

De izquierda a derecha Sotero AMADOR (Profesor del CEF), José Antonio GONZALO (Presidente Comisión para la Reforma de la Contabilidad), José Luis LÓPEZ COMBARROS (Presidente del ICAC), Roque DE LAS HERAS (Director del CEF), Ricardo BOLUFER (Ex Presidente del ICAC) y Luis Alberto GRACIA (Profesor del CEF).

*La Reforma de la Contabilidad en España:*

*1. Del Plan General de Contabilidad de 1973 a las Normas Internacionales de Contabilidad.*

**Excmo. Sr. Don RICARDO BOLUFER NIETO**

Interventor y Auditor del Estado. Ex-Presidente del ICAC

*2. Un resumen de las propuestas del Libro Blanco.*

**Ilmo. Sr. Don JOSÉ ANTONIO GONZALO ANGULO**

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Presidente de la Comisión del Libro Blanco para la Reforma de la Contabilidad

*3. El Futuro de la Auditoría de Cuentas.*

**Ilmo. Sr. Don JOSÉ LUIS LÓPEZ COMBARROS**

Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

Trabajo de síntesis de las conferencias realizado por:

**JOSÉ LUIS ÁLVAREZ CARRIAZO**

*Licenciado en Ciencias Económicas  
Profesor de Contabilidad en el CEF*

**Extracto:**

LA Orden comunicada de 16 de marzo de 2001 del Ministro de Economía, constituyó una Comisión de Expertos con el objeto de elaborar un informe sobre la situación actual de la contabilidad española y líneas básicas para, en su caso, abordar la reforma.

Han pasado quince meses desde entonces.

En el Proyecto de Ley de medidas de reforma del sistema financiero (Ley Financiera), actualmente en trámite parlamentario, y en las enmiendas al mismo, se proponen importantes modificaciones en el tema de la auditoría.

El objeto de esta 3.ª Jornada Técnica, organizada con motivo del 25 aniversario del CEF, era que todos los alumnos, ex-alumnos y profesores interesados en esta área de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, a través de tres importantes personalidades muy relacionadas con el proceso de la reforma: 1.º El Presidente de la citada Comisión de expertos, 2.º El Ex-Presidente del ICAC y destacado miembro de la Comisión y 3.º El actual Presidente del ICAC, tuvieran la información más actualizada de la reforma contable y de la auditoría y del estado de los trabajos realizados.

La Jornada y las ponencias de la misma constituyeron un éxito, por la calidad de las ponencias y por la interesante información suministrada sobre el proceso de reforma.

Con objeto de que los lectores de esta revista de Contabilidad y Tributación, que no pudieron asistir a la misma, tengan una cumplida información de los temas tratados, hemos realizado un amplio resumen de toda la Jornada, dedicando particular atención al contenido y conclusiones de las diversas ponencias que la integraron.

La contabilidad es una ciencia viva y en constante evolución. Veamos, a continuación, la situación actual de la reforma contable y de la auditoría, comentada por las personas, que de forma muy destacada, están participando en ella.

---

## Sumario:

---

### Introducción.

#### 1. PRIMERA PONENCIA: Del Plan General de Contabilidad de 1973 a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

##### 1.1. Presentación.

##### 1.2. Características de los Planes del 73 y del 90.

###### 1.2.1. Voluntariedad.

###### 1.2.2. Se declaran abiertos.

###### 1.2.3. Pretenden ser flexibles.

###### 1.2.4. Son textos netamente contables. No tienen influencia de la normativa fiscal.

###### 1.2.5. Modelo de regulación pública.

##### 1.3. El proceso de introducción de las NIC.

##### 1.4. Reforma del derecho contable español.

###### 1.4.1. Unidad o dualidad de los principios y normas de valoración contable.

##### 1.5. Conclusión.

**Ponente:** *Don RICARDO BOLUFER NIETO*

#### 2. SEGUNDA PONENCIA: Un resumen de las propuestas del Libro Blanco.

##### 2.1. Planteamiento.

##### 2.2. Comisión de Expertos.

##### 2.3. Principal recomendación: acercamiento a los estándares internacionales.

##### 2.4. Seguimiento de las NIC y sus consecuencias.

- 2.5. Marco conceptual.
- 2.6. Correlación entre relevancia económica de las empresas e información.
- 2.7. Reestructuración de las normas jurídicas reguladoras de la contabilidad.
- 2.8. Relaciones entre contabilidad y fiscalidad.
- 2.9. Comité regulador de la contabilidad.
- 2.10. Instituciones de refuerzo y control de la información contable.
- 2.11. Conclusión.

**Ponente:** *Don JOSÉ ANTONIO GONZALO ANGULO*

### 3. TERCERA PONENCIA: El Futuro de la Auditoría de Cuentas.

- 3.1. Planteamiento de la situación actual.
- 3.2. Modificación de la Ley de Auditoría de Cuentas.
- 3.3. Modificaciones legales sobre la auditoría de cuentas en el Proyecto de Ley de medidas de reforma del sistema financiero y en las enmiendas presentadas.
- 3.4. Conclusión.

**Ponente:** *Don JOSÉ LUIS LÓPEZ COMBARROS*

4. Fase final: intervención de profesores.
5. Clausura de la Jornada.

## INTRODUCCIÓN

Con motivo del 25 Aniversario del *CEF*, el pasado día 23 de mayo se celebró, con una nutrida asistencia de profesores y alumnos, la 3.ª Jornada Técnica en el Edificio Mapfre Vida en Madrid, habiéndose retransmitido el día 30 de mayo en los Centros de Barcelona y Valencia.

Esta Jornada Técnica estaba dedicada al área de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que es el área con la que inició sus actividades formativas el *CEF*, hace ya 25 años.

La Jornada revestía el máximo interés porque se están preparando modificaciones muy importantes en estas materias contables y porque los ponentes son las personalidades más relevantes que están interviniendo en la realización de las mismas.

Comenzó el acto con unas palabras del Director del *CEF*, don Roque DE LAS HERAS MIGUEL, en las que puso de manifiesto que la razón de la celebración de estas Jornadas Técnicas está relacionada con la actividad del Centro, que en sus momentos iniciales fue la preparación de los alumnos para su ingreso en determinados puestos de la Administración del Estado, considerándose siempre un poco el puente entre la Universidad y el empleo, de carácter público en esos momentos iniciales.

Posteriormente –continuó el Sr. DE LAS HERAS–, se iniciaron en el Centro, ampliando su campo de actuación formativo, una serie de Máster y Cursos Superiores dirigidos a conseguir una especialización profesional de todos nuestros alumnos para obtener un puesto de trabajo en la empresa privada o una mejora de sus categorías laborales.

Después de muchos años realizando esta labor de formación continua, nos hemos dado cuenta de que los verdaderos protagonistas de esta actividad, los que nos están solicitando continuamente alumnos para ocupar puestos de trabajo en sus empresas, son nuestros antiguos alumnos.

Pensamos, pues, que la realización de estas Jornadas Técnicas podía servir de recordatorio de nuestra existencia a esos antiguos alumnos y que, además de informarles y ponerles al día de los temas más actuales sobre estas materias tan importantes para su actividad profesional, recordarles, también, que les seguíamos ofreciendo, a través de nuestra Bolsa de Trabajo, el servicio de oferta para sus empresas, de los profesionales formados en nuestras aulas con el mismo interés que pusimos en nuestras anteriores labores formativas.

Aunque la Contabilidad tiene una evolución más lenta que otras materias, cada cierto tiempo surgen modificaciones importantes. Todos recordamos la aparición de los Planes Contables de 1973 y 1990, en cuyo conocimiento y difusión estuvo muy presente el *CEF* a través de multitud de seminarios, cursos y publicaciones.

Actualmente se está iniciando un nuevo proceso de reforma del Plan General de Contabilidad y de las normas que rigen la Auditoría de Cuentas, con objeto de su actualización y adaptación a las normas internacionales.

Para informar a todos de la situación actual de este proceso de reforma, hemos acudido a las personas más sobresalientes relacionadas con el mismo y que están interviniendo de forma directa en su realización.

En el primero de los ponentes don Ricardo BOLUFER NIETO se da la doble circunstancia de haber sido Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) en la etapa en que se publicaron las principales normas contables vigentes en este momento actual, en cuya elaboración fue protagonista muy activo, y la de haber sido profesor de este Centro en una etapa de su vida profesional anterior a sus cargos de Interventor del Estado y de Presidente del Organismo citado.

A continuación, don Roque DE LAS HERAS dio la palabra al Sr. BOLUFER NIETO.

Dado el gran interés y actualidad de los contenidos de las tres ponencias, vamos a efectuar a continuación un amplio resumen de las mismas, intentando mantener el mismo tono y los mismos términos con que fueron expuestas por sus autores.

## **1. PRIMERA PONENCIA: DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE 1973 A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (NIC)**

**Ponente:** Don RICARDO BOLUFER NIETO

**En primer lugar quiero AGRADECER** al *CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS* y a su Director el poder participar en estos actos que conmemoran el 25 aniversario del CENTRO y con el que he estado unido, si bien de forma discontinua, casi desde el principio de su andadura.

### **1.1. Presentación.**

**Dos son los hitos** de nuestra normalización contable: **El Plan General de Contabilidad** aprobado por Decreto 530/1973, de 22 de febrero, con el que España se incorpora a las tendencias modernas sobre normalización contable y **la reforma mercantil** de finales de los años 80 a través de la cual el proceso de normalización o de armonización contable se modificó sustancialmente con la

incorporación de España a las Comunidades Europeas que nos obligaba a adaptar nuestra normativa mercantil y contable a las directivas, en especial: a la cuarta, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad (78/660/CEE) y a la séptima, relativa a las cuentas consolidadas (83/349/CEE). Esta adaptación se realiza a través de los siguientes instrumentos legales: Ley 19/1989, de 25 de julio; Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre y Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, y constituyen el marco básico, jurídico y técnico, de nuestra normalización contable, tanto con referencia a las cuentas individuales como a las cuentas de los grupos de sociedades.

## 1.2. Características de los Planes del 73 y del 90.

**Los dos Planes contables, el del 73 y el del año 1990, reunían una serie de características**, algunas de ellas coincidentes según la Introducción de ambos textos normativos, pero que deben tenerse muy en cuenta a la hora de elaborar el nuevo modelo que tiene que introducirse con la incorporación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) o Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS/NIIF) a partir del año 2001.

*1.2.1. Voluntariedad.* Esta característica es aplicable sólo al Plan del 73 ya que el artículo 2 del Decreto que lo aprueba declara su aplicación voluntaria. Es el Real Decreto-Ley 15/1977, de 25 de febrero, el que en su artículo 41 autoriza al gobierno para implantar de forma progresiva y con carácter obligatorio el PGC, aplicación obligatoria que se realizó a través de determinadas normas fiscales. La fuerza de la normalización contable para la mayoría de las empresas de nuestro país ha venido impuesta de forma expresa o tácita por la fiscalidad.

*1.2.2. Se declaran abiertos* en las notas 19 y 26. Con esta característica pretenden estar preparados para introducir las modificaciones que procedan del progreso del derecho contable; no obstante muchos de los desarrollos contables más importantes que deberían haberse producido se han encontrado con rigideces muy serias que han llevado a que normas tan importantes como las referentes a fusiones y a los instrumentos financieros no hayan sido aprobadas.

*1.2.3. Pretenden ser flexibles* en las notas 20 y 27. No deben entenderse como un reglamento jurídico estricto y carente de flexibilidad, ya que permiten diversas opciones. Sin embargo las opciones son bastante reducidas, desde luego muchas menos que las recogidas en las directivas o en las NIC. De hecho son tantas las opciones de las NIC y de las directivas que apenas existen incompatibilidades entre ambos textos.

*1.2.4. Son textos netamente contables. No tienen influencia de la normativa fiscal.* Esta característica se recoge en las notas 8 y 25 y si bien esta afirmación tan contundente se manifiesta de forma expresa en ambos textos, conviene señalar que la interrelación entre ambas materias es bastante significativa.

Históricamente la fiscalidad ha sido la fuente más importante de las normas contables. El origen del sistema normativo que persigue la armonización de la información se debe a la regulación fiscal; desde la antigua Tarifa III de la Contribución sobre utilidades (Texto Refundido de 22 de septiembre de 1922), hasta 1973, año que se aprueba el Plan General de Contabilidad. Incluso este texto que se considera no influenciado por las normas fiscales al incorporar ciertos principios contables está claramente influenciado por las normas fiscales y sobre todo de la Ley de Regulación de Balances de 1961 y por la Reforma Tributaria del 64. Los modelos posibles de relación entre la fiscalidad y la contabilidad son:

- **Sistema de normas que regulen íntegra e independientemente la Base Imponible y el resultado contable.** Separación absoluta de ambas materias. Se producen dos regulaciones diferenciadas e independientes. Por un lado estaría la legislación fiscal, que de forma completa y exhaustiva, regularía todos los elementos y circunstancias determinantes de la renta de las sociedades; y por otro se encontraría la normativa contable-mercantil que establecería, también de forma completa y exhaustiva, el resultado contable de la sociedad o empresa.
- **Aceptar la determinación de la Base Imponible como punto de partida de la determinación del resultado contable.** Existe una cooperación de la contabilidad y la fiscalidad, con predominio o primacía de la fiscalidad. En este modelo la regulación del impuesto contiene una extensa determinación de los criterios o normas de valoración o cuantificación de las diferentes operaciones económicas en las que interviene la empresa y que de una manera u otra van a conformar la base imponible del impuesto, a su vez la legislación fiscal impone la contabilización o registro de las operaciones de acuerdo con estos criterios fiscales. En 1982, con la publicación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, se volvió de lleno a la regulación fiscal de la contabilidad.
- **La normativa fiscal acepta las normas contables para la determinación de la Base Imponible exceptuándolas puntualmente.** La cooperación de la contabilidad y la fiscalidad se sustenta en un predominio o primacía de la contabilidad. Es el modelo recogido en la Ley de Reforma Parcial que da un paso adelante en los planteamientos de la IV Directiva (véanse los artículos 35,1.d; 39,1.e; y 43,1.10.<sup>a</sup>, que permiten la no aplicación de los principios y criterios contables por aplicación de la legislación fiscal, explicando en tal caso su incidencia en la memoria).

En este último método, que es en el que se inserta la nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades, la cooperación entre las normas contables y las fiscales se materializa, según se explica en el *Informe elaborado para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades*, pág. 89 a 91, en la concreción de los siguientes aspectos y medidas:

- a) Las normas fiscales se deben abstener de regular aspectos puramente contables.
- b) Se desecha una regulación de la totalidad de los elementos y circunstancias determinantes de la base imponible.
- c) La base imponible se determina a partir del resultado contable obtenido por la aplicación de los principios y normas de contabilidad.



d) Las normas fiscales, con el fin de conseguir la autonomía del Derecho Tributario, deben regular aquellos supuestos en los que sea necesario establecer efectos diferentes a los previstos por las normas contables, superar la insuficiencia de las mismas o simplemente reforzarlas. **Esta regulación de los ajustes extracontables o ajustes fiscales debe ser clara, precisa y limitada.**

Determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades a partir del resultado contable, corregido por las excepciones legalmente tipificadas, constituye uno de los objetivos primordiales de la reforma del impuesto sobre sociedades, cuya consecución, tal y como señala la Exposición de Motivos de la Ley 43/1995, redundará en beneficio de la seguridad jurídica del contribuyente.

- **Aceptar el resultado contable por parte de la fiscalidad.** Este planteamiento sería inviable en nuestro país y en cierta medida sería el modelo resultante si se va a una aplicación directa y automática de las NIC con carácter generalizado.

*1.2.5. Modelo de regulación pública.* La última característica que quiero señalar de ambos planes contables es el carácter público del órgano emisor de ambas normas. La naturaleza del órgano emisor surge de forma importante en esta revisión de nuestro marco contable porque el modelo CNIC (IASB) que se va a introducir, a semejanza de los modelos anglosajones y con un mayor o menor alcance, es claramente un modelo privado que está soportado por organizaciones profesionales privadas y financiado por estas organizaciones y, en algunos casos, por las propias empresas a las que muchas veces van dirigidas las normas. Entiendo que la solución que debe darse a esta cuestión depende en primer lugar del modelo de relación entre la contabilidad y la fiscalidad, ya que si se sigue con el planteamiento actual, dependencia de la base imponible del impuesto sobre sociedades del resultado contable, el único modelo posible es el de un órgano emisor de normas de naturaleza pública, sometido a todos los cauces, procedimientos y garantías de los órganos con capacidad para dictar normas de aplicación obligatoria y que tenga otorgada su capacidad reglamentaria de forma expresa en una ley de nuestro país; las organizaciones profesionales de naturaleza privada, por mucha calificación técnica que posean, sólo deben tener el valor de doctrina autorizada, papel que sin duda también es muy importante, pero en ningún caso pueden tener capacidad reglamentaria para determinar, aunque sea de forma indirecta, la base imponible de un impuesto.

Siempre que se establezca un marco jurídico básico que contenga las obligaciones contables de las empresas, así como las competencias y limitaciones del órgano normalizador, la decisión sobre la naturaleza pública o privada del órgano que desarrolle el marco técnico-contable dependerá de la importancia que le demos a cuestiones tales como: aplicación directa, ágil y flexible del modelo CNIC (IASB), primacía de los aspectos técnicos de la regulación contable sobre los intereses de carácter público, mayor o menor eficacia de las normas emanadas de órganos públicos, etc. En nuestro país entiendo que debe primar la eficacia de las normas con el fin de conseguir su aplicación generalizada y esto sólo puede conseguirse con un procedimiento normativo que siga todos los pasos y garantías establecidos para las entidades de naturaleza pública.

### 1.3. El proceso de introducción de las NIC.

La Comunicación de la Comisión Europea «La estrategia de la UE en materia de información financiera: el camino a seguir» propone la necesidad de exigir que todas las empresas con cotización en un mercado regulado de la UE elaboren sus cuentas consolidadas con arreglo a las normas elaboradas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC) que a partir del año 2001 pasó a denominarse Consejo. A partir de esta propuesta se ha producido un desarrollo normativo en la Unión Europea que se ha concretado en:

La aprobación de la **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. Se introduce un nuevo principio o una excepción al principio de precio de adquisición para permitir u obligar, según el caso, a que la valoración de los instrumentos financieros, incluidos los derivados, se realice por el valor razonable (*fair-value*); a estos efectos las NIC y en concreto la 32 y 39 definen el valor razonable como: «la cantidad por la cual puede ser intercambiado un activo entre un comprador y un vendedor debidamente informados, o puede ser cancelada una obligación entre un deudor y un acreedor con suficiente información, que realizan una transacción libre»; esta definición comienza a introducir el valor de mercado frente al precio de adquisición o coste de producción.

Esta modificación de las directivas europeas se ha limitado a recoger la autorización y la obligación para las cuentas consolidadas de las empresas cotizadas de la valoración de los instrumentos financieros, incluidos los derivados, por el valor razonable, en este sentido las diferentes opciones que contienen las Normas Internacionales (NIC/IFRS) incluidos el valor razonable para otros activos no se incluye, en principio, en la normativa europea. Por lo tanto la aplicación de las NIC por parte de las empresas europeas va a ser bastante restrictiva hasta que no se produzca una modificación total de las Directivas, modificación que no parece vaya a producirse a corto plazo, y significa un mero ajuste de la regulación para que las empresas cotizadas puedan conseguir que sus cuentas consolidadas se elaboren formalmente con arreglo a las NIC pero no significa una reforma contable que introduzca el marco conceptual y la metodología del modelo contemplado en las Normas Internacionales de Contabilidad.

Me gustaría recordar que en el apartado 5 de la introducción del PGC de 1973 ya se comentaban las diferentes posiciones doctrinales entre el precio de adquisición o coste histórico y el valor de reposición llegando a la conclusión de que este último carecía de realidad objetiva.

En segundo lugar se ha elaborado un Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC/IFRS). Este proyecto tiene por objeto establecer los mecanismos para la aplicación a las empresas establecidas en la Comunidad de las NIC y de las interpretaciones vinculadas con ellas (SIC); también se contempla la forma de incorporar las futuras normas, así como las interpretaciones o modificaciones de las actuales.

La aplicación y adopción de las NIC y de sus interpretaciones (SIC) no se realiza de forma automática ya que según este Reglamento se produce un filtrado o supervisión por parte de la Comisión. El Reglamento obliga, de forma automática y sin necesidad de modificar la normativa de los Estados miembros, a elaborar las cuentas consolidadas de algunas empresas con arreglo a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC); las empresas que estarán obligadas son aquellas cuyos valores se admiten a cotización en un mercado regulado o cuyos valores se ofrecen al público con vistas a su admisión a cotización en mercados regulados. La aplicación de esta obligación se establece para el año 2005, si bien se incita a que las empresas con cotización bursátil apliquen las NIC cuanto antes por lo que se permite que los Estados miembros anticipen la aplicación obligatoria de las NIC.

Junto a esta obligación general establecida con respecto a las cuentas consolidadas de todas las empresas de la UE con cotización en bolsa se establece en el artículo 5.º de este Reglamento que los Estados miembros pueden permitir o exigir la aplicación de las NIC a las cuentas individuales de estas empresas cotizadas, así como extender la obligación o el permiso al resto de las empresas, tanto en el ámbito de cuentas consolidadas como individuales. Las posibilidades que tienen los Estados miembros son bastante amplias y podrían agruparse en las siguientes posiciones en función de la amplitud de aplicación de las NIC:

- 1.ª **Posición mínima y obligatoria de aplicación de las NIC.** Sólo se aplicarían para las cuentas consolidadas de las empresas europeas con cotización bursátil o cuyos valores se ofrecen al público con vistas a su admisión a cotización.
- 2.ª **Posición máxima de aplicación de las NIC.** Todas las empresas del Estado miembro que tomara esta decisión elaborarían las cuentas anuales, tanto las individuales como las consolidadas, con arreglo a las Normas Internacionales (unidad de la normativa contable).
- 3.ª **Posición mixta separando las empresas cotizadas de las no cotizadas,** en este caso las primeras aplicarían las NIC en las cuentas anuales individuales y consolidadas, mientras que las empresas no cotizadas seguirían las normas contables específicas del Estado miembro.
- 4.ª **Existe una última posición razonable que sería aplicar las NIC en los estados financieros consolidados de todas las empresas y la normativa contable del país concreto para las cuentas individuales.**

El Reglamento no cierra otras posiciones u opciones, pero no las contemplo por no ser razonables desde mi punto de vista.

#### 1.4. Reforma del derecho contable español.

La Orden comunicada del Vicepresidente Segundo del Gobierno y Ministro de Economía, de 16 de marzo de 2001, constituyó una Comisión de expertos con el fin de elaborar un informe sobre la situación actual de la contabilidad española y las líneas básicas para, en su caso, abordar su reforma.

Las causas de este proceso de reforma o, al menos, de reflexión son, sin duda, las propuestas de armonización contable que ha realizado la Comisión de la Unión Europea junto con la necesidad de proceder a una revisión del modelo contable actual que procede de la reforma que se realizó hace más de diez años. Esta reflexión tiene que tener en cuenta la nueva situación con la que se encuentran las empresas españolas (incorporación de nuestro país a la moneda única, internacionalización de las empresas, incorporación del progreso contable más reciente, etc.). Estas causas por sí mismas justificarían el proceso de reforma, sin embargo la exposición de motivos contempla otras como: la importancia de los activos inmateriales en las empresas, la coexistencia de diversos órganos normalizadores contables y la conveniencia de aplicar un modelo contable con menores exigencias de información para las pequeñas y medianas empresas.

Las grandes líneas sobre las que debemos reflexionar tienen, por lo tanto, un mayor alcance que la mera incorporación del progreso contable y de las Normas Internacionales de Contabilidad con arreglo a la estrategia de la Comisión de la UE a nuestra normativa y deberían contemplar las ventajas e inconvenientes de muchos de estos aspectos pero sin duda el más importante es el que debe llevarnos a la dualidad o unidad de la normativa contable.

#### *1.4.1. Unidad o dualidad de los principios y normas de valoración contable.*

Las opciones que va a permitir la normativa comunitaria son muy variadas, todas ellas a partir de la posición mínima y obligatoria de aplicación de las NIC para las cuentas consolidadas de las empresas europeas con cotización bursátil o cuyos valores se ofrecen al público con vistas a su admisión a cotización.

La primera posibilidad que habría que analizar, por ser la más ortodoxa desde el punto de vista de la normalización contable, es la que denominábamos «Posición máxima de aplicación de las NIC»; en este supuesto todas las empresas (grandes, pequeñas, cotizadas, no cotizadas) tendrían que elaborar sus cuentas anuales, tanto las individuales como las consolidadas, con arreglo a los criterios de valoración y a los formatos de información que contienen las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC/IFRS), por lo tanto existiría una normativa contable única que conseguiría la comparabilidad en la información de todas las empresas y con referencia a todos sus estados financieros.

Una vez implantado el criterio del valor razonable (*fair-value*) en las Directivas, conviene señalar que tanto las Directivas como las Normas Internacionales se basan en los mismos principios contables siempre que se eliminen muchos de los criterios u opciones contemplados por las NIC. En nuestra normativa estos principios están contenidos en el artículo 38 del Código de Comercio y en la primera parte del Plan General de Contabilidad por lo que deberá producirse una modificación en esta normativa, modificación que es automática, con referencia a las cuentas consolidadas de las empresas cotizadas, con la aprobación del Reglamento.

A partir de esta modificación mínima, si verdaderamente se pretende recoger el modelo CNIC (IASB), tendría que procederse a una revisión de nuestro derecho contable con el fin de recoger las diversas opciones y planteamientos que existen en las NIC, compatibles con las directivas, pero que

no están permitidas o contempladas en nuestra regulación contable; este análisis nos llevará, sobre todo si se recogen las diferentes alternativas permitidas, a una modificación muy significativa de nuestras fuentes del derecho contable, desde el Código de Comercio hasta las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

En cualquier caso la incorporación de las NIC en su contexto más amplio, si se tuviera la voluntad política y técnica de hacerlo, sólo puede llevarse a cabo si se modifica de forma sustancial, en primer lugar, la cuarta y séptima directiva, modificación que no parece vaya a realizarse a corto plazo, y en segundo lugar toda nuestra normativa contable. Por lo tanto la incorporación a nuestro derecho contable del valor razonable para otro tipo de activos diferentes a los instrumentos financieros, así como muchos de los otros aspectos significativos del modelo contable recogido en el marco conceptual sobre el que se desarrollan las NIC, no van a poder ser contemplados en la próxima reforma, aunque existiese una clara voluntad de hacerlo. Esta limitación, derivada del inmovilismo de las directivas contables, significa que la incorporación de las Normas Internacionales como modelo único y estructurado de la información económico-financiera de las empresas europeas no tiene visos de poder producirse en estos momentos.

Si nuestro país optase por esta posición, modificando su normativa en todo lo que las directivas le permitiesen, debería replantearse la relación entre la contabilidad y la fiscalidad en el sentido de ir a una separación absoluta entre el resultado contable y la base imponible del impuesto sobre sociedades.

La dependencia de la base imponible con respecto al resultado contable provoca el primer escollo que viene derivado del principio de reserva de ley que rige en materia tributaria ya que la aceptación de las NIC supone una modificación del resultado contable y de la base imponible con su consiguiente efecto fiscal que sólo puede producirse a través de una norma jurídica interna y aunque la aplicación de las NIC no se efectúe de forma automática; sin embargo supone que unas normas que proceden de una organización profesional, Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC o IASB), cuya organización es de carácter privado, y que están claramente influidas por el mundo anglosajón afectaran al impuesto que tienen que pagar las empresas españolas.

El procedimiento para resolver el problema jurídico-fiscal que surge de esta posición máxima sería la incorporación formal de las normas internacionales a través de los cauces normativos contables que tenemos actualmente y por lo tanto de una forma muy rígida; por otro lado tendría también que atender a los objetivos fiscales, que pueden diferir en gran medida de los que tiene la información económica contenida en el marco contable internacional. Habría que modificar el Código de Comercio, el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, el Plan General de Contabilidad, las adaptaciones sectoriales y, en su caso, las Resoluciones del ICAC. Este proceso puede intentar simplificarse a través de la habilitación por Ley en el propio ICAC, en cualquier caso la complejidad de la tramitación con que se encontraría cualquier disposición, aunque su jerarquía sea mínima, y sobre todo si puede afectar a la base imponible de un impuesto tan importante como el de sociedades es de tal calado (informes preceptivos, valoración de su incidencia fiscal, etc.) que la introducción del modelo del CNIC (IASB), o de las modificaciones que en el futuro se produzcan al mismo, va a necesitar de grandes dosis de paciencia para que se vea plasmado de forma eficaz en nuestra realidad empresarial.

La conclusión sobre esta posición de máximos en la incorporación de las NIC es que sería la más adecuada y deseable desde el punto de vista de la normalización contable; pero entiendo que sólo puede irse a ella de una manera eficaz si se produce, con carácter previo, una modificación absoluta de las directivas y además se rompe con el modelo actual de relación entre la contabilidad y la fiscalidad que debe partir de la separación absoluta de ambas materias; separación desde el punto de vista jurídico ya que, desde luego, muchos de los componentes de la base imponible del impuesto sobre sociedades deben ser los mismos que los contemplados para el resultado contable.

La segunda y última posición que desde mi punto de vista es también razonable, máxime en estos momentos en los que parece que no se van a modificar las directivas para recoger las NIC en su integridad y tampoco parece contemplarse un cambio en las relaciones de la contabilidad con la fiscalidad, sería aplicar las NIC en los estados financieros consolidados de todos los grupos de empresas y la normativa contable del país concreto para las cuentas individuales. En este modelo la incorporación de las NIC para las cuentas consolidadas debería realizarse por procedimientos ágiles, mientras que los criterios contables nacionales aplicables a las cuentas individuales, que mantendrían sus connotaciones fiscales y mercantiles, se elaborarían y aprobarían por procedimientos y cauces que contemplen todas las garantías jurídicas necesarias. Esta posición significa una dualidad en la normativa contable que puede y debe quedar reducida a aquellos criterios o aspectos con los que las normas contables para las cuentas individuales encuentren problemas jurídicos de difícil subsanación o durante el desfase temporal, que se puede producir entre los dos modelos contables, derivado de la rápida incorporación de las modificaciones del modelo CNIC (IASB) en las cuentas consolidadas mientras que las modificaciones que afecten a las cuentas individuales deben ser analizadas de forma más pausada y teniendo en cuenta sus efectos mercantiles y fiscales.

Esta posición salvaría muchos de los problemas jurídicos mercantiles que puede crear la incorporación de la normativa contable procedente del modelo CNIC (IASB) con respecto a conceptos jurídico-contables muy tradicionales en nuestro país como: el patrimonio neto a efectos de la obligación de las entidades para sanear pérdidas mediante la reducción del capital o para determinar, en su caso, su disolución; determinación y calificación de las situaciones de insolvencias o quiebras empresariales; cálculo de la cifra de resultados a efectos del reparto de dividendos y las limitaciones al mismo, etc.

Cualesquiera de las otras posiciones que se pueden desarrollar, incluida la correspondiente a la otra posición mixta contemplada por la propuesta de Reglamento que separa las empresas cotizadas de las no cotizadas, las primeras aplicarían las NIC en las cuentas anuales individuales y consolidadas, mientras que las empresas no cotizadas seguirían las normas contables propias del Estado miembro, creo que serían inadecuadas y menos eficaces, ya que se encontrarían con todos los problemas de las dos posiciones descritas anteriormente y con ninguna de sus ventajas.

## 1.5. Conclusión.

**Por último y como conclusión quiero señalar** que quizás ha llegado el momento de **establecer dos modelos o regulaciones de las magnitudes económicas**, aunque ésta no sea la posición mayoritaria de la Comisión de Expertos. El primero de ellos estaría basado en la prudencia

para valorar las diferentes operaciones económicas y su elaboración y aprobación se haría por procedimientos y cauces que contemplen todas las garantías jurídicas necesarias ya que sería el soporte de la fiscalidad y de todos aquellos aspectos mercantiles que necesitan de cálculos contables como: el reparto de dividendos, la reducción de capital por pérdidas, la disolución y liquidación de las sociedades, etc. Este modelo se podría instrumentar en la propia regulación fiscal o mercantil que fijaría en sus propias normas las magnitudes que considere necesario o también se podría llegar a él a través del modelo contable dualista en el que las cuentas individuales se elaboran y cuantifican con arreglo a este modelo basado en la prudencia y en las garantías jurídicas, que en cierta medida sería el actual, mientras que las cuentas consolidadas se elaborarían con el modelo CNIC (IASB).

El segundo de los modelos CNIC (IASB) tiene por objetivo reflejar la realidad de la empresa, su verdadera imagen fiel, con el único fin de informar de ella a los inversores y a la pluralidad de interesados y, por lo tanto, debe estar basado en el valor razonable (*fair-value* o valor de mercado) para todo tipo de activos, no sólo para los instrumentos financieros; el precio de adquisición es un valor objetivo que una vez transcurrido el tiempo deja de reflejar el verdadero valor de los bienes y derechos. También debe fijar criterios contables que utilicen la misma vara de medir para los ingresos que para los gastos (eliminación del principio de prudencia que tiene un trato desigual para ambas magnitudes). En este modelo se debería dar respuesta de forma inmediata y con planteamientos técnicos contables a los diferentes hechos contables que vayan surgiendo en el mundo empresarial por lo que su elaboración y aprobación se haría por procedimientos y cauces ágiles y flexibles que inclusive podrían ser establecidos por organizaciones profesionales privadas, aunque esto desde mi punto de vista sería menos eficaz en nuestro país. Su ámbito de aplicación serían las cuentas consolidadas de las empresas en el sistema dual de contabilidad y si se fuera a un modelo con criterios contables únicos comprendería tanto las cuentas individuales como las consolidadas, si bien, en este caso, habría que replantearse la necesidad de que una misma empresa presente las dos cuentas anuales: las individuales y las consolidadas.

## 2. SEGUNDA PONENCIA: UN RESUMEN DE LAS PROPUESTAS DEL LIBRO BLANCO

**Ponente:** Don JOSÉ ANTONIO GONZALO ANGULO

La ocasión que nos congrega en este acto es la celebración del 25.º aniversario del *Centro de Estudios Financieros (CEF)*. Durante este tiempo, el *CEF* se ha convertido en una referencia imprescindible para la formación de postgrado de los universitarios españoles, porque cubre tanto la preparación de oposiciones como la formación en técnicas de gestión aplicables al Sector Público y al privado, y porque extiende su radio de acción a toda España, ya sea a través de la enseñanza presencial, ya sea a través de la enseñanza a distancia. Mis felicitaciones, por tanto, a Roque DE LAS HERAS y a todos los que han hecho que esta institución docente haya llegado al nivel donde se encuentra.

## 2.1. Planteamiento.

La Comisión de Expertos que durante más de un año ha estado trabajando, por encargo del Ministerio de Economía, en la elaboración de un informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y sobre las eventuales reformas que deberían emprenderse, ha terminado sus trabajos al mismo tiempo que el Consejo y el Parlamento europeos aprobaban una de las normas básicas para la implantación de la nueva estrategia de la Unión Europea en materia de información financiera de las empresas: el Reglamento relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad, de forma obligatoria, por parte de las empresas cotizadas en bolsa, para elaborar y presentar sus cuentas consolidadas, a partir de 2005. El Informe, que lleva el subtítulo de «Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España», fue aprobado el día 26 de junio de 2002.

## 2.2. Comisión de Expertos.

Ha sido la primera vez que, desde la Administración Pública, se ha constituido un amplio grupo de reflexión, formado por representantes del Sector Público, de las asociaciones empresariales y profesionales, de las corporaciones representativas de auditores, de las asociaciones académicas y, además, por un cierto número de expertos nombrados a título individual, para que, entre todos, se elaborara un diagnóstico de la situación actual de la contabilidad y de la información financiera emitida por las empresas españolas, y se elaboraran las pautas a seguir en las eventuales reformas que pueden tener lugar a partir de la aparición del Reglamento comunitario. En total, sumando las personas que han trabajado en la Comisión de Expertos, en las Subcomisiones y en los grupos de trabajo, han sido alrededor de cien personas las que han colaborado en las conclusiones y recomendaciones vertidas en el Libro Blanco, que ha tenido como ejes vertebradores de su contenido la consecución de una mayor internacionalización de la información contable de las empresas españolas, por lo que ello conlleva de homogeneidad, comparabilidad de la misma y transparencia hacia los mercados, que con los accionistas y otros interesados son los principales usuarios de dicha información.

## 2.3. Principal recomendación: acercamiento a los estándares internacionales.

La principal recomendación que la Comisión ha hecho se refiere a la necesidad de acercar la contabilidad de las empresas españolas a los estándares internacionales aceptados en la Unión Europea. Las normas emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards Board*, IASB) representan el más alto nivel de exigencia y calidad que ha encontrado la Unión Europea para que sean seguidas de forma obligatoria por los grupos cotizados en bolsa, y también deben ser las guías que siga la reforma de la contabilidad y la información financiera del resto de las empresas.



## 2.4. Seguimiento de las NIC y sus consecuencias.

La Comisión de Expertos ha recomendado que sean esas mismas Normas (denominadas NIC y ahora en proceso de convalidación por parte de la Comisión europea, como paso previo a su implantación definitiva como derecho positivo de la Unión) las que sigan todos los grupos españoles para la publicación de sus cuentas consolidadas, con el objetivo de favorecer la comparabilidad de una información, desde el punto de vista económico, tan importante como la proveniente de los grupos de empresas, ya que es la que utiliza el mercado y los analistas para tomar sus decisiones.

En lo que se refiere al resto de las empresas, y en lo tocante a las cuentas individuales, la Comisión ha recomendado que se emprenda una reforma importante de la normativa contable española, inspirada en las NIC, para adaptarla, en la medida de lo posible, a las mismas, de manera que todas las empresas españolas puedan elaborar una información de calidad que sea comparable entre sí, y que pueda también ser equivalente a la que se elabore por otras empresas europeas. Esto significa que la citada reforma tendrá que contemplar la introducción del valor razonable para la evaluación de ciertas partidas de los estados financieros, especialmente para los instrumentos financieros (acciones, opciones, futuros, etc.), que se deberán promulgar normas para la contabilización de fusiones y escisiones, que se establecerá como obligatorio un estado de cambios en el patrimonio neto y que se sustituirá el cuadro de financiación por un estado de flujos de tesorería, entre otras cosas.

## 2.5. Marco conceptual.

La justificación de toda la filosofía contable que subyace en el modelo IASB está fundamentada en un marco conceptual, donde se establece qué es y para qué sirve la información contable, en función de la utilización que de ella van a realizar los usuarios. Los elementos de los estados financieros (activos, pasivos, gastos, ingresos...), así como su valoración y el concepto de mantenimiento del capital en las empresas se derivan de este marco conceptual, que tiene una intención fundamentalmente predictiva de la información contable, que viene a complementar la tradicional visión que en España se tenía de la información como elemento de rendición de cuentas y base de la protección de los accionistas y acreedores. Los tradicionales principios contables (coste histórico, prudencia, registro, etc.) tendrán que entenderse ahora en una clave más amplia, y la imagen fiel que la información debe presentar se acercará más a la noción de utilidad para la decisión, sin perder de vista la relevancia y la fiabilidad de las cifras contables.

## 2.6. Correlación entre relevancia económica de las empresas e información.

Un punto importante de la reforma, tal y como ha sido concebida por la Comisión, es una correlación más estrecha entre tamaño o relevancia económica de las empresas y nivel de información contable. Junto con los tradicionales formatos normal y abreviado para las cuentas anuales, se ha recomendado el establecimiento de otros dos modelos: uno simplificado y otro para empresas

cotizadas. El que se denomina simplificado está pensado para las empresas más pequeñas, de manera que los modelos de cuentas y las notas, así como determinadas formas de registro, puedan hacerse de una manera más fácil, para que los pequeños empresarios no encuentren un coste indebido en el mantenimiento de los registros contables. Por el contrario, en el caso de las empresas cotizadas, el nivel de información es mayor, fundamentalmente por el detalle de las notas de la memoria (con información más analítica sobre riesgos, gobierno corporativo, terceros vinculados, etc.) y por el énfasis que esta información debe poner en la segmentación de la información, que ha de ser la base de presentación de los datos.

## **2.7. Reestructuración de las normas jurídicas reguladoras de la contabilidad.**

El Derecho contable es una parte del Derecho mercantil, y como tal está inserto en los principales cuerpos legislativos. No es concebible una reforma contable sin la modificación legislativa correspondiente, por lo que la Comisión ha recomendado una reestructuración de las normas jurídicas que regulan la contabilidad y la presentación de la información por parte de las empresas, lo que puede permitir que las normas contables evolucionen de una manera ágil y se adapten a las circunstancias cambiantes del mundo económico y financiero. Las líneas básicas de la reforma legal, que no pretende un cambio drástico sino una revisión de los contenidos de ciertas leyes para recomponer el marco jurídico y adecuarlo, preparándolo para la realización de los cambios que inevitablemente van a surgir en el futuro por la incorporación de normas internacionales, pasan por concebir el Código de Comercio como el instrumento donde deben fijarse los principios básicos y el marco jurídico de la contabilidad empresarial, las leyes de sociedades (o el eventual Código de Sociedades) como el instrumento donde se plasme el derecho de los propietarios a recibir y aprobar la rendición de cuentas, y se consagre como norma principal reguladora del régimen de contabilización y presentación de cuentas al Plan General de Contabilidad, que se concibe como un instrumento técnico que puede evolucionar para recoger, en cada momento, el tratamiento contable más adecuado a las diferentes transacciones y hechos económicos.

## **2.8. Relaciones entre contabilidad y fiscalidad.**

El Derecho contable también es utilizado en otros ámbitos, especialmente en el ámbito fiscal, como auxiliar para la determinación de bases imponibles. En España, tras los últimos cambios contables y fiscales, se ha llegado a un grado de autonomía entre los ámbitos contable y fiscal que conviene preservar en el futuro. En este sentido la Comisión de Expertos recomienda que las relaciones entre contabilidad y fiscalidad se mantengan como hasta el momento, que se complete –desde la perspectiva contable– la contabilidad del efecto impositivo, introduciendo normas para el tratamiento de algunas operaciones no contempladas en la actualidad (fusiones, aportaciones en especie, etc.), y que los cambios propuestos en el Libro Blanco para el tratamiento de determinadas operaciones, como por ejemplo la aplicación del valor razonable a los instrumentos financieros, no supongan una mayor presión fiscal para las empresas que los tengan que poner en práctica.

## 2.9. Comité regulador de la contabilidad.

En relación con la emisión de normas de contabilidad, la Comisión que ha elaborado el Libro Blanco propone una modificación del órgano emisor de normas en España, para que el proceso de elaboración de las mismas pueda alcanzar un mayor grado de participación, de forma que la Administración Pública (ahora representada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC) pueda tener un mayor apoyo a la hora de elaborar los tratamientos contables. En tal sentido se recomienda la creación de un órgano colegiado, al frente del cual estaría el Presidente del ICAC, formado por un número igual de expertos procedentes de organismos públicos interesados en la normalización contable (Comisión Nacional del Mercado de Valores, Dirección General de Seguros, Dirección General de Tributos y Fondos de Pensiones, Banco de España, Intervención General de la Administración del Estado e ICAC) y de expertos procedentes del sector privado (auditores, elaboradores de la información, analistas, académicos y otros profesionales). La labor de este Comité Regulador de la Contabilidad sería la de aprobar las normas que fueran a ser promulgadas por el ICAC, o bien emitir informes para normas contables que se debieran aprobar en otras instancias. El Comité Regulador tendría a su cargo también desplegar un proceso de participación de las instituciones y asociaciones interesadas en la contabilidad, que estarían representadas en un Comité Consultivo, y a las que serían sometidos los borradores de normas para que expresaran su opinión y, así, fuera tenida en cuenta por parte del regulador.

## 2.10. Instituciones de refuerzo y control de la información contable.

Por último, la Comisión de Expertos ha considerado necesaria la introducción en España de instituciones de refuerzo y control de la información contable que complementen a las ya existentes (auditoría, Registro Mercantil, Comisión Nacional del Mercado de Valores, etc.). A tal efecto ha recomendado que se creen o potencien otras instituciones, y en especial que la Comisión del Mercado de Valores establezca, en coordinación con las demás instituciones europeas reguladoras de los mercados financieros, los mecanismos necesarios para verificar e incentivar el cumplimiento de las normas internacionales por parte de las empresas cotizadas a partir de 2005. Además, la Comisión de Expertos ha discutido la conveniencia de que algunos de los conflictos que tienen su origen en las cifras contables puedan ser resueltos en las Cortes de Arbitraje, por la celeridad y menor coste que este procedimiento supone.

## 2.11. Conclusión.

En conclusión, las reformas propuestas no constituyen sino una puesta al día de nuestro ordenamiento contable, que debe ir evolucionando en función de las circunstancias económicas cambiantes. Las propuestas y recomendaciones de la Comisión de Expertos sólo siguen el camino empren-

dido a finales de los años ochenta del pasado siglo, cuando el Derecho contable español tomó la senda de los desarrollos europeos adaptando las Directivas que regulaban las cuentas anuales y las cuentas consolidadas. En este camino, el jalón siguiente es la adaptación a la normativa internacional, pero esta adaptación significa no sólo un cambio de algunas normas contables o la aparición de otras, sino también un cambio de mentalidad, lo que se debe traducir en dar a la información contable de las empresas el valor que tiene como elemento básico de toma de decisiones en los mercados, y concebir, además, el proceso de emisión de normas como una responsabilidad compartida por la Administración Pública y por el sector privado, ambos interesados en la calidad de la información que puede llevar a un mejor funcionamiento de los mercados.

### 3. TERCERA PONENCIA: EL FUTURO DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS

**Ponente:** Don JOSÉ LUIS LÓPEZ COMBARROS

#### 3.1. Planteamiento de la situación actual.

Los anteriores ponentes han comentado ampliamente la necesidad de la armonización de la contabilidad y la manera de poderla conseguir. Igualmente, debemos buscar una línea de actuación semejante para conseguir armonizar la auditoría, de forma que los informes realizados en España tengan un nivel de calidad y de precisión comparable con el de cualquier otro país de nuestro entorno.

Los problemas que surgen en el proceso de armonización de la contabilidad son muy semejantes a los que se presentan en el campo de la auditoría.

Hoy día no significa lo mismo una auditoría hecha en España, que en Grecia que en Inglaterra o en cualquier otro país comunitario. Existen diferencias y discrepancias entre ellas, que se están intentando eliminar en este proceso de armonización.

Los años 1988 y 1990 marcan un hito muy importante para la mejora de los sistemas informativos económico-financieros en España. El 88 por la aprobación de la Ley de Auditoría de Cuentas y el 90 por la del Plan General de Contabilidad. Ambas normas legales nos han dado una mejor calidad y una mayor transparencia e independencia en relación con la información contable suministrada.

Todo esto es lo que tenemos, pero ¿hacia dónde vamos?

Si nos ponemos a pensar en la situación en la que nos encontramos hoy, y en los escándalos financieros que estamos viviendo en los últimos meses y los que se han desencadenado en los pasados años, vemos la responsabilidad que tenemos todas las personas que intervenimos, de una forma o de otra, en la información económico-financiera.

En esta responsabilidad incluimos a todos los órganos reguladores, a los auditores, a los órganos emisores de normas, a los bancos de inversión, etc., o sea a todas aquellas personas que preparan y utilizan la información contable.

Todos estos organismos y personas están sufriendo una falta de credibilidad como consecuencia de los hechos fraudulentos que se han originado últimamente. Estos hechos nos van a servir como base para intentar corregir las deficiencias que se hayan podido producir y para poner todos los medios necesarios para que no vuelvan a repetirse.

Vivimos en un mundo agresivo en relación con las informaciones contables, de contabilidades creativas, de muchos gestores de empresas que buscan, encuentran y se aprovechan de las lagunas existentes en la normativa contable, sobre todo cuando se utiliza el principio de que « Si no está explícitamente prohibido, todo está permitido».

La falta de escrúpulos también en algunos de estos gestores, nos llevan a situaciones que son difíciles de entender, no sólo por nosotros sino por aquellas personas que, como consecuencia de ello, han perdido o visto seriamente afectados sus ahorros ganados con mucho trabajo y esfuerzo.

Hace unos días la prensa americana publicaba unas manifestaciones del Presidente de la Reserva Federal, Alan GREENSPAN, en las que decía que él tenía claro que, desde hace unos años en que se ha empezado a vincular la retribución de los ejecutivos de las empresas, vía «*stock options*» (opciones de compra de acciones de la propia sociedad), a los resultados que obtenga la compañía que ellos dirigen, o a la valoración de sus acciones, piensa que se ha pasado a manipular el sistema de información financiera, buscando cómo conseguir esas ganancias a corto plazo, por el camino más rápido posible y con el criterio de que todo vale, si es para cumplir mi objetivo.

Hemos entrado en una espiral en la que los resultados de algunas empresas se están viendo incrementados con operaciones poco claras en muchos de los casos y en la que, sobre todo, siempre hay que batir todos los récords económicos del ejercicio anterior.

Estamos ante una situación en la que todos los que tenemos responsabilidades en temas de contabilidad y auditoría, debemos buscar y poner los medios necesarios para volver a dar credibilidad a la información que se suministre a través de los profesionales correspondientes.

Tenemos, también, que recoger este criterio europeo de armonización en materia de auditoría, aunque de momento no constituya una exigencia sino sólo una recomendación.

### 3.2. Modificación de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Nos planteamos actualmente la modificación de la Ley de Auditoría de Cuentas de 12 de julio de 1988, con vistas a conseguir **dos objetivos fundamentales**:

- 1.º **Incorporarnos al proceso armonizador europeo.**
- 2.º **Mejorar la Ley para adaptarla a la situación actual**, pues han pasado ya catorce años desde su promulgación.

Para cumplir el objetivo primero, se han dado **cinco pasos** en la búsqueda de ese criterio homogéneo para todos los países de Europa.

El *primero*, cuando en 1998 **se crea en la Comisión Europea el Comité de Auditoría**, forzando, analizando y estudiando la implantación de unas normas de auditoría, que sean homogéneas en todos los países comunitarios. Aspecto en el que en España estamos trabajando ya desde varios años para que nuestras normas de auditoría vayan coincidiendo con esos criterios internacionales. Quizá en este punto esperamos que en un par de años tengamos ya esa convergencia totalmente realizada y las normas españolas sean prácticamente iguales que las normas internacionales.

El *segundo*, es el **establecimiento de un control de calidad**, objetivo muy importante para esta profesión de auditoría. Esto nos va a exigir que se efectúe la revisión de ciertos trabajos de todos los auditores que ejerzan la profesión, con una periodicidad que sería de un máximo de 6 años para aquellos que hacen auditorías de sociedades de interés público (compañías que cotizan en bolsa, sector financiero, sector seguros, planes de pensiones, sociedades de *rating*, etc.), hasta un máximo de 10 años para los auditores que no tengan como clientes a las sociedades anteriormente citadas.

Para vigilar este proceso, la normativa plantea la creación de órganos supervisores que pueden tener:

- Carácter público.
- Carácter privado.

En este último caso se exigiría que estos comités de supervisión tengan una mayoría de personas que no sean auditores, que comuniquen el resultado de sus revisiones y un adecuado régimen disciplinario.

En relación con este punto, estamos trabajando actualmente en ello y estimamos que puede dar bastante de sí para buscar y apoyar esa credibilidad para la profesión de auditoría.

El *tercero*, trata del tema de **la independencia del auditor**, que no sólo debe ser independiente, sino que debe parecerlo.

La semana pasada se publicaba, por fin, un documento que llevaba más de tres años de análisis y de estudio y que nos da normas de actuación para enjuiciar y poder evaluar si el auditor, en la realización de su trabajo, ve afectada su objetividad y su independencia.

Este documento es fundamental para que podamos todos los auditores en Europa trabajar con el mismo criterio en cuanto al efecto que pueda tener sobre esta independencia en el auditor.

Unas pautas de actuación se han incluido en las enmiendas, que se han presentado en el Parlamento al Proyecto de Ley de medidas de reforma del sistema financiero (Ley Financiera), cuyo contenido en materia de Auditoría examinaremos más adelante.

El *cuarto*, se ocupa de **la armonización de la responsabilidad del auditor** y constituye un problema un poco más complicado que los anteriormente expuestos.

Cada país tiene su propia normativa sobre esta responsabilidad, y el intentar unificar los criterios va a suponer un trabajo delicado y largo. No se espera que se pueda conseguir a corto plazo. Se está trabajando en ello para que todos los auditores tengamos en Europa la misma responsabilidad.

El *quinto*, se centra en **la homogeneización de los informes de auditoría**.

Si comparamos el contenido de los informes que se emiten en toda Europa, veremos que algunos son bastante razonables en cuanto a su longitud y contenido y otros bastante menos. Hay países que emiten informes con una extensión de diez líneas, mientras que los de otros tienen cuarenta hojas.

Se está intentando conseguir que los informes sean homogéneos, de fácil comprensión y de un contenido uniforme en cualquiera de los países comunitarios.

### **3.3. Modificaciones legales sobre la auditoría de cuentas en el Proyecto de Ley de medidas de reforma del sistema financiero y en las enmiendas presentadas <sup>1</sup>.**

Como consecuencia de todos los puntos comentados anteriormente, en la reforma que se va a realizar en el sistema financiero, se han incluido ya una serie de puntos que se van a tratar en la discusión parlamentaria a través de las enmiendas presentadas, y que vamos a comentar brevemente a continuación.

---

<sup>1</sup> El Proyecto de Ley de medidas de reforma del sistema financiero fue publicado en el Boletín de las Cortes Generales del 8 de marzo de 2002 y las Enmiendas en el Boletín del 17 de mayo.

- Se va a pedir que las sociedades **informen en sus memorias de los honorarios que devengan sus auditores**, tanto en concepto de honorarios de auditoría como por otros conceptos de servicios.

Adicionalmente, estamos pidiendo que se informe al ICAC del número de horas que cada auditor realiza para completar su trabajo por cada sociedad que audita. Ello nos servirá para mejorar el control a distancia de la calidad de los auditores.

- Se crean los **comités de auditoría para las sociedades cotizadas en Bolsa**, que consideramos como un aspecto muy importante no solamente para mejorar la transparencia de la información, sino la propia gestión de la sociedad, porque se exige que estos comités dependientes del Consejo, estén integrados por personas independientes.
- Hemos propuesto, sin que tenga relación directa con la comunidad europea, un **sistema unificado de acceso a la profesión de auditor**, para evitar los problemas que en relación con este tema tenemos en la actualidad en España.
- Ya en la línea del documento europeo, se han establecido una serie de pautas para buscar esa **mayor objetividad e independencia del auditor**. Por ejemplo se elimina la posibilidad que tenía el auditor de poseer hasta el 0,5% de las acciones de la sociedad, con límite patrimonial. El auditor no podrá tener ningún tipo de participación financiera en las sociedades que audite.
- Se va a **limitar la prestación de servicios de diseño y puesta en práctica de los sistemas tecnológicos** que se utilicen para preparar la información que confluya en la elaboración de las cuentas anuales, con unos ciertos parámetros y pautas, para que si se realizan aquéllos, haya que cumplirlos.
- **Prohibir a los auditores realizar valoraciones de aspectos que después tengan que auditar**. Como consecuencia de ello, vamos a tener que cambiar algunos artículos de la Ley de Sociedades Anónimas y de otras leyes, donde se le pedía al auditor que valorara una sociedad o que valorara un derecho de suscripción preferente, cuando hay exclusión del mismo. Todo ello se pretende eliminar en esta Propuesta de Ley para que no se produzca esa incompatibilidad con el criterio de no permitir ciertas valoraciones a los propios auditores.
- Se va a **limitar e incluso a prohibir la prestación de servicios de auditoría interna** para sus propios clientes por parte de los auditores externos.

---

El Proyecto en su artículo 44: *Autorización de los organismos y órganos reguladores de los mercados financieros para tener acceso a los papeles de trabajo de los auditores de entidades sujetas a su control*, realiza su única modificación a la Ley de Auditoría de Cuentas (Ley 19/1988 de 12 de junio), concretamente a parte de su artículo 14.

En relación con esta modificación que establece el artículo 44, hay seis enmiendas presentadas y otras doce que proponen otras modificaciones en la Ley de Auditoría sobre los diversos temas que ya se han comentado en la ponencia.



- Se va a **prohibir a los auditores tener relaciones empresariales con sus clientes**, como de hecho estaba ocurriendo actualmente.
- También, se va a **limitar la prestación de servicios en la abogacía** en la misma línea que está establecida en el Estatuto General de la Abogacía.
- Se va a **prohibir la contratación de altos directivos por parte de los auditores** para los clientes que tengan, que sean sociedades cotizadas en bolsa.
- También, **se va a prohibir que el socio firmante de un trabajo, es decir, el socio auditor**, realice para su propio cliente cualquier otro servicio, aunque no se prohíbe que lo hagan otros socios dentro de su sociedad de auditoría.
- Se va a **exigir que la percepción de los honorarios de auditoría y de otros servicios para un solo cliente no representen un alto porcentaje en relación con los ingresos totales del auditor**. Se va a dar un período de cinco años para calcular la media correspondiente, para no perjudicar a los auditores que inician su actividad profesional.
- También, se va a **exigir la rotación del equipo de trabajo de las firmas de auditoría** en el plazo de 7 años.
- Vamos a **exigir la formación continuada de los auditores**, como paso fundamental para que éstos estén constantemente actualizados.
- Se va a **permitir el acceso a los papeles de trabajo de los auditores por parte de los órganos reguladores**, en casos especialmente graves y cuando la información contenida en ellos no haya podido obtenerse directamente de las propias sociedades.
- Se va a establecer un **régimen de infracciones** con calificación de leves, graves y muy graves, con el correspondiente régimen sancionador. Actualmente la calificación era solamente de graves y leves.

Éstos son puntos importantes, para el futuro de la auditoría que, como ya dijimos anteriormente, se proponen, muchos de ellos por exigencia comunitaria y otros por exigencia española, como enmiendas al proyecto de Ley de medidas de reforma del sistema financiero.

Todo lo que hemos expuesto no significa que dejemos para el futuro la reforma de la Ley de Auditoría. En los próximos meses, o quizá en un año o año y medio, queremos completar las modificaciones comentadas con el establecimiento de normativa sobre el control de calidad, sobre la responsabilidad de los auditores, sobre el modo de regular la profesión, establecimiento de un procedimiento para pasar de auditor no ejerciente a ejerciente (p.e.: actualmente tenemos 11.000 auditores no ejercientes que pueden pasar a ejercientes sin ningún proceso) y algún punto más complementario.

### 3.4. Conclusión.

Tenemos muchos aspectos de la reforma ya incluidos en el Proyecto de Ley comentado anteriormente y que ya se ha empezado a discutir en el Parlamento. Otros que nos quedan pendientes y que los vamos a tratar en los próximos meses. Todo ello con el objetivo de incrementar esa fiabilidad y esa credibilidad que debe tener siempre la profesión de auditor.

A la vista de todas estas reformas y trabajos pendientes sobre los temas contables y de auditoría, en el ICAC vamos a pasar una temporada en la que no va a haber lugar para el aburrimento.

## 4. FASE FINAL: INTERVENCIÓN DE PROFESORES

Concluida la exposición de las tres ponencias, don Roque DE LAS HERAS, comentó que el *CEF* es el fruto del esfuerzo y de la ilusión de muchas personas que como profesores, empleados o colaboradores llevan muchos años trabajando en el mismo.

En representación de todos los profesores –prosiguió– nos acompañan en la mesa probablemente los dos que, en el área de contabilidad y estando actualmente en activo, llevan más años en el Centro impartiendo docencia.

El primero de ellos es don Luis Alberto GRACIA GÁLLEGO. Comenzó su labor en el Centro en 1983. Fue el primer Jefe de Estudios, dándose un gran giro con su actuación a las labores de dirección y de toma de decisiones, manteniéndose todavía vivas muchas de sus ideas sobre la organización del *CEF* y sobre el contenido de los catálogos que se emiten periódicamente.

A partir de entonces las labores de dirección del Centro se comparten entre varias personas, con objeto de conseguir un largo futuro en nuestra labor docente, no solamente para nosotros, sino para que puedan continuarla nuestros hijos y sus futuras generaciones.

Tomó la palabra don Luis Alberto que manifestó que, como representante de la veteranía, hablaba en nombre de todos los compañeros responsables tanto de los cursos como de las oposiciones.

Nosotros, los profesores de contabilidad –continuó el Sr. GRACIA– estamos muy pendientes de todo lo referente a los trabajos del ICAC, tanto en su labor gestora de la normativa contable, como de la reforma que estamos iniciando en España. De alguna manera podríamos decir, en tono humorístico, que nos desayunamos diariamente con el «boicac».

Agradecer a todos los alumnos, en nombre de los compañeros y en el mío propio, vuestra presencia en el Centro y en esta jornada técnica y ese trato exquisito que nos dispensáis a todos los profesores, lo cual constituye para nosotros motivo de gran satisfacción.

Animar a todos los alumnos a que, además de los cursos que estáis realizando y realizaréis más adelante, nunca dejéis de seguir estudiando y actualizando vuestros conocimientos sobre todas estas materias de vuestro interés. Ya lo hemos oído anteriormente: actualizarse o morir. Os queda mucho por hacer y por vivir. ¡Ánimo y adelante!

Concluyó don Luis Alberto sus palabras, recordando que esta jornada estaba motivada por la conmemoración de los 25 años del *CEF*, empresa que se inició en un ámbito familiar y que posteriormente fue creciendo por el trabajo, la dedicación y la ilusión de todos, felicitando a su Director por todo lo que había conseguido en estos años.

El segundo de los profesores, presente en esta mesa –continuó don Roque–, es don Sotero AMADOR FERNÁNDEZ, que es el profesor clásico del *CEF*. Su primer contacto con el *CEF* fue como alumno, pasando posteriormente a ser profesor, inaugurándose con él la actividad docente por las mañanas en el centro de Viriato 52.

El cargo de don Sotero en el Centro es polivalente, a veces es el Director Adjunto, otras veces es el Jefe de Estudios, o el Presidente de la Asociación de Antiguos Alumnos, o el Director de los Cursos del área económico-financiera; en fin, que acapara con su capacidad todo tipo de cargos.

Tomó la palabra el Sr. AMADOR, que expresó su gran satisfacción por estar presente en este acto, después de los casi veintidós años que lleva trabajando en el *CEF*.

Comentó que hasta septiembre de 1980, en que se inauguraron, con él como profesor, las clases en el Centro por la mañana, éstas se impartían sólo por las tardes, y los encargados de darlas eran don Roque y otros funcionarios que por la mañana trabajaban en la Administración.

Comenzó como alumno cuando el *CEF* estaba situado en Viriato 2 con la intención de aprender contabilidad y, posteriormente, pasó a ser profesor y otras muchas cosas más a lo largo de su larga permanencia en el Centro.

Hace unos cuantos años se constituyó la Asociación de Antiguos Alumnos del *CEF*, de la que, con gran satisfacción, es el primer presidente, desarrollándose en ella una extensa labor de coloquios, conferencias y jornadas de actualización de conocimientos. Se edita además una revista y se realizan otro tipo de actividades de carácter lúdico. Actualmente cuenta con más de 5.000 asociados y se invita a todos los alumnos actuales a que, una vez que obtengan sus correspondientes diplomas, se incorporen a la misma.

Terminó su intervención don Sotero, manifestando su deseo de celebrar no sólo los 25 años del Centro, sino también su cincuentenario y que todos podamos estar presentes en el mismo.

## 5. CLAUSURA DE LA JORNADA

Clausuró la jornada don Roque DE LAS HERAS, Director del *CEF*, agradeciendo a todos los asistentes: ponentes, profesores, miembros de la *ACEF* y alumnos su asistencia y colaboración en el desarrollo del acto.