

## ANEXO:

### TRANSCRIPCIÓN DE LAS RESPUESTAS DE LOS SIETE PRESIDENTES DEL ICAC DESDE LA CREACIÓN DEL ÓRGANO, A LAS SIGUIENTES PREGUNTAS

**Pregunta 1:** ¿Cómo estábamos en el 88 y cómo estamos ahora en materia de información económico-financiera? Principales hitos de su mandato.

**Pregunta 2:** El papel de los profesionales del sector en estos años.

**Pregunta 3:** Retos en pos de la transparencia y la calidad de la información económico-financiera.

Nota: Las respuestas que se incluyen a continuación están ordenadas por orden de actualidad del cargo:

**Enrique Rubio** (noviembre 2016 – actualidad)

**Ana María Martínez-Pina** (febrero 2012 – noviembre 2016)

**José Antonio Gonzalo Angulo** (junio 2009 – febrero 2012)

**José Ramón González García** (mayo 2004 – junio 2009)

**José Luis López Combarros** (octubre 2000 – mayo 2004)

**Antonio Gómez Ciria** (septiembre 1996 – octubre 2000)

**Ricardo Bolufer:** Primer presidente del ICAC (octubre 1988 – septiembre 1996)

**Pregunta 1:** ¿Cómo estábamos en el 88 y cómo estamos ahora en materia de información económico-financiera? Principales hitos de su mandato.

**Respuestas:**

**Enrique Rubio Herrera:** No cabe duda de que la información económico-financiera ha experimentado un cambio muy considerable, en el que ha primado la calidad, la transparencia y la comparabilidad.

La Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, supuso un hito muy relevante, al pasar a regular una actividad –la de auditoría de cuentas- por la relevancia pública que desempeña, en cuanto que presta un servicio no sólo a la propia entidad que formula las cuentas anuales, sino también a los terceros con los que ésta se relaciona o se puede relacionar.

Precisamente, la existencia de dicha regulación y la del supervisor que disciplinara la actividad responden a la finalidad de que la información económica financiera auditada sea aceptada con plena confianza precisamente por ser verificada por quién, cumpliendo

los requisitos legalmente fijados, era independiente de la entidad. Con dicha intervención se dota de fiabilidad a dicha información.

Desde entonces, no pueden desconocerse los cambios acaecidos en la regulación de la información económica financiera. Sin ánimo de ser exhaustivo, destacaría desde la Ley 43/1995 del Impuesto de Sociedades (en la que por primera vez el resultado contable pasaba a ser la magnitud para, previos ajustes, determinar la base imponible del impuesto), hasta la reforma sustancial llevada a cabo por 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 los consiguientes cambios reglamentarios acaecidos), pasando por las modificaciones en materia de auditoría de cuentas.

En relación con esta última, sin desconocer los numerosos cambios habidos desde 1988, resaltaría las modificaciones operadas por:

\* La Ley 44/2002, que vino a reforzar de forma relevante el régimen de independencia y el de infracciones y sanciones.

\* La Ley 12/2010, de 30 de junio, que vino a incorporar en España 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, que supuso un punto de inflexión en la regulación de la auditoría en Europa al avanzar en el grado de armonización de las normas a aplicar, incorporando los principios de supervisión pública, las disposiciones mínimas para auditores de entidades de interés público y las revisiones de los sistemas de control de calidad de los auditores.

Sin duda, la reforma de mayor calado ha tenido lugar mediante la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de cuentas, al regular todos los aspectos que conciernen la actividad auditora, incorporando los mandatos contenidos en la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, por la que se modificaba la citada Directiva 2006/43/CE, y concretando las opciones que contemplaba para los Estados miembros 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.

En dicha Ley se regulan todos los aspectos que conciernen la actividad de auditoría de cuentas, teniendo como fin (al igual que la normativa europea) mejorar la confianza en la información económica financiera, a partir de afianzar la calidad de las auditorías.

Por último, no puede desconocerse el protagonismo cada vez más creciente que ha experimentado la información no financiera, lo que se ha puesto de manifiesto integrándose en los canales de comunicación de la información económica-financiera, al menos de forma obligatoria para determinadas empresas grandes.

**Ana María Martínez-Pina:** En 1988 se habían dado pasos importantes en materia de información financiera, existía regulación contable en el Código de Comercio, el Plan General de Contabilidad de 1973 y la Orden del Ministerio de Hacienda de 1982 sobre cuentas consolidadas. Sin embargo la normativa era con carácter general de aplicación voluntaria y España no formaba parte de la Comunidad Económica Europea, por lo que

no se habían incorporado a nuestro Derecho, la Cuarta y Séptima directiva sobre cuentas anuales individuales y consolidadas y la Octava directiva sobre auditoría.

Con la aprobación de la Ley de Auditoría de Cuentas en el año 1988 y la Ley 19/1989 de reforma parcial del Código de Comercio y de la Ley de Sociedades de Capital, se traspuso la normativa europea y con ello se dio un gran paso en cuanto a la auditoría de cuentas, la obligación de llevanza de contabilidad y la publicación de información financiera, sobre la base en ambos casos de un conjunto robusto de principios contables que tienen como objetivo que las cuentas anuales suministren la imagen fiel de la actividad empresarial.

A lo largo de estas décadas la información financiera se ha enriquecido cuantitativa y cualitativamente y suministra mucha más información de utilidad para que los inversores, accionistas y resto de partes interesadas puedan tomar sus decisiones económicas de una manera mucho más eficiente y fundada. A esto ha contribuido el cambio en la estrategia contable a raíz de la adopción de las NIIF en la UE.

En cuanto a mi mandato:

Fueron muchos los hitos, quizá mencionar tres:

- La elaboración de vigente Ley 22/2015, cuya aprobación y entrada en vigor tuvieron lugar durante el tiempo en que ocupé la Presidencia del ICAC.
- Como saben en el año 2007 la crisis financiera propició que se iniciara en el ámbito comunitario un proceso de reforma normativa sustancial, entre cuyos objetivos fundamentales destacan:
  1. recuperar la confianza de los usuarios en la información económica financiera que se audita, en especial la de las entidades de interés público, y
  2. reforzar la calidad de las auditorías, fortaleciendo su independencia y garantizando al mismo tiempo un elevado nivel de protección de los consumidores e inversores en la Unión Europea.
- Este proceso culminó con la aprobación en 2014 la modificación de la Directiva<sup>1</sup> de auditoría y la aprobación de un Reglamento<sup>2</sup> de auditoría de entidades de interés público.
- La Directiva de 2014 fue transpuesta en España mediante la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, que entró en vigor en junio de 2016. Asimismo, en lo que a los auditores de entidades de interés público se refiere, se incluyen determinadas disposiciones complementarias al Reglamento europeo, en casos donde dicho Reglamento permitía opciones o el establecimiento de un régimen más estricto por los Estados miembros.

---

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> REGLAMENTO (UE) No 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 y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión.

- De manera telegráfica, les voy a resumir cuales han sido las novedades más destacables de esta Ley:
  1. En primer lugar, desarrolla dos marcos normativos separados, uno para las auditorías de cuentas de carácter general, y otro para las auditorías de cuentas de entidades de interés público.
  2. En segundo lugar, se incrementa la transparencia en la actuación de los auditores, entre otros, por los siguientes medios:
    - (ii) se establecen nuevos requisitos sobre el contenido del informe de auditoría, que son mayores si se trata de entidades de interés público;
    - (iii) los auditores de entidades de interés público tienen que remitir un informe adicional a la Comisión de Auditoría de estas entidades, que refleje los resultados de la auditoría;
    - (iv) los auditores deben incorporar al informe anual de transparencia determinada información financiera que se concreta en la Ley; y
    - (v) se refuerzan los canales de comunicación entre los auditores y sus organismos supervisores.
  3. En tercer lugar, se refuerza la independencia y objetividad de los auditores en el ejercicio de su actividad. Por un lado, se mantiene el mencionado sistema mixto de amenazas y salvaguardas junto con el de incompatibilidades y por otro se añaden servicios prohibidos para los auditores de entidades de interés público o limitaciones en cuanto a los honorarios por servicios de auditoría y otros.
  4. Asimismo, se regula la duración de contratación de los auditores o firmas de auditoría de entidades de interés público, de modo que no podrá ser inferior a tres años, ni exceder de diez, incluidas las prórrogas<sup>3</sup>. Además, el socio o auditor principal deberá rotar a los cinco años.
- Creo que es un hecho que la nueva ley ha contribuido a que la información financiera se haya enriquecido cuantitativa y cualitativamente y a que se suministre mucha más información de utilidad para que los inversores, accionistas y resto de partes interesadas puedan tomar sus decisiones económicas de una manera mucho más eficiente y fundada. A esto ha contribuido también el cambio en la estrategia contable a raíz de la adopción de las NIIF en la Unión Europea.
- Por ello, otro hito que destacaría es la labor de adaptación de la normativa contable nacional a los criterios previstos en las Normas internacionales de Información financiera mediante la publicación de diversas resoluciones del ICAC complementada por una importante labor interpretativa a través de la emisión de consultas. Asimismo se abordó la propuesta de anteproyecto de ley para la trasposición de la Directiva de 2014 sobre información no financiera.

---

<sup>3</sup> No obstante, finalizado el período total de contratación, en determinadas circunstancias podría prorrogarse dicho período adicionalmente hasta un máximo de cuatro años.

- Por último también fue importante la labor de inspección a través del Control de calidad de los auditores de cuentas, que supone a grandes rasgos, revisar la organización básica de las sociedades de auditoría a efectos de abordar los trabajos de auditoría de cuentas que les encargan las entidades. El control de calidad (inspecciones) ha adquirido un papel muy relevante en la supervisión de los auditores a nivel europeo e internacional.

**José Antonio Gonzalo Angulo:** En el aspecto técnico, la información financiera de las empresas en 1988 era privada y se atenía a las reglas fiscales. Ni era creíble, ni era pública. No fue la evolución de la economía ni las demandas del mercado las que hicieron que se fuera teniendo en cuenta otros usuarios y se hiciera pública y verificable. Fue el proceso de adaptación a las Directivas de derecho de sociedades europeas. En estos momentos, treinta años después, el nivel alcanzado por la información financiera española, así como por la profesión, la colocan entre las primeras de Europa, hasta el punto de que la última Directiva Contable de 2013 ni siquiera ha tenido un proceso serio de adaptación, salvando un par de detalles, porque la legislación española estaba a la altura de la misma desde el año 2007. El papel de los auditores se comenta abajo, junto con el desempeñado por el resto de los profesionales.

En mi mandato, desde julio de 2009 hasta febrero de 2012, se aprobó la Ley de Auditoría de Cuentas de 2010 y el Reglamento de 2011 que la desarrollaba, que no perseguía ningún logro original, sino la adaptación de la Directiva de Auditoría de 2006. Así como la Ley fue consensuada, con el sector y con los grupos parlamentarios, el Reglamento se aprobó con la oposición de las corporaciones de auditores y de las grandes empresas de auditoría, que se negaban a asumir las cargas de responsabilidad que les imponía la Ley (en temas de independencia, acceso a la profesión, formación continuada y control de calidad). La posterior aprobación de modificaciones en la Directiva y la promulgación del Reglamento EU hizo ver que la disciplina impuesta por el Reglamento no era solo una apuesta española.

Desde la Ley de 2010, las organizaciones representativas de la profesión se han constituido en grupos de presión políticos con muchas pretensiones, aunque con pocos o nulos resultados por la escasa importancia que tienen en el panorama político español, preocupado por asuntos de muy diferente cariz. Esto explica la promulgación, sin apenas modificaciones respecto al proyecto del gobierno, de la Ley de Auditoría de 2015, recogiendo las modificaciones en la Directiva y el Reglamento EU citados, que es todavía más exigente con los profesionales que la Ley anterior y consagra, desgraciadamente, la segmentación de la profesión en dos categorías: los auditores de entidades de interés público y los demás.

Además, en mi mandato se aprobó una primera modificación importante del PGC de 2007, y las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas (NOFCAC) adaptadas al PGC-2007.

**José Ramón González García:** El Plan General de Contabilidad aprobado en el año 1990 supuso la norma fundamental del nuevo marco técnico y jurídico mercantil que se definió para la contabilidad española motivada, entre otras razones, por la exigencia de integrar la contabilidad española en el derecho contable europeo exigido por la incorporación de España a la entonces Comunidad Económica Europea.

Por otra parte, en el mismo año de 1990 se aprobó el Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas que reguló la revisión o verificación de cuentas anuales, que se estableció de forma obligatoria para las sociedades en función de su tamaño.

En mi opinión el marco regulatorio descrito, desarrollado por el recién creado Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) supuso, un avance de gran significado para modernizar la contabilidad española iniciando el camino para que las empresas españolas elaboren información económico-financiera válida para la multiplicidad de grupos sociales interesados en esta información, ampliando el concepto patrimonialista de la contabilidad, dejándola integrada en el derecho contable europeo.

La decisión europea del año 2000 de modificar profundamente el derecho contable europeo mediante la aplicación obligatoria, para formular cuentas consolidadas de compañías cotizadas, de las NIC//IFRS elaboradas por el IASB y adoptadas en Europa significaba, entre otras cosas, crear un modelo de dualismo contable en cuanto la decisión no incluía las cuentas individuales. El nuevo marco europeo supuso la necesidad de realizar un análisis profundo de cómo la decisión afectaba al marco jurídico de la contabilidad española, vigente desde los años noventa, reflexión que necesariamente se circunscribía al ámbito de las opciones reservadas a los estados miembros, que afectaban a cuentas individuales y consolidadas de grupos sin compañías cotizadas.

El análisis realizado en el ICAC, con el correspondiente grupo de expertos, dio lugar al denominado “Libro blanco de la contabilidad española” en el que se concluyó, que la opción más razonable, de entre las posibles, era mantener las cuentas individuales de las sociedades españolas armonizadas con el nuevo marco contable europeo para cuentas consolidadas.

Con estos antecedentes la decisión adoptada, a partir del año 2004, fue mantener el marco jurídico de elaboración de las cuentas anuales individuales en el ámbito del denominado derecho mercantil contable, pero armonizado con el derecho contable europeo constituido por las NIC//IFRS adoptadas.

La implementación de esta decisión supuso una profunda modificación del derecho mercantil español que, entre otros, incorporó conceptos como el análisis del fondo económico de las operaciones para su reconocimiento contable, o el valor razonable, que se plasmó en la ley 16/2007, cuyo desarrollo lo constituyeron el PGC, y el PGC de pequeñas y medianas empresas que contenía importantes simplificaciones para facilitar la aplicación del nuevo marco contable, indudablemente más complejo técnicamente que el anterior como corresponde a la realidad económica del entorno en el que las empresas españolas desarrollan su actividad, que se aplicaron por primera vez en los ejercicios iniciados en 2008.

Con la “reforma contable” realizada se siguió manteniendo el modelo contable español en el marco jurídico definido desde el inicio de los años noventa, se evitó la dualidad del modelo contable individual y de cuentas consolidadas que creaba la decisión europea respecto al modelo español, se regularon operaciones no contempladas en el PGC de 1990, como los instrumentos financieros o las denominadas combinaciones de negocio, y por otra parte, seguir manteniendo la competencia en materia de normalización contable española frente por ejemplo a una aplicación directa de las NIC//IFRS adoptadas en Europa permitió, por ejemplo, decidir la eliminación de la casi totalidad de opciones contenidas en las normas internacionales, para asegurar la comparabilidad, relevancia y

fiabilidad que constituyen los requisitos fundamentales que debe perseguir la información contable en consonancia con los principios definidos en el nuevo marco conceptual de la contabilidad.

Respecto a la revisión de cuentas anuales, en el ámbito europeo se impuso a los estados miembros la obligación de crear organismos públicos de supervisión en materia de auditoría de cuentas, lo que ya teníamos en España desde los años noventa, y se reguló el ejercicio de control de la actividad mediante el denominado control de calidad y la investigación de los trabajos de auditoría realizados por los auditores. En el seno del ICAC se realizaron los trabajos necesarios para adaptar la regulación y el modelo de supervisión español a las nuevas exigencias del modelo europeo en materia de auditoría.

No cabe duda que la armonización de la contabilidad española con el nuevo derecho contable europeo, supuso el principal hito de mi ejercicio como presidente del ICAC, en el que la reforma con los cambios profundos realizados permitió mantener la relevancia de las cuentas anuales individuales, de gran utilidad y decisivas en otros ámbitos del derecho como el concursal o el tributario, en un marco jurídico español de decisión equivalente al de los años noventa, sin renunciar al avance que en materia de información económico- financiera y de revisión de dicha información supuso la incorporación de España a la CEE .

**José Luis López Combarros:** Creo que la información financiera ha mejorado sensiblemente como consecuencia de varios factores recogidos, en su mayoría, en la Ley 44/2002 de 22 de noviembre de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, tales como:

- Armonización contable europea, implantación de las Normas Internacionales de Contabilidad.
- Adaptación de las Normas Españolas de Auditoría a las Internacionales, y su implantación.
- Nuevo Plan General de Contabilidad de 2007.
- Mejora de la supervisión por parte del Banco España, Dirección General de Seguros, CNMV, ICAC, etc.

**Antonio Gómez Ciria:** España se incorporó a la Comunidad Económica Europea en 1986 poniendo de manifiesto la necesidad de adaptar nuestro ordenamiento jurídico al ordenamiento europeo de forma que se facilitase el desarrollo del mercado interior de bienes y servicios y, la Ley de Auditoría de Cuentas, es una de las leyes que se promulgaron para facilitar la consecución del objetivo indicado con anterioridad.

Para facilitar la comprensión del gran avance realizado desde 1988 en la transparencia y calidad de la información elaborada por la empresas considero conveniente indicar que, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley de Auditoría de 1988, todas las auditorías realizadas sobre las Cuentas Anuales en España eran auditorías voluntarias y también era voluntaria la aplicación del Plan General de Contabilidad de 1973 salvo para las empresas que recibiesen subvenciones.

Durante los 30 años transcurridos se han producido grandes cambios en el mercado por la globalización de la economía, habiendo provocado que la información que elaboran las empresas sea analizada en distintos mercados imponiéndose la homogeneización en la aplicación de los criterios para su elaboración y la calidad en la información publicada

por las empresas, acompañado de otro cambio también muy importante en la cultura financiera de los usuarios de la información económico-financiera.

En aquellos momentos se hablaba del “gap de expectativas” entre lo que los usuarios de la información financiera demandaban y la información presentada por las empresas. Hoy podemos afirmar que se han producido importantes avances en este ámbito pudiendo citar, sin el deseo de ser exhaustivo, la información que se facilita en las memorias sobre la gestión de riesgos, la información sobre el sistema de control interno para la elaboración de la información financiera, la constitución de las Comisiones de Auditoría en la Entidades de Interés Público y las modificaciones introducidas en el modelo de informe de auditoría.

Para comentar los principales hitos del periodo de mi Presidencia del ICAC considero conveniente diferenciar los correspondientes al ámbito de la contabilidad y de la auditoría de cuentas.

Con relación al tema contable, considero conveniente remarcar la importancia de la publicación de la Ley del Impuesto de Sociedades 43/1995 estableciendo que la base imponible se calculase corrigiendo el resultado contable que se obtiene mediante la aplicación del Código de Comercio y demás disposiciones dictadas en su desarrollo, con los preceptos establecidos en la Ley de Impuesto de Sociedades. Esta Ley tiene un impacto muy importante en el ámbito mercantil dado que, desde su publicación, se separan los criterios contables de los criterios fiscales. Se impone la necesidad de aplicar los criterios contables que permitan reflejar la imagen fiel del patrimonio, de la situación económico-financiera de la empresa y de los flujos de efectivo, con independencia de los criterios que se deben aplicar para la elaboración de la declaración del impuesto de sociedades.

Por lo tanto, la época de los años 1996 a 2000, estuvo caracterizada por la consolidación de la aplicación de las modificaciones en nuestro ordenamiento contable originadas por la incorporación de España a la Comunidad Europea, la separación de los criterios contables y fiscales para la elaboración de las Cuentas Anuales, el desarrollo de normas para el registro e información sobre transacciones que estaban originados en la internalización de nuestras empresas y su competitividad internacional (registro e información de las operaciones de opciones y futuros financieros, operaciones de cobertura, sustitución del coste histórico por el valor de mercado para el registro e información sobre operaciones con determinados activos, etc.), la aprobación de determinadas adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad, cuya aplicación solo era obligatoria desde la aprobación del Plan de 1990, y la progresiva convergencia de nuestros criterios contables a los establecidos en las Normas Internacionales de Contabilidad como por ejemplo la eliminación de un plazo fijo para la amortización del fondo de comercio y en su lugar se establecía la necesidad de analizar su posible deterioro o la publicación de la consulta nº1 del BOICAC 38 sobre remuneraciones a empleados pagadas con acciones. También se produjo la entrada en el euro con la necesidad de establecer la información que se debía facilitar sobre el cambio de moneda.

En el ámbito de la auditoría de cuentas también influyó el entorno económico de la internalización de las empresas y la necesidad de que el informe de auditoría fuese aceptado en todos los mercados de capitales. Se publicó el libro Verde de la Unión Europea<sup>(1)</sup> sobre la función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la Unión Europea, poniendo de manifiesto la necesidad de homogenizar estos aspectos en la Unión

Europea como requisito previo para el desarrollo del mercado interior de los servicios de auditoría.

En España se fue avanzando a la convergencia con el resto de los países de la Unión Europea mediante la adaptación de las Normas Técnicas de Auditoría a las Normas Internacionales de Auditoría, se implantó el examen único de acceso al ROAC, se fomentó la formación continua de los auditores, así como el desarrollo de los controles de calidad y se limitó la información de la publicación de las sanciones a la parte correspondiente a la tipificación de la sanción y al importe de la misma.

1 Libro Verde: Función, Posición y Responsabilidad civil del auditor legal en la Unión Europea (96/C 321/01), publicado en el BOICAC N.º 27

**Ricardo Bolufer Nieto:** Todo el trabajo desarrollado y la consiguiente mejora en materia de transparencia no hubiese sido posible sin la colaboración de los auditores con el ICAC; trabajo conjunto que se materializó tanto en todo el desarrollo normativo, como en su aplicación práctica; conviene recalcar esto pues en el origen de la Ley de Auditoría se manifestaron muchas reticencias sobre el modelo que esta implantaba.

La "Reforma mercantil" por la que se adaptaba nuestra legislación a las Directivas Comunitarias implicó una profunda transformación, jurídica y práctica, en la consideración de la transparencia y fiabilidad de la información económico-financiera que tienen que suministrar las empresas al conjunto de la sociedad.

Sin entrar en los aspectos más importantes de la reforma, ruptura del concepto patrimonialista, integración de España en la C.E.E. –ahora U.E.– y adaptación de nuestra legislación a las Directivas europeas supuso la reforma mercantil más importante surgida en todo siglo pasado.

El cuadro normativo o marco jurídico que desarrolló esta Reforma Mercantil reguló de forma pormenorizada y exhaustiva la información contable, y está constituido en orden cronológico por las siguientes disposiciones:

- Ley 19/1988, de 12 de Julio, de Auditoría de Cuentas.
- Ley 19/1989, de 25 de Julio, de reforma parcial y adaptación de la Legislación Mercantil a las directivas de la C.E.E. 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 establecen las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas.

Existen otras dos Leyes que a pesar de su carácter sectorial es necesario mencionar por afectar de una forma clara a esta Reforma:

- 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.

Este nuevo marco jurídico significó una profunda transformación en la cultura y en la práctica de la empresa española y de los profesionales que se mueven en su entorno y que se completó con el propio Código Penal aprobado por Ley Orgánica de 23-11-95 que dedica un capítulo (décimo tercero) a los delitos societarios y que en su Artículo 290, dedicado a la falsificación de las cuentas anuales señala: “Los administradores, de hecho o de derecho, de una sociedad constituida o en formación, que falsearen las cuentas anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad, de forma idónea para causar un perjuicio económico a la misma, a alguno de sus socios, o a un tercero, serán castigados con la pena de prisión de uno a tres años y multa de seis a doce meses. Si se llegare a causar el perjuicio económico, se impondrán las penas en su mitad superior”.

El objetivo del nuevo marco jurídico no era otro que tratar de proteger a la comunidad heterogénea de intereses que se integran en la empresa moderna y que va mucho más allá de los propios accionistas, e incluso de los acreedores.

Pocas son las restricciones u obligaciones que se imponen a las sociedades mercantiles frente a la competencia o el mercado, lo único que se opone es la transparencia.

Así, se configuró como elemento fundamental de esta protección, la información económico financiera que obligatoriamente tienen que suministrar las empresas al mundo exterior y a estos efectos se reguló minuciosamente la presentación, valoración, publicidad y control de las cuentas anuales que son el vehículo para dar una información responsable, transparente, suficiente, oportuna y fiable; se trataba, en último término de conseguir una confianza en la información contable frente a la opacidad en la que siempre se había movido.

Junto a este marco normativo se desarrollaron toda una serie de actuaciones que iban dirigidas a conseguir la aplicación real de esta reforma desde dos puntos de vista; el de la actividad de auditoría y el de la presentación normalizada de las cuentas anuales por parte de los empresarios (BOICAC, resoluciones, consultas,etc). A cada uno de estos aspectos, en su aplicación práctica, se van a dedicar unas líneas:

### **Registro de Auditores de Cuentas**

Se implantó el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, con 13.468 auditores inscritos (en 2017: 20.997) de los que 4.933 eran ejercientes (en 2017: 4.016), conviene recordar que se presentaron más de 56.000 solicitudes de inscripción, más de 10.000 recursos de alzada y los consiguientes recursos contenciosos administrativos.

Destacar que sólo 1.075 auditores personas físicas facturaron alguna cantidad, y de ellos 481 facturaron más de un millón de pesetas. Se dieron de alta 645 sociedades de auditoría (en 2017: 1.394), de las que sólo 119 facturaron más de 10 millones de pesetas. De hecho, hemos pasado de una facturación de 139 millones de euros (127 millones las sociedades) a 663 millones (634 las sociedades).

Por último, señalar que de los 4.933 auditores inscritos en el Registro que querían dedicarse como ejercientes a esta actividad 4.708 estaban adscritos a alguna de las tres Corporaciones, y quedaron como no adscritos sólo 225 profesionales.

### **Normas Técnicas de Auditoría**

Durante los primeros años de funcionamiento del ICAC y elaboradas por las tres Corporaciones, se aprobaron y publicaron mediante Resoluciones infinidad de Normas Técnicas de Auditoría.

- Normas Técnicas de Auditoría generales o básicas.
- Norma Técnica de elaboración del Informe Especial sobre exclusión del derecho de suscripción preferente en el supuesto del artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
- Normas Técnicas de elaboración de informes especiales en el supuesto establecido en el artículo 292 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
- Normas Técnicas de elaboración de informes especiales en los supuestos establecidos en los artículos 64, 147,149 y 225 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
- Normas Técnicas de elaboración del Informe Especial sobre aumento de capital por compensación de créditos en el supuesto establecido en el artículo 156 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
- Informe Especial sobre ampliaciones de capital con cargo a reservas (Art. 157 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas).
- Normas Técnicas sobre importancia relativa, relación entre auditores, control de calidad, carta de encargo, etc.

### **Calidad de los Trabajos de Auditoría**

También quiero recordar que las corporaciones de auditores y diversos sectores profesionales cuestionaron a través de los medios de comunicación el modelo de auditoría implantado por la Ley; en concreto se indicaba:

- El protagonismo del ICAC, ya que se establecía un modelo intervencionista frente a otro basado en la autorregulación.
- La ruptura del secreto profesional de los auditores.
- La falta de independencia del ICAC.

- La amplitud y flexibilidad de las normas y por lo tanto la inseguridad jurídica de los auditores que provocaba la indefensión de los auditores.

## **Pregunta 2: El papel de los profesionales del sector en estos años.**

### **Respuestas:**

**Enrique Rubio Herrera:** Como he comentado, no cabe duda de que los auditores han contribuido a que la información económica financiera auditada sea aceptada con mayor confianza precisamente por ser auditada. Ello ha permitido mejorar su fiabilidad e integridad, y facilitar el proceso de toma de decisiones de los usuarios, posibilitando así un mejor funcionamiento de los mercados.

No puede perderse de vista que el valor de la auditoría no reside únicamente en el informe de auditoría que se emite y que es de indudable utilidad para los usuarios en su toma de decisiones, sino también en las distintas comunicaciones entre el auditor y dirección, y que en definitiva vienen a fortalecer los sistemas internos de las entidades auditadas, en la detección y prevención de las incorrecciones debidas a error y fraude, y mejorando en definitiva la imagen de la situación de las entidades auditadas.

En coherencia con dicho valor, el legislador ha mantenido los mismos criterios que ya determinaban la auditoría obligatoria.

**Ana María Martínez-Pina:** Su papel ha sido y es decisivo. Precisamente toda la reforma a la que me he referido tiene como objetivo reforzar el papel de los auditores, cuya labor es indispensable para garantizar la fiabilidad de la información financiera.

Creo que el sector se ha profesionalizado y ha mejorado mucho en cuanto a formación de sus equipos, lo que sin duda contribuye a un trabajo de calidad, que esperemos en el futuro evite casos desafortunados.

Para el supervisor es básica una buena interlocución con el sector que le permita conocer su situación y el día a día de su actividad. Queda camino por andar y los auditores tienen retos por delante: i) Fortalecer su independencia independientes, ii) mantener el nivel de expertise y conocimiento de los sectores y actividades de sus clientes y de los riesgos asociados o, iii), hacer frente a los cambios en el entorno, por ejemplo, tecnológico, como sería el poder auditar informes financieros anuales presentados en lenguaje electrónico estructurado, como el inline HTML que se exigirá en la UE a partir de 2020, o poder revisar el impacto que se derive de la utilización de nuevas tecnologías (por ejemplo, blockchain). Asimismo, deberán tener en cuenta las demandas de mayor información no financiera que los inversores exigen, y que deberían estar preparados para revisar con un grado de seguridad suficiente.

**José Antonio Gonzalo Angulo:** En 1988 el vocablo “contable” era despectivo, y la palabra “auditor” bastante desconocida, incluso en las empresas. Treinta años más tarde, los contables son admitidos como una profesión “respetable” (cosa impensable en aquellos tiempos) y los auditores son tenidos por lo que son: los profesionales financieros y contables de más categoría. En los colegios de Economistas, por ejemplo, los profesionales empresariales apenas contaban, y el REA era un gran desconocido. Hoy, los expertos contables y los auditores somos considerados en pie de igualdad con

cualquier otro economista, e incluso se ha copiado la estructura del REA/REGA en otros registros que agrupan a profesionales económicos: REC, REAF, REFOR...

Por otra parte, los profesionales contables salen de la Universidad (Grados y Másteres), lo que garantiza no solo su nivel, sino su enorme capacidad de adaptación a circunstancias cambiantes, así como su comprensión del mundo económico que cada vez es más complejo. En eso, los Colegios de Economistas han desarrollado un papel decisivo.

**José Ramón González García:** En España, desde los años sesenta, ha existido una profunda integración de los profesionales y académicos de la contabilidad en las tareas de la normalización contable impulsada desde el ámbito público con el entonces denominado Instituto de Planificación Contable, y en la regulación y supervisión vinculada a la actividad de auditoría de cuentas desde el ICAC.

La incorporación al Impuesto sobre sociedades de un régimen de declaración consolidada desde mediados de los años sesenta, el PGC de 1973, y otros, son hitos contables surgidos del impulso público y la colaboración con los profesionales de la contabilidad.

Asimismo, los profesionales con sus actuaciones en las empresas generadoras de la información contable han contribuido a la profesionalización y mejora constante de la información contable elaborada por las empresas, todo ello dentro de un marco regulatorio transparente y fiable, y a la mejora e implementación de los procesos de control necesarios para asegurar la imagen fiel de los estados financieros informados.

De hecho, en España existe un amplio elenco de profesionales de gran prestigio, que actúan en el ámbito de la información económico-financiera, que pueden o no ser simultáneamente auditores, que han contribuido de forma sumamente eficaz a asegurar que la información contable sea fiable y útil para los usuarios.

Iniciativas como la de acreditar por los colegios profesionales de economistas, una vez valoradas sus actuaciones, a los profesionales como expertos contables y dado el número de ellos que son acreditados, constituye un ejemplo del nivel alcanzado por los profesionales de la contabilidad en España.

**José Luis López Combarros:** Los profesionales del sector de auditoría, están mejorando sus actuaciones profesionales pero estimo que deben continuar en esta línea ascendente, siendo cada día más exigentes en el cumplimiento de las normas de auditoría y estudiando y profundizando en el uso de nuevas tecnologías en su trabajo.

**Antonio Gómez Ciria:** Los profesionales de los sectores de contabilidad y auditoría han sido fundamentales para el incremento de la transparencia y la calidad de la información derivada de los cambios normativos que se han producido en este periodo, adaptando su trabajo a los cambios legislativos, de mercado y a las demandas realizadas por los usuarios de la información. También han colaborado de forma muy relevante en la aplicación de la nueva normativa y en su difusión, además de contribuir al incremento de la cultura financiera de los diferentes usuarios de la información financiera.

Es cierto que hemos sufrido una importante crisis financiera y que en este periodo se han deteriorado los resultados de las empresas generando que el gap de expectativas comentado con anterioridad se pusiese de manifiesto de forma más evidente. Ante esta situación, entre otras medidas, se ha reaccionado generando una separación en la

regulación e información requerida a las grandes empresas y la demanda a las pequeñas y medianas empresas. Las grandes empresas han sido sensibles a la demanda de nueva información y los profesionales de estos sectores han contribuido desarrollando los sistemas de control y gestión de riesgos, se han implantado las normas internacionales de información financiera adaptadas por la Unión Europea, se ha modificado el contenido del informe de auditoría y, en el proceso de revisión, se están aplicando las normas internacionales de auditoría.

**Ricardo Bolufer Nieto:** La finalidad manifestada por los auditores y sus corporaciones representativas era establecer un nuevo marco jurídico consistente en lograr un modelo autorregulador que eliminara las sanciones y una limitación, si pudiese ser total mejor, de las responsabilidades civiles de los auditores.

La realidad fue que se implanto por parte del ICAC un control técnico de los trabajos de los auditores; este control se haría con mayor o menor amplitud según se estableciera por las Corporaciones de derecho público representantes de los auditores los correspondientes controles de calidad para sus asociados. De esta manera se daba respuesta al cuestionamiento o dudas que generaba el trabajo del auditor.

Sin embargo, quiero recalcar que la labor de los auditores de cuentas es la que más avanzó en el objetivo de transparencia, a pesar de la desconfianza generada en la sociedad por determinadas informaciones públicas en relación con algunos casos de escándalos financieros y por lo tanto debo reconocer que los auditores fueron en esos momentos iniciales los únicos que, asumieron de forma efectiva y real la responsabilidad que les imponía la nueva legislación en materia de transparencia. Ejemplo de este avance pueden ser los datos que las memorias de la Comisión del Mercado de Valores daban sobre los informes de auditoría de las empresas por este organismo tuteladas:

AÑO	Aud. con salvedades	Audit. con Deneg.opinion o adversa	Total	%, de informes con incid.
1995	195	18	699	30,47%
1994	224	19	708	34,32%
1993	259	36	763	38,66%
1992	269	16	806	35,36%
1991	301	10	864	36,00%

### **Aplicación de la reforma por parte de los empresarios y administradores**

En cuanto al cumplimiento por parte de los empresarios de la nueva normativa mercantil, en materia de información económico-financiera, se produjo una aceptación y cumplimiento, que, si bien al inicio no era absolutamente generalizado, supuso que en el plazo de unos años fuese una realidad asumida y practicada por la casi totalidad de las empresas. En este aspecto conviene destacar que una gran cantidad de sociedades mercantiles depositaron en el Registro Mercantil las cuentas anuales a partir del ejercicio de 1989 y que con el paso del tiempo se ha consolidado este mecanismo de publicidad de las cuentas anuales, junto con la incorporación de las mismas en las páginas web de las empresas.

Esta aplicación progresiva y generalizada, del nuevo planteamiento de transparencia y fiabilidad de la información económico-financiera, que fue beneficiosa para toda la economía española, contó con la ayuda de todos los sectores y agentes implicados (empresarios, auditores y administración) y en su aplicación jugaron un papel fundamental los auditores de cuentas y sus correspondientes corporaciones. El resultado de este trabajo conjunto ha permitido que hayamos pasado en estos treinta años de la casi inexistencia de información económica financiera de las empresas, a que esta se produzca de manera generalizada y además que esta sea: oportuna, relevante, comparable y sobre todo fiable, por lo tanto, contamos con una información contable equiparable a cualquiera de los países desarrollados y con problemas similares a los que estos países tienen.

### **Pregunta 3: Retos en pos de la transparencia y la calidad de la información económico-financiera.**

#### **Respuestas:**

**Enrique Rubio Herrera:** Después de las reformas operadas tanto en el ámbito nacional como en el comunitario, es tiempo –aunque podría ser pronto- para ver si se han cumplido los objetivos que se pretendían alcanzar. En este momento, la Comisión europea ha emitido una consulta sobre la adecuación del actual marco normativo de información financiera comunitario (conocido como *fitness check*) en el que se pregunta, entre otros extremos, sobre el alcance de la obligación de adaptar las NIIF por los Estados miembros, el papel que debe desempeñar éstos y la facultad de poder modificar dichas normas a nivel local, sobre la integración de la información no financiera y el desafío de la digitalización.

En el ámbito de la regulación contable, habrá que estar a las posiciones que adopte la Unión europea a raíz de este proceso de debate. Tampoco se puede perder de vista nuestro actual fraccionamiento del marco regulador competencial, que cobra una importancia cada vez mayor al hilo de la evolución que ha experimentado la adopción o modificación de las últimas NIIF-UE adoptadas, de contenido cada vez más complejo y en respuesta a veces a problemas sectoriales.

Por otra parte, evidentemente coadyuva a esa transparencia y calidad la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, en primer lugar, los auditores deben seguir contribuyendo a concienciar sobre la función que desempeña esta actividad de auditoría, que no es un mero trámite obligatorio. Una oportunidad para ello lo constituyen los nuevos requisitos exigidos al informe de auditoría de cuentas.

En segundo lugar, los auditores deben velar por una auditoría de calidad, asegurando la disponibilidad de recursos suficientes y adecuados al alcance y complejidad del trabajo de auditoría a realizar y al esfuerzo de auditoría que se requiera.

En tercer lugar, los auditores no deben perder la oportunidad de buscar fórmulas de asociación que permitan cumplir los requerimientos exigidos en la normativa para poder hacer frente a un entorno complejo, sujeto a continuos cambios, que afecta tanto al auditor como a la entidad auditada, así como para generar palancas de crecimiento de los auditores de menor tamaño.

Y, en cuarto lugar, los auditores tienen frente así el reto de adaptarse al desafío tecnológico. Habrá que ver cómo afecta el uso en auditoría de las herramientas de análisis

y tratamiento de datos masivos y de la evaluación de riesgos y respuestas correspondientes relacionadas con la seguridad informática.

**Ana María Martínez-Pina:** Los inversores, como acabo de señalar, demandan cada vez mayor cantidad de información, financiera y no financiera, y en menor tiempo. Sin embargo existe una descompensación muy llamativa en el nivel de desarrollo normativo de ambas informaciones. Mientras que la información financiera, por su mayor tradición, se encuentra fuertemente regulada y existen estándares internacionales, las NIIF fundamentalmente, esto no ocurre con la información no financiera, en la cual nos enfrentamos a una proliferación de distintos marcos normativos y sin que haya un conjunto de estándares que sean globalmente aceptados. Parece muy importante conseguir una integración mucho mayor entre ambos tipos de información.

#### **Más información sobre los retos futuros:**

- No quisiera pasar por alto la importante **reforma** que se está llevando a cabo en el ámbito de la regulación internacional de la auditoría.
- En 2003, tras casos como el de Enron o Worldcom, se creó el *Monitoring Group*, formado por un grupo de autoridades y supervisores internacionales cuyo objetivo es garantizar el interés público en la emisión de normas de auditoría. Pues bien, dicho grupo está proponiendo varias iniciativas tendentes a **reforzar la gobernanza y supervisión de los *Standard Setting Boards* (SSBs)**<sup>4</sup> en favor del interés público.
- Con este objetivo, en noviembre de 2017 el *Monitoring Group* puso a consulta pública un documento que incluía diferentes opciones de reforma del modelo de elaboración de normas internacionales relacionadas con la auditoría, habiendo concluido el plazo para comentarios el pasado mes de febrero.
- El principal objetivo de estas opciones es lograr una mayor independencia en la emisión de normas internacionales de auditoría y ética respecto a la profesión de auditoría (IFAC). Además, la reforma persigue también:
  - (i) fortalecer la supervisión del interés público, reforzando el cometido del PIOB, organismo bajo la supervisión del *Monitoring Group* con competencias en la monitorización del proceso de emisión de normas; y
  - (ii) mejorar la relevancia de las normas y que éstas se modifiquen en el momento oportuno, sin dilaciones innecesarias que limiten su eficacia.
- La CNMV ha participado de forma activa en las diferentes discusiones que se han mantenido en IOSCO, mostrándose favorable con la mayoría de las propuestas que se realizan en el documento.
- Existen algunas cuestiones que generan amplio debate y sobre las que el *Monitoring Group* tendrá que adoptar una postura, como son, por ejemplo, si los Consejos que establecen las normas internacionales de auditoría y ética deben mantenerse de forma separada o convendría contar con un único Consejo, el número de miembros que deberían componerlo o la estructura de financiación de estos órganos.

---

<sup>4</sup> Los SSBs incluyen el IAASB, IESBA y IAESB que dependen del IFAC.

- Finalizada la consulta pública, destacarles que el *Monitoring Group* ha elaborado un sumario de las respuestas recibidas, según el cual, se han recibido un total de 179 respuestas, de las que más de 80 proceden de organismos vinculados a IFAC que solo apoyan determinados cambios operativos. No obstante, como no podía ser de otra manera, el *Monitoring Group* tendrá muy en cuenta la opinión de los inversores.
- El *Monitoring Group* continuará recopilando información y opiniones de los *stakeholders* en los próximos meses y con la información obtenida redactará un nuevo documento para su puesta a consulta pública denominado “White Paper”, que se prevé incluya mejores propuestas y más definitivas, que tengan en cuenta los criterios de todos los *stakeholders*. Se espera tener un borrador de este documento en septiembre 2018.
- En este ámbito, también quiero destacarles la discusión a nivel de IOSCO, sobre un documento elaborado por el *Monitoring Group* sobre el **Marco Conceptual del Interés Público**, a modo de guía para evaluar cómo el desarrollo de las normas puede responder de mejor manera al interés público, que incluye cuestiones de gobernanza y asigna al PIOB no sólo competencias sobre el due-process, sino también funciones de revisión del contenido de las normas. Este documento también se pondrá a consulta pública, una vez se revise su contenido.
- Por último, no quisiera terminar sin recordar el esfuerzo realizado por el ICAC para adaptar las NIA para su uso en España, y la esperanza en cuanto a que estas reformas de los SSBs, constituyan el espaldarazo definitivo para que la CE también proceda a la adopción de las NIAs a nivel de toda la UE.
- Para cerrar esta intervención voy a referirme a los **retos tecnológicos** que el sector de auditoría deber afrontar a corto plazo.
- En primer lugar, a partir del 1 de enero de 2020 todos los informes financieros anuales en Europa deberán ser remitidos en un formato electrónico único, concretamente XHML. El objetivo es facilitar tanto la remisión y acceso a la información financiera anual, como su análisis y comparabilidad.
- A este respecto, ESMA ya ha elaborado un borrador de *Regulatory Technical Standard* (RTS) que se ha enviado a la Comisión Europea para su tramitación y posterior publicación en el DOUE.
- Se plantea pues, como reto del sector, la necesidad de realizar una revisión por parte del auditor de este formato electrónico único para remitir el informe financiero anual.
- Además, quiero destacar como nuevo reto para el auditor, la obtención de evidencia de auditoría relevante y fiable sobre la información obtenida a través de las nuevas tecnologías *blockchain*, en la medida en que su uso vaya proliferando en las entidades auditadas y, por tanto, habrá que seguir monitorizando.

**José Antonio Gonzalo Angulo:** El primero de los retos que quiero resaltar es la propia conservación del excelente nivel alcanzado por la información financiera. En un entorno de tolerancia con las empresas más pequeñas, que han sido “premiadas” –solo por serlo— con rebajas sustanciales en la calidad y cantidad de su información financiera, hay un peligro grande en toda Europa porque los políticos pretenden ganar votos prometiendo

que la información del 95% de las empresas sea parcial, engañosa y privada. Los mercados del crédito y de la inversión, así como los de transacciones comerciales y las relaciones laborales, no pueden funcionar si no se cuenta con información pública confiable.

La política de la UE es eximir de llevar contabilidad seria, y por supuesto de auditoría, a las empresas pequeñas, porque les parece que, si los empresarios pueden esconder su actividad y hurtar información van a funcionar mejor, ya que se confía en la disciplina del mercado. Esta ideología es falaz y llevará, especialmente en el caso de los países del sur de la UE, al engaño en la posición y rendimiento de las empresas y, además, al fraude fiscal.

En España, el segundo reto es que se mantenga la obligación de auditar en los niveles de tamaño actual, ya que la tendencia será subirlos hasta que incluyan solamente a las empresas definidas como medianas y grandes en la Directiva Contable. Esto haría perder un tercio del mercado, que es el que mantiene a pequeños y medianos despachos de auditoría. No solo se perdería transparencia y calidad en la información, sino además uno de los instrumentos que la refuerzan, como es la existencia de una auditoría obligatoria. Si se rebajaran los niveles de auditoría obligatoria, no se estaría respondiendo a las exigencias de la sociedad ni del mercado, puesto que un 30% de los informes de auditoría son voluntarios, es decir, representan un valor no por su obligatoriedad, sino por la utilidad que quienes lo encargan y los utilizan ven en ellos.

El tercer reto, esta vez para los auditores, es que opere un sistema de garantía de la calidad que cubran tanto a los pequeños despachos como a las firmas medianas y grandes, para asegurar que los resultados de las verificaciones se atienen a los estándares internacionales exigibles. Solo si los auditores se someten a un control de calidad público, exigente y continuado, podrán mantener su capacidad de servicio.

**José Ramón González García:** En un mundo económico caracterizado por la complejidad contractual que acompaña a las transacciones y operaciones en general que realizan los entes económicos la formación continua constituye una obligación permanente para los profesionales de la contabilidad.

La reflexión sobre la normativa contable que se adopta en Europa, por parte de los expertos contables, para poner de manifiesto la adecuación a las necesidades de información de los criterios adoptados en las normas, constituye un reto para la profesión. Por ejemplo y por citar sólo una de las últimas modificaciones significativas adoptada en Europa respecto a la incorporación al Balance de la información que se deriva de los arrendamientos operativos. Esta norma es posible que cree distorsiones cuando no incluye otros contratos a largo plazo que habitualmente realizan las empresas en su actividad, si es así, los expertos contables deberían advertir la circunstancia y sus efectos sobre la información contable lo que por otra parte han venido realizando cuando la normalización contable se realizaba en exclusiva en España.

Nuevos horizontes como los que corresponden a la información no financiera que se deriva de la actividad realizada por las empresas, y el desarrollo que en el ámbito europeo se está realizando respecto a dicha información, constituye otro ámbito de reflexión, cuestiones sobre su significado, los avances de utilidad que su uso tiene para los grupos interesados en la información económica – financiera, y la posibilidad de crear un marco normativo que permita su verificación, son retos para los profesionales de la contabilidad

que se enmarcan en la mejora del uso y por tanto de los efectos que se derivan para la sociedad en general cuando se dispone de información.

**José Luis López Combarros:** Para mí, hay un reto importante que realizar. Cuando hay problemas en la transparencia y la calidad de la información financiera en una empresa, no es por falta de normativa, sino por falsedad y uso fraudulento por parte de los gestores de la sociedad. Hay que seguir trabajando por parte de todos los reguladores en esta área y también endurecer y publicar las penas a los responsables de tales hechos, en un tiempo prudencial. Los reguladores cuando detecten un problema deben profundizar en él con rapidez, tomando medidas inmediatas y no dejar que el tiempo transcurra hasta que llega el escándalo. En esta área, la creación de los Comités de Auditoría Independiente en los Consejos de Administración, establecido en la Ley 44/2002 de 22 de noviembre, está ayudando a conseguir una información financiera más fiable.

**Antonio Gómez Ciria:** El mundo económico está en continuo cambio y la necesidad de información está relacionada con esta evolución económica, cultural y social.

He indicado que en los años 90 existía un “gap de expectativas” y que, desde entonces, se han producido grandes cambios en la calidad de la información económico-financiera y en su revisión. De esta forma se han satisfecho algunas expectativas, pero también han surgido otras nuevas.

Considero que se han ampliado los usuarios de la información elaborada por las empresas y también el contenido de información demandado por los usuarios, pudiendo clasificar esta información en dos grandes bloques: (i) información financiera e (ii) información no financiera.

Por ejemplo, los aspectos medioambientales tienen ahora una relevancia mayor, así como la responsabilidad social de las empresas. Motivo por el cual también se ha ampliado la información publicada sobre estos temas. En resumen, la información demandada se ha ampliado de forma muy relevante, tanto es así, que, si no se establecen criterios adecuados para diferenciar la información relevante de la accesorio, se corre el riesgo de generar desinformación produciendo el efecto contrario al deseado. Para evitar esta situación se está demandando la elaboración del informe integrado y también se están utilizando las nuevas tecnologías en el tratamiento de la información para la presentación de la información de manera interactiva, permitiendo al usuario especializado/interesado en la información sobre una materia acceder directamente a la misma.

La satisfacción de esta demanda de información se tiene que realizar consiguiendo que la información de cada empresa sea comparable tanto en el tiempo como con la de otras empresas que realizan actividades similares. Es decir, es necesario establecer un sistema de información que permita combinar la libertad de las empresas en la forma de presentación de la información y en la elección de los aspectos más relevantes a informar con la definición de los criterios para la elaboración de los indicadores que permita la comparabilidad de la información, tanto en el tiempo como en el espacio.

Otra de las demandas de información existentes es la correspondiente a la publicación de los objetivos que la empresa tenga establecidos. Personalmente, considero que la satisfacción de esta demanda debe ir acompañada con la modificación de la responsabilidad que se pueda exigir a los administradores por la existencia de desviaciones en el cumplimiento de los objetivos. Si no se realiza de esta forma la

empresa que haya publicado unos objetivos y piense que no los puede cumplir procederá a realizar un *profit warning* en el momento que identifica desviaciones relevantes y, si se están publicando de forma continua *profit warning* para modificar los objetivos publicados, se conseguirá que, a pesar de imponer la obligación de publicación de los objetivos, la continua modificación de los mismos hará que esta información carezca de valor.

Otro gran reto es la forma en la que el auditor haya de realizar el proceso de revisión de la información de carácter no financiero mientras se produzca la coexistencia de diferentes marcos normativos internacionales para la elaboración de la información financiera y la manera de verificar e informar sobre la razonabilidad de que la empresa alcance los objetivos económico-financieros que haya hecho públicos.

**Ricardo Bolufer Nieto:** Esta cuestión, en principio, debería ser contestada por los actuales responsables de la profesión y de la administración, ya que ellos conocen mucho mejor los problemas, deficiencias y mejoras que habría que abordar en el campo de la información contable y de la transparencia de las empresas privadas; no obstante quiero plantear el problema que este país tiene en materia de transparencia de la información de las administraciones públicas (centrales, locales y autonómicas) y que debe ser resuelto de forma contundente con cambios radicales en la normativa y en la aplicación práctica de la información que deben suministrar las miles de entidades públicas que existen en nuestro país( según el inventario que publica la IGAE además de los 8.000 ayuntamientos, la propia AGE y las comunidades autónomas existen más de 3. 500 entidades, fundaciones y sociedades con control público). En este reto, que es absolutamente necesario abordar, tienen que participar las instituciones de control de las administraciones públicas, pero para que verdaderamente sea efectiva su aplicación los auditores privados pueden y deben tener un papel primordial colaborando en su desarrollo y aplicación.

Al igual que sucede con la información contable de las empresas privadas la información que debe ser suministrada por la contabilidad pública es un elemento esencial para conseguir la transparencia en la gestión de los recursos y empleos públicos y por lo tanto la confianza de los ciudadanos en las instituciones que realizan esta gestión pública.

La Comisión Europea puso en marcha la “Iniciativa europea en favor de la transparencia” en noviembre de 2005 y de esta iniciativa se elaboró el “LIBRO VERDE INICIATIVA EUROPEA EN FAVOR DE LA TRANSPARENCIA de 2006” de él quiero destacar que:

1º La Comisión opina que un elevado nivel de transparencia forma parte de la legitimidad de toda administración moderna. El público europeo tiene derecho a contar con unas instituciones públicas eficientes, responsables y basadas en una cultura de servicio, y a esperar que el poder y los recursos con que cuentan los organismos políticos y públicos se gestionen cuidadosamente y no se produzcan abusos con fines de lucro personal.

2º Todas sus propuestas van en el sentido de modificar las normas para poder facilitar la información a los ciudadanos y en potenciar los mecanismos para que estas se cumplan, se establecen códigos de gobernanza, y se potencia la oficina antifraude de fondos europeos, etc.

Siguiendo esa línea argumental se aprobó en nuestro país la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

Pero tanto esta ley como toda la normativa contable pública, basada fundamentalmente en la Ley General Presupuestaria, (Ley 47/2003, de 26 de noviembre), adolece de grandes deficiencias que parten de sus principios básicos y que paso a enumerar de forma sucinta:

El aspecto fundamental que genera una gran distorsión con relación a la transparencia de la gestión pública viene del propio concepto y fines de la contabilidad:

Toda contabilidad incluida la pública tiene muchos fines y estos se pueden agrupar en:

La contabilidad como instrumento de gestión.

La contabilidad como instrumento de control.

La contabilidad como instrumento de información económico-financiera.

En el caso de la contabilidad pública existe una distorsión histórica ya que la regulación de la misma siempre ha tenido una gran inclinación o sesgo hacia los fines de control.

Si la Ley General Presupuestaria es sesgada la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera es todavía peor ya que define el principio de transparencia no como instrumento para suministrar información sino para verificar o controlar:

“Artículo 6. Principio de transparencia.

1. La contabilidad de las Administraciones Públicas y demás sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación de esta Ley, así como sus Presupuestos y liquidaciones, deberán contener información suficiente y adecuada que permita verificar su situación financiera, el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y de sostenibilidad financiera y la observancia de los requerimientos acordados en la normativa europea en esta materia. A este respecto, los Presupuestos y cuentas generales de las distintas Administraciones integrarán información sobre todos los sujetos y entidades comprendidos en el ámbito de aplicación de esta ley.”

2. Corresponde al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas proveer la disponibilidad pública de la información económico-financiera relativa a los sujetos integrados en el ámbito de aplicación de esta Ley, con el alcance y periodicidad que se derive de la aplicación de las normas y acuerdos nacionales y de las disposiciones comunitarias.

3. Igualmente estarán sometidas a disponibilidad pública las previsiones utilizadas para la planificación presupuestaria, así como la metodología, supuestos y parámetros en los que se basen”.

Quiero destacar que este sesgo hacia el control provoca o, al menos ha provocado, una gran distorsión en el desarrollo metodológico de la normativa vigente que debe ser cambiada y que afecta a los diferentes subsistemas contables (Presupuestaria; Plan General de Contabilidad Pública; Contabilidad Nacional y del resto de información económica o de gestión) y aunque este aspecto pueda parecer aparentemente insignificante es muy importante ya que es, sin duda, el origen de muchos de los problemas de la contabilidad pública.

Las deficiencias que tiene la información contable de las entidades públicas son muy primarias, pero muy importantes y que hay que definir y establecer claramente; no creo que hagan falta grandes desarrollos teóricos ni técnicos novedosos; tampoco hacen falta grandes replanteamientos en la gestión contable de las diferentes entidades públicas; por supuesto que existen elementos críticos y mejoras que habría que atender y solucionar, pero sin duda el problema no se encuentra en estas cuestiones. Con esto quiero decir que el Sistema Europeo de Cuentas, El Plan General de Contabilidad Pública; las estructuras presupuestarias; las herramientas informáticas para registrar y elaborar información, los indicadores de gestión en el ámbito del sector público, etc. son más que suficientes para poder facilitar una información que, tal y como señalan todos los marcos conceptuales de contabilidad incluido nuestro Plan General de Contabilidad Pública, sea: relevante (útil para la evaluación de sucesos), fiable (libre de errores, íntegra y neutral), comparable (tratamiento similar en las transacciones en el tiempo y en el espacio), clara (los destinatarios puedan comprender su significado) y oportuna.

El gran esfuerzo normativo debe consistir en elaborar una regulación que cumpla con los aspectos formales e informales de cualquier institución.

Por un lado, establecer reglas claras sobre la información a suministrar y por otro los mecanismos o procedimientos para que estas reglas se cumplan.

Para ello debemos contestar y plasmar en la normativa las siguientes cuestiones sobre las obligaciones de información:

- ¿Quién elabora la información y quien se responsabiliza de ella?
- ¿Qué información se produce y a quién se facilita?
- ¿Cómo se facilita o dónde se encuentra?
- ¿Cuándo se da?
- ¿Quién y cómo se audita esa información?

Ahora bien, antes de contestarlas debemos ser conscientes de las características especiales del entorno en que se desarrolla la misma, en concreto la información del Sector Público se produce dentro de un modelo organizativo muy complejo y con permanentes cambios. Por lo que debe tenerse muy en cuenta la agregación de la información para que esta sea íntegra y para que pueda ser comparable. No hay peor información que aquella que no sea íntegra o completa y que además no sea comparable (en el tiempo y en el espacio).

Otra de las peculiaridades de esta información del sector público se debe a las diversas necesidades que se producen por la existencia de una pluralidad de usuarios y además con necesidades de información muy heterogénea. Solo en el artículo 126 de la LGP se señala que la información está dirigida a sus órganos de dirección y gestión, a los órganos de representación política, a los de control externo e interno, a los organismos internacionales; además existe la información que se remite a las Cortes y aquella que se hace pública, cuya regulación se encuentra en los artículos 135 y 136 respectivamente.

Por lo tanto, siendo consciente de este entorno y teniéndolo muy en cuenta deberemos contestar y establecer de forma clara en la normativa las siguientes cuestiones:

1ª.- ¿Quién la elabora y quién la formula?

Deberíamos distinguir entre quien la elabora y quien la formula. Este último es el que debe firmarla o asumirla y por lo tanto responsabilizarse de la misma.

La Ley General Presupuestaria tiene varios tipos de cuentadantes; por un lado está la propia IGAE: (Cuenta General del Estado, art. 131; cuentas económicas, art. 133; información a las Cortes, art.135) y por otro el artículo 138 señala a un conjunto de cuentadantes muy heterogéneo: las autoridades y los funcionarios que tengan a su cargo la gestión de los ingresos y la realización de gastos, los titulares de las entidades gestoras y servicios comunes de la seguridad social, así como los presidentes de las juntas directivas de las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la seguridad social; los presidentes o directores de los organismos autónomos y de las entidades públicas empresariales; los presidentes del consejo de administración de las sociedades mercantiles estatales; los liquidadores de las sociedades mercantiles estatales; los presidentes del patronato, etc..

Con relación a este tema quiero señalar una serie de apuntes: el primero que la IGAE no es responsable de la gestión económica de la que se informa, por lo tanto puede elaborar la información pero no debe responsabilizarse ella sola, el segundo que en el art 138 hay una mezcla entre máximos responsables que si deben dar y responsabilizarse de la información y de otro un conjunto de autoridades y funcionarios que no se sabe muy bien quienes son puede que esté pensando en directores de obras, que gestionen obras de emergencia; en habilitados que reciben anticipos de caja fija o pagos a justificar, etc.; pero desde luego estos supuestos no tienen nada que ver con elaborar y formular las cuentas anuales u otro tipo de información contable.

Está la obligación de rendir cuentas, en el sentido de justificar hasta el último euro por parte de cualquier funcionario o autoridad que gestione fondos públicos, pero eso no es informar. Existe por lo tanto un doble sentido de rendición de cuentas que debería quedar muy claro en la normativa.

Por otro lado, la normativa se olvida y no contempla a los verdaderos administradores de la gestión pública como son los responsables de los departamentos ministeriales ya que estos deberían responsabilizarse de la gestión de su Ministerio y de los organismos y entidades que dependan de ellos; la autoridad pública no debe ser responsable de los alcances o malversaciones que cometan algunos funcionarios pero si de establecer y hacer cumplir los procedimientos para que estos no se produzcan y también deben ser los obligados y por lo tanto los responsables de dar una información relevante, fiable, completa y oportuna de la actividad económica financiera que se desarrolla bajo su tutela.

Por lo tanto, debería establecerse, en la Ley General Presupuestaria o en las normas equivalentes de las C.A. y de los ayuntamientos, de forma clara y concreta quien a nivel de toda la Administración (central, autonómica y local) y quien a nivel de departamento ministerial; está obligado a formular la información económica y por lo tanto se responsabiliza de ella, tanto para suministrarla en tiempo como a que su contenido es el adecuado. También se podría plantear la corresponsabilidad con quien estuviera encargado de elaborarla (IGAE, e interventores delegados), pero desde luego deben ser siempre los máximos responsables de la administración y gestión de los recursos y empleos públicos.

2ª.- ¿Qué información es obligatorio producir?

Debería establecerse de forma concreta y normalizada la información que debe elaborarse y a su vez, dentro de esta dispersa y heterogénea información económica, cual es de carácter general (para todas las entidades públicas) y cual solo afecta a algunas de ellas: también debería distinguir la norma entre la información, que en principio tiene un carácter público, y aquella que tiene carácter restringido y en este último caso a quien se facilita.

Como he señalado anteriormente la información contable clásica está bastante desarrollada, aunque con ese sesgo hacia los controladores, pero además de esta información clásica está apareciendo un conjunto de información que surge o se extrae de la contabilidad (contratación, convenios, subvenciones, sueldos de directivos y que viene establecida en diferentes normas legales y especialmente en la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno; en concreto en su artículo 8 “Información económica, presupuestaria y estadística”.

Todas estas nuevas obligaciones de información heterogénea y dispersa se encuentran con las siguientes cuestiones:

¿Vamos a ser capaces de facilitar una información tan extensa como en algunos casos se plantea?

¿Se va a estructurar y concretar esta información para que su elaboración sea relevante, comparable y fiable?

Desde luego se puede decir, que tal y como se plantea la información en la Ley de Transparencia, esta adolece de falta información muy relevante y en otros su información es tan detallada y extensa que no soy capaz de saber qué utilidad pueda tener. A veces es tan extensa que va a provocar para la mayoría de los usuarios la incapacidad de su comprensión y la ocultación de la verdaderamente significativa.

También podemos decir que en esta normativa no se plantea de forma clara quien va a ser el responsable de formularla y de cuando se formula.

Por lo tanto, se hace necesario un esfuerzo de diseño y concreción de la información que debe hacerse pública para cada organismo, entidad, sociedad pública, departamento Ministerial. Mucha de esta información puede que sea común para todas las entidades, pero otra solo puede ser relevante para algunas ellas, aunque probablemente esta información especial sea la más relevante. Cuando señalo “elaborar información concreta”, dentro de este apartado no solo deben estar los estados o datos que hay que elaborar o producir sino también los criterios para su elaboración; de hecho, si estos criterios de elaboración no se normalizan, la información no será comparable y lo que es peor, en muchos casos puede que acabe estando distorsionada.

Ejemplo de estas cuestiones podría ser desarrollar información global y puntual sobre los contratos (Licitaciones, adjudicaciones, modificados, prorrogas, obligaciones reconocidas, etc.), estados ABC de contratistas, de receptores de subvenciones, etc.

3ª.- ¿Cómo se facilita o dónde la encuentran los ciudadanos?

Es, sin duda, la cuestión más fácil de contestar dado los medios técnicos e informáticos actuales.

Solo me gustaría que quedaran claras dos cuestiones: la primera que no se acumule toda la información del sector Público en un único lugar o portal o en unas pocas páginas WEB ya que la harían inmanejable y segundo que cada organismo, entidad y departamento ministerial facilite su propia información obligatoria que estuviese previamente establecida y con la desagregación que se considere oportuno, pero desde luego siempre la consolidada o agregada.

Con relación a esta cuestión, ya se han señalado en las normas que he citado dos portales que van a tener la información: “portal de la Transparencia” art. 10 de la Ley de Transparencia y “portal de la Administración presupuestaria” art. 136 LGP.

También y con relación al donde tendría que saberse de forma sencilla, dentro de la ingente cantidad de documentos, anexos o viñetas que puedan tener los diversos portales, en cuales de cada uno de ellos se va a encontrar la información concreta. De hecho, ya he encontrado diferentes referencias: memoria de las cuentas anuales, memoria de actividades de las entidades (art. 10 Transparencia del Real Decreto 451/2012, de 5 de marzo que regula el régimen retributivo de los máximos responsables y directivos en el sector público empresarial y otras entidades).

4ª.- ¿Cuándo se da?

En cuanto al cuándo, la respuesta, también en principio, es sencilla, debe ser lo más cercano posible a la realidad que se quiera informar.

5ª.- Verificación de la información.

Otro aspecto fundamental para que una institución funcione, es que las normas se cumplan adecuadamente y que los ciudadanos sean conscientes de que así sucede; la dimensión informal de la contabilidad pública y de la transparencia.

Para ello me gustaría entrar rápidamente en la verificación de la información y en la responsabilidad por insuficiencia o deficiencia en la información.

Frente a los organismos clásicos que han tenido funciones de control, verificación o auditoria: Tribunal de Cuentas, Inspección de los servicios, IGAE; se están creando otros, en concreto a partir de 2013 se han creado los dos siguientes:

- La Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal creada por la Ley Orgánica 6/2013, de 14 de noviembre, de creación de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal: que como señala su exposición de motivos “Con esta Ley Orgánica, se refuerza el compromiso de lograr un control eficaz del cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y deuda pública y la regla de gasto mediante la introducción de nuevos mecanismos de supervisión y transparencia en las políticas fiscales de las distintas Administraciones Públicas”.

- El Consejo de Transparencia y Buen Gobierno creado por la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno. Cuyo preámbulo señala “La transparencia, el acceso a la información pública y las normas de buen gobierno deben ser los ejes fundamentales de toda acción política. Sólo cuando la acción de los responsables públicos se somete a escrutinio, cuando los ciudadanos pueden conocer cómo se toman las decisiones que les afectan, cómo se manejan los fondos

públicos o bajo qué criterios actúan nuestras instituciones podremos hablar del inicio de un proceso en el que los poderes públicos comienzan a responder a una sociedad que es crítica, exigente y que demanda participación de los poderes públicos. ....La presente Ley tiene un triple alcance: incrementa y refuerza la transparencia en la actividad pública ....”

Como es obvio, la transparencia, el buen gobierno, la estabilidad presupuestaria y en general una gestión eficiente de los recursos públicos debe ser un objetivo obligatorio de todos los funcionarios públicos y, por supuesto, de todas las autoridades o directivos del sector público. Su consecución no se realiza creando nuevos órganos para verificar esta sino potenciando los existentes o estableciendo uno nuevo pero que sustituyan e integren a los anteriores.

Desde luego tiene que existir un control o auditoría interna y un control o auditoría externa que auditen o verifiquen la información que las autoridades públicas están obligadas a suministrar, no hay que inventar nuevos organismos sin que se sustituyan los que hay; sin duda lo más adecuado sería modificar los que hay. No tiene sentido generar instituciones que hagan lo mismo hay que concretar cuáles son, una de control interno y otra de control externo, y dotarlos de la autonomía suficiente y de los medios necesarios para que puedan realizar su función de control de una manera independiente y de la forma más eficiente.

6ª.- Responsabilidad por insuficiencia o deficiencia en la información.

Sin entrar a valorar los problemas de la información contable que tienen que facilitar las empresas privadas si quiero comparar su regulación en materia de responsabilidad sobre la información económico-financiera con la correspondiente en el sector público ya que a pesar de la mejora que debe todavía producirse en la información contable de las empresas privadas esta se encuentra con una normativa mucho más clara y adecuada.

En el sector privado y en concreto en las sociedades de capital tal y como señala el CAPÍTULO VI. Depósito y publicidad de las cuentas anuales en sus artículos 279 a 283 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio que Aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital establece que los administradores en el plazo de un mes desde que se aprueban tienen que depositarlas en el registro mercantil (art. 279) y establece un régimen sancionador doble, por un lado el cierre del registro mercantil (art. 282) y por otro unas multas (art. 283) que van de 1.200 € a 60.000 € y si su facturación supera los 6 millones de € por cada año de retraso puede llegar a 300.000 €. Este régimen de publicidad y sancionador por falta de la misma está establecido desde la Reforma de la legislación mercantil de 1989.

Por el contrario, en nuestra normativa pública no ha existido ningún régimen sancionador administrativo por esta falta de depósito y publicidad de las cuentas anuales, solo ahora y en el artículo 28 de Ley de Transparencia de diciembre de 2013 (24 años después) en los apartados k) y p) se califican como infracciones muy graves cuando sean culpables:

“k) El incumplimiento de las obligaciones de publicación o de suministro de información previstas en la normativa presupuestaria y económico-financiera, siempre que en este último caso se hubiera formulado requerimiento.

p) El incumplimiento de la obligación de rendir cuentas regulada en el artículo 137 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria u otra normativa presupuestaria que sea aplicable.”

Estos supuestos son sancionados según el artículo 30 de esta Ley de Transparencia con alguna de las siguientes sanciones:

“a) La declaración del incumplimiento y su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» o diario oficial que corresponda.

b) La no percepción, en el caso de que la llevara aparejada, de la correspondiente indemnización para el caso de cese en el cargo.

A su vez en el apartado 4 de este mismo artículo 30 señala que los sancionados por la comisión de una infracción muy grave serán destituidos del cargo que ocupen salvo que ya hubiesen cesado y no podrán ser nombrados para ocupar ningún puesto de alto cargo o asimilado durante un periodo de entre cinco y diez años.

Las diferencias entre una normativa y otra son bastante significativas en cuanto que las exigencias son mucho más suaves en el sector público cuando debería ser al contrario; como ejemplo señalar que no se puede entender que en el sector privado no haga falta requerimiento y en el sector público (y 24 años después) sí haga falta para sancionar el incumplimiento de las obligaciones de publicación o de suministro de información previstas en las normas.

Pero sin duda, donde todavía la divergencia es mayor es en el propio Código Penal. El Código Penal establece para las empresas privadas una separación clara entre falsear la información económico-financiera artículos 282 bis y 290; y el incumplimiento de obligaciones contables como llevar contabilidades distintas, no anotar en los libros obligatorios operaciones actos o contratos o anotarlos por otras cantidades, anotar operaciones ficticias art 310.

Con relación a falsear la información económico-financiera privada el Código Penal distingue y tipifica claramente entre: la facilitada en folletos de emisión de instrumentos financieros o las informaciones que la sociedad deba publicar y difundir conforme a la legislación del mercado de valores sobre sus recursos, actividades y negocios presentes y futuros, (art 282 bis) y la facilitada por las cuentas anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad (art 290).

En el primer caso el objetivo o propósito de este falseamiento de folletos es captar inversores o depositantes para colocar cualquier tipo de activo financiero, u obtener financiación por cualquier medio y en el segundo se falsean las cuentas para causar un perjuicio económico a la misma, a alguno de sus socios, o a un tercero (proveedores, acreedores, personal, etc.).

En los dos supuestos tipificados los responsables penales se establecen claramente los “administradores de hecho o de derecho” de una sociedad emisora de valores negociados en el caso de los folletos y los “administradores de hecho o de derecho”, de una sociedad constituida o en formación en los supuestos de las cuentas anuales.

También distingue el Código Penal, en ambos supuestos, entre que se llegue a producir el perjuicio económico o que este no llegue a producirse, pero solo a efectos de cuantificar la pena.

En el campo de las autoridades y funcionarios públicos existe un conjunto de delitos tipificados como: la prevaricación, la falsificación de documentos públicos, la infidelidad en la custodia de documentos, la violación de secretos, el aprovechamiento de secreto, la información privilegiada, el cohecho, las negociaciones y actividades prohibidas a los funcionarios públicos, los abusos en el ejercicio de su función y la malversación, etc.

Sin embargo, nuestro Código Penal no se había planteado ninguna cuestión en materia de información contable pública y es con la Ley Orgánica núm. 7/2012, de 27 de diciembre, de modificación del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, donde se incorpora un artículo el 433 bis. “Falseamiento de la contabilidad por autoridad o funcionario público”.

“Artículo 433 bis. Falseamiento de la contabilidad por autoridad o funcionario público

1. La autoridad o funcionario público que, de forma idónea para causar un perjuicio económico a la entidad pública de la que dependa, y fuera de los supuestos previstos en el artículo 390, falseare su contabilidad, los documentos que deban reflejar su situación económica o la información contenida en los mismos, será castigado con la pena de inhabilitación especial para empleo o cargo público por tiempo de uno a diez años y multa de doce a veinticuatro meses.

2. Con las mismas penas se castigará a la autoridad o funcionario público, que de forma idónea para causar un perjuicio económico a la entidad pública de la que dependa, facilite a terceros información mendaz relativa a la situación económica de la misma o alguno de los documentos o informaciones a que se refiere el apartado anterior.

3. Si se llegare a causar el perjuicio económico a la entidad, se impondrán las penas de prisión de uno a cuatro años, inhabilitación especial para empleo o cargo público por tiempo de tres a diez años y multa de doce a veinticuatro meses.”

Este artículo se enmarca en la “malversación” Capítulo VII, del Título XIX “Delitos contra la Administración pública” del Código Penal, y por lo tanto va ligado a delitos tales como la sustracción de caudales o efectos públicos (art 432); destinarlos a usos ajenos a la función pública (art 433) y dar una aplicación privada a los bienes muebles o inmuebles pertenecientes a cualquier Administración (art 434).

Este novedoso artículo tal y como ha tipificado el delito de falseamiento contable va a ser de casi imposible aplicación por los siguientes motivos:

Primero: no se identifican los elementos objetivos del falseamiento ya que pueden ir desde: dejar de registrar una operación económica (facturas pendientes de contabilizar), registrarlas de forma incorrecta (registrarlas como inversión cuando son gastos corrientes), hasta que los documentos que deban reflejar su situación económica o la información contenida en los mismos se hayan falseado( no se haya realizado con arreglo a los principios y normas contables) tampoco se concreta a que información se refiere, puede ser la información patrimonial, la financiera, de resultados, la presupuestaria, etc.;

por lo tanto se juntan muchos conceptos algunos de ellos muy ambiguos que hacen imposible considerar que está tipificado el delito.

Segundo: se limita a tipificar este delito para cuando su objetivo sea causar un perjuicio económico a la entidad pública de la que dependa; este objetivo de causar un perjuicio a la entidad se va a confundir generalmente con que se quiera beneficiar el funcionario o autoridad correspondiente con lo que está mejor tipificado en otros delitos que ya estaban y están contemplados en el código; como parece obvio si un funcionario o autoridad pública falsea la información contable o la información económica financiera y pretende perjudicar a una entidad será para beneficiarse él porque no tiene otro sentido, con lo cual estaríamos más en planteamientos de alcance o de otras malversaciones tipificadas que en perseguir la falta de transparencia de la información. Debería contemplar de forma clara tal y como hace el código en los arts. 282 bis y 290 la pretensión de producir perjuicio económico a la misma, a alguno de sus socios, o a un tercero (proveedores, ciudadanos, empleados, etc.).

Tercero: en los arts. 282 bis y 290 del código se concretan las personas responsables del delito “los administradores de hecho o de derecho” de una sociedad que como hemos señalado son los responsables de formular los folletos o las cuentas anuales, aunque de hecho ellos nunca las elaboren materialmente. Muy al contrario, en los supuestos del artículo 433 bis se señala de forma genérica a la “autoridad o funcionario público” pero no concreta cuál de ellos de los muchos que participan en su elaboración, en su control o inclusive en la formulación de los documentos contables que como hemos señalado no están claros ni siquiera en la Ley General Presupuestaria.

Por lo tanto, creo que es importante un replanteamiento absoluto de la normativa que se refiere a las responsabilidades, tanto las administrativas como las penales (dimensión informal de la contabilidad pública) con el fin de dejar claras todas estas cuestiones.

Para terminar, me gustaría recalcar que es necesario realizar un replanteamiento global del marco jurídico básico de la información económico-financiera pública en los aspectos que he intentado explicar a lo largo de mi exposición (las normas que se establezcan deben ser muy claras y sencillas). La única dificultad que se va encontrar este replanteamiento va a venir de la voluntad política de querer hacerlas y sobre todo de querer responsabilizarse de su cumplimiento.

Una vez definido este marco o realizada esa primera fase, tendríamos que desarrollar un modelo contable mucho más técnico en el que se establezcan, a partir de la información que se quiera facilitar, unas normas de presentación, elaboración y valoración de la misma; este desarrollo es muy técnico y será sin duda bastante complejo, pero mucho más fácil de desarrollar si se ha concretado la primera fase. En esta fase los expertos deberán cuidar especialmente la claridad en la información que se quiere transmitir y tendrán que distinguir en función de los destinatarios de la información dada la pluralidad de usuarios de la misma. También serán especialmente complejos los criterios de agregación o consolidación de la información con el fin de poder facilitar esta de forma completa y comparable.

El tercer aspecto, vendría dado por la voluntad de potenciar los mecanismos o procedimientos para que estas reglas se cumplan, para ello deben modificarse las normas sancionadoras por incumplimiento, tanto administrativas como penales y debe dotarse de los medios adecuados a los pilares sobre los que deben soportarse este proceso de

transparencia: el primero de ellos los órganos de la administración encargados de elaborar la información económica; en segundo lugar el órgano de control interno que se considere adecuado dentro de la propia administración pública, pero no creando nuevos y añadidos órganos de control y vigilancia; el tercero de ellos el órgano de control externo o institución que verifique esta información.

Como corolario final me gustaría decir que todo lo que se establezca en esta línea permitirá una significativa mejora de la calidad institucional de la transparencia y por lo tanto un significativo incremento de la confianza en la información económica del sector público, por parte de las instituciones nacionales, e internacionales, incluidos los llamados mercados y por supuesto y de manera fundamental por los propios ciudadanos.

Pero, sin duda, el mejor de los logros será conseguir una mejora sustancial en la gestión de los escasos recursos públicos, verdadero objetivo final tanto de la contabilidad pública como de la transparencia. Todo esto sería cuestión de un periodo de tiempo muy breve en cuanto a su desarrollo e implantación, si se tiene la voluntad política de implantarlo.

En este reto, que es absolutamente necesario abordar, tienen que participar las instituciones de control de las administraciones públicas, pero para que verdaderamente sea efectiva su aplicación los auditores privados pueden y deben tener un papel primordial colaborando y participando en su desarrollo y aplicación, mediante la externalización de muchos de los trabajos de diseño y de verificación.

Estoy seguro de que solo hace falta la voluntad política de llevarla a buen término ya que los auditores privados y los funcionarios colaborarán con la aptitud y actitud que siempre han mantenido.