auditoría, de la universidad y de la Administración pública, que elaboraron un proyecto de reglamento de la LAC que fue aprobado por el Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre.

A partir de este nuevo marco normativo, las tres corporaciones representativas de auditores, con el acuerdo e impulso del ICAC, realizaron varias convocatorias de acceso al ROAC y elaboraron una serie de normas técnicas de auditoría.

Por último, cabe señalar que se comenzaron a realizar controles técnicos de trabajos de auditoría, se incoaron expedientes sancionadores y se publicó trimestralmente el *Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC)*.



Evolución del Plan General de Contabilidad

Plan General de Contabilidad de 1990

Ricardo BOLUFER NIETO

Presidente del ICAC (1988-1996)

Enrique CORONA ROMERO

Secretario general del IPC (1981-1983)

Subdirector general de Normalización y Técnica Contable del ICAC (1989-1994)

Eduardo AMÉRIGO CRUZ

Jefe del Área de Normalización Contable del ICAC (1989-1993)

Secretario general del ICAC (1993-1995)

Esta pequeña colaboración en el libro conmemorativo de los cincuenta años del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y de su antecesor, el Instituto de Planificación Contable (IPC), nos brinda la oportunidad de recordar tiempos en los que trabajamos junto a otros compañeros, como Rufo López, Marta Fernández, Purificación Grajal, Juan Arroyo y tantos otros, entre los que recordamos especialmente a José Juan Blasco, quien, desgraciadamente, falleció hace ya mucho tiempo.

A todos nos convocó el Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo, que aprobó el Estatuto y la estructura orgánica del ICAC.

Lo reducido del espacio disponible impide hacer un repaso del plan contable cuya elaboración impulsamos y coordinamos, por lo que nos limitaremos a poner en contexto la norma y resaltar algunos aspectos que nos parecen más significativos en lo que respecta a la evolución de la planificación contable en España.

La primera tarea que se abordó en el ámbito contable fue la continuación de los trabajos del IPC en relación con el futuro plan contable, plasmados en un documento preliminar, *Borrador de 1985 del nuevo Plan General de Contabilidad*¹³, que fue una pieza importante para elaborar en el ICAC el *Borrador de Plan General de Contabilidad*¹⁴.

A principios de 1989 se creó una comisión de expertos en el ICAC presidida por el propio presidente del organismo, cuyos trabajos fueron dirigidos por el subdirector general de normalización y técnica contable y que estaba compuesta por profesionales de la contabilidad y auditoría, profesores universitarios y funcionarios del Organismo, incluido el antiguo presidente del IPC.

Contextualización del Plan General de Contabilidad de 1990 (PGC 1990)

El PGC 1990, aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre (RD 1643/1990), se enmarca en el contexto de la entrada de España en la Comunidad Económica Europea, que se produjo el 1 de enero de 1986. Tiene dos antecedentes importantes:

- El Plan General de Contabilidad, aprobado por el Decreto 530/1973, de 22 de febrero (PGC 1973), y
- Las normas contables de la Comunidad Económica Europea (CEE), contenidas en las directivas del derecho de sociedades.

Ese doble antecedente es el espejo de una doble decisión adoptada en el ICAC. Por un lado, se trataba de dar continuidad a la normalización contable española, evitando una ruptura con el plan contable anterior y manteniendo, en lo sustancial, su estructura. Por otro lado, se abordó su modernización, principalmente por la adaptación a las directivas comunitarias.

13 Cubillo Valverde, C. (1988). El Plan General de Contabilidad Revisado. *Economistas* (31), pp. 48 y ss. Posteriormente a su finalización, Sáez Torrecilla, A. (1988-1989). *Contabilidad General* (2 volúmenes). Madrid: McGraw-Hill. El lector puede encontrar una aplicación del borrador de 1985.

14 Publicado por el ICAC, para conocimiento público y comentarios, en enero de 1990.

Las normas de la CEE a que nos referimos son las directivas cuarta y séptima del derecho de sociedades¹⁵. La primera informó al PGC 1990 y la segunda se tuvo en cuenta para las Normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas (NOFCAC) de 1991¹⁶, que complementaron el PGC 1990.

Las directivas tuvieron un efecto normativo previo, con la aprobación de la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las directivas de la CEE en materia de sociedades, que, entre otras cosas, modificó el título III del libro primero del Código de Comercio (artículos 25 a 49): «De la contabilidad de los empresarios» y dio nueva redacción a la Ley de Sociedades Anónimas, autorizando al Gobierno para que, mediante real decreto (RD), aprobase el Plan General de Contabilidad.

Al tratar la evolución de la norma contable española, no podemos olvidar la actividad de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), que, como recientemente decía su presidente, refiriéndose al PGC 1973, «los pronunciamientos de AECA, basados en la experiencia de los miembros de la Comisión que los elaboraba y en las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas, aportaron luz sobre el tratamiento de operaciones que el PGC no recogía, a la vez que sirvieron para la revisión del propio Plan, que tuvo lugar en 1990»¹⁷.

Características relevantes que marcan la evolución del PGC 1990

El PGC 1990 era de *aplicación obligatoria* para todas las empresas, frente a un PGC 1973 que era inicialmente de aplicación voluntaria, pero el Decreto-ley 15/1977, de medidas financieras, fiscales y de inversión pública puso las bases para la aplicación obligatoria del plan contable, autorizando al Gobierno para imponerlo progresivamente. En 1990, se consideró que la situación de las empresas había cambiado desde el plan anterior, como lo demostraba la acelerada implantación de programas informáticos para la llevanza de la contabilidad¹⁸, de forma que procedía pasar a una normalización obligatoria, que generalizara la comparabilidad y comprensión de la información contable.

15 Cuarta Directiva del Consejo, de 25 de julio de 1978, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad (78/660) (Cuarta Directiva de Derecho de Sociedades) y Séptima Directiva del Consejo, de 13 de junio de 1983, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado, relativa a las cuentas consolidadas (83/349/CEE) (VII Directiva de Derecho de Sociedades).

16 Aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.

17 Cañibano Calvo, L. (2023). AECA y los planes generales de contabilidad en España. En: J. A. Gonzalo Angulo (dir.). *50.º Aniversario del Plan General de Contabilidad. El desarrollo de la información financiera en España (1973-2023)* (p. 78). ICAC.

18 Sobre el nuevo marco jurídico y la transformación empresarial ver Bolufer Nieto, R. (2023). En el 50.º aniversario del Plan General de Contabilidad. En: J. A. Gonzalo Angulo (dir.). *50.º*

La obligatoriedad no impedía que la aplicación del cuadro de cuentas y de los movimientos contables fuera voluntaria. Se trataba de homogeneizar la información a terceros y no de encorsetar la llevanza de la contabilidad. Ese enfoque llevó también a descartar la normalización de la contabilidad analítica, cuya utilidad es el control y la mejora de los procesos internos, lo cual no imposibilita que una empresa utilice el grupo 9 del PGC 1973¹⁹.

El PGC 1990 era un *texto netamente contable*, como dice el apartado 25 de su introducción, libre de interferencias, incluidas las de carácter fiscal. De este modo, la información contenida en las cuentas anuales debía ser una «información contable pura o información rigurosamente económica» para expresar «la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa».

En la fecha de aprobación del PGC 1973, la normativa mercantil solo contenía, en general, disposiciones contables de carácter formal. Ya se ha comentado el cambio de la legislación mercantil, derivado de la necesaria adaptación a las directivas comunitarias del derecho de sociedades, que precedió a la aprobación del nuevo PGC. Ese cambio fue especialmente profundo en lo que respecta a la introducción de reglas contables sustantivas en el Código de Comercio y la Ley de Sociedades Anónimas, lo que permitía hablar de la existencia de un auténtico derecho contable y posibilitó considerar al PGC 1990 como su desarrollo reglamentario, separándolo de la normativa fiscal.

Estructura del PGC 1990

El Plan se dividía en cinco partes, con similares contenidos a los del PGC 1973. La única novedad era la división de la cuarta parte en dos. Los principios contables, que estaban en la cuarta parte del antiguo plan, pasaban a ser la primera parte del PGC 1990, mientras que la quinta parte de este último contenía las normas de valoración, antes incluidas también en la cuarta parte del PGC 1973.

La principal novedad de la primera parte del PGC 1990 era el concepto de «imagen fiel», incorporado por la cuarta directiva, tras su trasposición en el artículo 34 del Código de Comercio. La imagen fiel se estructura mediante tres notas características:

- La aplicación de los principios contables debe llevar a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Aniversario del Plan General de Contabilidad. El desarrollo de la información financiera en España (1973-2023) (pp. 132 y ss.). ICAC.

¹⁹ Aprobado por Orden de 1 de agosto de 1978.

- Cuando la aplicación de los principios contables no sea suficiente para alcanzar la imagen fiel, deberán suministrarse en la memoria las explicaciones necesarias.
- Cuando, excepcionalmente, la aplicación de un principio o norma contable sea incompatible con la imagen fiel, se considerará impropio dicha aplicación, lo que se mencionará y motivará en la memoria, indicando su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

Como se ha dicho, la segunda parte, dedicada al *cuadro de cuentas*, y la tercera, dedicada a las *definiciones y relaciones contables*, no son obligatorias en su totalidad.

Las empresas pueden modificar la numeración (que sigue la clasificación decimal del PGC 1973) y la denominación de las cuentas. No obstante, el cuadro de cuentas es un referente necesario para comprender las cuentas anuales, ya que el contenido concreto de las partidas que integran el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias viene definido por las cuentas cuyo saldo forma parte de cada partida.

Los movimientos contables de la tercera parte tampoco son obligatorios, sin perjuicio de que la expresión de los motivos de cargo y abono de las cuentas sirve también, en ocasiones, para precisar su contenido. Además, esta parte incorpora, para algunas cuentas, criterios valorativos que complementan y aclaran las normas de valoración en relación con algún elemento patrimonial concreto, y esos criterios sí han de ser seguidos.

Las *cuentas anuales*, reguladas en la cuarta parte, son el medio para transmitir la información contable a los agentes económicos y al público en general. Para cumplir su función social y permitir la fácil comprensión de esa información, el contenido de las cuentas anuales fue también normalizado²⁰.

Los documentos que forman las cuentas anuales, que constituyen una unidad, son los tradicionales balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria.

La principal novedad del PGC 1990 fue la normalización de la memoria, con una detallada relación de las informaciones que la empresa debería dar para completar el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias. Otro aspecto a destacar es que la cuenta de pérdidas y ganancias siguió teniendo el formato tradicional de cuenta equilibrada, con los gastos en el debe y los ingresos al haber. No obstante, la memoria contenía un último estado financiero, de

20 Aparecen modelos normales y abreviados, para graduar la información según la importancia económica de la empresa, medida por el total activo, la cifra de negocios y el número medio de trabajadores.

elaboración voluntaria, denominado «cuenta de pérdidas y ganancias analítica»²¹, que ofrecía una presentación alternativa de los ingresos y gastos de la empresa, clasificados en función de su significado dentro del proceso productivo y en forma de lista, en la que los ingresos suman y los gastos restan. De este modo, la norma contable se abría a lo que ya era una tendencia al alza.

La parte quinta del PGC 1990 se ocupa de las *normas de valoración*, de aplicación obligatoria, que son un desarrollo de los principios contables y que contienen los criterios y reglas de aplicación a operaciones o hechos económicos, así como a diversos elementos patrimoniales. A algunas normas concretas nos referiremos a continuación.

El arrendamiento financiero

El Plan de 1973 no trataba explícitamente el arrendamiento financiero desde el punto de vista del arrendatario. Para los arrendadores había una adaptación sectorial, Orden de 3 de junio de 1976, que reconocía el carácter financiero de la operación en su introducción, pero que la trataba como un arrendamiento con venta posterior. El bien de equipo arrendado quedaba registrado en el activo de la empresa arrendadora, que lo amortizaba, salvo el valor residual, durante la vida del contrato. El arrendatario, según se decía en la introducción, registraba las cuotas como gasto y solo contabilizaba el activo cuando ejercía la opción de compra y por el valor de ejercicio de esta; las deudas por las cuotas pendientes no aparecían en el pasivo. Dado que la contabilización del pago de las cuotas como gasto permitía su deducción fiscal, esta contabilización suponía para el arrendatario un beneficio fiscal equivalente a la amortización acelerada.

Técnicamente, la comisión tenía claro que muchos de los contratos que se firmaban eran operaciones de financiación en las que no había duda de la intención de adquirir el activo por parte del arrendatario y debían registrarse como tales. Por ello, se introdujo en el proyecto (Borrador del PGC) la activación por el arrendatario de los bienes arrendados cuando no existieran dudas razonables de que iba a ejercitarse la opción de compra por las condiciones económicas del contrato, en línea con las Normas Internacionales de Contabilidad. El bien quedaba clasificado por naturaleza en el activo, las cuotas comprometidas se contabilizaban en el pasivo y la diferencia entre ambos importes, que era la carga financiera, se clasificaba en el activo como gastos a distribuir en varios ejercicios, imputándose como gasto financiero a medida que se devengaban los intereses. El pago de las cuotas era el pago de un pasivo (principal e intereses).

Las dudas sobre la viabilidad de esta forma de contabilización eran de carácter jurídico.

21 La memoria también incluye el «cuadro de financiación».

Durante la tramitación del proyecto, el 28 mayo de 1990, el Tribunal Supremo dictó una sentencia que calificaba el contrato de arrendamiento financiero, en función de la intención de las partes, como una venta a plazos, porque la opción de compra era la última cuota y la consideraba irrelevante.

Ante algunas dudas de la Secretaría General de Hacienda y de la Dirección General de Tributos y la oposición de la Asociación Española de Leasing, el Consejo de Estado²² consideró no ajustada a derecho la redacción de este criterio de valoración. Alegaba el órgano consultivo que la obtención de la imagen fiel no era argumento suficiente para obviar que la propiedad correspondía al arrendador y que en España no era posible sustentar la existencia simultánea de una propiedad «legal» por parte del arrendador (que tenía contabilizado el bien, si era una empresa de arrendamiento financiero) y otra «económico-contable» por parte del arrendatario (que también contabilizaría el activo).

Las alternativas que se plantearon eran dos (descartado el no seguir la observación del Consejo de Estado): mantener la contabilización como arrendamiento y computar el gasto por la totalidad de la cuota, con los efectos conocidos sobre la composición del patrimonio de la empresa arrendataria o hacer lucir el bien en el activo, pero no como propiedad, sino como unos derechos de uso y de opción de compra (inmaterial), que se amortizarían a ritmo de depreciación del activo. Se optó por este último mal menor. Con ello, el activo quedaba desfigurado, pero al menos se reconocía su existencia y la del pasivo correlativo.

La contabilización del impuesto sobre sociedades y las relaciones entre contabilidad y fiscalidad

Es este uno de los aspectos del PGC 1990 que despertó más atención. En el PGC 1973, la cuenta de pérdidas y ganancias reflejaba el beneficio antes de impuestos, porque el impuesto sobre sociedades (IS) no era gasto. Por eso, en el esquema de balance, dicha cuenta figuraba al final del activo o del pasivo, según el resultado fuera pérdida o beneficio. En caso de beneficio, el resultado tenía un componente de fondos propios (beneficio neto) y otro de pasivo (IS). Con motivo del reparto de beneficios, se reconocía la deuda con Hacienda por el IS y los fondos propios.

La adaptación a las directivas de la CEE hacía necesario incluir el IS como gasto, por lo que la cuenta de pérdidas y ganancias quedaba clasificada entre los fondos propios en el balance. Era un cambio que requería la estimación de la liquidación del IS antes de la elaboración de las cuentas anuales.

22 Dictamen del expediente 55297.

Dado que el IS era gasto, debía decidirse si se computaba por el importe que resultase de la liquidación fiscal o si se registraba como gasto el importe devengado conforme a los criterios contables de imputación temporal, sistema este más acorde con el principio de devengo, pero algo más complejo. En 1990, el esquema de efecto impositivo se basaba en la cuenta de pérdidas y ganancias y no en el balance, como en la actualidad (PGC de 2007). Se tomaban en consideración las diferencias entre la base imponible del IS y el resultado contable. Esas diferencias quedaban clasificadas en permanentes, que surgen por distintos criterios de calificación de ingresos y gastos en el ámbito fiscal y contable, y temporales, motivadas por distintos criterios de imputación temporal de ingresos y gastos.

Había un consenso en la comisión acerca de la aplicación del método de efecto impositivo, por ser más coherente con el principio de devengo y más informativo. Las retenciones vinieron como consecuencia de que algunos consideraban que el método tenía una complejidad excesiva, aunque, en realidad, la identificación de diferencias venía impuesta también por el esquema de liquidación del IS, que ya entonces requería partir del resultado contable e identificar las diferencias para llegar a la base imponible.

En paralelo²³, la disposición final séptima del RD 1643/1990 definió el alcance de las normas fiscales respecto a la contabilidad, disponiendo la derogación de las disposiciones fiscales sobre registro contable y particularmente las del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades²⁴. Se especificaba, en armonía con el método del efecto impositivo, que:

- Los gastos no serían deducibles fiscalmente en un ejercicio anterior al de su registro contable, excepto los siguientes: cuotas de arrendamiento financiero, por la parte de recuperación del coste²⁵, y cuotas de amortización para las que la ley fiscal exceptuara el requisito de efectividad.
- Los gastos o partidas deducibles registradas contablemente en un ejercicio anterior al de su cómputo fiscal serían deducibles en el ejercicio posterior que correspondiera.
- Los ingresos no podrán computarse fiscalmente en el ejercicio posterior a aquel en que se reflejen contablemente, salvo en el caso de las ventas a plazos.

23 Para mayor contexto ver Américo Cruz, E. y Ros Amorós, F. (2023). Un recorrido histórico por la relación entre el resultado contable y el fiscal. En: J. A. Gonzalo Angulo (dir.). *50.º Aniversario del Plan General de Contabilidad. El desarrollo de la información financiera en España (1973-2023)* (pp. 178-182). ICAC.

24 Aprobado por RD 2631/1982.

25 Conforme a la disposición adicional 7.ª de Ley 26/1988 (Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito).

Los desarrollos del PGC 1990

Las disposiciones finales (DF) del RD 1643/1990 autorizaban la aprobación de, entre otras, las adaptaciones sectoriales del PGC, mediante orden ministerial. También autorizaban a desarrollar las normas de valoración y elaboración de cuentas anuales, mediante resolución del ICAC. Esto último, conforme a la DF quinta, basada en el artículo 2.2.b de la Ley de Auditoría²⁶, que obligaba al auditor a pronunciarse sobre el cumplimiento de los principios y normas contables que estableciera el ICAC.

La Resolución del ICAC de 21 enero de 1992, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, trató de perfilar algunos aspectos de la regulación contable del arrendamiento financiero y la polémica antes mencionada siguió dando problemas al ICAC.

La Asociación Española de Leasing volvió a la carga, esta vez en contra de la resolución, que impugnó ante los tribunales. Empezó por solicitar su anulación por falta de capacidad normativa general del ICAC, ya que la potestad reglamentaria correspondía al Gobierno. Además, en su defecto, consideraba todas las matizaciones excesos reglamentarios. El Tribunal Superior de Justicia de Madrid dio la razón al recurrente en cuanto a la potestad normativa del ICAC y la Administración recurrió en casación ante el Tribunal Supremo. Era este, por tanto, un tema fundamental para el ICAC²⁷.

El Tribunal Supremo, mediante sentencia de 27 de octubre de 1997, desestimó todas las pretensiones de la asociación salvo una. Admitió la emisión por el ICAC de normas obligatorias sobre aspectos de desarrollo del PGC, dado el carácter técnico de las normas y la rigidez y lentitud que supondría tramitar reales decretos, siempre que las resoluciones respetaran la jerarquía normativa y halló el fundamento legal a esta potestad en el artículo 2.2.b de la Ley de Auditoría.

El Tribunal Supremo entendió que no tenía sentido que las empresas elaborasen su contabilidad sin ajustarse a las normas contables emitidas por el ICAC para que, en caso de auditoría, el auditor pusiera reparos, expresase opinión negativa o negase opinión por incumplir tales normas. O, lo que es lo mismo, que hubiera una norma contable para las empresas auditadas y otra para las no auditadas.

Hoy estas polémicas nos parecen cosa superada, dada la inclusión en el Código de Comercio de la regla por la que en la contabilización de las operaciones

²⁶ Ley 19/1988, de 12 de julio.

²⁷ Blasco Lang, J. J. y Corona Romero, E. (s. f.). Las Normas del ICAC en el sistema de fuentes del derecho contable (comentarios a la Sentencia del TS de 27 de octubre de 1997). *TC* (589), pp. 1 y ss.

se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica, pero en su momento no resultó sencillo ni pacífico abrir el camino hacia la mejora de la información contable.

Por último, nos gustaría destacar dos normas contables, previstas en la introducción del PGC 1990 y que contaron con un borrador terminado, pero que, a diferencia de las NOFCAC, nunca prosperaron. Se trata de las «Normas de contabilidad aplicables a las fusiones y escisiones de sociedades» y las «Normas sobre el tratamiento contable de las operaciones de futuros». Los borradores de normas, elaborados por las comisiones correspondientes, fueron publicados en los números 14 (1993) y 21 (1995) del *BOICAC*, respectivamente.

La relación institucional con AECA

Leandro **CAÑIBANO CALVO**

Presidente de AECA

Introducción

En mayo de 1979, se presentó en sociedad la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), contándose entre sus fundadores algunos altos cargos de instituciones económicas gubernamentales: José Barea Tejeiro, subsecretario de Presupuesto y Gasto Público; Narciso Amorós Rica, director general de Impuestos; Augusto Gutiérrez Robles, interventor general de la Administración del Estado; Carlos Cubillo Valverde, director del Instituto de Planificación Contable; Rafael Muñoz Ramírez, director de los servicios económicos del Instituto Nacional de Industria (INI), y Miguel Martín Fernández, más tarde subgobernador del Banco de España. La mayoría entró a formar parte de la Junta Directiva de la nueva asociación: Barea fue su presidente; Muñoz Ramírez, su vicepresidente segundo; Gutiérrez Robles, Cubillo Valverde y Martín Fernández fueron vocales, además de la inspiración y la ayuda práctica aportadas por Narciso Amorós Rica.

Desde su nacimiento, AECA intentó reunir un conjunto de académicos y profesionales de la contabilidad y la administración de empresas, que desempeñaran su actividad en el ámbito de la empresa, de la Administración pública, de la universidad o con carácter independiente. Gracias a estos, puso en marcha inicialmente dos comisiones de estudio: una relativa a principios y normas de contabilidad y otra a la valoración de empresas; luego han ido llegando otras comisiones de estudio sobre variados e interesantes temas: organización y sistemas, contabilidad de gestión, historia de la contabilidad, sector público, nuevas tecnologías, responsabilidad social corporativa, cooperativas y otras empresas de la economía social, entidades sin fines de lucro y turismo.

La Comisión de Principios y Normas de Contabilidad de AECA

A través de su Comisión de Principios y Normas de Contabilidad, AECA emitió toda una serie de documentos que venían a desarrollar la visión más global establecida por el PGC 1973, detallando los principios contables básicos, posteriormente integrados en su Marco Conceptual para la Información Financiera y, hasta 1990, numerosas partidas del balance: inmovilizado material e inmaterial, diferencias de cambio, cuentas a pagar, cuentas a cobrar, ajustes por periodificación, existencias, impuesto sobre beneficios, recursos propios, provisiones y contingencias, hechos posteriores, ingresos diferidos, ingresos e inversiones financieras. Estos quince documentos AECA fueron objeto de una publicación extraordinaria promocionada por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), toda vez que los auditores que formaban parte de esta corporación profesional venían utilizando y fundamentando sus informes en los ya considerados por la profesión como «principios de contabilidad generalmente aceptados»: los principios contables de AECA.

Ni que decir tiene que la actividad de AECA no acaba con lo anterior, pero sí creemos conveniente señalar que la normativa oficial más desarrollada, emitida a partir de 1990 por el ICAC, partió de los antedichos documentos y de los que siguieron a estos en los años posteriores, como fueron los relativos a la provisión para pensiones, gastos, pasivos financieros, futuros y opciones sobre existencias, estado de flujos de tesorería, impuesto sobre beneficios en cuentas consolidadas, conversión de estados financieros en moneda extranjera, entidades sin fines lucrativos, recursos propios, instrumentos financieros, impuesto sobre beneficios, deterioro de activos, reporte integrado y taxonomía XBRL, pagos basados en instrumentos de patrimonio, estado de valor añadido (EVA), actividad ordinaria y multiactividad, y contraprestación variable desde la perspectiva del comprador.

Pero, consciente esta Comisión de Principios y Normas de Contabilidad de la necesidad de dar respuesta, en más breve plazo que el necesario para la elaboración de un Documento, a ciertos temas de interés suscitados con fre-

cuencia, puso en marcha la emisión de «Opiniones» y de «Notas Técnicas». Las «Opiniones» han versado sobre: aportaciones de socios, diferencias de cambio incorporadas al valor de los activos, moneda funcional distinta del euro, EBITDA, impuestos especiales, costes de transacción, criptomonedas, y términos contables de naturaleza probabilística. Un conjunto de Notas Técnicas se ha referido al análisis de la NIIF 16, Arrendamientos y su eventual incorporación a la normativa española; a los dividendos: ingreso frente a minoración de la inversión, *cash pooling*, y *capex* y *opex*.

Todo este compendio normativo de AECA emanado de la profesión y puesto a disposición de esta y, por supuesto, del regulador oficial de la contabilidad, el ICAC, ha venido sirviendo de base para su eventual incorporación a la regulación contable oficial.

La colaboración de AECA con el regulador contable oficial, IPC e ICAC, se ha consolidado en los 47 años de vida que la Asociación ha cumplido en el presente año. Durante el tiempo transcurrido, un nutrido grupo de altos funcionarios del ICAC, incluidos varios presidentes de dicho organismo, que, una vez cumplida su misión en dicha institución, se han incorporado al quehacer de AECA, en particular, integrándose en su Comisión de Principios y Normas de Contabilidad, así como alguno de ellos en la Comisión de Responsabilidad Social Corporativa.

Adicionalmente, cabe señalar que una buena muestra de esta colaboración AECA/ICAC es la celebración anual de la Jornada sobre Normalización y Derecho Contable, que en 2026 ha alcanzado su duodécima edición, encabezada por la subsecretaria del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital y el presidente del ICAC, junto con directivos de AECA y reputados profesionales, para exponer las últimas novedades como, por ejemplo, las presentadas este año: «Perspectivas de la normativa contable española» expuestas por el presidente del ICAC, Santiago Durán, las «Transacciones intragrupo», la presentación del número especial del 20.º *Aniversario de AC-Actualidad Contable*²⁸, el *Impacto en las cuentas anuales de la sostenibilidad (ESG)*, y el *Tratamiento contable de las Agrupaciones de Interés Económico (AIE) en el sector I+D*.

Recordando la Audiencia en el Palacio de la Zarzuela a la Junta Directiva de AECA

Como muestra singular del quehacer de AECA, permítasenos reproducir algunas de las palabras pronunciadas ante el Príncipe de Asturias, hoy Rey Felipe VI, en la audiencia concedida en el Palacio de la Zarzuela, con ocasión del 30.º aniversario de la Asociación.

28 Publicación mensual, número accesible en: <https://aeca.es/ac-cumple-20-anos-como-publicacion-de-referencia-para-el-profesional-de-la-contabilidad/>

Intentar resumir en unas breves palabras la intensa labor realizada en los treinta años cumplidos por AECA es tarea harto difícil, pero es mi deber intentarlo para aprovechar la ocasión que nos ha brindado Vuestra Alteza al concedernos esta audiencia. Cuatro mil socios, diez Comisiones de Estudio, diversos Comités y Grupos de Trabajo, un importante fondo editorial que incluye ocho revistas periódicas, más de un centenar de documentos, otras tantas monografías y estudios, veintiocho entre Congresos y Encuentros, numerosas Jornadas y reuniones profesionales y científicas, Premios, Becas, Ayudas, una Cátedra, y una AECA virtual que prueba la profunda inmersión de nuestra Asociación en la sociedad y la economía de la información y la comunicación²⁹.

Otras relaciones institucionales de AECA

En relación con la normalización contable

El PGC va dirigido a la empresa española, pero el ámbito contable trasciende sus límites, debiendo servir también para el reflejo de las actividades financieras de otras unidades económicas como son otras integrantes del sector público y aquellas otras entidades que no persiguen el lucro, como fundaciones, asociaciones, clubes, círculos y otras denominaciones diversas, pero coincidentes en su orientación no lucrativa.

Pero la existencia de un PGC para la empresa española puso en marcha procesos de normalización contable en otros ámbitos, como aquellos que acabamos de citar: el sector público y las entidades sin fines lucrativos.

Por lo que se refiere al *sector público*, tras la creación de AECA, de la mano de su entonces presidente, el profesor José Barea, aterricé en los predios de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), colaborando con dicha institución en el diseño y elaboración de la nueva normativa contable que habría de regir en el ámbito público, lo cual se materializó mediante la aprobación del primer Plan General de Contabilidad Pública en 1981 y las consiguientes disposiciones para su desarrollo, lo que dio pie a la modernización de los procesos contables en el ámbito del Estado, que posteriormente se extendió al conjunto de la Administración pública.

Posteriormente, en 1990 se constituyó la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, de la que formé parte, cuyos trabajos dieron lugar a la emisión de los documentos que sirvieron de base para la modificación del Plan General de Contabilidad Pública en 1994.

La contabilidad del sector público experimentó profundas transformaciones durante la misma época que la contabilidad empresarial; no como consecuen-

29 Para aquellos lectores interesados en el texto completo, breve, por supuesto, y su ilustración gráfica, les remito a: *Revista AECA* (89), abril de 2010, pp. 4-5.

cia de la necesidad de su armonización con disposiciones europeas, como en el caso anterior, sino debido a las necesidades de gestión de un Estado moderno y, por qué no decirlo, por el influjo del cambio que se estaba experimentando en el ámbito de la contabilidad empresarial. Contando con profesionales de la contabilidad de primer nivel como contaba, el sector público no podía permanecer al margen de los nuevos sistemas contables de información que estaban gestándose; la reforma contable en el sector público también se ponía en marcha.

Continuando con el tema de la normalización contable, en cuanto se refiere a las *entidades sin fines lucrativos*, cabe señalar que a estas les llegó más tardíamente que a las anteriormente consideradas; hasta 1998 no se publicó la adaptación del Plan General de Contabilidad para las entidades sin fines lucrativos, basada, lógicamente, en el PGC 1990. También es cierto que la importancia de este llamado «tercer sector»³⁰ ha ido adquiriendo relevancia con el transcurso de los años, alcanzando mayor madurez a partir de 1990.

Para reforzar el proceso de cambio contable en el sector público y en las entidades sin fines de lucro, AECA promovió en 1999 y 2003, respectivamente, dos nuevas comisiones de estudio, la de «Contabilidad y Administración del Sector Público» y la de «Entidades sin fines lucrativos», que iniciaron su andadura emitiendo sendos marcos conceptuales, inspirados en el Marco Conceptual previamente emitido por AECA para las empresas mercantiles y continuando con toda una serie de documentos sobre diferentes temas, con objeto de servir de guías profesionales en la cada vez más intensa práctica contable profesional en sus respectivos ámbitos.

En relación con otros proyectos AECA

Además de la normalización contable, debo mencionar otras relaciones institucionales de AECA con otros organismos públicos, como son el Banco de España (Central de Balances) y el Fondo de Garantía de Depósitos.

De la relación con el primero de ambos surge el observatorio *BIDA*, sobre *big data*, *inteligencia artificial* y *data analytics*, que es un foro ejecutivo fundado en 2018 por AECA y diseñado para abordar la intersección entre el negocio y la inteligencia artificial, proporcionando información valiosa a sus miembros sobre el panorama cambiante de esta tecnología y el impacto en diversas industrias y compañías en España. Este foro está formado por *veintiocho empresas* y entidades del sector financiero y bancario, telecomunicaciones y redes, energético, seguros, tecnológicas y proveedores de soluciones e

30 Conjunto de entidades (asociaciones, fundaciones, etc.) que, no siendo públicas ni teniendo ánimo de lucro, se ocupan de realizar proyectos de acción social o a defender intereses de colectivos de cualquier tipo (asociaciones culturales, deportivas, de consumidores, de antiguos alumnos, etc.).

infraestructuras de IT, auditoría y consultoría, así como entidades públicas y organismos reguladores nacionales. Además, constituye un foro propicio para la colaboración público-privada.

Con el *Fondo de Garantía de Depósitos*, AECA comparte sus proyectos en el ámbito de la educación financiera en las primeras etapas de la formación profesional o de la enseñanza universitaria, desde su análisis hasta sus procesos de formación técnica y divulgación, buscando con ello lograr una mayor protección del cliente bancario. Para un mayor desarrollo en este ámbito, AECA ha promovido la Fundación CONTEA, cuyo objetivo principal es impulsar la educación económica, financiera y contable en las aulas entre estudiantes jóvenes, fomentando el liderazgo ético y el emprendimiento.

Sirva lo anteriormente expuesto como muestra de la relación de AECA con las instituciones gubernamentales a cargo de la regulación contable y algunas iniciativas desarrolladas más allá de este ámbito, con el ánimo de mostrar el afán de esta Asociación, declarada de utilidad pública, en una colaboración público-privada al servicio de los intereses generales de los ciudadanos.

La competencia contable del ICAC: origen, evolución y marco normativo vigente

Enrique **ORTEGA CARBALLO**

*Subdirector general de Normalización y Técnica Contable del ICAC
(1995-2002)*

Presidente de la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad de AECA

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC) ostenta la competencia para proponer y aprobar normas contables, interpretar la normativa vigente y representar a España en los foros internacionales en materia de normativa relativa a la información corporativa. Esta función constituye una de las atribuciones más relevantes del organismo, dado que la información económica es un instrumento esencial para que las empresas den a conocer las magnitudes de su actividad a los usuarios de carácter general.

No obstante, dicha competencia general del ICAC no se extiende a aquellas entidades sometidas a supervisión financiera, que quedan sujetas a sus propios marcos normativos contables sectoriales. En particular, las entidades de crédito se rigen por las normas contables dictadas por el Banco de España; las entidades que operan en los mercados de valores, incluidas las empresas

de servicios de inversión y las instituciones de inversión colectiva, se someten a la normativa contable establecida por la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV), y las entidades aseguradoras y los fondos de pensiones quedan bajo la competencia normativa contable que propone la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones. De este modo, si bien el ICAC actúa como referente general en materia contable, la regulación contable de estos sectores financieros específicos corresponde a sus respectivos organismos supervisores.

De acuerdo con lo anterior, en la normalización contable pública que se emplea en nuestro país, son los poderes públicos los encargados de establecer las normas obligatorias a aplicar en la información económica contable que debe hacerse pública al usuario general, destinatario natural de una información sobre la que se construye el bien jurídico a proteger.

Para ello, el instrumento son las cuentas anuales, que constituyen el modelo normalizado que garantiza la objetividad y comparabilidad de la información, a través de criterios de valoración y reconocimiento contables sintonizados con la normativa internacional, de modo que la información económica de la empresa española —desde la pequeña hasta la gran empresa cotizada— cumple con los estándares que se imponen en el ámbito global.

Origen de la competencia contable

La normativa contable de carácter general en España tiene su origen más explícito en 1965, cuando, en el seno de la Dirección General de Impuestos Directos del Ministerio de Hacienda, se creó la denominada «Comisión Central de Planificación Contable» mediante la Orden de 24 de febrero de 1965. En dicha disposición, se preveían «comisiones de trabajo» encargadas del estudio de *balances-tipo* por empresa o sector de actividad, cuyos trabajos serían elevados a la Comisión Central para, en su caso, elaborar o informar los anteproyectos normativos correspondientes.

El origen de la competencia contable emerge, pues, de un órgano del ámbito tributario, probablemente por ser la Administración fiscal el principal demandante de información económica empresarial en aquella época, ya que era necesaria para liquidar el impuesto que gravaba la renta de las empresas.

Un avance posterior se produjo mediante la Orden de 30 de abril de 1971, que adaptó la Comisión Central a la nueva organización del Ministerio (Decreto 407/1971). Sus trabajos cristalizaron en el primer Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC), aprobado por Decreto 530/1973, de 22 de febrero,

influido por la tendencia normalizadora francesa, y que carecía de carácter obligatorio³¹.

Posteriormente, el Real Decreto 1982/1976, de 24 de agosto, creó el Instituto de Planificación Contable, justificado por la necesidad de alinearse con los trabajos de armonización contable emprendidos en organizaciones internacionales y, especialmente, con la Comunidad Económica Europea. Se le otorgaron facultades para realizar estudios, investigaciones e informes relativos a la adaptación y perfeccionamiento del PGC en los distintos sectores de actividad económica.

Con ello, el Gobierno perseguía intensificar la planificación contable para modernizar la gestión empresarial y mejorar la información económica nacional, lo que redundaría, además, en un mejor cumplimiento de las obligaciones fiscales. Asimismo, se reconoció la necesidad de mantener una actualización permanente conforme a las innovaciones tecnológicas, las prácticas comerciales y financieras, y los avances supranacionales, en especial los de la Comunidad Económica Europea.

Cabe destacar un rasgo que se mantiene hasta la actualidad: la importancia de considerar la normativa internacional y la creación de grupos de expertos integrados por representantes de instituciones públicas, profesionales del sector y profesores universitarios, lo que garantizaba la consideración de los distintos puntos de vista de las partes interesadas. Este modelo de escucha y consenso, sin perjuicio de la responsabilidad que compete al presidente del Instituto en la decisión final, constituye una seña de identidad de la normalización contable española desde su origen.

El sucesor del Instituto de Planificación Contable: el ICAC y su consolidación institucional

La Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, transformó el Instituto de Planificación Contable en el actual Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). No se trató de un simple cambio de denominación, sino de una ampliación sustancial de competencias: a las funciones de planificación contable se añadieron las de supervisión y control de la actividad de auditoría de cuentas. El legislador optó así por concentrar en un único organismo las funciones de supervisión, regulación y desarrollo normativo contable.

El ICAC, como organismo autónomo adscrito al Ministerio de Economía, se deslindó de su origen tributario para orientarse hacia la producción de norma-

31 El PGC de 1973 era de aplicación voluntaria. Fue el Decreto-ley 12/1973, de 30 de noviembre, *el que promovió su obligatoriedad al arbitrar fórmulas de estímulo fiscal —como la «regularización de balances»— para las empresas que voluntariamente se comprometieran a aplicarlo.*

tiva que preservara información económica pura, todo ello dirigido al usuario de carácter general, sin perjuicio de que la autoridad tributaria sea un usuario específico de la información económica.

El régimen jurídico del ICAC se encuentra regulado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, y por la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. Sus órganos rectores iniciales —el presidente, con categoría de director general, y el Comité Consultivo, integrado por representantes del Ministerio de Economía y Hacienda y por miembros propuestos por las corporaciones representativas de auditores y expertos contables— fueron evolucionando hasta la estructura actual, integrada por el presidente, el Comité de Auditoría de Cuentas y el Consejo de Información Corporativa³², manteniéndose el Comité Consultivo de Contabilidad como órgano de asesoramiento que delibera sobre cualquier propuesta normativa o interpretativa en materia contable.³³

El Consejo de Información Corporativa es el órgano competente para valorar, previo informe del Comité Consultivo de Contabilidad, la conformidad de cualquier propuesta normativa o interpretativa en materia contable con el Marco Conceptual de la Contabilidad regulado en el Código de Comercio.

Funciones del ICAC

El ICAC tiene atribuidas competencias en materia contable que comprenden la realización de los trabajos técnicos y la propuesta del Plan General de Contabilidad adaptado a las directivas de la Unión Europea y a las leyes reguladoras de la materia, la propuesta de adaptaciones sectoriales del PGC a los distintos sectores de actividad económica, así como el establecimiento de los criterios de desarrollo del PGC y de sus adaptaciones sectoriales que se estimen convenientes, los cuales se publicarán en el *Boletín del Instituto*.

Para llevar a cabo lo anterior, el ICAC cuenta en su estructura con la Subdirección General de Normalización y Técnica Contable, órgano técnico al que corresponde la elaboración y propuesta de la normativa contable, el análisis de los principios contables, el impulso de su aplicación y la propuesta de resolución de las consultas en materia de normalización contable, asumiendo

32 El Consejo de Contabilidad está presidido por el presidente del Instituto, que tiene voto de calidad, y sendos representante del Banco de España, la Comisión Nacional del Mercado de Valores y la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones. Asiste con voz un funcionario del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, pero sin voto, como secretario del Consejo y también con voz pero sin voto, un representante del Ministerio de Hacienda.

33 El Comité Consultivo de Contabilidad es el órgano de asesoramiento del Consejo de Contabilidad, integrado por expertos contables de reconocido prestigio en el ámbito de la información económico-financiera, en representación tanto de las Administraciones públicas como de los distintos sectores implicados en la elaboración, uso y divulgación de dicha información.

también la elaboración de informes sobre las disposiciones que afecten a la contabilidad empresarial, así como los trabajos que se dirijan a la actualización y perfeccionamiento de la normalización contable.

A continuación, se detallan los instrumentos de que dispone el ICAC para llevar adelante su competencia en materia normativa contable.

La propuesta normativa del ICAC

El ICAC es el órgano administrativo que realiza las propuestas normativas para su aprobación superior. La Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, autorizó al Gobierno para aprobar mediante Real Decreto el PGC, sus modificaciones y normas complementarias, incluyendo las cuentas anuales consolidadas y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, que simplificaría los criterios de registro, valoración e información a incluir en la memoria y, adicionalmente, el mandato incluso se extendió a atender a la singularidad de las empresas de muy reducida dimensión. La propuesta normativa se realizó por el ICAC, órgano especializado que tenía encomendada esta competencia, proceso que culminó con la aprobación de los reales decretos que recogieron el nuevo PGC.

Adicionalmente, el ICAC tiene la facultad de proponer el desarrollo del PGC, atendiendo a las siguientes finalidades:

- Adaptaciones a los sectores de actividad, para que sean aprobadas, en su caso, por el ministro, mediante orden ministerial.
- Adaptación de las normas de valoración y elaboración de las cuentas anuales a las condiciones concretas del sujeto contable para, en su caso, aprobarlas mediante orden ministerial.

Posteriormente, el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprobó el PGC, volvió a situar en el ministro de Economía y Hacienda, quien, a propuesta del ICAC, aprobaría mediante orden ministerial las adaptaciones sectoriales del PGC; también, la disposición final segunda, facultaba asimismo al ministro, a propuesta del ICAC, para adaptar dichas normas a las condiciones concretas del sujeto contable.

En definitiva, el ICAC tiene atribuidas todas las propuestas normativas de carácter contable general.

Las resoluciones del ICAC

El presidente del ICAC puede aprobar resoluciones de carácter vinculante que desarrollen aspectos concretos de la normativa contable, abarcando materias como el reconocimiento, valoración y registro de activos, pasivos, ingresos y gastos recogidos en las cuentas anuales consolidadas.

La facultad del ICAC para dictar resoluciones nace con el PGC de 1990, cuya disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990³⁴ habilitó expresamente al Instituto para aprobar normas de obligado cumplimiento que desarrollaran el PGC.

Esta habilitación fue objeto de intenso debate doctrinal y jurisprudencial en la medida en que se trataba de una norma de aplicación obligatoria que podía desarrollar el PGC. El Tribunal Supremo, mediante sentencia de su Sala Tercera (Contencioso-Administrativo) de 27 de octubre de 1997 (recurso 4354/1994), confirmó la potestad normativa del ICAC, señalando en su fundamento jurídico quinto los límites de aquella, en los siguientes términos:

[...] tal potestad no es absoluta, sino que ha de respetar los límites propios de todo reglamento, y en especial el de jerarquía. Ahora bien, dado el carácter eminentemente técnico de la materia sobre la que versa la disposición, debe reconocérsele un cierto margen de apreciación que permita positivizar los criterios imperantes en el sector de la contabilidad. Así se induce con claridad de las normas que autorizaron al ICAC a dictar su resolución: a) el artículo 2.2.b) de la Ley 19/1988, b) la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990, y c) artículo 38.1 del Código de Comercio.

El Tribunal Supremo circunscribió así la capacidad normativa del presidente del ICAC a positivizar los criterios imperantes en el sector. La Ley 16/2007 elevó esta competencia a rango legal, autorizando al ICAC a aprobar normas de obligado cumplimiento en desarrollo del PGC, en particular sobre reconocimiento, valoración y elaboración de cuentas anuales, y debía ajustarse al procedimiento recogido al efecto en la Ley 50/1997 del Gobierno; que de nuevo se situó en su desarrollo reglamentario, el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, cuya disposición final tercera habilitó al ICAC para aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollasen el PGC, en particular, en relación con las normas de registro y valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales.

Las consultas contables

El Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprobó el reglamento de desarrollo de la Ley 19/1988, recogió, por primera vez en su disposición adicional décima, la posibilidad de que el ICAC resolviese consultas formuladas por personas con competencia para la formulación o verificación de cuentas anuales, en relación con la aplicación de la normativa contable y de auditoría de cuentas. La competencia para resolver las consultas corresponde al presidente del ICAC, con la particularidad de que, ante consultas

34 Esta habilitación trae causa de la ley

reiteradas sobre un mismo asunto, podría instarse a elaborar una resolución de aplicación general.

La contestación a dichas consultas se califica de «mera información», por lo que no constituyen un acto administrativo ni son susceptibles de recurso, si bien en la práctica constituyen un instrumento básico que permite obtener seguridad jurídica en la aplicación del derecho contable. Las consultas pueden ser objeto de publicación en el *Boletín del Instituto* cuando se considere que revisten interés general por decisión del presidente.

El régimen de consultas se actualizó con el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, que prevé su publicación en el *Boletín Oficial del Instituto* o en su página web cuando revistan interés general, sin contener en ningún caso datos referentes a los sujetos afectados, en sintonía con la normativa de protección de datos personales.

La consulta se configura, así, como un instrumento eficaz de interpretación y da lugar a un cuerpo doctrinal cualificado, emitido por la autoridad contable española, que goza de una ganada aceptación técnica.

A continuación, a modo de resumen se incorpora un esquema temporal de evolución normativa de IPC-ICAC:

Año	Evolución histórica de la competencia contable en España
1965	Orden de 24 de febrero: creación de la Comisión Central de Planificación Contable en la Dirección General de Impuestos Directos (Ministerio de Hacienda).
1971	Orden de 30 de abril: adaptación de la Comisión Central a la reorganización del Ministerio (Decreto 407/1971).
1973	Aprobación del primer Plan General de Contabilidad. Hito fundacional de la normalización contable española.
1976	RD 1982/1976, de 24 de agosto: creación del Instituto de Planificación Contable (IPC).
1988	Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas: creación del ICAC (absorbe el IPC y asume competencias de auditoría).
1990	RD 1643/1990, de 20 de diciembre: aprobación del segundo Plan General de Contabilidad y habilitación del ICAC para dictar resoluciones de obligado cumplimiento. RD 1636/1990: aprobación del reglamento de desarrollo de la Ley 19/1988 y régimen de consultas contables.
1997	STS de 27 de octubre de 1997 (recurso 4354/1994): el Tribunal Supremo confirma la potestad normativa del ICAC.
2002	Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo 1606/2002 relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad. <i>Libro Blanco de la Contabilidad</i> .

Año	Evolución histórica de la competencia contable en España
2003	Ley 62/2003, de 30 de diciembre: reforma el Código de Comercio y adecuación de la normativa interna al Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad de 19 de julio de 2002.
2007	Ley 16/2007 y RD 1514/2007: aprobación del tercer Plan General de Contabilidad, vigente, y armonización con las NIIF adoptadas por la Unión Europea.

Originalidad de la competencia normativa contable

La competencia contable del ICAC se ha desarrollado desde su origen con el objetivo claro de ofrecer la mejor solución contable a las necesidades de la empresa española. En ese empeño, el Instituto ha conjugado los estudios realizados en el ámbito académico con las soluciones aportadas por los profesionales del sector, otorgando especial protagonismo al desarrollo normativo internacional.

El primer PGC de 1973 tomó como modelo el Plan de Contabilidad francés, adaptado a la idiosincrasia de la economía española. Las sucesivas adaptaciones sectoriales incorporaron aspectos específicos con notable originalidad, dando lugar a una normalización con personalidad propia alineada con los planteamientos internacionales.

La incorporación de España a las Comunidades Europeas —hoy Unión Europea— supuso un punto de inflexión, al exigir la armonización con las directivas contables comunitarias. En este proceso, resultó de gran ayuda el trabajo de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), que desde la esfera privada había incorporado en sus documentos de principios los criterios vigentes en las economías de nuestro entorno, de modo que muchas empresas ya los aplicaban.

El PGC de 1990, elaborado a partir de las directivas comunitarias, fomentó el estudio pormenorizado de las operaciones de las empresas españolas, ofreciendo respuestas innovadoras respecto de su antecesor. Un ejemplo lo constituyen las operaciones de arrendamiento financiero, calificadas como activo intangible para conciliar el derecho sustantivo con la visión económica que proyectan en el balance; del mismo modo, el tratamiento de las concesiones administrativas, las fusiones intragrupo, los instrumentos financieros derivados y el reparto de la carga tributaria en el seno de un grupo fiscal evidenciaban la singularidad normativa que caracterizó la normalización contable española de aquel periodo y presenta actualmente cierta coincidencia con el planteamiento internacional.

La creciente globalización puso de manifiesto que la información financiera de una misma empresa podía divergir según la normativa del país emisor.

Esta realidad obligó a las autoridades europeas a emprender un proceso de convergencia que culminó con la exigencia a los grupos cotizados de aplicar la normativa del International Accounting Standards Board (IASB), previamente adoptada mediante reglamentos europeos, con lo que la Unión Europea se reserva la realización de un análisis previo de la idoneidad de la norma y su fecha de aplicación.

En España, este nuevo escenario suscitó un debate interno, auspiciado por el ICAC en el seno del Ministerio de Economía, en el que hubo que decidir la cuestión central que surgió de lo anterior:

- mantener un PGC como norma autónoma para las cuentas individuales y grupos no cotizados, con sus propios principios y normas de valoración, o
- migrar a la normativa internacional, siguiendo la senda ya trazada para las cuentas anuales consolidadas de los grupos cotizados.

El resultado quedó plasmado en el denominado *Libro Blanco de la Contabilidad* de 2002, en el que intervinieron más de cien profesionales, profesores y autoridades, lo que favorecía el consenso, y en el que se optó por mantener el PGC como instrumento normativo propio, si bien se requería su sintonización con la normativa internacional aplicable a los grupos cotizados. El número de participantes y el análisis riguroso llevado a cabo hicieron que muchos de los aspectos allí valorados sigan estando presentes en la actualidad.

Fruto de ese consenso se aprobó el PGC de 2007, el más longevo de los tres planes aprobados, aunque para ello haya sido necesario introducir ciertas modificaciones. Este texto recogió, manteniendo la estructura de los planes anteriores, los criterios actualizados conforme a la normativa internacional, optando siempre por la solución más conservadora cuando existían alternativas. El resultado fue una equivalencia sustancial entre las cuentas individuales y las consolidadas de los grupos cotizados, logro que merece calificarse como un éxito notable de la normalización contable española.

Todo este proceso responde, en última instancia, a la necesidad de articular un lenguaje común en la expresión de las magnitudes económicas empresariales, considerando que el usuario de la información financiera trasciende las fronteras nacionales y que dicho lenguaje facilita los flujos de inversión y financiación que imponen los mercados globales, sin menoscabar las necesidades de otros ámbitos normativos que toman el dato contable para sus regulaciones, como son el derecho tributario y el mercantil, entre otros.

No obstante, la convergencia internacional reduce considerablemente el margen de apreciación de planteamientos normativos que pudieran ser originales, pues resulta difícil articular algo distinto en materias ya reguladas por el IASB,

en aras de la comparabilidad. Sin embargo, precisamente en los espacios aún no cubiertos por la normativa internacional es donde la iniciativa española puede —y debe— incidir no solo para «rellenar» huecos, sino para influir en el regulador internacional. Un ejemplo paradigmático lo constituyen las operaciones intragrupo, ámbito en el que el IASB no ha alcanzado una solución satisfactoria mientras que el PGC sí ofrece respuestas, aunque pudieran ser susceptibles de evolución.

La presencia activa del ICAC en los organismos internacionales en los que se configura la norma de origen es una necesidad estratégica de primer orden. En este empeño, la crítica fundamentada a la normativa del IASB desde el ámbito profesional y académico solo puede enriquecerla e influir así en el proceso normativo.

Conclusión

A lo largo de más de cincuenta años, la normalización contable española ha transitado desde un modelo vinculado al ámbito tributario hasta un sistema orientado al usuario general de la información financiera y sintonizado con los estándares internacionales.

El ICAC y su predecesor, el Instituto de Planificación Contable, han sido el eje vertebrador de ese proceso, articulando consensos entre la Administración, la profesión contable y el mundo académico.

El reto actual consiste en preservar el espacio que aún queda abierto en materias no abordadas por la normativa internacional (como las operaciones intragrupo), sin renunciar a la convergencia global que exige el mercado único de capitales.

En definitiva, la competencia contable del ICAC, forjada en la exigencia de rigor técnico y en la tradición de diálogo institucional, constituye un activo que España debe seguir cultivando para contribuir al desarrollo de ese lenguaje contable común en la economía actual.

El *Libro Blanco* para la reforma de la contabilidad: ¿revolución o continuidad?

José Antonio **GONZALO ANGULO**

Presidente del ICAC (2009-2012)

Presidente de la Comisión de Expertos del Libro Blanco

Introducción

Hace ya un cuarto de siglo que, preocupado por los derroteros que debía tomar la normativa contable en España, el presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) del Ministerio de Economía y Hacienda, José Luis López Combarros, instó a la constitución de una comisión de expertos para analizar la situación que se planteaba tras el anuncio de la Unión Europea (UE) de la obligatoriedad de utilizar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), elaboradas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), para la presentación de las cuentas consolidadas de las sociedades cotizadas en las bolsas europeas.

¿Debía la normalización contable española desaparecer o podría adaptarse a la irrupción de un cuerpo normativo contable tan diferente como las NIIF?

¿Cabría en la tradición contable española la convivencia entre el Plan General de Contabilidad (PGC), viejo o renovado, y la nueva normativa? De cambiar el PGC, ¿qué tratamientos de la normativa del IASB sería bueno adoptar y cuáles sería preferible rechazar o aplazar? ¿Tenía sentido seguir con el modelo de normalización del ICAC, conviviendo con tres reguladores contables españoles especializados en el sistema financiero?

La normalización proveniente de las directivas cuarta (cuentas anuales individuales) y octava (cuentas consolidadas), al ser traspuestas en los diferentes países, no garantizaba ninguna homogeneidad ni en la terminología ni en la presentación ni en la valoración de las partidas de las cuentas anuales, porque la adaptación hecha por la mayoría de los países seguía más de cerca sus propias tradiciones, a veces centenarias, que ningún proyecto de estandarización con el resto de la Europa comunitaria.

En algún texto, como, por ejemplo, Gonzalo y Garvey (2017), se distingue entre armonización y estandarización, como dos resultados distintos de los intentos internacionales para hacer entendibles y comparables los estados financieros a escala internacional. Los experimentos europeos con las directivas dan lugar a una mera armonización, pero se trataba con las NIIF de estandarizar los estados financieros de los grupos cotizados, es decir, de hacer lo mismo que el PGC había hecho con el resto de las entidades contables españolas.

Los resultados de las deliberaciones de los expertos del *Libro Blanco* son conocidos, por lo que aquí solo se van a constatar (véase el anexo), con el fin de reflexionar sobre lo que supuso esta catarsis que se llevó a cabo entre la primavera de 2001 y el verano de 2002. Las conclusiones en detalle se pueden descargar en la web del ICAC (2002).

En el seno de la celebración, a la que este libro contribuye, del 50.º aniversario de la creación del Instituto de Planificación Contable (IPC), recordar el *Libro Blanco* es oportuno porque significó un cambio importante de la manera de concebir la normativa contable en España, pero respetando la tradición que se había instaurado con el primer plan contable de 1973, de inspiración francesa (PGC 1973) y, además, se había venido cultivando durante veinticinco años de forma fiel y eficiente por el IPC hasta 1988, y luego por el ICAC, uno de cuyos primeros cometidos fue adaptar el PGC a las directivas europeas, de cuyo proceso salió la versión de 1990 (PGC 1990), que ya era obligatorio para todas las empresas.

En esta contribución, se comienza con un recuerdo a Carlos Cubillo y a su estilo participativo, que pasó del IPC al ICAC y se ha mantenido, utilizándose en la composición del grupo de expertos del *Libro Blanco*. Posteriormente, se pasará revista al grado de cumplimiento de las recomendaciones del *Libro Blanco* y, por último, se abordará la eventual necesidad de revivir una expe-

riencia tan exitosa, cuando ya casi ha pasado un cuarto de siglo desde que se reuniera la Comisión que dio a luz el *Libro Blanco*.

Recuerdo de Carlos Cubillo Valverde

Recordar, en esta celebración, a Carlos Cubillo Valverde, artífice material del primer plan contable y presidente del Instituto desde su creación en 1976 hasta 1988, es de absoluta justicia.

Cubillo tuvo la habilidad de modelar una institución oficial, pensada y diseñada por él, en la que todas las fuerzas interesadas en el desarrollo contable, desde la Administración pública a los supervisores financieros y desde las empresas de los diferentes sectores hasta los académicos, pasando por todos los profesionales financieros y contables, tenían su papel. La ilusión que puso en el empeño, su pensamiento y sus logros han sido glosados por C. Cubillo Rodríguez (2023), que utiliza para ilustrar el texto muchas frases literales de su padre, para hacer transparente su pensamiento.

El trabajo del profesor Cañibano (2023) es un relato de lo que llama la «era Cubillo», que va desde 1973 hasta 1988, y en él pone de manifiesto cómo se realizaba en el IPC la normalización, y la repercusión que tuvo en las empresas, la profesión contable, la docencia y la investigación. El nombre de «era Cubillo» no es solo una datación, sino la referencia a una época de despegue y desarrollo de la contabilidad en nuestro país.

El *Libro Blanco* y el estilo del IPC

El IPC nació, en el seno del Ministerio de Hacienda, ya cargado de una tradición participativa importante, que le venía de la Comisión Central de Planificación Contable (1965), que devino en la Secretaría del Plan tras la Orden de 25 de septiembre de 1971. Para entonces, la Comisión y la Secretaría dependían de la Dirección General de Impuestos Directos. A la Secretaría se le dio como misión la redacción de un Plan General de Contabilidad para España.

El *modus operandi* de la Comisión, de la Secretaría del Plan y, después, del IPC fue la creación de grupos de trabajo (valoraciones, documentos consolidados, etc.), para el estudio de cuestiones concretas sobre planificación contable. En la época del IPC, los grupos se hicieron cargo también de las adaptaciones sectoriales.

Los grupos de trabajo, nombrados por el órgano administrativo correspondiente, estaban compuestos por funcionarios especializados, representantes de las empresas de los sectores más afectados por la norma que se iba a abordar, expertos contables y académicos de prestigio. Su labor queda recogida en las actas y los documentos de trabajo internos, ya que no figuran en ningún

documento oficial, al ser sus normas objeto de publicación en el *Boletín Oficial del Estado* (BOE) y hacer responsable al Gobierno que las promulgaba.

Cañibano (2023, p. 221) explica de manera escueta y contundente que la colaboración con los estamentos profesional y docente no solo se produjo para la elaboración del PGC en 1973, sino que marcó el estilo de toda la «era Cubillo». Es la misma que se mantiene hasta la actualidad.

Treinta años más tarde de la creación de la Secretaría del Plan, cuando se produjeron las circunstancias de las que nació la Comisión de Expertos del Libro Blanco, la reacción del Ministerio de Economía y Hacienda, a instancias del ICAC, estuvo en línea con la tradición, recurriendo al concurso de todos los grupos interesados en la información financiera de las empresas.

En el anexo está recogida la extracción de los componentes de la Comisión del Libro Blanco, pero junto con ellos trabajaron hasta un centenar de personas en subcomisiones monográficas, grupos de trabajo especializados y equipos de expertos en diferentes temas, cuyas opiniones interesaban a la Comisión.

Se incluyeron ministerios, organismos reguladores contables, corporaciones de auditores, asociaciones empresariales, instituciones profesionales del ámbito contable y financiero, asociaciones académicas y expertos contables procedentes de la industria y de la academia.

Este «estilo IPC» del que se ha hablado, consistente en dar participación a todos los interesados, es con toda seguridad el responsable de que la normativa contable española haya sido asumida sin demasiada oposición ni crítica.

En este estilo, que busca el consenso, es muy importante el diálogo, el estudio y la discusión abierta. Para lograr algún acuerdo es necesario reunirse y hablar. En el caso del *Libro Blanco*, tras las primeras discusiones que duraron hasta el verano de 2001, se sometieron a votación las principales decisiones, que tenían que ver con la continuidad o no del modelo PGC (salvo para cuentas consolidadas de las cotizadas), así como la recomendación o no de introducción de la normativa internacional en la evolución futura de la normalización española. Una vez que se consiguió el acuerdo, el grueso del trabajo se dedicó a desarrollarlo en las subcomisiones y grupos de trabajo.

Luces y sombras de la proyección del *Libro Blanco*

Si las conclusiones principales del *Libro Blanco* estaban consensuadas, y la propia Administración pública había contribuido al acuerdo, lo lógico es que se pusieran en práctica. Así, las labores de sustitución del PGC de 1990 por otro nuevo comenzaron inmediatamente, pero no cuajaron a corto plazo porque se necesitaba una reforma legal, que preparase el Código de Comercio y la Ley de Sociedades Mercantiles para que sirviesen de marco a la reforma.

Por esta razón, el nuevo PGC de 2007, aunque prácticamente terminado en sus detalles técnicos y difundido en su fase de borrador, lo que suponía una predisposición a aceptar los cambios, no vio la luz hasta noviembre de ese año. No obstante, en la tramitación parlamentaria se detectó la necesidad de cambiar alguna norma fiscal para contemplar la irrupción del valor razonable en la normativa contable, porque tenía o podría tener efectos no deseados en la determinación de la base imponible. Además, los parlamentarios exigieron que se aprobara simultáneamente el PGC y el PGC para pequeñas y medianas empresas, lo que obligó al ICAC a improvisar un plan complementario, ya recomendado en las conclusiones del *Libro Blanco*.

Tras el PGC de 2007, las reformas importantes del Plan han sido constantes; por ejemplo, las llevadas a cabo en 2010 (normas de consolidación y combinaciones de empresas), 2016 (adopción de la directiva contable 2013/34/UE) y 2021 (ingresos e instrumentos financieros).

Pero la adopción de las medidas propuestas por la Comisión de Expertos tiene también sus sombras, sus partes todavía no abordadas o abandonadas, con más o menos razón. A continuación, señalaremos dos de ellas: la petición de un único emisor español de normas contables y la decisión de no elaborar ni publicar nuevas adaptaciones sectoriales.

La Comisión de Expertos fue bastante contundente en apreciar la necesidad de que hubiera un solo emisor de normas contables en España, debido al riesgo de solapamiento y confusión que supone la existencia, todavía hoy, del ICAC junto con tres emisores especializados dentro del sistema financiero: la Comisión Nacional del Mercado de Valores, el Banco de España y la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones:

La opinión mayoritaria es la de considerar que debería existir en nuestro país en un futuro próximo un único regulador contable, siempre que se le dote de unos procedimientos específicos que garanticen la presencia activa de los supervisores en la elaboración y aprobación de las normas que afecten especialmente a las entidades financieras (ICAC, 2002, p. 367 [Recomendación 72]).

Junto con un principio de economía de medios, había una razón organizativa importante referente a la separación que debe tener el órgano que emite las normas de información financiera con propósitos generales del órgano supervisor, que utiliza otro tipo de métricas acordes con su finalidad de garantizar la solvencia y el buen funcionamiento del sistema financiero.

No obstante, lo que al final se aprobó por el Gobierno fue únicamente, en la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas urgentes, administrativas y de orden social, la creación de un Consejo de Contabilidad (hoy, Consejo de Información Corporativa), donde el presidente del ICAC tiene voto de calidad, que

emite informes no vinculantes sobre todas las normas contables propuestas por los cuatro emisores. Es un primer paso, pero no es lo que se pedía.

La propuesta de la Comisión de Expertos era mucho más ambiciosa. Si la emisión de normas contables que sean competencia del Gobierno español se hace utilizando organismos especializados, lo más sensato es que haya uno solo —me atrevo a decir que el ICAC actual o transformado— y que los supervisores financieros tengan una participación destacada en la emisión de las normas que particularmente les afecten para desempeñar su función.

El segundo punto que se ha obviado es, siguiendo la recomendación de la Comisión del Libro Blanco, la renovación de las adaptaciones sectoriales del PGC, que tanta importancia tuvieron en la «era Cubillo» y en la primera década de existencia del ICAC. Si se ha abandonado su actualización y continuidad, aunque están en vigor las antiguas en la medida en que no se opongan a lo establecido en el PGC, es probablemente porque se considera que podrían establecer privilegios en razón del objeto social, lo que iría en contra de la vocación universal de la normativa contable.

En su lugar, se ha tendido más a regular operaciones especiales, como, por ejemplo, las concesiones, abordando la normalización de estas actividades, pero sin construir un plan completo para el sector.

Esta es la forma de operar que han adoptado otros organismos emisores de normas, como el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), que tiene algunas NIIF donde se abordan operaciones especiales (por ejemplo, actividades tarifadas), pero siempre ha rechazado hacer normas contables por razón del objeto social de la empresa.

En definitiva, si bien el balance de la adopción de las recomendaciones del *Libro Blanco* es muy positivo, algunas recomendaciones no alcanzaron el grado de madurez necesario para ser llevadas a la práctica.

Conclusiones: ¿otro Libro Blanco?

Ya han pasado veinticinco años desde las discusiones del *Libro Blanco* y la mayoría de las recomendaciones emanadas de la Comisión de Expertos se han llevado a cabo, y los procesos aconsejados están en curso, lo que refleja el grado de consenso alcanzado por primera vez entre un conjunto muy amplio de actores de la información contable.

Hoy en día, la información de la empresa española y su disciplina contable han mejorado notablemente, partiendo de un nivel previo muy aceptable, lo que nos coloca como uno de los Estados miembros de la UE con mayor calidad y transparencia en lo que se refiere a las cuentas anuales.

Como es lógico, hay todavía posibilidades de mejorar. Como muestra que podrían llevar a la reflexión y al cambio, emprendiendo o no un informe parecido al *Libro Blanco*, pueden citarse la irrupción de la información sobre sostenibilidad y la posibilidad de ahondar en las experiencias participativas (el corazón de la tradición proveniente del IPC).

El primer botón de muestra es el énfasis que se está poniendo en la información no financiera (o «de sostenibilidad»), cuyo desarrollo y supervisión se han encomendado al propio ICAC, de forma que ahora, en la institución, se han fundido las misiones de información financiera y de sostenibilidad y se habla de su combinación, haciendo referencia a la «información corporativa».

Aunque no afecte a todas las empresas, o al menos no de igual manera, constituye una preocupación porque no se trata de una información aparte ni de un apéndice más o menos extenso del informe de gestión, documento todavía no regulado por la normativa contable española, sino de datos fundamentales para demostrar el compromiso de las empresas con una ideología que persigue la lucha contra el cambio climático y cualquier forma de discriminación hacia los seres humanos relacionados con la empresa. Como corolario de esta dirección, la propia gobernanza de la empresa puede evolucionar hacia formas más adecuadas para preservar los derechos humanos.

Estudiar, por tanto, la integración entre información contable tradicional y la de sostenibilidad sería ya un buen motivo para crear un grupo de reflexión con participación de todos los agentes interesados en la información corporativa.

Pero además, como segunda muestra remarcable, debe hacerse una reflexión adicional respecto de la forma futura de emitir normas contables que respete ese espíritu de colaboración que se ha descrito, y que viene desde los tiempos del IPC. Se trata de dotar de más dinamismo al Comité Consultivo de Contabilidad, de manera que sea el foro de discusión para considerar y elaborar las normas contables, y no solo el órgano que en breves reuniones aprueba informes sin discutir demasiado su contenido.

La forma de dinamizar el Comité Consultivo, dentro del ICAC, puede ser un asunto que deba discutirse, pero el objetivo es evidente: que las normas, ya sean nacionales o internacionales, que estén en tramitación, sean discutidas, comentadas y estudiadas, para influir positivamente en su contenido final. Para dar cumplimiento a este objetivo es necesario fomentar grupos de trabajo y discusión que trabajen de forma constante, con el apoyo de personal técnico del ICAC. Esta forma de trabajar es la adoptada por los principales emisores de normas del mundo, si quieren tener proyección internacional y generar consensos.

En fin, valgan estas reflexiones para declarar todavía vivo el espíritu que, en la normativa contable, inauguró el Instituto de Planificación Contable, consistente en la implicación activa de todos los interesados en la información emitida por las empresas. Manteniendo ese espíritu, como se hizo en la elaboración del *Libro Blanco*, se puede contribuir al interés general, que es el objetivo fundamental de la información empresarial financiera y no financiera.

Bibliografía

- Cañibano Calvo, L. (2023). La «era Cubillo». En: J. A. Gonzalo Angulo (dir.). *50.º Aniversario del Plan General de Contabilidad. El desarrollo de la información financiera en España (1973-2023)* (pp. 211-227). Madrid: ICAC.
- Cubillo Rodríguez, C. (2023). Aportación de Carlos Cubillo Valverde a la planificación contable en España. En: J. A. Gonzalo Angulo (dir.). *50.º Aniversario del Plan General de Contabilidad. El desarrollo de la información financiera en España (1973-2023)* (pp. 126-129). Madrid: ICAC.
- Gonzalo Angulo, J. A. y Garvey, A. M. (2016). *Contabilidad internacional: el IASB y la Unión Europea*. Madrid: Lefebvre.
- Gonzalo Angulo, J. A. (dir.). (2023). *50.º Aniversario del Plan General de Contabilidad. El desarrollo de la información financiera en España (1973-2023)* (pp. 329-351). Madrid: ICAC y Editorial MIC. https://www.icac.gob.es/libro_50_aniversario
- Gonzalo Angulo, J. A., Pérez García, J. y Garvey, A. M. (2023). Elaboración, contenido y trascendencia del *Libro Blanco* para la reforma de la contabilidad en España (2001-2002). En: J. A. Gonzalo Angulo (dir.). *50.º Aniversario del Plan General de Contabilidad. El desarrollo de la información financiera en España (1973-2023)*. Madrid: ICAC.
- 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)*. Madrid: ICAC, Ministerio de Economía. <https://www.icac.gob.es/node/689>

ANEXO: los expertos y las recomendaciones del *Libro Blanco*

La comisión	Conclusiones / Recomendaciones
Composición	Recomendaciones generales
· Presidencia de Honor: J. M. Fernández Pirla · Presidente: J. A. Gonzalo Angulo · Vicepresidente: S. Álvarez Melcón · Secretaria: Flora Ros Amorós · Pleno: 27 miembros (+ 14 suplentes)	· Continuar con el PGC como pilar de la normalización contable nacional. · Adaptar el PGC a las NIIF, escoger los criterios más adecuados a la tradición española y conservar las adaptaciones sectoriales. · Adoptar el criterio del valor razonable, siempre que sea compatible con la prudencia contable en el reparto del resultado. · Graduar las obligaciones contables para las empresas en función del tamaño (pymes y microempresas). · Apoyar la independencia entre la contabilidad y la fiscalidad instaurada en el PGC 1990. · Racionalizar el cumplimiento de la normativa contable y fiscal, de forma que los mismos documentos sirvieran para cumplir ambas obligaciones. · Enfatizar el refuerzo y control del cumplimiento de las obligaciones contables de las empresas. · Incardinar los desarrollos de la contabilidad pública en los avances del PGC. · Adaptar el PGC revisado a las cooperativas y las entidades sin fines lucrativos con los avances del PGC. · Seguir con la emisión de normas de desarrollo del PGC, así como de adaptaciones sectoriales.
EXTRACCIÓN (del pleno)	
– Ministerios (Economía, Hacienda y Justicia): 3 – Reguladores contables e IGAE: 7 – Corporaciones de auditores: 3 – Representantes de empresarios: 3 – Asociaciones profesionales: 3 – Asociaciones académicas: 2 – Expresidentes del ICAC: 2 – Expertos académicos: 4	
Se nombraron siete asesores para temas especiales.	
SUBCOMISIONES (lista), que estaban presididas por un miembro de la Comisión	
· Estudio de opciones en las NIIF. · Relaciones contabilidad-fiscalidad. · Aspectos jurídico-mercantiles. · Relaciones entre la contabilidad y la supervisión de las entidades financieras. · Opinión de los distintos agentes sobre la posible reforma. · Aspectos prácticos de la aplicación de las NIIF. · Normativa internacional comparada.	

Grupos de trabajo (lista):

- Contabilidad pública.
- Información medioambiental.
- Terceros vinculados.
- Contenido del informe de gestión.
- Indicadores o ratios financieros.
- Pequeña empresa.
- Otra información voluntaria.
- Difusión de la información contable.
- Implicaciones de las NIIF en la contabilidad nacional y los bancos de datos.
- Desgloses informativos de las empresas cotizadas.
- Corte de Arbitraje.
- Entidades no lucrativas.

Recomendaciones técnicas:

- Incorporar los estados de flujos de efectivo y de cambios en el patrimonio neto a las cuentas anuales de las empresas.
- Incorporar información importante en la memoria (por ejemplo, sobre riesgos), y una declaración sobre la continuidad de la empresa.
- Utilizar el método de la adquisición para las fusiones y escisiones.
- Racionalizar y armonizar, en lo posible, el contenido y la presentación del informe de gestión, donde debería estar la información de carácter social y ambiental.

**REUNIONES: de marzo de 2001
a junio de 2002****Recomendación institucional:**

- Concentrar en un solo organismo emisor de normas contables los cuatro existentes: ICAC, Banco de España, Dirección General de Seguros y Comisión Nacional del Mercado de Valores.

APROBACIÓN: por consenso de todos los participantes, el 26 de junio de 2002.

La reforma contable de 2007

José Ramón **GONZÁLEZ GARCÍA**

Presidente del ICAC (2004-2009)

Florentina **ROS AMORÓS**

Subdirectora de Normalización y Técnica Contable (2004-2008)

Juan Manuel **PÉREZ IGLESIAS**

Subdirector de Normalización y Técnica Contable (2008-2019)

Introducción

Al inicio de junio de 2004, la contabilidad española tenía el reto de abordar la decisión de la Unión Europea en materia contable, de aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por el IASB, adoptadas mediante reglamentos de la Comisión Europea³⁵. Estas normas eran de aplicación obligatoria *para los ejercicios que se iniciasen a partir del uno de enero de 2005*, en la elaboración de las *cuentas anuales consolidadas de grupos con compañías cotizadas* y reservando la opción a los Estados miembros de exigir, para cuentas individuales de compañías cotizadas o no y las consolidadas de los

35 En adelante NIC/NIIF-UE.

grupos sin cotizadas, formular sus cuentas anuales conforme a las NIC/NIIF-UE o en la norma contable del Estado miembro.

En este escenario, el ICAC había realizado un análisis de la decisión europea y de sus efectos en la contabilidad española de aplicar las NIC/NIIF-UE que culminó en un informe con recomendaciones para armonizar la norma española con la europea, publicado en 2002³⁶. Con la Ley 62/2003³⁷ se incorporaron modificaciones en la norma contable española, entre otras, el régimen simplificado para pymes, el valor razonable y determinados requisitos de información como incluir en la memoria el impacto que supondría aplicar los nuevos criterios europeos en cuentas elaboradas con norma española en aquellas sociedades cotizadas que solo publiquen cuentas anuales individuales.

La estrategia contable española adoptada en 2004 por el ICAC y su compatibilidad con el marco europeo. La mejora de la comparabilidad como regla

En 2004, el ICAC apostó por hacer una *reforma completa* de la contabilidad española para armonizarla con el nuevo derecho contable europeo y, como esta *afectaba básicamente a las cuentas anuales individuales de sociedades cotizadas y no cotizadas*, se decidió mantener la contabilidad española en el ámbito jurídico de nuestro derecho mercantil para que las cuentas individuales diesen soporte al resultado contable distribuible, a la protección patrimonial de acreedores y otras cuestiones mercantiles, a la vez que, en el ámbito del derecho fiscal español, la regulación jurídica del resultado contable mediante una norma española permitiría cumplir con el principio de reserva de ley para determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades. Es decir, se mantiene el armazón jurídico de nuestro derecho mercantil contable y fiscal que nace en 1989, después de la adhesión de España a la entonces CEE³⁸, pero se cambia de manera radical su contenido por decisión de la Unión Europea al aplicar en dicho territorio las NIC/NIIF-UE.

Las normas internacionales adoptadas por Europa se caracterizan, entre otras cosas, por incorporar opciones entre las que el sujeto contable puede elegir y con cualquiera de ellas, utilizadas adecuadamente, se cumple el principio de imagen fiel, característica que sigue presente en las normas contables que emite en la actualidad el IASB y adopta Europa. La reforma tuvo como *elemento principal elegir y trasladar al ordenamiento español una de las opciones previstas en las NIC/NIIF-UE*, normalmente la que más arraigo tuviese en nuestra

36 Situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España).

37 Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

38 Comunidad Económica Europea.

tradición contable, lo que, sin duda, mejora la comparabilidad de las cuentas anuales de las empresas españolas formuladas con nuestras reglas contables, que es también el objetivo último de las normas adoptadas en Europa.

Los aspectos estructurales para instrumentar la reforma contable realizada por el ICAC. Algunas de las decisiones adoptadas

La reforma contable enunciada tuvo dos partes. La primera supuso la modificación de las normas del derecho mercantil español para incorporar a nuestro Código de Comercio, a la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada y al TRLSA³⁹, conceptos como:

- El principio de fondo económico sobre forma jurídica para la interpretación de las operaciones a reconocer en contabilidad.
- El reconocimiento contable como pasivo de ciertos instrumentos financieros emitidos jurídicamente como de capital.
- Las nuevas definiciones de los componentes del balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, y otros.
- Los nuevos documentos contables de incorporación obligatoria a las cuentas anuales.

Y la segunda supuso la elaboración de un nuevo Plan General de Contabilidad (PGC).

La reforma del derecho mercantil español se ejecutó por el ICAC mediante el trabajo conjunto con la Sección Segunda de lo Mercantil de la Comisión de Codificación del Ministerio de Justicia y culminó, después de un debate parlamentario de más de un año, con la aprobación de la Ley 16/2007⁴⁰, que también incorporó las modificaciones fiscales necesarias en la Ley del Impuesto sobre Sociedades para aplicar los nuevos criterios contables. Dicha ley abrió la reforma contable del PGC⁴¹ y del Plan para pymes y microempresas.

La Ley 16/2007 aseguró que la norma contable española cumplía con los criterios de comprensibilidad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad de la información financiera en cuanto está armonizada y es compatible con los reglamentos de la Comisión que contienen las NIC/NIIF-UE adoptadas por la UE. Su aplicación se extiende a las cuentas anuales individuales de todas las empresas, cotizadas o no, que, según la normativa española, tienen la obli-

39 Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

40 Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa europea.

41 Plan General de Contabilidad.

gación de formular cuentas anuales⁴² y a la formulación de cuentas anuales consolidadas de los grupos españoles sin sociedades cotizadas, cuyo marco normativo aplicable se dejó a opción del sujeto contable. Es decir, *la aplicación de la reforma se llevó al máximo de sujetos contables que en el marco de la normativa europea podían formular cuentas con norma española*, cerrando la opción de que se formularan cuentas anuales individuales con NIC/NIIF-UE o norma local a elección del sujeto contable.

Si se analiza la reforma contable en su conjunto, incluido el PGC, podemos afirmar que *la reforma fue completa*, en el sentido de que no solo se cumplió con los reglamentos de la Comisión que adoptaron NIC/NIIF-UE, sino que:

- Se regularon y desarrollaron por primera vez reglas de registro y valoración, en el PGC español, para acuerdos muy habituales en empresas multinacionales como los incentivos al personal basados en los instrumentos de patrimonio de la sociedad (NRV⁴³ 17.ª del PGC), las combinaciones de negocio (NRV 19.ª del PGC) y las realizadas entre las empresas de un grupo, operaciones entre empresas del grupo (NRV 21.ª del PGC).
- La reforma contable impulsada por el ICAC abrió el camino para que la CNMV⁴⁴ y la DGSyFP⁴⁵, reguladores y supervisores con competencias contables en el ámbito de las empresas de los mercados que regulan, pudiesen armonizar sus reglas contables con las contenidas en el derecho mercantil español ya armonizadas con las NIC/NIIF-UE. Por lo que respecta al Banco de España, como regulador contable español y por necesidades operativas, siguió un proceso más rápido y adelantado al ICAC en la armonización con los reglamentos contables europeos. Así, publicó la Circular 4/2004, cuya entrada en vigor se aplicó a los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2005, antes de las modificaciones efectuadas en el derecho mercantil por la Ley 16/2007, con un compromiso⁴⁶ incorporado en la exposición de motivos de la Circular 4/2004, que el Banco de España nunca llevó a cabo.

42 Se ha eliminado la opción de los reglamentos europeos de que las sociedades individuales, a su elección, puedan formular cuentas individuales con NIC/NIIF-UE.

43 Norma de registro y valoración.

44 Comisión Nacional del Mercado de Valores.

45 Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones.

46 «Esta circular, por su propia naturaleza, entronca tanto con las normas internacionales de información financiera como con el marco contable español, y será objeto de adaptación a medida que ese marco global evolucione con el tiempo. En relación con el marco contable español, el Banco de España asume el compromiso de futuro de adaptar, o incluso derogar, aquellos de los contenidos de la Circular que se regulen mediante la norma contable general que emane del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)».

El desarrollo de la reforma contable de 2007. El nuevo Plan General de Contabilidad (PGC)

Una vez asentadas las bases legales de la reforma contable en el Código de Comercio y en la Ley de Sociedades Anónimas, el acervo normativo contable exigía, por motivos obvios, un desarrollo más pormenorizado, que regulara de forma completa el tratamiento que debe otorgarse a las operaciones y a los elementos que conforman el patrimonio empresarial.

De acuerdo con nuestro sistema jurídico y nuestra tradición contable, el PGC constituye el desarrollo reglamentario básico del derecho contable español. Aprobado mediante el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, se aprobó simultáneamente con un PGC adaptado a las pymes, aprobado por Real Decreto 1515/2007. Este último incorporó algunas simplificaciones ajustadas a la operativa habitual de las pequeñas y medianas empresas, intentando guardar el necesario equilibrio entre la mayor facilidad de aplicación que se pretendía para estas empresas y la deseable e irrenunciable comparabilidad de la información financiera facilitada por todas las empresas españolas. Asimismo, el Real Decreto 1515/2007 también aprobó unos criterios contables específicos para microempresas.

La elaboración del PGC, como también la gestación del proyecto de ley de la que terminó siendo la Ley 16/2007, aunó el debate de expertos contables, tanto de los elaboradores de la información financiera como de los usuarios, académicos, representantes de la Administración pública y demás profesionales de la materia. A tal efecto, se constituyó una comisión de expertos y diversos grupos de trabajo para cada una de las materias, cuyos trabajos fueron coordinados por el ICAC, alcanzándose un borrador con un alto nivel de consenso, que fue sometido a información pública en dos ocasiones⁴⁷ y a los órganos consultivos del ICAC⁴⁸, para someterse posteriormente al procedimiento de tramitación de un real decreto, incluyendo el preceptivo dictamen del Consejo de Estado.

Por lo que se refiere a su contenido, el PGC 2007 presentó una estructura muy similar a la de su predecesor (el PGC aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre), de manera que la convergencia con los criterios internacionales se produjo de forma acorde con nuestra tradición contable, manteniéndose el carácter obligatorio no solo de unos principios contables y normas de registro y valoración, sino también de la presentación de los documentos que integran las cuentas anuales *con arreglo a los modelos aprobados*.

47 Primer borrador, publicado por el ICAC el 19 de febrero de 2007. Segundo borrador de 4 de julio de 2007, que incorporaba modificaciones derivadas de las observaciones recibidas durante la tramitación y aprobación de la Ley 16/2007.

48 Comité Consultivo de la Contabilidad y Consejo de la Contabilidad.

Cabe destacar la inclusión de un Marco Conceptual de la Contabilidad, como primera parte del PGC, que, además de los principios contables, recoge las definiciones de los elementos patrimoniales tanto de balance (activos, pasivos y patrimonio neto) como de la cuenta de pérdidas y ganancias o, en su caso, del estado de cambios en el patrimonio neto (ingresos y gastos), los criterios de registro de estos elementos patrimoniales, los criterios de valoración, así como los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.

Se conforma de esta manera una base sólida sobre la que apoyar cualquier desarrollo normativo y, también, cómo no, una base para interpretar las normas en aquellos casos específicamente no contemplados en ellas. Si bien las normas pretenden dar respuesta a la diferente casuística que puede acontecer en la vida empresarial, es evidente que la implícita variedad y dinamismo que esta presenta conllevan situaciones no reguladas de forma expresa. En estos casos, debe acudir a una interpretación acorde y coherente con el conjunto normativo, basado en dicho marco conceptual.

Por lo que se refiere a la segunda parte del PGC, Normas de registro y valoración, cabe destacar:

- La incorporación de nuevos criterios respecto a los que estaban en vigor previamente, con el claro objetivo de converger con los criterios de las NIC/NIIF-UE. Es el caso de las permutas que se reputen como comerciales y las aportaciones no dinerarias, en las que se da entrada a la valoración por su valor razonable; el tratamiento a otorgar a las grandes reparaciones; la consideración de que la vida útil de determinados intangibles puede ser indefinida y, entre ellos, el fondo de comercio; la incorporación de la categoría de activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta o el tratamiento recogido para los elementos patrimoniales en moneda funcional distinta del euro.
- No obstante, el mantenimiento de una regulación propia, convergente pero no encadenada a los criterios internacionales, permitió separaciones en los criterios cuando así se consideró conveniente por el normalizador español. Es el caso del tratamiento contemplado para los gastos de investigación, cuya activación se permite bajo determinadas condiciones. Asimismo, y ya con posterioridad, el legislador español también se ha apartado de la posibilidad de considerar una vida útil indefinida de determinados activos intangibles, ante los problemas detectados en la aplicación práctica de los deterioros contables del fondo de comercio.
- Para algunas operaciones se contempla un mayor desarrollo, recogiendo las pautas clave contempladas en las NIC/NIIF-UE vigentes en el momento de aprobarse el PGC. Es el caso de la norma de

arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, de ingresos por ventas y prestaciones de servicios, de provisiones y contingencias, de retribuciones a largo plazo al personal, de transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio o la relativa a hechos posteriores al cierre del ejercicio.

- En otras materias, el PGC 2007 adopta un cambio de enfoque para evitar discrepancias con los criterios aceptados en el ámbito internacional. En particular, la norma sobre el impuesto sobre beneficios adopta un enfoque de balance frente al de pérdidas y ganancias vigente en el PGC de 1990.
- Pero las principales novedades que incorporó el PGC 2007 en nuestro derecho contable se produjeron en materia de instrumentos financieros, combinaciones de negocios y operaciones entre empresas del grupo.

En materia de instrumentos financieros (NRV 9.^a), además de la clasificación de los activos y pasivos financieros en función de la gestión que de ellos haga la empresa, se da entrada a la regulación de los derivados financieros, que ya formaban parte desde hacía años de la operativa de gran parte del tejido empresarial, así como de las coberturas contables. Se regulan también supuestos específicos como los instrumentos financieros híbridos que combinan un contrato principal no derivado con un derivado, instrumentos financieros compuestos que incluyen componentes de pasivo y de patrimonio simultáneamente, garantías financieras y fianzas, entre otros.

Por su parte, presentó gran relevancia la regulación de operaciones tan importantes y habituales como las fusiones y escisiones, ubicadas tanto fuera del ámbito de las empresas del grupo como en el seno del mismo. Si bien existía una doctrina administrativa consolidada a raíz de la publicación en el *Boletín Oficial del ICAC (BOICAC)* n.º 14, de octubre de 1993, del borrador de norma sobre fusiones y escisiones, lo cierto es que no llegó a aprobarse como norma hasta el PGC 2007.

En aras de la seguridad jurídica, el PGC regula en su NRV 19.^a las combinaciones de negocios, entendidas como aquellas operaciones mediante las que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios (incluyendo no solo las fusiones y escisiones, sino otras formas de adquisición de uno o más negocios). De hecho, en el momento de aprobarse el PGC, se encontraba la norma internacional de referencia (la NIIF-UE 3) en proceso de modificación, haciéndose eco la introducción del PGC del debate que se suscitó sobre la conveniencia de adoptar los criterios vigentes aprobados como reglamento comunitario o los que previsiblemente se aprobarían por el IASB y la UE cuando finalizara el proceso de modificación. Es sabido que *la norma primigenia*

del PGC se ajustó a la NIIF-UE 3 vigente en el momento de su aprobación y que, posteriormente, la NRV 19.⁹ ha sido modificada por el ICAC al considerarlo conveniente.

Y también reguló las operaciones entre empresas del grupo (NRV 21.⁹), incluyendo el tratamiento todavía controvertido de las operaciones de fusión, escisión y aportación no dineraria de negocio, haciéndose eco de la habitualidad de estas operaciones y del tratamiento heterogéneo que esta situación provocaba.

La dificultad que presenta aplicar el método del coste precedente a las cuentas individuales de las empresas de un grupo se advierte con claridad ante el hecho de que este tema ha sido objeto de debate durante años en el IASB, sin que hasta el momento actual se haya aprobado una norma⁴⁹. No estamos, por lo tanto, ante un dilema simple. Sin embargo, en nuestra opinión, la existencia de una norma contable en esta materia es preferible a una desregulación, sin perjuicio de la necesidad, advertida en la práctica, de avanzar en un desarrollo más sistemático de los criterios contables a seguir en estas operaciones.

No podemos terminar nuestro recorrido por la memoria del PGC aprobado originariamente en 2007 sin hacer mención a una parte tan importante para la normalización y entendimiento de la información financiera como las normas de elaboración y modelos de cuentas anuales, contenidas en la tercera parte del PGC.

Ciertamente, el Marco Conceptual de la Contabilidad y las normas de registro y valoración constituyen la parte sustantiva y el eje sobre el que pivota nuestro derecho contable, pero el reflejo de todo ello en unos estados contables con unos criterios bien definidos y exigentes en cuanto al detalle de la información suministrada, permite asegurar la utilidad del proceso, de forma que los usuarios de las cuentas anuales puedan interpretarlas adecuadamente en tanto el elaborador ha de ceñirse a las normas y modelos establecidos.

En este sentido, la correlación de las partidas del balance, cuenta de pérdidas y ganancias y estado de ingresos y gastos reconocidos, con los números de las cuentas cuyo contenido debe figurar en ellas, asegura el adecuado entendimiento y comparabilidad de la información que figura en dichos estados.

De forma armoniosa, las cuentas y los movimientos contables, cuya numeración y contenido son de aplicación voluntaria, salvo en aquellos aspectos que contengan criterios de registro y valoración, a través de sus definiciones, permiten entender el contenido que se exige en cada una de las distintas

49 El proyecto sobre *Business Combinations under Common Control* fue interrumpido en noviembre de 2023.

partidas de dichos estados. Como en tantas otras cosas, a veces lo que puede parecer menos importante, presenta un gran valor.

Una vez completado el primer envite que supuso la aprobación del PGC 2007, surgieron de inmediato otras cuestiones críticas que debían resolverse para el normalizador contable, como el contenido y extensión que deberían tener las posteriores normas complementarias y de desarrollo aprobadas por el Gobierno, el Ministerio de Economía o el propio ICAC.

La situación de partida en 2008 es conocida: unas normas de consolidación, un elenco de adaptaciones sectoriales y un conjunto de resoluciones dictadas a partir de 1991 que conformaron un marco jurídico exhaustivo. Es decir, la reforma contable de 2007 se ha ido completando con los trabajos de desarrollo que tuvieron que afrontarse a partir de 2008, poniendo al día ese amplio y valioso abanico normativo que los usuarios ya conocían y cuya aplicación sistemática había contribuido a mejorar la transparencia y comparabilidad de la información financiera en nuestro país.

Conclusión

Con esta resumida, pero completa visión de la tarea desarrollada desde el año 2004 hasta el momento por el ICAC⁵⁰ en materia de armonización de la norma española con las NIC/NIIF-UE, queremos resaltar que, en la medida en que las normas contables adoptadas en Europa sigan manteniendo opciones para su aplicación, la tarea de normalización y regulación contable que realiza el ICAC sigue teniendo plena justificación y vigencia.

50 Decimos hasta el momento porque el ICAC, con base en la reforma contable de 2007, ha venido realizando sus tareas de normalización contable armonizando nuestra norma contable con las NIIF-UE adoptadas, a veces modificando y otras desarrollando los criterios contables que nacen en 2007.

Evolución de la auditoría de cuentas

La reforma de la auditoría de cuentas mediante la Ley 22/2015: un hito en la trayectoria del ICAC

Ana María **MARTÍNEZ-PINA GARCÍA**
Presidenta del ICAC (2012-2016)

Introducción

La presente colaboración se inscribe en el marco de la celebración del quincuagésimo aniversario del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y de su antecesor, el Instituto de Planificación Contable (IPC). Precisamente, la transición del IPC al ICAC vino motivada por la regulación, por primera vez en la Unión Europea (UE), de la actividad de auditoría de cuentas a través de la Directiva 84/253/CEE. Fue la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, al trasponer la directiva comunitaria, la que creó el ICAC atribuyéndole la supervisión pública, objetiva e independiente de la actividad de auditoría de cuentas. Desde su entrada en vigor, la ley de 1988 fue objeto de sucesivas reformas que traspusieron a nuestro ordenamiento jurídico las

modificaciones de la directiva de 1984. De todas las reformas, se destaca aquí la operada por la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas («LAC» o la «LAC de 2015»), en mi etapa como presidenta del ICAC.

Antecedentes de la LAC de 2015

La ley de 1988 supuso el cambio de un sistema de autorregulación, en el que eran las corporaciones profesionales de auditores de cuentas quienes revisaban la actuación de sus miembros, a un sistema de supervisión pública. Con aquella ley se establecieron los requisitos de acceso a la profesión, las normas técnicas de auditoría, el régimen de independencia y el control y disciplina de la actividad, constituyendo el origen del marco jurídico hoy vigente.

En 2002, y motivado en gran medida por ciertos escándalos financieros —Enron, WorldCom, Parmalat—, se vio necesario reforzar el sistema de control de la actividad de auditoría de cuentas, en particular en lo que se refería a la independencia de los auditores y al sistema de supervisión pública. La Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, introdujo modificaciones relevantes en el régimen de auditoría: reguló el examen unificado del sistema de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas, la obligación de formación continuada de los auditores de cuentas, el deber de independencia y las causas de incompatibilidad, implantó la rotación obligatoria del auditor firmante y amplió las competencias del ICAC en materia disciplinaria.

Posteriormente, la aprobación de la Directiva 2006/43/CE, que sustituyó a la directiva de 1984, fue un hito importante en la configuración de un marco jurídico en el que se recogen normas armonizadas sobre cuestiones como la formación de los auditores de cuentas, la supervisión y el reconocimiento de los auditores de otros Estados miembros y la cooperación internacional. La trasposición de la directiva de 2006 al derecho español se llevó a cabo a través de la Ley 12/2010, de 30 de junio, que modificó la ley de 1988 y, finalmente, las sucesivas modificaciones que había experimentado la ley dieron lugar a la aprobación del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas mediante Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

Nuevamente, una crisis, en este caso la crisis financiera de 2008, puso de manifiesto la necesidad de abordar una reforma integral del sector financiero: bancos, aseguradoras, gestoras de fondos, servicios y mercados financieros. Se aprobaron directivas y reglamentos cuya finalidad fue reforzar la solvencia, la gobernanza y las normas de conducta del sector financiero. Obviamente, la actividad de auditoría de cuentas, que desempeña una función de interés público garante de la transparencia y la fiabilidad de la información financiera de las entidades auditadas, entre ellas las que conforman el sector financiero, no fue ajena a estas reformas, iniciándose también una nueva revisión de la normativa.

La reforma de la normativa de auditoría se inició con la publicación por parte de la Comisión Europea, en octubre de 2010, del *Libro Verde* titulado *Política de auditoría: lecciones de una crisis*, en el que se apuntaban aspectos que requerían de una reforma profunda: nuevamente, la independencia de los auditores que venían prestando de forma habitual servicios distintos de auditoría a las empresas que auditaban, lo que generaba conflictos de interés o la necesidad de revisar los sistemas de supervisión pública de los auditores que eran muy heterogéneos entre los distintos Estados miembros. El *Libro Verde* también abordó la evidente concentración del mercado de auditoría, en aquel momento en cuatro entidades conocidas como las *Big Four*.

Cuatro años después, se aprobó la Directiva 2014/56/UE, que modificó la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de cuentas anuales y consolidadas, y el Reglamento (UE) n.º 537/2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público. La aprobación de los dos textos normativos y complementarios supuso una novedad en sí misma, por primera vez se aprobaba en la UE un reglamento que regulaba determinados aspectos de la actividad de auditoría de cuentas de entidades de interés público (EIP). En los últimos diez años, ha sido cada vez más habitual que la Comisión acuda a la figura del reglamento frente a la de la directiva, tratando de conseguir la aplicación de una norma única en toda la UE. Se limita así la posibilidad de que los Estados miembros aprueben normas que regulen de forma distinta algunos aspectos permitidos por las propias directivas, es decir lo que en España conocemos comúnmente como las «ñ».

Elementos clave de la LAC de 2015, de 20 de julio, de auditoría de cuentas

Recuerdo perfectamente el día en que la trasposición de la directiva de 2014 se convirtió en una prioridad para el ICAC: fue en julio de 2014 y la LAC se publicó en el *BOE* del 21 de julio de 2015.

Se inició la trasposición de un nuevo marco que pivotaba sobre diversos ejes: mayor transparencia, el refuerzo de la independencia, la organización interna y mejora de la calidad de las auditorías, la apertura del mercado, el fortalecimiento de la supervisión pública y las comisiones de auditoría de EIP.

i) Transparencia: se incrementa la transparencia en la actuación de los auditores clarificando su función y alcance «al objeto de reducir la denominada brecha de expectativas entre lo que espera un usuario de una auditoría y lo que realmente es», tal y como se recoge en el preámbulo de la LAC. Destaca el nuevo contenido del informe de auditoría, más reforzado en el caso de las auditorías de EIP, cuyos auditores, además, deben remitir un informe adicional a la Comisión de Auditoría de estas entidades que refleje los resultados de auditoría.

ii) Independencia: se refuerza la independencia y objetividad de los auditores en el ejercicio de su actividad, pilar básico y fundamental en el que reside la confianza que se deposita en el informe de auditoría. Se insiste en la actitud de escepticismo profesional que debe tener el auditor y la necesidad de prevenir conflictos de intereses derivados de la prestación de servicios ajenos a los de auditoría. La normativa europea abandonó por primera vez el régimen basado únicamente en el sistema de amenazas y salvaguardas, para adoptar un sistema mixto que combina el marco general de identificación de amenazas y aplicación de salvaguardas y un catálogo de causas de incompatibilidad que se estructuran en dos grandes grupos: las derivadas de situaciones personales y las relativas a la prestación de servicios prohibidos. En materia de servicios prohibidos, la ley establece un régimen diferenciado según se trate de auditores de EIP o de las demás entidades. Para estos últimos, se mantuvieron las categorías de servicios incompatibles previstas en la normativa anterior: llevanza de contabilidad, servicios de valoración, auditoría interna, servicios de abogacía y diseño de sistemas de control interno. Para los auditores de EIP se incorporaron seis nuevas categorías de servicios prohibidos: servicios fiscales y de valoración, servicios de gestión, elaboración de nóminas, servicios de financiación y estructura de capital, promoción de acciones y servicios de recursos humanos.

La rotación obligatoria constituyó otra de las novedades más significativas. Para las EIP, se introdujo en un principio la rotación de la firma de auditoría cada diez años, plazo ampliable en cuatro años adicionales cuando se realice auditoría conjunta. En 2022, se introdujo la posibilidad de ampliar el plazo a diez años más si se realiza una convocatoria pública de ofertas para la auditoría. Los socios principales de auditoría deben rotar cada cinco años, con un periodo de enfriamiento de tres años. Adicionalmente, se prevé un mecanismo de rotación gradual del personal clave del equipo de auditoría. En relación con los honorarios, se refuerzan los mecanismos destinados a prevenir la dependencia económica del auditor respecto de un mismo cliente. Se prohíben los honorarios contingentes, para los auditores en general se fija un límite del 30 % de los ingresos totales del auditor procedentes de un mismo cliente durante los tres últimos ejercicios, y para los auditores de EIP, el umbral se reduce al 15 %. Asimismo, los honorarios por servicios distintos de la auditoría prestados a una EIP no pueden exceder del 70 % de la media de los honorarios de auditoría.

iii) Control de calidad: se regulan los principios y políticas a los que debe ajustarse la organización interna de los auditores, para garantizar la calidad, la independencia, la integridad y el carácter crítico y riguroso con que se realizan las auditorías.

iv) Mercado de auditoría: se incorpora el conocido como «pasaporte europeo», habitual en el sector financiero, con el objetivo de dinamizar y abrir

el mercado y se declaran nulas las cláusulas contractuales que limitan o restringen la facultad de elegir auditor.

- v) Comisiones de auditoría: se refuerza la interacción entre la Comisión de Auditoría, una de las comisiones del consejo de administración que ha adquirido más relevancia tras la reforma de la Ley de Sociedades de Capital en 2014, y el auditor de cuentas. Surge la obligación de informar a la junta general de accionistas del resultado de la auditoría, de la selección del auditor de cuentas, así como una mayor vigilancia de la independencia del auditor.

El papel del ICAC en la reforma

Del papel del ICAC en la reforma destacaría dos cuestiones: la primera, la gran labor que desempeñó el Instituto en la negociación de la directiva y el reglamento comunitarios de 2014, así como en la trasposición de la directiva a nuestro ordenamiento jurídico. La segunda, el papel reforzado que se le atribuye al ICAC en la LAC de 2015.

El ICAC participó muy activamente en la elaboración de los textos y en la negociación de las normas comunitarias, en particular en los trabajos que tuvieron lugar en el seno de la Comisión y del Consejo. También fueron muy frecuentes las reuniones con nuestros homólogos europeos para entender las particularidades de los distintos sistemas de auditoría y de los mercados, de tal forma que pudiésemos llegar a acuerdos. La trasposición fue un gran reto: apenas transcurrió un año desde que se empezaron a redactar los primeros borradores hasta la publicación de la LAC en el *BOE*. Además de seguir los cauces normativos que exige la elaboración de cualquier norma con rango de ley, la interlocución con las corporaciones de auditores de cuentas y terceras partes interesadas fue constante. La involucración de todos los empleados del ICAC, en particular de los encargados de la supervisión, potestad sancionadora y normalización de la auditoría de cuentas, fue encomiable. Su rigor técnico y esfuerzo han merecido siempre mi reconocimiento y una gran admiración.

En cuanto a sus competencias, las funciones encomendadas al Instituto abarcan un amplio espectro: la autorización e inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, la adopción de normas de auditoría, de ética y de control de calidad, la supervisión de la formación continuada, el sistema de inspección e investigación, la vigilancia del mercado de auditoría y el ejercicio de la potestad disciplinaria. Esta concentración funcional convierte al ICAC en el eje articulador del conjunto del sistema.

Se refuerza la exigencia de que el ICAC cumpla con los estándares que la normativa de la UE impone a las autoridades nacionales de supervisión: independencia, transparencia, capacidad y conocimientos técnicos apropiados y suficientes, y financiación adecuada y segura. Para garantizar esta independencia,

se establece un periodo de enfriamiento de tres años para el presidente y los vocales del Comité de Auditoría de Cuentas del ICAC.

Merece especial mención el Comité de Auditoría de Cuentas del ICAC, órgano que canaliza la participación del ámbito profesional y académico en la gobernanza del sistema de auditoría. Entre sus funciones se cuentan la propuesta de normas reguladoras de los exámenes de acceso, la publicación de normas de auditoría, ética y control de calidad, la formulación de propuestas de modificaciones normativas, la supervisión de la formación continuada y la resolución de consultas técnicas.

Además del Comité de Auditoría de Cuentas, la estructura orgánica del ICAC comprende la Presidencia y el Consejo de Información Corporativa, configurando un modelo institucional que integra normalización contable y supervisión auditora, lo que favorece la coherencia del sistema de información financiera en su conjunto.

Conclusión: cincuenta años al servicio de la información financiera

A lo largo de cinco décadas, el IPC y el ICAC han sido los actores del desarrollo normativo contable y de auditoría en España y el ICAC se ha consolidado como la autoridad de supervisión de la actividad de auditoría de cuentas.

Una de las grandes virtudes del ICAC es que aúna la labor de normalización contable y la de normalización y supervisión de la auditoría de cuentas. La virtud del modelo, único en la UE, es que reúne a expertos en contabilidad y en auditoría, dos ámbitos estrechamente relacionados. Recordemos que el auditor garantiza que la información financiera sea aceptada con plena confianza por los terceros interesados.

Este año celebramos el cincuenta aniversario del ICAC y en 2023 celebramos también el cincuenta aniversario del primer Plan General de Contabilidad de 1973. Nuestro sistema contable y de auditoría español descansa, en buena medida, en la labor del ICAC. Siempre ha mantenido un diálogo fluido con académicos, emisores, auditores, supervisores y demás expertos y ha estado atento a la evolución del entorno europeo e internacional. Para mí ha sido un orgullo formar parte de la institución de 2003 a 2016, primero en la Subdirección de Normalización y Técnica Contable y después como presidenta del ICAC. Siempre destaco la profesionalidad de todos los que a lo largo de estos cincuenta años han contribuido a construir nuestro actual sistema de normalización y supervisión. Su rigor, dedicación y vocación de servicio público han sido la piedra angular que ha permitido que en España dispongamos de un sistema contable y auditor robusto, moderno y consolidado. Como ya dije cuando celebramos el cincuenta aniversario del PGC 1973, a todos ellos y, en especial, a los empleados del ICAC, mi más sincera felicitación y agradecimiento. Ha sido un privilegio haber recorrido este camino juntos en lo profesional y en lo personal.

Implantación de la reforma de la auditoría de cuentas: reglamento de auditoría (2021)

Enrique **RUBIO HERRERA**

Presidente del ICAC (2016-2020)

Cuando uno ha tenido la oportunidad de observar de cerca la evolución de la auditoría de cuentas en España, y más aún de hacerlo desde una institución como el ICAC, comprende con claridad que el desarrollo normativo de esta actividad nunca ha sido una cuestión meramente técnica. La auditoría de cuentas no es una actividad cualquiera. Su razón de ser trasciende la relación entre auditor y entidad auditada, porque su resultado —el informe de auditoría— está llamado a generar confianza en la información económico-financiera sobre la que se apoyan decisiones empresariales, de inversión, de financiación y, en definitiva, decisiones que afectan al conjunto de la economía. Precisamente por esa *relevancia pública*, la auditoría ha requerido siempre un marco jurídico claro, exigente y estable.

Desde esa perspectiva, debe entenderse la importancia del reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 2/2021. A mi juicio, su valor principal reside en haber completado un

proceso normativo que era tan necesario como esperado. La Ley 22/2015 incorporó a nuestro ordenamiento la profunda reforma europea promovida en 2014, orientada a reforzar la confianza en la información financiera y a afianzar la calidad de las auditorías. Pero, como sucede a menudo con las grandes reformas, aquella norma legal precisaba de un desarrollo reglamentario que aclarase conceptos, concretase obligaciones y ofreciese a los auditores y al supervisor público el grado de seguridad jurídica imprescindible para su efectiva aplicación. El reglamento vino precisamente a eso: a hacer plenamente operativa la ley y a permitir que su finalidad pudiera proyectarse con toda su intensidad sobre la práctica profesional.

Si me permito subrayar este punto es porque el reglamento no fue una mera norma de ejecución, sino que, en realidad, supuso un paso decisivo para consolidar un modelo de auditoría asentado sobre varias convicciones: que la calidad no puede confiarse solo a declaraciones generales; que la independencia necesita también de parámetros concretos y verificables; que la organización interna del auditor no es un asunto accesorio, sino una condición de la calidad; que conlleva una actitud proactiva y preventiva y que la supervisión pública desempeña una función indispensable para preservar la credibilidad del sistema. Todo ello estaba ya en germen en la Ley 22/2015, pero fue el reglamento el que terminó de dibujar su alcance práctico.

Aquí reside, a mi juicio, una primera aportación decisiva del reglamento: convertir un marco legal ambicioso en un *marco realmente aplicable*. La calidad de la auditoría no se fortalece únicamente con grandes principios; necesita también reglas claras. Si no fuera así, cuando esos extremos no están suficientemente precisados, aumenta la incertidumbre, se debilita la homogeneidad en la práctica y se dificulta la supervisión pública. El reglamento, por tanto, no fue solo oportuno o conveniente; también fue necesario para hacer efectiva la reforma y asegurar que la auditoría pudiera seguir cumpliendo la misión que le corresponde en una economía moderna: generar confianza en la información que circula en el mercado. Este desarrollo constituyó una pieza esencial para que la función auditora pudiese desplegar plenamente su vocación de *servicio de interés público*. El objetivo último de la regulación no es regular el estatuto del auditor ni imponer cargas formales sin más; es conseguir que los informes de auditoría sean aceptados con plena confianza por los usuarios de la información. Esa ha sido, desde el origen, la lógica que justifica la regulación y la supervisión pública de esta actividad.

En ese contexto, la *independencia* ocupa, como no podía ser de otro modo, un lugar central. Siempre he pensado que la confianza que se deposita en un informe de auditoría descansa sobre una premisa muy sencilla de formular, pero mucho más compleja de preservar en la práctica: que quien emite esa opinión no solo está habilitado técnicamente para hacerlo, sino que lo hace desde una posición de objetividad e imparcialidad. No hay confianza posi-

ble en el informe de auditoría si no descansa en la convicción de que quien lo emite es independiente y, además, lo parece. La independencia tiene un componente de exigencia jurídica y otro de cultura y valores profesionales. Pero precisamente porque no puede medirse de forma directa, ni es una realidad visible, necesita apoyarse en reglas que la hagan evaluable, reconocible y exigible. El reglamento dio un paso muy importante en esta dirección al concretar, con criterios objetivos, las relaciones, situaciones y servicios que pueden comprometerla, así como las actuaciones que el auditor debe realizar para identificar amenazas, aplicar salvaguardas o, llegado el caso, abstenerse de actuar.

La ley protegió la independencia mediante un sistema mixto: de un lado, un principio general que obliga a identificar amenazas, evaluarlas y aplicar salvaguardas; de otro, un conjunto de incompatibilidades y prohibiciones objetivas que impiden actuar cuando concurren determinadas relaciones o situaciones respecto de la entidad auditada. Y el reglamento reforzó esta arquitectura al concretar con claridad qué debe evitarse y qué actuaciones deben desplegar los auditores para preservar su objetividad.

Ese esfuerzo de precisión, no exento de controversia —ha de reconocerse—, me parece especialmente valioso. El reglamento concreta con parámetros objetivos cuestiones especialmente sensibles. Así delimita las prohibiciones de participar en la gestión o en la toma de decisiones de la entidad auditada; perfila los conflictos de intereses; desarrolla las situaciones personales incompatibles; fija criterios objetivos para determinar cuándo determinadas relaciones o servicios resultan significativos; clarifica las reglas de extensión a personas vinculadas o a quienes pertenecen a la red del auditor y refuerza las limitaciones a la concentración de honorarios, estableciendo, además, ciertas modulaciones para auditores de pequeña dimensión. No había un mero afán reglamentista. Se respondía más bien a la convicción de que la independencia debe poder protegerse no solo en abstracto, sino también en la realidad cotidiana de los trabajos de auditoría. Y esa protección requiere seguridad jurídica. De este modo, el auditor dispone de referencias *ex ante* para identificar riesgos e incompatibilidades y el supervisor cuenta con criterios verificables para examinar su conducta. En otras palabras, el reglamento transforma una exigencia ética y jurídica fundamental en un marco de cumplimiento más preciso, más transparente y controlable, tanto por el propio auditor como por el supervisor. Cuestión distinta es que pudieran haberse elegido otros criterios de precisión, pero lo importante era fijarlos.

Otra aportación que considero fundamental es la relativa a la *organización interna* de los auditores. Durante mucho tiempo, una parte del debate sobre la calidad se centró principalmente en el resultado final del trabajo, que es la punta del iceberg que todos vemos. Sin embargo, la evolución de la regulación europea y española ha puesto de relieve algo esencial: la calidad también se

construye antes, durante y después del encargo, mediante procedimientos, políticas, controles y mecanismos internos capaces de prevenir riesgos y sostener una actuación rigurosa, esto es, la parte sumergida del iceberg. La reforma europea y la Ley 22/2015 ya habían dejado claro que la calidad del trabajo no depende exclusivamente del conocimiento técnico individual, sino también de la existencia de estructuras, políticas y procedimientos capaces de prevenir riesgos, asegurar la consistencia del trabajo y reforzar la cultura de calidad. El reglamento recoge esta idea al asentar la organización interna sobre pilares muy claros: procedimientos administrativos y contables sólidos, gestión de riesgos, control de los sistemas informáticos y un sistema adecuado de control interno (que hoy llamamos gestión de calidad). Y, además, incorpora principios mínimos en materias tan relevantes como la gobernanza, el liderazgo en la calidad, la ética, la independencia, las revisiones internas, las políticas retributivas, las actividades externalizadas, el seguimiento y el archivo.

Por otra parte, tiene especial interés que esta nueva regulación se diseñara desde una lógica de *proporcionalidad*, permitiendo que los procedimientos y políticas se adapten a la estructura, dimensión y complejidad de cada auditor o firma. Quien conoce el sector sabe bien que la realidad de la auditoría en España es diversa, y que un buen marco normativo debe ser capaz de combinar rigor con sentido práctico. El reglamento lo hace al admitir soluciones organizativas menos formales o más simples cuando así lo justifique el tamaño o la naturaleza de los trabajos y dimensión del auditor, pero sin rebajar por ello la exigencia de fondo. Y esto es importante subrayarlo: la proporcionalidad nunca puede confundirse con una relajación de la función de interés público. Lo que se adapta, lo que se modula, es la forma de cumplimiento, no la finalidad ni la responsabilidad que pesan sobre el auditor. Por la función que desempeñan incluso en los entornos de menor dimensión, el trabajo debe seguir observando la normativa y debe estar respaldado por una organización capaz de garantizar la calidad. Difícil el equilibrio. No puede, pues, obviarse que este extremo fue también objeto de intensas peticiones de cierto sector de la auditoría en relación con los límites o hasta dónde debía llevarse esa proporcionalidad.

No menos importante me parece la regulación de los *honorarios* y del contrato de auditoría. Aquí, el reglamento transmite una idea que considero esencial: la calidad del trabajo auditor exige medios, recursos y tiempo y, por tanto, no puede quedar subordinada a dinámicas de precio incompatibles con la naturaleza del servicio prestado —conviene recordarlo—, que es de interés público. De ahí que se exija que los honorarios se determinen en función del llamado *esfuerzo de auditoría*, esto es, de los medios, recursos, cualificación y especialización que requiere cada trabajo según su complejidad. A su vez, la función de interés público de la auditoría exige evitar dependencias económicas que puedan comprometer o parecer comprometer la objetividad del

auditor. De ahí las reglas sobre concentración de honorarios y la introducción de criterios específicos para auditores pequeños, junto con medidas dirigidas a evitar el llamado efecto cascada, que podría generarse por el mero hecho de dejar de auditar a un cliente por incurrir en causa de concentración. En la misma línea, la prohibición de cláusulas de indemnidad en el contrato reafirma que la responsabilidad y la diligencia del auditor no pueden quedar vacías ni desplazarse a la entidad auditada.

También considero especialmente relevante el desarrollo reglamentario de la *documentación del trabajo de auditoría*. La obligación de compilar toda la documentación en un archivo electrónico identificable, con controles que aseguren su custodia, integridad, accesibilidad restringida e inalterabilidad, refleja muy bien cómo la calidad necesita apoyarse en bases documentales sólidas. La documentación es, en cierto modo, la memoria del trabajo realizado, la prueba de que las conclusiones alcanzadas se sustentan en procedimientos adecuados y evidencia suficiente. El reglamento no se limita a reiterar una obligación ya existente; la hace operativa, la adapta al entorno digital y aclara el contenido mínimo exigible a los papeles de trabajo, incluidas las auditorías de cuentas consolidadas. Con ello se refuerza el ejercicio y el juicio profesionales, se gana en trazabilidad, calidad y seguridad.

Como la ley que desarrolla, el reglamento presta, además, una atención específica a las *entidades de interés público*, lo que resulta plenamente lógico. Cuando la auditoría recae sobre entidades cuya relevancia económica o institucional es mayor, la exigencia de protección de los usuarios también debe serlo. Por eso, el marco reglamentario precisa un régimen más estricto en materia de independencia, desarrolla con mayor detalle el contenido del informe anual de transparencia, concreta las actuaciones con las comisiones de auditoría de las referidas entidades, establece plazos de comunicación con las autoridades supervisoras y perfila requisitos organizativos mínimos. Todo ello refleja una idea clave: cuanto mayor es el impacto potencial sobre el mercado y los usuarios de la información, mayor debe ser también la intensidad de las garantías. Y no se trata de crear dos auditorías distintas, sino de adecuar la intensidad de las garantías a la trascendencia del interés protegido.

Asimismo, ha de destacarse la relevancia institucional del ICAC. El reglamento fija principios rectores y contenidos mínimos, pero atribuye al Instituto un papel decisivo en su ulterior concreción, especialmente en lo relativo al desarrollo y publicación de las normas de control de calidad interno (hoy, gestión de calidad). Esta función no es menor. Revela que, en un ámbito altamente técnico y en continua evolución, el sistema necesita una autoridad pública que, con conocimiento técnico, capacidad de escucha e independencia institucional, complete y actualice el marco aplicable; una autoridad que sea capaz no solo de supervisar, sino también de ordenar, interpretar y completar el marco normativo con conocimiento especializado. Desde esa óptica, el ICAC

no aparece solo como órgano de control, sino como pieza vertebradora del sistema normativo y garante de que la regulación conecte con la práctica profesional, una institución llamada a vertebrar el sistema en beneficio del interés general. Además, se sitúa al ICAC en una posición determinante, tanto por su capacidad regulatoria como por el ejercicio de una supervisión especializada sobre los operadores con mayor relevancia pública, quienes auditan las entidades de interés público. Conviene resaltarlo, pues en aquellos momentos algunas voces reclamaban fragmentar sin fundamento el supervisor despojando al ICAC de parte de este ámbito competencial. Los hechos, en mi opinión, han demostrado que esta competencia se ha venido ejerciendo con absoluta objetividad, rigor y solvencia profesional.

Precisamente, es en el terreno de la *supervisión pública* donde mejor se visualiza la aportación institucional del ICAC al interés general. Visto en conjunto, todo ello pone de manifiesto una idea que me parece esencial: la supervisión pública no es un elemento externo a la calidad de la auditoría, sino uno de sus soportes fundamentales. La existencia de una autoridad como el ICAC, con competencias de regulación, control, inspección, disciplina, cooperación y difusión de criterios, contribuye a que la auditoría mantenga estándares homogéneos, a que los usuarios de la información conozcan mejor el alcance de esa función y a que el sector disponga de referencias claras para su actuación.

Siempre he entendido que la supervisión pública cumple, al menos, tres funciones decisivas. La primera, preventiva, al orientar la actuación de los auditores y favorecer la homogeneidad de los estándares aplicables. La segunda, disciplinaria, al proteger la credibilidad del sistema cuando se producen incumplimientos relevantes. Y la tercera, institucional, porque transmite a la sociedad que la función auditora se ejerce en un marco de exigencia, responsabilidad y control. El reglamento refuerza precisamente esas tres dimensiones y, al hacerlo, contribuye a que la confianza en la auditoría no dependa solo de la calidad técnica individual de los profesionales, sino también de la solidez del sistema público que la ordena y supervisa.

En suma, no se trata de un mero repertorio burocrático de tareas, sino de un conjunto de instrumentos al servicio de que la supervisión pública sea más preventiva, más informada y más útil para proteger la confianza en el mercado. No es, ni debería ser, solo el guardián del cumplimiento formal de unas reglas, sino que también debe ser una institución que ayuda a sostener el valor público de la auditoría y a preservar su credibilidad, en cuanto que instrumento esencial para el funcionamiento de la economía.

Hay, además, otro aspecto del reglamento que merece ser valorado, porque pone de manifiesto la relevancia de la reforma: su aplicación escalonada y diferida en algunos ámbitos especialmente sensibles. Esa opción pone de ma-

nifiesto la sensibilidad y reconocimiento por el esfuerzo que supone para los auditores adaptar sistemas, procedimientos y estructuras a nuevas exigencias —como la organización interna, los sistemas de conservación documental o determinadas exigencias estructurales—. A mi modo de ver, fue una decisión equilibrada. La reforma no renunció a sus objetivos, pero tuvo en cuenta la necesidad de facilitar una transición ordenada y técnicamente viable. Muestra una saludable y cierta madurez institucional: cuán relevante es disponer de un supervisor público que no solo exigiera, sino que también facilitara una transición adecuada.

En todo este proceso de reforma, también resulta obligado reconocer el papel desempeñado por las *corporaciones representativas de auditores de cuentas*, cuya contribución fue valiosa tanto por su capacidad de trasladar y explicar al colectivo los cambios introducidos como por su intervención en la adaptación de las normas de auditoría y de gestión de calidad, sin olvidar su aportación en otros ámbitos igualmente importantes para el buen funcionamiento del sistema, como la formación continuada. Las corporaciones profesionales, cada una desde su respectiva responsabilidad e interés y mediante sus aportaciones, han contribuido igualmente a fortalecer el acierto de la regulación, la calidad de las auditorías y la confianza en la función de interés público que estas desempeñan.

Si tuviera que resumir, diría que el reglamento de auditoría supuso mucho más que la aprobación de un texto de ejecución. Ha reforzado la seguridad jurídica, ha precisado obligaciones que resultaban nucleares para la calidad, ha dado mayor contenido al deber de independencia, ha colocado la organización interna en el lugar que le corresponde, ha fortalecido la trazabilidad documental, ha mejorado la supervisión pública y ha recordado, en todo momento, que la auditoría solo cobra pleno sentido cuando sirve a la confianza de los terceros y, con ello, al interés general. En este sentido, ha consolidado una determinada manera de entender la auditoría en España: como una actividad altamente especializada, sí, pero inseparable de su trascendencia pública.

Mirado desde la perspectiva que ofrecen estos cincuenta años de historia institucional, este proceso permite apreciar la contribución del ICAC al desarrollo de la auditoría en España. Su contribución no ha consistido únicamente en acompañar la evolución técnica de una disciplina compleja. Ha consistido, sobre todo, en ayudar a consolidar una cultura en la que el auditor sabe que su trabajo trasciende la relación bilateral del contrato y se inserta en una cadena de confianza de la que depende el buen funcionamiento de la economía al permitir decisiones mejor fundadas y organizaciones más sólidas. En esa cadena, la reforma europea de 2014, la Ley 22/2015 y el reglamento de auditoría constituyen el pilar central que permite a los auditores prestar

con mayor calidad y mayores garantías el servicio de interés público que la sociedad espera de ellos.

En una conmemoración como esta, es de justicia poner en valor que los avances institucionales y normativos nunca son el resultado exclusivo de las normas o de sus responsables visibles. Detrás de ellos hay siempre un trabajo continuado e intenso, muchas veces discreto y alejado del foco, que hace posible que el servicio público se preste con rigor, con profesionalidad y con sentido de permanencia. Por ello, este aniversario es también una ocasión idónea para expresar el reconocimiento a *todo el personal del ICAC* y a quienes, desde muy distintas responsabilidades y cometidos, han contribuido a construir y sostener una institución respetada, técnicamente solvente y esencial para nuestro marco de información corporativa.

A todos los que han formado parte del Instituto y a quienes hoy continúan desempeñando su labor con la misma vocación de servicio les corresponde una parte muy relevante del mérito de lo alcanzado. Gracias a su dedicación y vocación, a su competencia técnica y a su compromiso con el interés general, el ICAC ha podido desempeñar con eficacia sus funciones de regulación, impulso, supervisión y garantía de la calidad, reforzando con ello la confianza en la información financiera y en la auditoría de cuentas. En esta efeméride, ese reconocimiento no es solo un gesto de gratitud institucional; es también la afirmación de que las instituciones públicas se engrandecen, sobre todo, por la calidad humana y profesional de las personas que las sirven.

Participación del ICAC en el desarrollo de las normas de auditoría. Evolución y situación actual

Ana **MANZANO CUADRADO**

Subdirectora general de Normas Técnicas de Auditoría del ICAC (2020-actualidad)

La Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas (en adelante, directiva de auditoría) establecía en su artículo 26 que los auditores y las sociedades de auditoría debían efectuar las auditorías de acuerdo con las normas internacionales de auditoría (NIA) adoptadas por la Comisión, permitiéndose a los Estados miembros aplicar normas nacionales de auditoría mientras la Comisión no adoptara una norma internacional de auditoría que contemplara el mismo aspecto.

En este sentido, la exigencia de aplicar las normas internacionales de auditoría obedecía a la necesidad de «garantizar una calidad elevada y homogénea de todas las auditorías exigidas por el derecho comunitario», según rezaba el considerando 13 de la directiva de auditoría.

En dicho considerando, se indicaba que para la adopción de las normas por la Comisión se crearía un grupo técnico en el que debían participar los sistemas de supervisión pública de los Estados miembros para asistir a la Comisión en la evaluación de la validez técnica de todas las normas internacionales de auditoría. Se creó a estos efectos el Grupo Europeo de Órganos de Supervisión de Auditores (EAOB), que contaba con un subgrupo de normas en el que el ICAC participaba, junto con sus homólogos europeos, en la preparación de las cartas de comentarios a enviar al Consejo Internacional de Normas de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) respecto de los borradores de nuevas normas internacionales de auditoría que este organismo emitía cada año.

Igualmente, el considerando 14 establecía que, para que la Comisión adoptara una norma internacional de auditoría con vistas a su aplicación en Europa, esta debía ser aceptada de forma general a escala internacional y haberse elaborado con la plena participación de todas las partes interesadas, siguiendo un proceso abierto y transparente, añadir credibilidad a las cuentas auditadas y favorecer el interés público europeo.

En 2006, se creó también el Foro Internacional de Reguladores de Auditoría Independientes (IFIAR), que con el tiempo creó un grupo de normas denominado Grupo de Trabajo de Coordinación de Normas (SCWG), que desempeña la misma función de preparación de cartas de comentarios a enviar al IAASB, pero coordinando la participación de reguladores no solo europeos, sino también de ámbito internacional.

En 2008, la Comisión Europea solicitó a los Estados miembros que estos le facilitaran la traducción de las normas internacionales de auditoría para, en su caso, la adopción por la Comisión y su publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*.

En aquel momento, se creó en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) un grupo para la traducción de las normas emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), organismo al que pertenece el IAASB.

Este proceso de traducción resultó determinante, ante la ausencia de adopción de dichas normas por parte de la Comisión Europea, para la publicación de la Resolución del ICAC de 15 de octubre de 2013, por la que se publicaron las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES). Para ello, el ICAC estableció un grupo de trabajo en el que las corporaciones, junto con representantes del ICAC, se encargaron de llevar a cabo este trabajo.

La aprobación de esta resolución supuso la culminación de un proceso para que las normas se integraran en el marco jurídico nacional y para converger

hacia la práctica existente en la mayoría de los Estados miembros que ya habían adaptado tales normas.

Este proceso de adaptación de las NIA se rigió por los siguientes criterios:

- Analizar las NIA a los efectos de detectar aquellos aspectos contrarios a la normativa en vigor en España y que, por tanto, no resultasen aplicables con la finalidad de suprimirlos, ya que su mantenimiento podría llevar a confusión a los usuarios de las normas.
- Suprimir las menciones relacionadas con trabajos o normas que quedan fuera del alcance de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, tales como las referencias a las auditorías en el sector público o a la entrada en vigor de las NIA.
- Incorporar, en determinados apartados, notas aclaratorias destinadas a precisar su aplicación en el contexto español, ya fuera porque la normativa nacional regulase de forma más específica determinadas cuestiones, porque las NIA las contemplasen de manera distinta o porque no las abordasen expresamente. Estas notas se incluyeron en recuadros dentro del texto de las normas.
- Establecer los criterios de interpretación que deben observarse de forma obligada en la aplicación de estas NIA en España.
- Asimismo, en los ejemplos de modelos de informe de auditoría que acompañaban a las NIA se optó por incorporar a doble columna los ejemplos originales de informes de auditoría conforme a las NIA y los correspondientes modelos adaptados de acuerdo con la normativa aplicable en España (NIA-ES).

La Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, modificó el artículo 26 para indicar que las normas internacionales de auditoría serán las normas emitidas por IFAC a través del IAASB. No obstante, esta modificación no tuvo efectos prácticos inmediatos, dado que la Comisión Europea continuó sin adoptar formalmente dichas normas.

Junto con esta directiva se aprobó el Reglamento (UE) n.º 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público.

Este reglamento creó el Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB), entre cuyas funciones se encuentra contribuir al examen técnico de las normas internacionales de auditoría, incluidos sus procesos de elaboración, con vistas a su adopción a escala de la Unión.

El CEAOB sustituyó al anterior EGAOB y mantiene una estructura de trabajo similar, incluido el subgrupo de normas (SSG), en el que participa el ICAC. Este subgrupo desempeña, en lo esencial, funciones análogas a las que tenía atribuidas el subgrupo correspondiente en el EGAOB.

Expuesto lo anterior, debe indicarse que, desde la aprobación de la directiva de auditoría y hasta el momento actual, el ICAC tiene una triple participación en el proceso de elaboración y adaptación de las normas de auditoría.

En un primer momento, ha participado bien a través del subgrupo de normas del EGAOB, en su momento, bien a través del Subgrupo de Normas del CEAOB, en la actualidad, y a través del Grupo de Trabajo de Coordinación de las Normas de IFIAR, en la preparación de las cartas de comentarios a enviar al IAASB. Estas cartas recogen los aspectos que los reguladores europeos o internacionales desean poner de manifiesto para contribuir a que la norma sea aplicable y facilitar la supervisión de su aplicación por parte de los organismos supervisores.

En un segundo momento, el ICAC coordina el grupo de revisión de la traducción en el que participan tanto las corporaciones representativas de los auditores de cuentas, es decir, el Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, como representantes de la universidad.

La labor de este grupo de trabajo consiste en garantizar una traducción coherente de las normas internacionales mediante la homogeneización de las expresiones empleadas en la traducción de las normas con el fin de asegurar la coherencia terminológica del conjunto normativo publicado.

Esta labor reviste especial complejidad debido al elevado volumen de normas traducidas y ya publicadas con las que se debe guardar coherencia interna y a la dificultad derivada de que las normas no estén redactadas en castellano, circunstancia que hace que la traducción fiel de las normas exigida por IFAC para su publicación no permita contar con la flexibilidad que sería deseable en ocasiones para adaptar la redacción a la forma de expresión en nuestro idioma.

No obstante, el resultado obtenido en todos estos años de publicación de normas en castellano ha sido de una notable calidad, fruto del esfuerzo y dedicación de los miembros del grupo de trabajo de revisión, cuya labor debe reconocerse.

En tercer lugar, el ICAC desempeña un papel relevante en la adaptación de las normas internacionales, una vez traducidas, para su aplicación en España.

En este sentido, es necesario señalar lo establecido en el artículo 2 de la Ley de Auditoría de Cuentas, que establece que las normas técnicas de auditoría

se elaborarán, adaptarán o revisarán, «por las corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas, previa información pública durante el plazo de dos meses y serán válidas a partir de su publicación, mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en su *Boletín Oficial*».

El Grupo de Trabajo de Normas Técnicas de Auditoría fue formalizado en 2021 y está integrado por representantes de las corporaciones representativas de los auditores de cuentas, de la Intervención General de la Administración del Estado y del ICAC.

En este grupo, los representantes de las corporaciones presentan un borrador de norma al grupo para su debate. En el borrador presentado, se eliminan los apartados de la NIA que no resulten aplicables en España por contradecir la normativa nacional o europea al respecto, se incluyen aclaraciones cuando la NIA trata de ser neutral con la regulación existente en cada jurisdicción para aclarar la normativa que resulta aplicable a las auditorías en España y se adaptan los modelos de informes para favorecer su homogeneidad, incluyendo ejemplos ajustados a las particularidades derivadas del marco normativo nacional.

Estas tareas exigen un conocimiento profundo de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, conocimiento del que disponen los miembros del grupo de trabajo de normas técnicas de auditoría, cuya labor resulta esencial para alcanzar estos objetivos y merece ser expresamente reconocida.

Una vez finalizada la redacción, corresponde al ICAC preparar la resolución de publicación de la norma y someterla al trámite de información pública.

De conformidad con lo establecido en el artículo 58 de la Ley de Auditoría de Cuentas, debe someterse al Comité de Auditoría de Cuentas, como órgano rector del ICAC, la «publicación de las normas de auditoría». Este comité está integrado por representantes de la Intervención General de la Administración del Estado, de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, del Tribunal de Cuentas, del Banco de España, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, de las corporaciones representativas de los auditores de cuentas, de la Abogacía del Estado, de los registros mercantiles y de la universidad y por un experto de reconocido prestigio en materia de contabilidad y auditoría de cuentas.

En el Comité, el ICAC expone los principales cambios de las normas de manera que los miembros de dicho comité puedan tener conocimiento de las novedades más importantes tanto de la norma como de su adaptación para su aplicación en España.

Una vez concluido el trámite de información pública, se procede a la publicación de las normas en la página web del ICAC, en el *Boletín Oficial del ICAC* y en el *Boletín Oficial del Estado*.

Desde la primera resolución del ICAC de publicación de las NIA en 2013, el ICAC ha mantenido el conjunto de normas actualizado mediante la incorporación de las sucesivas normas emitidas por IFAC.

En 2022, el ICAC, junto con los miembros del grupo de trabajo de normas técnicas de auditoría, decidió acometer un proyecto para completar la adaptación de las NIA-ES publicadas hasta la fecha con un triple objetivo:

- la actualización de las referencias normativas contenidas en las notas aclaratorias a los apartados de las NIA-ES publicadas y, en su caso, a las definiciones en el Glosario de Términos, a los textos vigentes de la LAC y su reglamento de desarrollo, aprobado mediante el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero (RLAC);
- la incorporación de las modificaciones de concordancia entre normas, ya incluidas por el IAASB en las normas revisadas publicadas por IFAC, al texto de las NIA-ES y del Glosario de Términos, y
- la homogeneización de las denominaciones utilizadas, del formato de presentación y del Glosario de Términos publicados hasta la fecha.

Este proceso culminó con la publicación de la Resolución de 11 de abril de 2024, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la actualización de las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES).

La consecución de este resultado ha sido posible gracias al esfuerzo y dedicación de los miembros del grupo de trabajo de normas técnicas de auditoría, cuya labor merece ser expresamente reconocida. En particular, desea destacarse la contribución de Javier Romero, del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, y de Laura Seijas, del ICAC, por su especial dedicación en la revisión de los trabajos y en la calidad final del conjunto normativo publicado.

El ICAC, además, una vez finalizada la labor de actualización de las normas, decidió publicar un compendio de todas las normas aplicables a las auditorías de ejercicios que se iniciaran a partir del 1 de enero de 2024. Este compendio en formato navegable permite conectar las distintas partes de las normas.

Las NIA tienen una estructura determinada, integrada por las secciones: «Introducción», «Objetivo», «Definiciones», «Requerimientos» y «Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas».

La «Introducción» recoge el contexto relevante para la comprensión de cada NIA y puede incluir cuestiones tales como el objeto y alcance de la NIA, su relación con otras NIA, la materia objeto de análisis y tratamiento, las responsabilidades del auditor y el contexto en que se enmarca.

En la sección de «Objetivo» de cada NIA, se describen los objetivos a conseguir por el auditor mediante la aplicación de los requerimientos previstos en cada una de ellas, que deben interpretarse en el contexto de los objetivos globales del auditor en la realización de un trabajo de auditoría de cuentas.

En la sección de «Definiciones», se precisa el significado de determinados términos que aparecen en cada NIA, con el objeto de facilitar su interpretación y aplicación práctica a efectos de la NIA, si bien dicho significado no necesariamente debe coincidir con las definiciones de esos mismos términos en otros ámbitos y contextos.

Los «Requerimientos» que se establecen en las NIA deben cumplirse obligatoriamente por parte del auditor, salvo en los siguientes casos: cuando la NIA no sea aplicable en su totalidad al caso concreto; cuando un requerimiento incluya una condición y esta no concurra; o cuando el auditor considere necesario no cumplir un requerimiento aplicable porque exija la aplicación de un determinado procedimiento que no resulte efectivo en las circunstancias específicas de la auditoría para alcanzar el objetivo del requerimiento, debiendo el auditor aplicar procedimientos alternativos para alcanzar dicho objetivo.

En la «Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas», se proporciona una explicación más detallada de los distintos aspectos tratados en cada NIA y, en particular, se dan orientaciones que son relevantes para la adecuada aplicación práctica de los requerimientos recogidos y, en definitiva, para facilitar la necesaria comprensión y la aplicación efectiva de la NIA.

El compendio publicado es un documento con hiperenlaces que permite la lectura coordinada de los apartados relacionados de las distintas partes de la norma. Así, permite, por ejemplo, la lectura conjunta de los requerimientos de una norma y su correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, para así tener una mejor comprensión del objetivo exigido por la norma. Asimismo, el compendio posibilita la navegación entre normas relacionadas, lo que permite un entendimiento completo del conjunto de normas aplicables.

El ICAC considera que esta publicación es de enorme utilidad práctica tanto para los auditores como para quienes desempeñan funciones de supervisión de la actividad de auditoría de cuentas, puesto que agrupa las normas aplicables a las auditorías de ejercicios que se inicien a partir de una determinada fecha. Asimismo, el ICAC ha asumido el compromiso de mantener este compendio actualizado cuando haya cambios en las normas publicadas por IFAC

o cambios en las normas derivados de la necesidad de adaptar las normas de auditoría a nuevos requerimientos legales o reglamentarios vigentes en España.

Todo ello con el objeto de mantener el conjunto normativo plenamente actualizado respecto a las normas internacionales de amplia aplicación mundial y adaptado a las particularidades que deriven de la legislación nacional, en su afán de contribuir a la calidad de la auditoría de cuentas.

Conclusión de la autora

Desde la aprobación de la directiva de auditoría en 2006, hace ya veinte años, y hasta la actualidad, el ICAC ha mantenido su participación en el proceso de desarrollo de las normas de auditoría desde su concepción por el IAASB, a través de las cartas de comentarios que se preparan en el subgrupo de normas del CEAOB y del IFIAR, revisando su traducción y trabajando en su adaptación a las circunstancias derivadas de nuestra legislación nacional, labor que no podría llevarse a cabo sin la participación de los miembros de los grupos y comités que el ICAC ha creado para la realización de las anteriores tareas.

A todos ellos transmito el reconocimiento por el trabajo realizado a lo largo de estos años y los animo a mantener el compromiso, el rigor y el espíritu constructivo que han permitido garantizar la coherencia del conjunto normativo y a afrontar los nuevos proyectos con la misma dedicación.

La supervisión actual de la auditoría de cuentas

Myriam REBOLLO DÍAZ

Subdirectora general de Control Técnico del ICAC (2023-actualidad)

Introducción

La auditoría de cuentas constituye uno de los pilares fundamentales sobre los que descansa la confianza en la información económico-financiera. Inversores, entidades de crédito, administraciones públicas y, en general, todos los usuarios de la información financiera toman decisiones apoyándose en unos estados financieros cuya credibilidad depende, en gran medida, de la existencia de una revisión independiente realizada con rigor, objetividad y competencia técnica.

La confianza es, precisamente, el activo más valioso de la auditoría. Y preservar esa confianza es también la razón última que justifica la existencia de sistemas de supervisión pública sólidos, independientes y eficaces.

Quienes hemos tenido la oportunidad de participar en la supervisión pública durante los últimos años hemos asistido a una transformación significativa de la profesión y de los propios modelos supervisores. La sucesión de crisis financieras y los episodios de fallos relevantes en sistemas de control corporativo

pusieron de manifiesto las limitaciones de los modelos basados predominantemente en la autorregulación profesional. La experiencia demostró que la independencia del auditor, la calidad técnica de los trabajos y la existencia de mecanismos eficaces de control público constituyen elementos imprescindibles para preservar la credibilidad del sistema.

En paralelo, la internacionalización de la actividad económica, la complejidad normativa y el desarrollo tecnológico han transformado profundamente el ejercicio de la auditoría. La supervisión ya no se limita a comprobar el cumplimiento formal de unas normas técnicas, sino que debe responder a riesgos cada vez más sofisticados, vinculados a la digitalización, a la globalización de los grupos empresariales y a las nuevas exigencias de transparencia corporativa.

En España, esta función corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), cuya actividad supervisora forma parte de un entorno regulatorio cada vez más internacionalizado y coordinado con las instituciones europeas y con otros organismos supervisores. La evolución del propio Instituto durante estas últimas décadas refleja, en buena medida, la transformación experimentada por la supervisión de la auditoría en el ámbito global.

Con motivo del cincuenta aniversario del ICAC, resulta oportuno reflexionar sobre cómo ha evolucionado la supervisión de la auditoría, cuáles son las principales características del modelo actual y qué desafíos condicionarán su desarrollo futuro.

Concepto y finalidad de la auditoría de cuentas

La auditoría de cuentas puede definirse como la actividad consistente en verificar y emitir una opinión profesional sobre si las cuentas anuales de una entidad expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel de su patrimonio, de su situación financiera y de sus resultados, de conformidad con el marco normativo aplicable.

La función económica y social de la auditoría trasciende el mero cumplimiento legal. El auditor aporta credibilidad a la información financiera y contribuye al correcto funcionamiento de los mercados, facilitando la toma de decisiones de inversores, acreedores, accionistas, trabajadores y demás usuarios.

Precisamente por esa función de interés público, la actividad auditora exige elevados estándares de independencia, objetividad y competencia técnica. La experiencia acumulada en distintos mercados ha evidenciado que la existencia de mecanismos de supervisión sólidos resulta indispensable para prevenir deficiencias relevantes y reforzar la confianza en el sistema.

Casos como Enron y Arthur Andersen en Estados Unidos, Parmalat en Italia o, en el ámbito español, Gowex evidenciaron el impacto que pueden tener los

fallos de auditoría sobre la estabilidad de los mercados y sobre la percepción pública de la profesión. A partir de estos episodios, se intensificó el debate sobre la necesidad de fortalecer los sistemas de control y supervisión pública.

Evolución histórica de la supervisión de la auditoría

La supervisión de la auditoría ha experimentado una evolución muy significativa desde finales del siglo XX. Tradicionalmente, la profesión se desenvolvía en un entorno dominado por la autorregulación, en el que los colegios y corporaciones profesionales asumían gran parte de las funciones de control y disciplina.

Ese modelo respondía a una concepción de la auditoría basada fundamentalmente en la confianza depositada en la capacidad técnica y ética de los profesionales. Sin embargo, el crecimiento de los mercados financieros internacionales y la aparición de estructuras empresariales cada vez más complejas hicieron evidente la necesidad de reforzar los mecanismos públicos de supervisión.

En España, la regulación moderna de la auditoría se inició con la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, que supuso la institucionalización del modelo supervisor contemporáneo.

Años después, los grandes escándalos corporativos de comienzos de los años 2000 supusieron un punto de inflexión para la supervisión de la auditoría, que llevó a la aprobación de la Ley Sarbanes-Oxley, en Estados Unidos, y a la creación, en 2002, del Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), organismo independiente encargado de supervisar la actividad auditora de las sociedades cotizadas.

La influencia de este modelo se trasladó rápidamente al ámbito europeo. La Directiva 2006/43/CE consolidó la obligación de establecer sistemas de supervisión pública independientes de la profesión auditora, mientras que las reformas posteriores, especialmente tras la crisis financiera de 2008, reforzaron los requisitos de independencia, transparencia y control de calidad.

La Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (en adelante, LAC) consolidó el sistema actual en nuestro país, incorporó las exigencias derivadas de la normativa europea, reforzó las competencias de supervisión pública y configuró un sistema en el que la supervisión no se limita a un control *ex post* de los trabajos realizados, sino que incorpora mecanismos preventivos, análisis de riesgos y evaluación de sistemas internos de las firmas.

En consecuencia, el modelo vigente responde hoy a una combinación de regulación nacional, armonización europea y estándares internacionales, orientada a garantizar niveles homogéneos de calidad y protección del interés público.

El marco regulatorio actual

La supervisión de la auditoría de cuentas descansa actualmente sobre un entramado normativo amplio y altamente especializado. En el ámbito español, la referencia principal es la LAC, desarrollada reglamentariamente por el Real Decreto 2/2021 (RAC).

Junto a la normativa nacional, desempeñan un papel decisivo las disposiciones europeas, especialmente la Directiva 2014/56/UE y el Reglamento (UE) n.º 537/2014, relativos a la auditoría legal de entidades de interés público. Estas normas introdujeron requisitos particularmente exigentes para las auditorías de entidades cotizadas, entidades de crédito y aseguradoras. Entre las medidas más relevantes destacan la limitación temporal de los contratos de auditoría, el endurecimiento de las incompatibilidades, las restricciones a determinados servicios distintos de auditoría y el fortalecimiento de las funciones de las comisiones de auditoría.

A ello se añade la progresiva incorporación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), emitidas por el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), cuya aplicación ha contribuido a homogeneizar los procedimientos y criterios técnicos utilizados por los auditores.

La actividad auditora se desarrolla, además, en un entorno regulatorio cada vez más transversal y se ve afectada, entre otros factores, por aspectos relacionados con la prevención del blanqueo de capitales, la protección de datos, la ciberseguridad o la sostenibilidad empresarial.

La transformación del modelo supervisor español

Probablemente, uno de los cambios más significativos experimentados por la supervisión pública de la auditoría durante los últimos años ha sido la transición desde modelos centrados principalmente en la revisión de expedientes individuales hacia enfoques basados en riesgos y orientados a la evaluación integral de los sistemas de calidad de las firmas.

La calidad continúa siendo el principal objetivo de los sistemas de supervisión de auditoría. No obstante, la forma de evaluarla ha cambiado sustancialmente durante los últimos años.

La supervisión continúa analizando trabajos concretos de auditoría, pero la experiencia ha demostrado que resulta tan importante identificar una deficiencia en un encargo determinado como comprender por qué dicha deficiencia se ha producido y si responde a problemas más profundos relacionados con la organización, la cultura de calidad, la asignación de recursos o los mecanismos internos de control de la firma.

Este cambio de enfoque responde a una convicción cada vez más asentada en el ámbito internacional: la calidad de la auditoría no depende exclusivamente

de las decisiones adoptadas por el equipo responsable de un trabajo concreto, sino también del entorno organizativo en el que dichas decisiones se toman. El objetivo ya no consiste únicamente en identificar errores o deficiencias una vez finalizado un trabajo de auditoría, sino en evaluar la capacidad de las organizaciones para detectar, gestionar y mitigar de forma anticipada los riesgos que pueden afectar a la calidad de sus encargos.

La implantación de los nuevos estándares internacionales de gestión de la calidad ha reforzado esta evolución. La supervisión analiza actualmente aspectos que hace apenas unos años tenían una relevancia mucho menor, como la identificación de riesgos de calidad, la gobernanza de las firmas, los procedimientos de seguimiento y remediación de deficiencias detectadas, la gestión de recursos humanos o la utilización de herramientas tecnológicas en el desarrollo de los encargos.

Paralelamente, la actividad supervisora se ha vuelto más dinámica y preventiva. La planificación actual de las actuaciones incorpora metodologías de análisis de riesgos que permiten dirigir los recursos hacia aquellas áreas donde pueden existir mayores amenazas para la calidad de la auditoría y para la protección del interés público.

La independencia del auditor continúa ocupando un lugar central dentro de este modelo. Sin embargo, también en este ámbito se aprecia una evolución desde un enfoque basado principalmente en incompatibilidades formales hacia otro orientado a la identificación y gestión de amenazas y salvaguardas.

Las actuaciones supervisoras analizan cada vez con mayor profundidad cuestiones como la dependencia económica respecto de determinados clientes, la prestación de servicios distintos de auditoría dentro de las redes internacionales, la efectividad de los controles internos implantados por las firmas o la existencia de amenazas que puedan comprometer el ejercicio del escepticismo profesional.

La cooperación internacional también ha adquirido una importancia creciente. La realidad económica actual se caracteriza por la presencia de grupos empresariales que operan en múltiples jurisdicciones y son auditados por redes globales. La participación en foros europeos e internacionales contribuye a promover criterios homogéneos de supervisión y favorece la convergencia de prácticas supervisoras en un entorno cada vez más globalizado.

Tecnología, inteligencia artificial y supervisión

La transformación digital constituye uno de los factores que más están modificando tanto la práctica de la auditoría como los modelos de supervisión. Su impacto será especialmente significativo en los próximos años.

Las firmas están empezando a utilizar, de forma creciente, herramientas de análisis masivo de datos, automatización de procedimientos e inteligencia artificial para identificar riesgos, analizar poblaciones completas de transacciones y mejorar la eficiencia de los trabajos de auditoría.

Estas tecnologías ofrecen importantes oportunidades para incrementar la capacidad analítica y la cobertura de los procedimientos de auditoría, con niveles de rapidez y precisión impensables hace apenas unos años. Sin embargo, también plantean nuevos desafíos tanto para los auditores como para los propios organismos supervisores, que deben evaluar aspectos relacionados con la fiabilidad de los algoritmos utilizados, la calidad de los datos empleados, la trazabilidad de las decisiones automatizadas y la adecuada gobernanza tecnológica de las organizaciones. A ello se añaden cuestiones relacionadas con la ciberseguridad, la protección de datos y la resiliencia tecnológica de las propias entidades auditadas.

La incorporación de capacidades tecnológicas avanzadas se está convirtiendo igualmente en un elemento esencial tanto para las firmas de auditoría como para los supervisores. La atracción y retención de personal con estas capacidades representa uno de los principales retos a los que ha de enfrentarse la profesión.

Desde la perspectiva supervisora, la cuestión ya no es si estas herramientas serán utilizadas por las firmas, sino cómo garantizar que su utilización preserve la trazabilidad de las evidencias obtenidas, la calidad de los procedimientos aplicados y la responsabilidad profesional de quienes emiten la opinión de auditoría. La inteligencia artificial probablemente transformará de manera significativa determinadas tareas repetitivas y mecánicas asociadas a la auditoría, pero difícilmente sustituirá la necesidad de juicio profesional, escepticismo crítico y capacidad de interpretación, elementos que continúan siendo consustanciales a la función auditora.

La supervisión de la información sobre sostenibilidad

Junto con la transformación tecnológica, la información sobre sostenibilidad representa uno de los principales ámbitos de desarrollo de la actividad supervisora.

La creciente demanda de transparencia por parte de inversores, entidades financieras, reguladores y otros grupos de interés ha impulsado la incorporación progresiva de información ambiental, social y de gobernanza dentro de los sistemas de reporte corporativo.

Aunque la evolución reciente de la normativa europea ha introducido determinados ajustes en los calendarios y en el alcance de algunas obligaciones de información sobre sostenibilidad, la tendencia general continúa apuntando hacia una mayor relevancia de este tipo de información dentro de los mercados.

La incorporación progresiva del aseguramiento de la información sobre sostenibilidad supone probablemente uno de los mayores cambios experimentados por la profesión desde la adopción de las NIA. Para los supervisores, implicará afrontar nuevos retos metodológicos y organizativos: la falta de madurez de determinados estándares y la heterogeneidad de la información reportada, así como la necesidad de desarrollar capacidades que tradicionalmente no formaban parte del ámbito financiero, incorporando perfiles multidisciplinares capaces de evaluar cuestiones que trasciendan este entorno.

Retos futuros

A pesar del notable desarrollo de los sistemas de supervisión de la auditoría en las últimas décadas, persisten desafíos relevantes que condicionan su evolución, al tiempo que se observan líneas claras de transformación que están configurando su futuro.

Uno de los principales retos sigue siendo la elevada concentración del mercado de auditoría. Las grandes redes internacionales continúan dominando la auditoría de entidades de interés público y grupos multinacionales, lo que limita la competencia efectiva y puede generar riesgos asociados a la concentración de capacidades y a la dependencia sistémica de un número reducido de actores.

La creciente complejidad normativa constituye otro desafío estructural. La coexistencia de estándares internacionales, la continua evolución del marco regulatorio europeo y la incorporación de nuevas exigencias en materia de sostenibilidad incrementan de forma significativa las obligaciones técnicas y organizativas de los auditores. Como respuesta, se observa una tendencia hacia la armonización normativa y hacia enfoques supervisores basados en riesgos y en la eficiencia regulatoria.

La globalización de la actividad económica añade una dificultad adicional, ya que los grupos empresariales operan de forma integrada en múltiples jurisdicciones. Esto exige una cooperación internacional cada vez más intensa entre organismos supervisores y reguladores, así como mecanismos más ágiles de intercambio de información. La evolución del marco europeo y los acuerdos entre supervisores están reforzando progresivamente esta coordinación.

La preservación de la confianza pública en la auditoría sigue siendo un elemento central. La credibilidad del sistema depende de la percepción de independencia, competencia técnica y rigor en la supervisión de los auditores. En este sentido, organismos como el ICAC desempeñan un papel esencial en el refuerzo de la calidad del sistema y en la protección del interés público.

Por último, el sistema de supervisión debe mantener un equilibrio entre rigor y proporcionalidad. Un exceso de carga regulatoria puede afectar a la

eficiencia del mercado y a la capacidad operativa de los auditores, mientras que una supervisión insuficiente incrementa los riesgos de incumplimiento. La tendencia actual apunta hacia modelos más ágiles, digitalizados y basados en el análisis del riesgo.

La capacidad de adaptación de las instituciones supervisoras será decisiva para preservar la credibilidad del sistema en un entorno económico en constante transformación.

Conclusión

La supervisión pública de la auditoría ha evolucionado de forma extraordinaria desde la creación del ICAC. Durante estas décadas, el sistema ha sabido adaptarse a crisis financieras, cambios regulatorios, transformaciones tecnológicas y nuevas exigencias sociales, reforzando progresivamente los mecanismos destinados a proteger el interés público.

Sin embargo, el objetivo esencial permanece inalterado: contribuir a que los usuarios puedan confiar en la información objeto de auditoría.

Los desafíos que afronta actualmente la profesión son distintos de los que existían en los orígenes del Instituto. La digitalización, la inteligencia artificial, la sostenibilidad, la creciente complejidad normativa o la necesidad de atraer talento especializado están redefiniendo el entorno en el que operan auditores y supervisores.

En este contexto, la supervisión deberá continuar evolucionando para mantener su eficacia. Será necesario combinar el rigor técnico con la proporcionalidad, reforzar la cooperación internacional, incorporar nuevas capacidades tecnológicas y desarrollar enfoques cada vez más orientados al análisis de riesgos.

La experiencia acumulada durante estos cincuenta años demuestra que la confianza en los mercados y en la información financiera requiere instituciones sólidas, independientes y capaces de adaptarse a los cambios. La forma de supervisar seguirá evolucionando, pero la necesidad de contar con auditores independientes, competentes y sometidos a una supervisión pública eficaz continuará siendo un elemento imprescindible para el correcto funcionamiento de los mercados.

El ejercicio de la auditoría en España: del ROAC presencial a su completa digitalización

Montserrat RUBIO BEREZO

Secretaria general del ICAC (2020-actualidad)

El Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), tal y como hoy se configura, es el resultado de un prolongado proceso de institucionalización y desarrollo normativo en España. La inscripción en él constituye el requisito habilitante esencial para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, cuyo punto de partida se sitúa en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, que supuso la primera regulación sistemática de esta actividad en nuestro ordenamiento jurídico.

En sus orígenes, el ROAC se configuró como un registro público dependiente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), organismo que surgió a partir de la transformación del anterior Instituto de Planificación Contable, creado en 1976 y centrado en la materia contable, al que la citada Ley 19/1988 atribuye las competencias en materia de supervisión de la actividad de auditoría de cuentas.

A diferencia de la configuración actual, el ROAC respondía en sus orígenes a un modelo eminentemente administrativo y presencial, caracterizado por la gestión mediante expedientes físicos custodiados en la sede del Instituto, procedimientos de tramitación manuales y un control directo por parte del ICAC.

En este contexto, desde sus inicios, la inscripción en el ROAC exigía la acreditación de requisitos técnicos y profesionales cuya verificación correspondía al ICAC, lo que supuso un cambio sustancial al introducir un sistema reglado, objetivo y uniforme de acceso a la actividad de auditoría de cuentas. Hasta ese momento, si bien existían prácticas de auditoría y profesionales organizados en corporaciones, no existía una regulación legal integral ni un sistema homogéneo de control público que ordenara de forma unitaria el acceso y el ejercicio de la actividad.

El legislador, en esa época, definió un modelo de acceso que ha demostrado su solidez en el tiempo, sustentado en tres pilares esenciales que se mantienen vigentes: la formación teórica especializada, la experiencia práctica en auditoría y la superación de un examen de aptitud profesional. Asimismo, el ROAC se concibió desde su origen como un instrumento dinámico, que exige la actualización permanente de la información de los auditores inscritos e introduce una obligación continua de comunicación con el ICAC.

El acceso al ROAC exigía, al igual que en la actualidad, ser mayor de edad, tener nacionalidad española o la de otro Estado miembro de la Comunidad Europea, carecer de antecedentes penales por delitos dolosos y obtener la autorización previa del ICAC. Esta autorización requería, a su vez, contar con titulación universitaria, acreditar formación teórica especializada, completar un periodo mínimo de tres años de experiencia práctica en materias financieras y contables, de los cuales al menos dos debían realizarse con un auditor o sociedad de auditoría autorizados, y superar un examen de aptitud profesional reconocido por el Estado.

Desde sus orígenes, el ROAC se estructuró en dos secciones: una destinada a las personas físicas y otra a las sociedades de auditoría, en las que debían inscribirse quienes cumplieran los requisitos legalmente establecidos. Posteriormente, el reglamento de desarrollo de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, precisó que los auditores inscritos en la sección de personas físicas debían figurar en una de las siguientes situaciones, según su vinculación con la actividad de auditoría: auditores ejercientes, auditores que prestaban servicios por cuenta ajena⁵¹ y auditores no ejercientes.

51 La categoría de «prestando servicios por cuenta ajena» desaparece en 2021, simplificándose el sistema en torno a las categorías de ejercientes y no ejercientes.

Cada una de estas situaciones tenía consecuencias distintas. Solo los auditores ejercientes podían realizar directamente la actividad de auditoría de cuentas; los inscritos como auditores que prestaban servicios por cuenta ajena desarrollaban su actividad en el marco de una organización o entidad determinada; y los no ejercientes conservaban su condición de auditores inscritos en el ROAC, pero sin ejercer la actividad de auditoría.

A partir de este marco inicial, el sistema de auditoría en España experimentó una evolución progresiva marcada por la necesidad de alinearse con las directrices europeas. Este proceso dio lugar a sucesivas reformas normativas que desembocaron en la aprobación del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas de 2011, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio y su reglamento de desarrollo, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, que derogó el reglamento de 1990 y actualizó el régimen de inscripción, formación, supervisión y control de los auditores de cuentas conforme a las exigencias del marco europeo. Con estos textos se refundía en un único texto la Ley de 1988, incorporando todas las modificaciones introducidas desde entonces, entre ellas las derivadas de la Ley 44/2002 y la Ley 12/2010.

Esta evolución supuso una profunda transformación de la actividad de auditoría de cuentas, al introducir principios comunes orientados a reforzar la comparabilidad, la transparencia y la fiabilidad de la información financiera en el ámbito europeo. En este contexto, el ROAC se consolidó como el eje vertebrador del sistema, articulando el acceso a la actividad y los mecanismos de control, supervisión y publicidad de la actividad auditora.

Si el texto refundido de 2011 y su reglamento supusieron la sistematización y modernización del régimen de auditoría vigente hasta ese momento, culminando el proceso de adaptación al marco europeo iniciado con la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y consolidadas, la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, representó un paso adicional en la consolidación del modelo de supervisión pública exigido por la normativa europea. La norma incorporó al ordenamiento jurídico español las exigencias derivadas de la Directiva 2014/56/UE y del Reglamento (UE) n.º 537/2014, y reforzó de manera significativa los principios de independencia, calidad, transparencia y supervisión pública que inspiran la actividad auditora.

La ley no se limitó a actualizar la regulación existente, sino que introdujo cambios estructurales de gran alcance, consolidando el papel del ICAC como autoridad supervisora y reforzando la función del ROAC como pieza central del sistema.

Paralelamente, las situaciones registrales adquirieron una relevancia creciente, al reflejar no solo la condición formal de auditor inscrito, sino también su efectiva vinculación con el ejercicio de la actividad auditora. De este modo, el ROAC evolucionó desde una función primordialmente habilitante hacia un instrumento esencial de transparencia, supervisión y garantía de la calidad de

la auditoría de cuentas, en línea con las exigencias de confianza y protección del interés público propias del marco regulatorio europeo.

Adicionalmente, la Ley 22/2015 se inserta en un marco económico específico en el que adquieren relevancia las tasas vinculadas a la actividad del Instituto, entre ellas las asociadas al ROAC, por la realización de actuaciones registrales tales como inscripciones, anotaciones o expedición de certificaciones. Estas tasas no responden a una lógica estrictamente recaudatoria, sino que se integran en el sistema de funcionamiento del Registro, contribuyendo a la adecuada gestión de los procedimientos y a la sostenibilidad operativa de las funciones que desempeña el ICAC en el ámbito registral.

De este modo, en conjunto, la Ley 22/2015 culmina el proceso evolutivo iniciado en 1988, consolidando un modelo plenamente alineado con los estándares europeos y reforzando tanto los requisitos de acceso como los mecanismos de supervisión.

No obstante, este desarrollo no se agota con la propia ley, sino que se completa con su desarrollo reglamentario a través del Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, que, sin alterar sus fundamentos, aporta un mayor nivel de concreción y madurez al sistema.

En este contexto, se refuerzan aspectos clave tanto del acceso al ejercicio de la actividad como de su propio desarrollo. Por un lado, se simplifican las situaciones registrales, con la eliminación de la categoría de auditores que prestan servicios por cuenta ajena. Por otro lado, se precisan las modalidades en las que deben inscribirse los auditores de cuentas ejercientes al señalar que deberán inscribirse como auditor a título individual o como auditor de cuentas designado expresamente por una sociedad de auditoría para firmar informes de auditoría en su nombre.

Otro aspecto esencial es la configuración del examen de aptitud profesional y su importancia para el acceso a la profesión. Desde la Ley 19/1988, el examen de aptitud profesional se configuró como una garantía esencial de cualificación, articulado durante décadas en un modelo de dos fases, una teórica y otra práctica. Esta última consistía en un ejercicio final de carácter integrador y elevada exigencia técnica, con una duración aproximada de seis horas.

Este esquema se mantuvo de forma estable hasta hace apenas tres años, cuando se identificó la necesidad de adaptar el modelo a un entorno profesional y regulatorio más complejo. En este contexto, la convocatoria de 2023 introdujo un cambio relevante en la configuración del examen, sustituyendo el modelo tradicional de la segunda fase por un sistema estructurado en dos bloques diferenciados, con el objetivo de mejorar la evaluación de competencias y facilitar un itinerario de acceso más coherente y adaptable y, lo que es más significativo, otorgando mayor relevancia a la materia de contabilidad.

Asimismo, se ha realizado un esfuerzo por establecer convocatorias con periodicidad anual, frente a la periodicidad bianual anterior, lo que ha venido acompañado de una reducción en la percepción de frustración y del abandono por parte de los candidatos declarados no aptos.

La evolución posterior ha confirmado el acierto de esta modernización. En particular, la convocatoria de 2025 ha puesto de manifiesto la consolidación de este nuevo modelo, que permite compatibilizar un alto nivel de exigencia técnica con una mayor adecuación a la realidad profesional del ejercicio de la auditoría, reforzando la calidad del proceso de selección sin perder su carácter rigurosamente selectivo.

En este sentido, el examen de aptitud profesional se consolida como un instrumento plenamente actualizado, capaz de evaluar de forma efectiva tanto los conocimientos técnicos como las capacidades aplicadas, en línea con las exigencias del marco europeo y con las necesidades actuales de la actividad de auditoría de cuentas.

La exigencia real del modelo puede apreciarse, además, a través de la evolución de los resultados de las convocatorias⁵². A este respecto, la información disponible permite constatar que el acceso al ROAC responde a un sistema técnicamente exigente y selectivo, coherente con la naturaleza de la actividad auditora y con los estándares de cualificación propios de una profesión regulada de interés público.

Si bien no existe una serie histórica homogénea y continua públicamente consolidada para todas las convocatorias desde los primeros años de vigencia del sistema, las memorias de actividad del ICAC, la información publicada en su página web y los documentos de análisis correspondientes a las convocatorias más recientes permiten identificar una pauta constante: el examen no responde a una lógica de acceso automático ni a un criterio cuantitativo predeterminado, sino a la efectiva acreditación, por cada aspirante, de los conocimientos y capacidades exigidos para el ejercicio profesional.

Esta exigencia se refleja con claridad en la etapa más reciente. En concreto, en la convocatoria celebrada en 2025, el porcentaje de aptos se situó en torno al 39,41 % de los presentados. Estos datos permiten apreciar un aumento del porcentaje de aptos y el mantenimiento de un sistema de acceso rigurosamente selectivo.

Más allá de las oscilaciones propias de cada convocatoria, lo relevante desde una perspectiva institucional es que el examen de aptitud profesional se ha consolidado como un mecanismo efectivo de garantía de la cualificación

52 La inexistencia de una serie histórica homogénea y completa desde las primeras convocatorias limita la interpretación evolutiva de los datos.

profesional. El acceso al ROAC no se articula, por tanto, sobre un criterio de *numerus clausus* ni sobre objetivos cuantitativos de cobertura, sino sobre la comprobación real de que quienes superan el proceso reúnen el nivel técnico, práctico y profesional exigible para el ejercicio de una actividad con indudable proyección pública.

Paralelamente a la evolución del sistema de acceso, el ROAC ha experimentado una profunda transformación desde su creación. Si en sus orígenes se articulaba sobre expedientes físicos y una tramitación fundamentalmente presencial, en la actualidad constituye un sistema plenamente digitalizado e integrado en la sede electrónica del ICAC.

Este proceso de modernización ha permitido configurar el ROAC como un registro moderno, accesible y eficiente, en el que se gestionan electrónicamente la práctica totalidad de los procedimientos relacionados con la actividad auditora. Los auditores y sociedades de auditoría pueden consultar sus datos registrales, tramitar solicitudes y acceder a sus expedientes en tiempo real, lo que ha supuesto un cambio sustancial en su relación con el Instituto.

Esta transformación se refleja igualmente en el ámbito de las obligaciones de información y comunicación, que han pasado de procedimientos manuales y presenciales a un sistema estructurado y digitalizado, claramente definido tras la Ley 22/2015 y su desarrollo reglamentario. La implantación de la sede electrónica y de herramientas específicas como la aplicación «Declar@» ha permitido una gestión ágil, segura y plenamente electrónica, reduciendo cargas administrativas y reforzando la transparencia y la seguridad jurídica.

Este avance no puede entenderse sin la colaboración de las corporaciones representativas de los auditores de cuentas, el Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, cuya participación ha sido esencial tanto en la formación de los auditores como en el desarrollo del acceso a la actividad y en la difusión de buenas prácticas. La interacción entre supervisión pública y autorregulación profesional ha permitido consolidar un modelo equilibrado, eficaz y alineado con los estándares internacionales.

Esta modernización del ROAC no solo ha transformado la forma en que se gestionan los procedimientos y se cumplen las obligaciones de información, sino que también ha permitido reforzar su valor como instrumento de conocimiento y seguimiento del propio colectivo auditor.

Desde esta perspectiva, la evolución del número de auditores inscritos en el ROAC desde sus primeros años de funcionamiento constituye un indicador relevante del desarrollo de la actividad de la auditoría de cuentas en España. Ahora bien, el análisis de esta serie histórica debe realizarse con la debida

cautela metodológica, dado que las fuentes disponibles presentan un grado de fiabilidad desigual según los distintos periodos temporales.

En particular, los datos correspondientes a los ejercicios más recientes, especialmente desde 2013, pueden considerarse plenamente robustos, al derivar de los informes anuales de auditoría publicados por el propio ICAC. Para los años inmediatamente anteriores, la información disponible permite también identificar tendencias con un elevado grado de confianza, al existir coincidencia parcial con los datos oficiales de ejercicios posteriores y constar expresamente la procedencia institucional de la información empleada. En cambio, para los primeros años de funcionamiento del ROAC la reconstrucción histórica debe manejarse con una mayor prudencia, utilizándose fundamentalmente con valor descriptivo y contextual.

Aun con esa necesaria cautela, la serie histórica disponible permite afirmar que el ROAC ha acompañado y reflejado el progresivo proceso de institucionalización de la auditoría de cuentas en España. Desde su creación como instrumento básico de ordenación del acceso, el Registro ha evolucionado hasta convertirse en una estructura estable, permanente y central dentro del sistema de supervisión pública, en la que se proyecta no solo la incorporación de nuevos profesionales, sino también la consolidación organizativa de la actividad y su madurez regulatoria.

Como curiosidad, la evolución del ROAC⁵³ permite apreciar muy bien cómo ha cambiado la forma de ejercer la profesión. Entre 1990 y 2004, los auditores ejercientes pasaron de 4933 a 4632, mientras que las sociedades de auditoría crecieron de 645 a 1155. Posteriormente, entre 2004 y 2025, los ejercientes descendieron hasta 3498 y las sociedades se situaron en 1344. La comparación evidencia una transformación de fondo: el ejercicio de la auditoría ha ido desplazándose progresivamente desde fórmulas más individuales hacia estructuras societarias cada vez más consolidadas y profesionalizadas.

De este modo, la evolución de los auditores y sociedades de auditoría inscritos desde 1989 puede leerse como una expresión del tránsito desde un sistema inicial de ordenación profesional hacia un modelo plenamente desarrollado, en el que el acceso, la permanencia y el ejercicio de la actividad auditora quedan integrados en un marco regulatorio cada vez más preciso, exigente y transparente, alineado con los estándares europeos y sostenido sobre una infraestructura administrativa y tecnológica mucho más madura.

53 Los datos del periodo 1990-2004 proceden de información institucional histórica; los correspondientes al periodo intermedio se han reconstruido a partir de fuentes parciales y análisis propios, y los de 2022-2025 se toman del ICAC (*Situación de la auditoría de cuentas en España 2025*), con datos del ROAC a 31 de diciembre de 2025.

En definitiva, desde la ley de 1988 hasta la actualidad, la auditoría de cuentas en España ha evolucionado desde un sistema inicial de ordenación de la actividad hacia un modelo plenamente desarrollado, exigente y homologable a los estándares europeos más avanzados. Este proceso se ha apoyado en el refuerzo del acceso a la profesión y en la consolidación de la supervisión pública, así como en la modernización progresiva de sus instrumentos de gestión, configurándose el ROAC como elemento central del sistema.

La evolución del ROAC no constituye un proceso cerrado, sino una dinámica continua de adaptación a los cambios normativos, económicos y tecnológicos. En este escenario, la mejora constante de sus mecanismos de gestión, supervisión y publicidad, así como el avance de su progresiva digitalización, seguirán siendo elementos clave para preservar su función como instrumento esencial del sistema de supervisión pública de la auditoría.

A ello se suma, en el corto plazo, un nuevo reto de especial relevancia: la creación de un registro oficial de verificadores de la información sobre sostenibilidad, en el marco de la nueva normativa en la materia, que previsiblemente partirá de la estructura y experiencia acumulada en el propio ROAC. Este desarrollo está llamado a desempeñar un papel significativo en la configuración futura de la actividad de verificación, reforzando el alcance y la proyección del sistema de supervisión pública.

Por último, y a modo de conclusión, me gustaría añadir una reflexión de carácter más personal. A todo este proceso de evolución y consolidación del ROAC han contribuido, y continúan contribuyendo de forma decisiva, las personas que han formado y forman parte del ICAC. Desde mi incorporación como secretaria general en 2020, he podido comprobar de primera mano la profesionalidad, el compromiso y el profundo conocimiento técnico de la plantilla del Instituto. Por ello, quisiera trasladar un reconocimiento expreso tanto a quienes ya desempeñaban su labor con anterioridad y sobre cuyos cimientos se ha construido gran parte de lo alcanzado, como al conjunto del equipo actual.

Merece una mención especial el esfuerzo realizado en los últimos años para impulsar la digitalización del ROAC en un plazo especialmente reducido, que ha permitido avanzar de forma decisiva en la eficiencia, la transparencia y la seguridad jurídica del sistema. Asimismo, resulta justo destacar la constante colaboración de las corporaciones representativas de la profesión, cuyo apoyo técnico e institucional ha sido siempre determinante. La cooperación leal y continua entre el sector público y estas dos corporaciones profesionales ha contribuido de forma decisiva al desarrollo equilibrado del sistema de auditoría en España.

Con motivo del 50.º aniversario del ICAC, deseo expresar mi más sincero agradecimiento a todos ellos por su contribución, su implicación y su permanente disposición a colaborar, que han hecho posible la evolución del ROAC hasta configurarlo como el instrumento sólido y moderno que es hoy.



El papel de la sostenibilidad en el ICAC

El papel de la sostenibilidad en el ICAC

M.ª Dolores URREA SANDOVAL

*Subdirectora general de Normalización
y Técnica Contable del ICAC (2019-actualidad)*

Introducción

La incorporación de la sostenibilidad al ámbito de la información corporativa constituye una de las transformaciones más significativas del derecho económico europeo en las últimas décadas.

El proceso de transición hacia una economía más sostenible ha conllevado cambios significativos en la manera en que las empresas informan sobre su actividad. En este escenario, la información financiera tradicional, si bien sigue siendo esencial, resulta insuficiente para evaluar de forma integral la situación y las perspectivas de una entidad.

El cambio hacia un modelo integrado de información corporativa que incluya las cuestiones de sostenibilidad responde a una doble exigencia: por un lado, la necesidad de mejorar la información disponible sobre los impactos ambientales, sociales y de gobernanza (ASG) derivados de la actividad empresarial; por otro, la voluntad de orientar la actividad económica hacia objetivos de sostenibilidad en el marco del Pacto Verde Europeo y la estrategia de finanzas sostenibles.

En este contexto, la Unión Europea ha desarrollado un conjunto de iniciativas normativas dirigidas a aumentar la transparencia, la comparabilidad y la calidad de la información no financiera a disposición no solo de los inversores, sino también de las demás partes interesadas, financieras o no.

En España, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) está desempeñando un papel clave en este proceso. Como organismo encargado de la normalización contable y de la supervisión de la auditoría ha extendido progresivamente su ámbito de actuación al terreno de la información no financiera, que ha evolucionado hacia la información sobre sostenibilidad. En particular, el Instituto ha participado muy activamente en el proceso de adaptación del marco normativo nacional al europeo, así como en la interpretación y desarrollo del nuevo marco normativo.

Antecedentes: de la información no financiera a la información de sostenibilidad

El reconocimiento por parte de la Unión Europea de la necesidad de mejorar la transparencia y la calidad de la información social y medioambiental proporcionada por las empresas —hasta entonces de carácter voluntario y de forma y contenido heterogéneos— conduce a la Unión Europea a adoptar toda una serie de iniciativas dirigidas a normalizar la información no financiera o de sostenibilidad. La finalidad es clara: identificar mejor los riesgos para la sostenibilidad y aumentar la confianza de inversores y consumidores, permitiendo, a su vez, a las empresas gestionar mejor sus propios riesgos y oportunidades de carácter no financiero.

La Directiva 2014/95/UE: origen del marco europeo

El origen del marco europeo y punto de partida del actual sistema de información corporativa en materia de sostenibilidad se encuentra en la Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014, relativa a la divulgación de información no financiera y sobre diversidad.

Esta directiva introdujo, para determinadas grandes empresas y grupos, la obligación de incluir en el informe de gestión, o en un informe separado, un estado de información no financiera (EINF) que debía contener información relativa, al menos, a cuestiones medioambientales, sociales y relativas al personal, el respeto de los derechos humanos y la lucha contra la corrupción y el soborno.

Para cumplir con la obligación de información, dada la existencia de diversos cuerpos normativos y estándares de referencia, la propia directiva permitía que las empresas sujetas pudieran basarse en marcos nacionales, de la Unión o marcos internacionales.

En cuanto al papel del auditor legal, la directiva se limita a exigirle que compruebe si se ha facilitado el EINF. Será, en su caso, un prestador independiente de servicios de verificación el encargado de verificar el contenido de la información no financiera, pudiendo recaer en una misma persona física o sociedad de auditoría la función de verificador de la información.

Asimismo, la directiva incluye un mandato a la Comisión para elaborar unas directrices no vinculantes sobre la metodología aplicable a la presentación de información no financiera, con indicadores clave de resultados no financieros, de carácter general y sectorial, con el fin de facilitar la divulgación pertinente, útil y comparable de la información no financiera por parte de las empresas. Estas directrices han servido al legislador nacional para desarrollar el contenido de la directiva en el proceso de trasposición al ordenamiento interno.

La intervención inicial del Instituto como experto nacional en la negociación de esta directiva sobre información no financiera en el seno del Consejo, cuando la competencia del Instituto se limitaba al marco de información financiera, probablemente estuvo justificada porque se estaba modificando el contenido de la Directiva 2013/34/UE contable.

La Ley 11/2018: trasposición reforzada en España

En España, la Directiva 2014/95/UE se incorporó al ordenamiento interno en una primera fase mediante el Real Decreto-ley 18/2017, de 24 de noviembre, en materia de información no financiera y diversidad, lo que supuso que las empresas obligadas empezaran a reportar por primera vez en 2018 respecto al ejercicio 2017. El Instituto estuvo involucrado desde el primer momento en los trabajos de preparación del borrador de trasposición que dio lugar al Real Decreto-Ley 18/2017.

Dicho real decreto-ley fue derogado por la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad. Esta ley resultó de aplicación a los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2018, por lo que las empresas obligadas debieron publicar el EINF en 2019.

La Ley 11/2018 no se limita a trasponer la directiva en su condición de mínimos, sino que define un ámbito de aplicación más amplio, regula de forma más detallada el contenido del EINF que forma parte del informe de gestión y exige su verificación por un prestador independiente de servicios de verificación, ejerciendo así la opción prevista en la directiva, pero sin concretar el régimen aplicable. Asimismo, obliga a elaborar el EINF de acuerdo con marcos nacionales, europeos o internacionales, siendo más rigurosa en este sentido que la directiva.

El Instituto también prestó su apoyo técnico en el proceso de elaboración de la ley, si bien –justo es reconocerlo– participó en menor medida que con el real decreto-ley.

La guía informativa del ICAC sobre la Ley 11/2018

La aplicación práctica de la Ley 11/2018 planteó diversas dudas interpretativas que motivaron la actuación del ICAC como órgano técnico de referencia, respondiendo a las consultas presentadas, algunas de las cuales están publicadas en el *BOICAC*.

En este contexto, el Instituto publicó la *Guía informativa sobre la aplicación de la Ley 11/2018*, con un valor meramente informativo, recopilando la mayoría de las consultas publicadas hasta entonces, concebida como un instrumento destinado a facilitar el cumplimiento de la norma y a homogeneizar su interpretación, de forma que las empresas puedan presentar información no financiera relevante, útil, coherente y más comparable.

Por su parte, según el mandato contenido en la directiva, la Comisión Europea aprobó las Directrices sobre la presentación de informes no financieros (2017/C 215/01) con carácter no vinculante, sin crear nuevas obligaciones jurídicas para las empresas y grupos afectados. Esta Comunicación fue complementada con el Suplemento sobre la información relacionada con el clima (2019/C 209/01). Estas directrices han ayudado al ICAC a dar respuesta a algunas de las cuestiones planteadas.

La guía aborda diversas cuestiones, entre otras: el ámbito de aplicación y de consolidación del EINF, las condiciones de dispensa, cuestiones relativas al contenido del EINF, la presentación voluntaria de información no financiera, cuestiones sobre la información fiscal referida al beneficio obtenido país por país o consultas relativas a la verificación de la información no financiera.

La elaboración de esta guía pone de manifiesto el papel del ICAC no solo como regulador, sino como intérprete de la aplicación del marco normativo, contribuyendo a mejorar la calidad y comparabilidad de la información divulgada por las empresas.

Hasta la fecha, el Instituto continúa respondiendo y publicando en el *BOICAC* consultas sobre la aplicación de la ley de información no financiera, cuya vigencia se mantiene debido al retraso en la trasposición de la directiva sobre sostenibilidad.

La Directiva (UE) 2022/2464 (CSRD) y las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad (NEIS/ESRS). El proyecto de ley de información empresarial sobre sostenibilidad

Los problemas de eficacia de la Directiva 2014/95/UE, detectados y documentados en el informe de la Comisión Europea, de 21 de abril de 2021, sobre las cláusulas de su revisión y el correspondiente control de adecuación relativo al marco de la UE sobre publicación de información por parte de las empresas, ponen de manifiesto la necesidad de adoptar un nuevo marco de presentación de información más sólido, armonizado, acompañado de prácticas de auditoría eficaces para garantizar la calidad y fiabilidad de la información evitando así el blanqueo ecológico.

En particular, el informe de la Comisión revela, entre otros aspectos: que muchas empresas no estaban informando de manera completa ni relevante sobre aspectos clave de sostenibilidad, especialmente en materia climática; que faltaban comparabilidad y fiabilidad en los datos publicados, y que el alcance de la obligación era insuficiente, teniendo en cuenta el aumento significativo de la demanda de información sobre sostenibilidad.

En definitiva, el informe justifica la creación de una normativa más rigurosa —la CSRD— para mejorar la transparencia y utilidad de la información de sostenibilidad.

La Directiva (UE) 2022/2464 (CSRD). Las NEIS/ESRS

La sustitución de la Directiva 2014/95/UE por la CSRD representa un avance significativo en la información de sostenibilidad publicada por las empresas al tener un mayor grado de exigencia, amplía el número de empresas obligadas, exige elaborar la información con estándares europeos comunes, introduce la verificación obligatoria de la información de sostenibilidad y prevé la digitalización de la información mediante formatos electrónicos estructurados.

Además, incorpora el principio de doble materialidad, en virtud del cual las empresas deben analizar tanto el impacto de sus actividades en la sociedad y el medio ambiente como los riesgos y oportunidades que los factores ASG generan para su propia situación financiera.

Pero sin duda la novedad más relevante es que la información debe comunicarse de acuerdo con las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad (NEIS/ESRS) establecidas en el Reglamento Delegado (UE) 2023/2772 de la Comisión.

De este modo, la directiva configura la información de sostenibilidad como un elemento equiparable a la información financiera en términos de rigor, relevancia y utilidad para la toma de decisiones.

El Instituto participó también activamente como experto nacional en la negociación de la propuesta de directiva en sede del Consejo, teniendo en cuenta la experiencia previa adquirida en esta materia.

El proyecto de ley de información empresarial sobre sostenibilidad

Siguiendo con su trayectoria, el ICAC continúa participando en el proceso de trasposición de la CSRD al ordenamiento jurídico español, actualmente en forma de proyecto de ley de información empresarial sobre sostenibilidad, publicado en el *Boletín Oficial de las Cortes Generales* el 15 de noviembre de 2024, sustituyendo el régimen basado en la Ley 11/2018.

Entre los aspectos más relevantes del proyecto de ley destacan:

- La integración del informe de sostenibilidad en una sección específica del informe de gestión.
- La referencia a las NEIS/ESRS para la elaboración del informe.
- La obligación de verificación de la información de sostenibilidad por parte de auditores o verificadores autorizados de acuerdo con unas normas detalladas.

Asimismo, el Instituto ha elaborado borradores de normas de verificación en línea con los estándares internacionales y europeos, contribuyendo a estructurar el nuevo sistema de aseguramiento previsto en la CSRD.

La Directiva (UE) 2026/470, Ómnibus, y la revisión de las NEIS/ESRS

El año 2025 ha estado marcado por un cambio de orientación decisivo para la agenda europea, con la presentación el 26 de febrero del paquete Ómnibus por parte de la Comisión. La experiencia inicial derivada de la aplicación de la CSRD y las evaluaciones posteriores han puesto de manifiesto la necesidad de revisar dicho marco, a pesar del breve periodo de vigencia.

En este contexto, la Directiva (UE) 2026/470, conocida como «Directiva Ómnibus», representa una revisión significativa del marco europeo de información sobre sostenibilidad con el objetivo de simplificar la normativa, mejorar la competitividad empresarial mediante la reducción de cargas administrativas y mantener el compromiso con la sostenibilidad en línea con el Pacto Verde Europeo.

Entre las principales modificaciones del régimen CSRD, cabe señalar las siguientes:

- Reducción significativa del alcance de la obligación, limitándolo a empresas que superen los cuatrocientos cincuenta millones de euros de cifra de negocios y tengan más de mil empleados.

- Protección de la cadena de valor, introduciendo medidas clave para evitar el llamado «efecto cascada», limitando la información que puede exigirse a empresas más pequeñas y estableciendo unas normas voluntarias diseñadas con criterios de simplificación y proporcionalidad.
- Se establece para empresas fuera del ámbito obligatorio un marco de normas voluntario con un enfoque simplificado y basado en la Recomendación (UE) 2025/1710.
- Revisión de las NEIS/ESRS para simplificarlas, reduciendo el número de datos exigidos, priorizando información cuantitativa, clarificando el principio de materialidad o distinguiendo entre información obligatoria y voluntaria. Se elimina la previsión de aprobar normas sectoriales.
- En materia de aseguramiento, aplazamiento de las normas de verificación limitada hasta 2027 y supresión de la verificación razonable.
- Se amplían los supuestos en los que las empresas pueden omitir información y se ajustan los plazos de aplicación.

En suma, la reforma no altera el objetivo último del sistema, pero sí configura un modelo más equilibrado, eficiente y viable, orientado a compatibilizar la transparencia en sostenibilidad con la competitividad empresarial.

La Comisión, cumpliendo el mandato recibido, ha publicado el pasado 3 de julio dos actos delegados con el objetivo de simplificar las NEIS/ESRS, modificando así el Reglamento Delegado (UE) 2023/2772, y de aprobar el nuevo marco de normas voluntario para las empresas que están fuera del ámbito obligatorio. Las NEIS/ESRS simplificadas deben utilizarse a partir de los ejercicios iniciados en 2027.

En el ámbito nacional, el proceso de trasposición de la Directiva Ómnibus va a requerir incorporar modificaciones en el proyecto de ley de información empresarial sobre sostenibilidad, actualmente en fase de negociación parlamentaria.

El papel del EFRAG en la elaboración de las NEIS/ESRS. La extensión del marco a las pymes: la Recomendación (UE) 2025/1710

La obligación prevista en la Directiva (UE) 2022/2464 consolida el mandato del EFRAG como asesor técnico de información sobre sostenibilidad de la Comisión, que es quien debe adoptar las normas mediante actos delegados.

Para abordar esta nueva función, el EFRAG tuvo que realizar cambios en su gobernanza incluyendo la creación de un nuevo pilar de información sobre sostenibilidad, adicional al pilar de información financiera, cada uno presidido

por un consejo independiente respaldado por un grupo técnico de expertos. Ambos pilares se integran bajo la supervisión del Consejo Administrativo.

La colaboración del ICAC con el EFRAG constituye el eje central de su actividad internacional en materia financiera y de sostenibilidad. El Instituto ha acompañado desde el inicio el proceso de consolidación del mandato del EFRAG en materia de sostenibilidad y ha participado en los trabajos técnicos asociados al lanzamiento de las NEIS/ESRS.

El Instituto, como regulador nacional, participa en el Consejo de Información de Sostenibilidad, en el Consejo de Información Financiera y en el Consejo Administrativo de gobierno del EFRAG, con voz y voto. También forma parte de la Asamblea General del EFRAG, responsable del nombramiento de los presidentes de los Consejos, de la aprobación del presupuesto anual y de la supervisión general de las actividades de ambos pilares. Gracias a esta participación, el ICAC tiene capacidad de influencia directa en los procesos de elaboración y aprobación tanto de las normas financieras como de las normas de sostenibilidad europeas.

Tras la publicación del paquete Ómnibus en febrero de 2025, la Comisión Europea solicitó de nuevo al EFRAG asesoramiento técnico para la simplificación de las NEIS/ESRS adoptadas en 2023, con un plazo ampliado al 30 de noviembre de 2025. El mandato recibido de la Comisión Europea ha exigido dedicar muchos recursos a esta tarea.

En paralelo al mandato de simplificación de los ESRS, el EFRAG ha desarrollado en 2025 el proyecto del Ecosistema «VSME», financiado por la Comisión Europea a través de un proyecto piloto del Parlamento Europeo. Su finalidad es fomentar la adopción del Estándar VSME y reducir la carga de reporte para las pymes mediante el desarrollo de herramientas prácticas y actividades de apoyo.

En este sentido, también el ICAC ha participado como observador en el Foro VSME, realizando seguimiento técnico de los trabajos y contribuyendo al intercambio de experiencias entre reguladores y partes interesadas.

Recomendación (UE) 2025/1710 de la Comisión, relativa a una norma voluntaria de información sobre sostenibilidad para las pymes

En septiembre de 2023, la Comisión se comprometió a desarrollar, como parte del paquete de ayuda a las pymes, una norma voluntaria más sencilla para las no cotizadas, que les permita informar sobre cuestiones ASG y responder a las solicitudes de información que reciban de instituciones financieras, grandes empresas y otras partes interesadas. Para ello, una vez más, solicitó el asesoramiento técnico del EFRAG.

Tras la correspondiente consulta pública, la Comisión publicó la Recomendación (UE) 2025/1710, de 30 de julio de 2025, relativa a una norma voluntaria

de presentación de información sobre sostenibilidad para las pequeñas y medianas empresas. Esta Recomendación ha servido de base a la Comisión para aprobar el nuevo marco de normas voluntario, con un enfoque simplificado.

Otros aspectos sobre el papel del ICAC en materia de sostenibilidad

La *creación del Comité Consultivo de Sostenibilidad* a través de la modificación del artículo 59 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas constituye uno de los hitos más relevantes en la institucionalización de la sostenibilidad en el ICAC. La creación de este comité supone la ampliación de las competencias del Consejo de Información Corporativa (sucesor del Consejo de la Contabilidad), que evaluará propuestas normativas tanto en materia contable como de sostenibilidad.

La creciente complejidad del marco normativo en materia de sostenibilidad, así como la necesidad de integrar conocimientos multidisciplinares, son las razones que han motivado la creación de este órgano como instrumento de asesoramiento técnico, al que se someterá cualquier proyecto o propuesta normativa o interpretativa en materia de información corporativa sobre sostenibilidad.

Este nuevo comité supone un paso decisivo hacia la consolidación de la sostenibilidad como parte integrante del sistema normativo empresarial, alineando la estructura organizativa del ICAC con las nuevas exigencias europeas.

Supervisión y verificación de la información de sostenibilidad

Por último, cabe mencionar como un elemento esencial del nuevo modelo la verificación independiente de la información sobre sostenibilidad. En este ámbito, el ICAC desempeña un papel clave como supervisor público, destacando entre sus funciones:

- La regulación de los requisitos de los verificadores.
- La supervisión de la calidad de los trabajos de verificación.
- La adaptación de estándares internacionales al contexto europeo.

Conclusiones

La información sobre sostenibilidad ha pasado a ocupar una posición central en la actividad del Instituto, transformando sus funciones y su estructura organizativa. Su papel trasciende el ámbito nacional y exige participar activamente en foros internacionales, especialmente en un contexto en el que la sostenibilidad se regula fundamentalmente en el ámbito europeo. A ello se suma el papel del ICAC en la supervisión, lo que refuerza su posición como actor clave en materia de sostenibilidad.

1. El mundo está cambiando a una velocidad sin precedentes. La tecnología, la globalización y el cambio climático están transformando nuestra forma de vivir, trabajar y relacionarnos. Estos cambios nos presentan grandes desafíos, pero también oportunidades. Debemos estar preparados para enfrentarlos y aprovecharlos.

2. Uno de los mayores retos actuales es la desigualdad social y económica. Aunque hemos avanzado en muchos aspectos, todavía hay una gran brecha entre quienes tienen recursos y quienes no. Debemos encontrar formas de reducir esta brecha y garantizar que todos tengan acceso a oportunidades y servicios básicos.

3. Otro desafío importante es la sostenibilidad ambiental. El planeta está sufriendo graves consecuencias por la actividad humana, como el calentamiento global, la contaminación y la pérdida de biodiversidad. Debemos adoptar medidas urgentes para proteger nuestro medio ambiente y garantizar un futuro viable para las generaciones venideras.

4. La salud pública también es un tema crucial. Las pandemias, como la que vivimos ahora, nos recuerdan que estamos interconectados y que una crisis en un lugar puede afectar a todo el mundo. Debemos fortalecer nuestros sistemas de salud y mejorar la preparación para futuras emergencias.

5. Finalmente, el reto de la educación es fundamental. La educación es la base para el desarrollo personal y social. Debemos asegurarnos de que todos los niños y jóvenes tengan acceso a una educación de calidad, que les permita adquirir las habilidades necesarias para enfrentar el futuro.

6. En conclusión, el mundo que nos espera está lleno de retos, pero también de oportunidades. Si trabajamos juntos, podemos superar estos desafíos y construir un futuro más justo, sostenible y próspero para todos.

Retos actuales y futuros

Retos actuales y futuros del ICAC

Santiago **DURÁN DOMÍNGUEZ**

Presidente del ICAC (2020-)

Situación actual

Los cincuenta años de actividad del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), si tenemos en cuenta los años previos del Instituto de Planificación Contable, han consolidado una institución clave para la credibilidad de la información corporativa en España. En la actualidad, puede afirmarse que existe un amplio consenso sobre el valor de un modelo de regulación pública de la contabilidad, así como de la supervisión pública de la auditoría de cuentas. Este resultado se debe al trabajo desarrollado por el Instituto a lo largo de estas décadas, así como a la colaboración fundamental con el sector privado, incluidos los profesionales y las corporaciones de derecho público, convirtiéndose en un ejemplo del éxito de la colaboración público-privada.

Sin embargo, la estabilidad de los últimos años no debe hacer perder de vista la transformación del entorno de la información corporativa. En particular, destaca la extensión de las necesidades de normalización a la información sobre sostenibilidad, así como los avances tecnológicos que impactan de manera significativa en la preparación y la verificación de la información empresarial.

Por lo que se refiere a la información empresarial sobre sostenibilidad, y más allá de los cambios derivados del paquete Ómnibus, se ha convertido en una información con un marco normativo único, análogo al marco de información financiera y sujeta a una verificación regulada. Este cambio tiene una consecuencia evidentemente positiva en lo que se refiere a la comparabilidad y la credibilidad de esta información y, además, facilitará la consistencia de los impactos de las cuestiones sobre sostenibilidad en la información financiera de las empresas.

Con todo, se incorporan nuevas complejidades, como la doble materialidad o la consideración de los efectos financieros anticipados, a las que tendremos que responder mediante la colaboración de todos los agentes que intervienen en este ámbito (reguladores, preparadores, usuarios, verificadores y supervisores).

La tecnología, en particular el empleo de la inteligencia artificial, tiene un impacto muy significativo en la preparación y en la verificación de la información corporativa. La extensión del empleo de herramientas tecnológicas va a transformar la forma en que se preparan los estados financieros, con la posibilidad de explotar multitud de datos y el acceso a múltiples fuentes de información. No obstante, también surgen nuevos riesgos vinculados al proceso de preparación, a los que se deberá responder con la implementación de controles adecuados a esta nueva realidad. Asimismo, la verificación de la información, financiera o de sostenibilidad, se convierte en un reto debido a que, si bien su objetivo fundamental no cambia, el alcance del trabajo se amplía para cubrir nuevos riesgos, lo que exige una evolución en las capacidades necesarias para su adecuada ejecución.

Necesidades regulatorias

Estas transformaciones que afectan al conjunto de la información corporativa requieren que se disponga de un marco regulatorio consistente y adaptado a esta realidad cambiante.

En el ámbito de la información corporativa, su imprescindible comparabilidad opera en el ámbito internacional y, por ello, los marcos internacionales bien se aplican directamente o bien inspiran la regulación local. En consecuencia, resulta imprescindible contar con la capacidad de influir en los procesos de elaboración de la normativa internacional desde sus fases iniciales.

De ahí la importancia de la presencia del ICAC en el European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) debido al papel fundamental de la institución en la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para su empleo en la Unión Europea, así como en el desarrollo de las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad (NEIS). En este sentido, desde el ICAC se ha apostado por una presencia en el EFRAG acorde con la impor-

tancia de España con el objetivo de asegurar el reconocimiento de la posición española y de las necesidades de su tejido empresarial.

En el ámbito de la auditoría, resulta igualmente fundamental participar activamente en los procesos de cambio regulatorio de los estándares de auditoría, así como en la necesaria convergencia en las prácticas supervisoras. En este sentido, la actividad del Instituto en el International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR), a nivel global, y en el Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB), a nivel europeo, tienen como objetivo aspectos tan importantes como participar en la adopción de posiciones sobre los cambios en las Normas Internacionales de Auditoría; compartir información sobre resultados de las actuaciones de inspección o formar parte de los diferentes grupos de trabajo.

En los próximos años, tendremos que lograr un marco regulatorio coherente con los nuevos alcances de la información corporativa y con las nuevas herramientas que se van a emplear para elaborar y verificar. Este marco deberá, además, dar respuesta a los nuevos riesgos a los que nos enfrentamos y, en particular, al impacto que estos pueden tener en términos de incorrección o fraude en los estados financieros y en la información sobre sostenibilidad. Para ello, el ICAC, a través de su participación efectiva en los procesos de cambios normativos, debe contribuir a la consecución de estos objetivos. Además, no podemos olvidar la necesidad de contemplar a quienes constituyen la base del tejido empresarial, que son las pequeñas y medianas empresas, de manera que la regulación en materia de información corporativa no debe suponer una carga innecesaria para ellas, sino orientarse a facilitar el ejercicio de transparencia que cualquier empresa tiene que hacer con el objetivo de ser más competitiva en una economía cada vez más globalizada.

Las personas

El desarrollo tecnológico y la implementación de herramientas de IA convierten el juicio profesional en un atributo más importante que nunca del profesional de la información corporativa. La base de dicho juicio profesional (tanto para preparadores como para verificadores) se encuentra en la imprescindible formación y en el cumplimiento normativo, pero también en el conjunto de valores que constituyen el fundamento de la profesión contable entendida en sentido amplio, entre los que se incluye la ética profesional.

En este contexto, y en relación con la ética y el uso de la tecnología, parece más vigente que nunca, dado el entorno global en el que nos encontramos, recordar a uno de los grandes pensadores éticos y humanistas de la historia, Albert Schweitzer (Premio Nobel de la Paz en 1952), quien señaló que «solo una humanidad que lucha por fines éticos puede participar plenamente de las bendiciones traídas por el progreso material y dominar los peligros que lo

acompañan». Por ello, en línea con este planteamiento de Schweitzer, entre todos debemos ser capaces de aprovechar los avances tecnológicos para ponerlos al servicio del conjunto de la sociedad, pero sin olvidar a las personas.

Para dar respuesta a esta necesidad, será preciso revisar en los próximos años muchos de los fundamentos sobre la formación y capacitación de los profesionales del ámbito de la información corporativa, incorporando nuevos conocimientos y valorando de manera diferente tanto la experiencia práctica como la formación continuada. Todo ello con el objetivo de contar con profesionales capaces de responder a esas exigencias en materia de juicio y ética profesional.

Respuesta institucional a los retos a los que nos enfrentamos

La respuesta a los retos que previamente se han señalado requiere disponer de unas instituciones a la altura de estos desafíos, capaces de adaptar el marco regulatorio y la actividad supervisora a una realidad en constante evolución, sin que esta adaptación suponga una carga que dificulte la actividad económica.

Los cincuenta años de trayectoria del ICAC ponen de manifiesto su contribución y su papel fundamental en la modernización de la información financiera en España y, por lo tanto, constituyen la base de la experiencia para poder responder a los retos futuros.

No obstante, conviene recordar las reflexiones contenidas en el dictamen del Consejo de Estado acerca de la ley de información empresarial sobre sostenibilidad, en relación con aspectos relevantes del régimen de supervisión pública:

[...]

De un lado y en cuanto a la naturaleza del ICAC, cabe pensar que un organismo autónomo no está dotado de la necesaria flexibilidad que requiere el ejercicio de las funciones otorgadas a la autoridad supervisora y que, por tanto, podría ser conveniente acercar el régimen del ICAC al de las autoridades administrativas independientes de ámbito estatal (reguladas en los artículos 109 y 110 de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público), dada la importancia de la actividad de auditoría de cuentas para el correcto desenvolvimiento de los mercados financieros y la creciente interrelación y necesaria cooperación entre autoridades y organismos supervisores tanto nacionales como europeos (tal y como resulta de los artículos 29 y siguientes del Reglamento (UE) n.º 537/2014).

De otro lado, las resoluciones que puede dictar el ICAC son de muy variado alcance y pueden ir desde el ejercicio de una auténtica potestad reglamentaria en materia contable, reconocida expresamente en sede

normativa (disposición final primera, apartado 3, primer párrafo, de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea) y también por este Consejo de Estado (dictámenes números 55.297, de 10 de diciembre de 1990, 405/2006, de 20 de abril, y 2.609/2010, de 21 de diciembre), hasta las normas técnicas de auditoría y de verificación, normas de ética y normas de control interno (artículo 2.4 de la Ley 22/2015 en su redacción vigente; y artículo 2 bis apartado 4, en la redacción proyectada), pasando por otro tipo de resoluciones, como, por ejemplo, la que desarrolla el contenido del informe de transparencia (artículo 37.4 de la Ley 22/2015).

Por ello, sería muy pertinente incluir en este título algún precepto que sistematice con carácter general los distintos tipos de actos y normas que puede dictar el ICAC en función de la materia afectada y el procedimiento aplicable para su elaboración y aprobación.

[...].

En consecuencia, el supremo órgano consultivo del Gobierno pone de relieve la necesidad de modernizar el régimen jurídico del ICAC y de sistematizar los actos y normas que puede dictar. De este modo, el Consejo de Estado está apuntando a una estructura institucional necesaria y adecuada para responder a los cambios que se están produciendo en el entorno de la información corporativa, que se concretaría en la configuración del Instituto como autoridad administrativa independiente. Esta evolución permitiría abordar de manera más eficaz una serie de cuestiones esenciales:

- Reforzamiento de la estructura de gobierno y organizativa del ICAC en sus dos ámbitos de actuación, fortaleciendo su independencia, el control de su actividad y su dedicación al interés público.
- Establecimiento de un mecanismo de financiación específico para la actividad regulatoria de la información corporativa, dado que la actividad supervisora de auditoría ya dispone de recursos propios.
- Dotación de autonomía operativa que permita utilizar eficazmente todos los recursos disponibles, de acuerdo con el principio de eficacia, para el cumplimiento de los objetivos legalmente establecidos.

Una vez configurada una organización con los más altos estándares de gobernanza, el siguiente paso, en línea con las conclusiones del *Libro Blanco de la Contabilidad*, sería establecer los mecanismos que permitan asumir la totalidad de la regulación contable, con la participación adecuada de los supervisores financieros.

Con todo ello, se dispondría de una institución con capacidad para hacer frente a las necesidades de lograr el mejor marco regulatorio para la información corporativa. Este objetivo se apoyaría en una influencia efectiva en el ámbito internacional, en un marco normativo sistematizado que responda a las necesidades de preparadores y usuarios de la información, y en una supervisión pública moderna.

En cualquier caso, y en tanto no se materialicen esos cambios, el ICAC seguirá cumpliendo con sus funciones, garantizando el interés público y adaptándose de manera continua a las necesidades que se derivan de las nuevas exigencias regulatorias. Así se pone de manifiesto actualmente en los trabajos que se están realizando para la implantación de un registro de verificadores de la información sobre sostenibilidad, el desarrollo de las normas de verificación de esa información o la incorporación de herramientas tecnológicas y de inteligencia artificial que permitan una explotación más eficiente de la información de la que dispone el organismo.

Los usuarios de la información corporativa demandan que esta sea fiable para poder adoptar sus decisiones. Con ese objetivo, la regulación de la contabilidad y la auditoría continuará evolucionando para adaptarse a los cambios que se producen en la sociedad y en la actividad económica. El ICAC estará presente para asegurar que los cambios regulatorios cumplen su objetivo y que, además, se aplican correctamente, colaborando de esta manera en el adecuado funcionamiento de los mercados financieros.



ANIVERSARIO
1976 - 2026

i/c/a/c/ Instituto de Contabilidad y
Auditoría de Cuentas



aeca

Asociación Española de Contabilidad
y Administración de Empresas