



**International Accounting Standards Board, IASB (2017):** *Disclosure Initiative—Principles of Disclosure. Discussion Paper and comment letters.* Disponible en: [<https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/2019/principles-of-disclosure/dp-principles-of-disclosure/>] (acceso el 26 de agosto de 2021).

**International Accounting Standards Board, IASB (2018):** *Unusual or infrequent items. Staff Paper prepared for discussion at a public meeting of the IASB.* September. Disponible en [<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2018/september/iasb/ap21c-pfs.pdf>] (acceso el 15 de agosto de 2021).

**International Accounting Standards Board, IASB (2019):** *General Presentation and Disclosures, Exposure Draft ED/2019/7,* December. Disponible en: [<https://cdn.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/primary-financial-statements/exposure-draft/ed-general-presentation-disclosures.pdf>] (acceso del 27 de agosto de 2021).

**Parte Esteban L, Pedrosa Alberto FC (2003):** “Los resultados extraordinarios y su armonización: Análisis contable y fiscal entre España y Portugal”, *Técnica Contable LV* (655) julio-agosto: 33-51.

**Parte Esteban L, Gonzalo Angulo JA (2008):** “¿Añaden las partidas extraordinarias calidad al resultado?”. *Universia Business Review*, 2.º trimestre: 28-39.

## Felipe Herranz

Presidente del Foro AECA de Instrumentos Financieros  
Universidad Autónoma de Madrid  
Experto Contable Acreditado®

## Los juicios del Consejo de Estado sobre la reciente reforma del PGC

El Reglamento 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, dispuso, con efecto 1 de enero de 2005, que las NIIF<sup>24</sup>, una vez aprobadas por la Comisión Europea a través del proceso de *endorsement*, sean utilizadas en sus estados financieros consolidados por parte de las sociedades que a la fecha de cierre del balance sus valores -o los de una sociedad de su grupo- hubieran sido admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro. Asimismo, autorizó a los Estados miembros para “permitir” o “exigir” que las restantes sociedades elaborasen sus cuentas anuales individuales o consolidadas de conformidad con las mismas normas.

En España, a través de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, se decidió que, además del uso obligado de las NIIF-UE<sup>25</sup> en los estados financieros consolidados de las sociedades con valores cotizado, se abriese la opción para el uso de dichas normas en los estados financieros consolidados de los restantes grupos. Sin embargo, no se permite el uso de las NIIF-UE en los estados financieros individuales, para los que deben utilizarse obligatoriamente normas locales. Eso sí, la Ley establece que se produzca una actualización de las normas locales para adaptarlas a las NIIF-UE y, de esta forma, evitar demasiadas diferencias, especialmente notorias en los grupos que emiten sus estados financieros consolidados de acuerdo con las NIIF-UE.

Sin embargo, la estrategia de convergencia establecida en la Ley 16/2007, para los estados financieros individuales, se ha llevado a cabo de forma distinta por los dos principales emisores o impulsores de las normas contables españolas: el Banco de España para su Circular Contable, de aplicación para las entidades de crédito, y el ICAC para el PGC, aplicable por parte de las empresas indus-

24 Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el IASB. (International Accounting Standards Board).

25 NIIF aprobadas por la Unión Europea.

triales y comerciales. Mientras que la Circular del Banco de España sigue en su práctica totalidad la normativa NIIF-UE y lo hace en fechas coincidentes con la entrada en vigor de dichas normas, el PGC se va adaptando a dicha normativa, pero con algunas diferencias y ciertos retrasos.

Estos diferentes enfoques de convergencia con las NIIF-UE, llevados a cabo por el Banco de España y el ICAC, se reflejan de forma más acusada en relación con tres NIIF-UE que han entrado en vigor recientemente: la 9 de Instrumentos Financieros, la 15 de Ingresos Ordinarios y la 16 de Arrendamientos.

Mientras que el Banco de España ha modificado su Circular Contable para recoger en su práctica totalidad lo establecido en las mencionadas NIIF-UE y con las mismas fechas de entrada en vigor, el ICAC ha propuesto la modificación del PGC solo parcialmente y con cierto retraso en su entrada en vigor.

En efecto, en la modificación del PGC llevada a cabo a través del R.D. 1/2021, de fecha 12 de enero de 2021 (BOE 30/1/2021) puede observarse:

- Se adopta plenamente la NIIF-UE 15 de Ingresos Ordinarios, considerando la propia reforma del PGC y la resolución del ICAC de fecha 10 de febrero de 2021 (BOE 13/2/21) que desarrolla el tratamiento contable de los ingresos.
- Se adopta parcialmente la NIIF-UE 9 de Instrumentos Financieros.
- No se menciona y, por lo tanto, no se adopta la NIIF-UE 16 de Arrendamientos.

Por otro lado, el PGC de Pymes se ha mantenido inalterado en lo que respecta a las NIIF-UE mencionadas.

## Observaciones del Consejo de Estado

Como es preceptivo, el Consejo de Estado emitió, con fecha 8 de octubre de 2020, el dictamen correspondiente, sobre el proyecto de Real Decreto del 24 de junio de 2020 y su memoria explicativa.

En dicho dictamen, el Consejo de Estado resume el contenido del proyecto y su expediente, mencionando los diferentes trámites y consultas realizadas. Asimismo, analiza la habilitación legal y el rango y marco normativo y, concluye, con sus valoraciones y observaciones respecto al contenido del proyecto.

Con carácter general, el dictamen del Consejo de Estado coincide con los puntos básicos del proyecto. No obstante, pueden identificarse algunos puntos concretos en los que el Consejo de Estado difiere, en alguna medida, con el contenido del proyecto. Entre ellos, pueden destacarse:

### 1) Estrategia de la convergencia del PGC con las NIIF-UE

Destaca el Consejo de Estado que el preámbulo del proyecto indica que se enmarca en la “*estrategia de convergencia del Derecho contable español con las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE) iniciada por la Ley 16/2007, con la finalidad de que los grupos cotizados, obligados a seguir en sus cuentas consolidadas las NIIF-UE, pudieran formular las cuentas anuales individuales y consolidadas sobre la base de los mismos principios y criterios contables*”. Sin embargo, considera el Consejo que el alcance es realmente más amplio, ya que el proyecto afecta también a sociedades que no han emitido valores admitidos a cotización.

### 2) Dualidad de cuerpos normativos

Destaca el Consejo de Estado en su dictamen que “*con ocasión de la elaboración del proyecto de Real Decreto sometido a consulta, diversas asociaciones del sector financiero han sugerido que se permita a las sociedades integrantes de los grupos*

# Congresos AECA

## Máxima Calidad Científica

Tras más de 40 años de trayectoria, los Congresos AECA se han convertido por derecho propio en distintivo de calidad científica e investigadora

### Internacional

Convocatoria abierta con la participación de **investigadores de todo el mundo**



### Calidad

**Revisión anónima por pares** de las Comunicaciones recibidas

### Publicación

Acuerdos con **revistas reconocidas de Impacto Científico** para la publicación de las mejores Comunicaciones presentadas, como la REFC\*

\* Revista Española de Financiación y Contabilidad.

### Workshops

Con una selección de **Comunicaciones de Alta Calidad Científica**, debatidas por medio de la figura del *Discussant*



### Reconocimiento

Emisión de **Certificados Diferenciales de la Calidad Científica (CDCC)**

### Edición

Divulgación de los trabajos a través de una **obra digital recopilatoria**

### Difusión

**Web, app del Congreso y redes sociales**



[aeca.es](http://aeca.es)



societarios –al menos de los cotizados– formular sus cuentas anuales individuales con base en las NIIF-UE aplicables a sus cuentas consolidadas”.

A este respecto, el Consejo de Estado explica la estrategia de convergencia con las NIIF-UE (diferente para estados financieros consolidados e individuales) establecida en la Ley 16/2007, sobre la base del Libro Blanco de 2002, que ha dado origen a la actual dualidad de cuerpos normativos.

Sin embargo, el Consejo de Estado afirma: “El ICAC considera que las razones que justificaron el establecimiento de este esquema no han variado. Pero, a juicio del Consejo de Estado, el largo tiempo transcurrido desde entonces acaso justificaría un análisis más profundo –como el que se hizo al elaborar el mencionado Libro Blanco– sobre si los motivos que entonces llevaron a proponer esta solución dual siguen siendo válidos en el momento actual, o susceptibles de rectificación o matización. Se trata, en todo caso, de un análisis que excede del objeto del presente proyecto de Real Decreto, que, por su rango reglamentario, no puede alterar las decisiones que en su día fueron adoptadas por las mencionadas leyes.”

### 3) Sociedades que, sin tener la naturaleza de entidad de crédito, forman parte de un grupo encabezado por una entidad que goza de este carácter.

El dicatmen se hace eco del planteamiento realizado por el Banco de España para que estas sociedades pudieran aplicar la Circular del Banco de España (basada plenamente en las NIIF-UE) y concluye: “no parece que las alegaciones realizadas por el Banco de España –a las que se ha unido la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera– carezcan de sentido, por lo que acaso debieran volver a considerarse por el departamento ministerial proponente”.

Aparentemente, de las tres observaciones del Consejo de Estado mencionadas, únicamente la primera ha sido recogida en la redacción final del RD 1/2021. Si bien, debe señalarse que las otras dos, aunque hubiesen sido conceptualmente aceptadas, no podrían haberse incluido en el RD mencionado de carácter reglamentario, puesto que requerirían cambios legales previos.

### Opiniones del autor

El autor de este trabajo, como ya ha expresado en anteriores publicaciones que se mencionan en la bibliografía, coincide con el juicio expresado por el Consejo de Estado para que se revise la procedencia o no de continuar con la mencionada dualidad (estados financieros consolidados versus individuales) en la situación presente y, a tal efecto, aporta al debate algunos argumentos en las líneas siguientes.

Con la estrategia actual respecto a los estados financieros individuales de las sociedades no financieras, cambiar o no el PGC para adaptarlo a una NIIF-UE representa un ejercicio que requiere un “alto equilibrio”. Por un lado, todas las adaptaciones pueden verse positivas por la armonización que suponen y porque permiten que las sociedades con valores cotizados puedan utilizar las mismas normas en sus estados financieros consolidados e individuales. Por otro lado, pueden verse negativas si incorporan complejidades que pueden resultar inapropiadas para las empresas de menor tamaño que utilizan el PGC.

En efecto, el PGC es utilizado por sociedades de muy diferente tamaño. Desde sociedades cotizadas y otras grandes empresas, que pueden tener una cifra de negocio superior a los 20.000 millones de euros, hasta otras empresas que apenas superan los 8 millones de euros. Es muy difícil que un mismo cuerpo normativo pueda dar respuesta adecuada a realidades tan diferentes.

El propio preámbulo del RD 1/2021 de reforma del PGC menciona el factor dimensión cuando dice: “El criterio que ha guiado la incorporación de cambios en el Plan General de Contabilidad ha sido el mismo que se tuvo presente en la redacción del citado texto; la incorporación de los criterios internacionales en cuentas individuales en sustitución de los vigentes, también basados en la normativa internacional, solo debería aceptarse en caso de que sea evidente que el nuevo tratamiento de la NIIF-UE es más útil y adecuado para los usuarios de las cuentas anuales individuales en la toma de decisiones económicas; bien porque simplifica de manera efectiva la comprensión de los estados financieros de la empresa, bien porque los requerimientos que se incorporan guardan proporcionalidad y adecuación a la naturaleza y dimensión de las empresas a las que aplica, habida cuenta de la peculiaridad que supone el fraccionamiento del derecho contable en España por razón de los sujetos contables”.

Por lo tanto, permitir el uso de las NIIF-UE en los estados financieros individuales de las sociedades que forman parte de un grupo con valores cotizados o son de gran dimensión, sería una forma de aplicar el “criterio dimensión” mencionado en el preámbulo del RD 1/2021 y, además, “rebajar” la necesidad de reformar continuamente el PGC para no perder la repetida estrategia de convergencia.

Es cierto que existen argumentos para no llevar a cabo esta reforma. El propio Consejo de Estado los menciona reproduciendo el Libro Blanco”... los inconvenientes de esta opción eran aún mayores: así, con carácter principal, se tuvo en cuenta la circunstancia de que las reglas contables previstas en las NIIF-UE, en cuanto sirven para determinar la situación patrimonial y el resultado anual de las empresas, tendrían necesariamente implicaciones mercantiles –a efectos del ejercicio de derechos y obligaciones en el ámbito societario- y fiscales –de cara a la tributación en el Impuesto sobre Sociedades- que van más allá de las meramente contables, condicionando la capacidad de decisión del legislador español en estos ámbitos...”

Sin embargo, estos criterios, sin duda válidos cuando se formularon, han podido perder peso con el tiempo; ya que:

- La legislación fiscal y mercantil española tiene sustantividad propia y dispone de prioridad en sus respectivos campos. Cierto es que, cuando estas leyes no establecen criterios específicos en alguna materia, las normas contables pueden resultar subsidiarias, pero este inconveniente podría resolverse fácilmente por diversas vías. En realidad, ya existen diferencias importantes entre el PGC y las normas mercantiles y fiscales en importantes materias tales como: resultado distribuible, disolución obligaría de sociedades, determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades, etc.
- Es un hecho que las entidades de crédito vienen utilizando la Circular Contable del Banco de España, basada plenamente en las NIIF-UE, y no por ello están incumpliendo las normas mercantiles y fiscales españolas, aplicables a todo tipo de sociedades.

Adicionalmente, **aceptando que las sociedades con valores cotizadas y otras de gran dimensión puedan voluntariamente emitir sus estados financieros individuales con las NIIF-UE, ya no serían necesarios dos PGC, uno normal y otro para pymes. Uno solo sería suficiente y, además, podría tener la estabilidad suficiente para evitar que un número enorme de sociedades que emplean el PGC se vean obligadas a realizar cambios cada vez que el PGC se adapta a una nueva NIIF-UE.**

Un ejemplo práctico nos puede ayudar a analizar el dilema que se presenta con la estrategia de convergencia actual: la NIIF-UE 16 de Arrendamientos que, básicamente, elimina para el arrendatario la diferencia entre los arrendamientos financiero y operativo, exigiendo para ambos casos el reconocimiento inicial del activo y del pasivo correspondientes.

Es importante destacar que el dictamen del Consejo de Estado no menciona la NIF-UE 16 de Arrendamientos y es lógico que así sea; ya que, la última versión del proyecto, que fue la que se presentó al Consejo de Estado, tampoco lo hacía. Sin embargo, versiones anteriores del proyecto de modificación del PGC sí lo hacían, indicando: “A diferencia de las anteriores normas, el cambio radical que este nuevo enfoque introduce en el tratamiento contable de los contratos de arrendamiento operativo requiere un estudio más detenido que permita identificar con claridad la base conceptual que sostiene el reconocimiento de un contrato a ejecutar como un activo y, en particular, cuál es la línea divisoria entre el registro en balance de los compromisos financieros que se asumen en los contratos de arrendamiento operativo y los que pudieran incurrirse en otro tipo de contratos a ejecutar. Por ello, y por el momento, se considera oportuno no introducir cambios en el vigente tratamiento contable de los contratos de arrendamiento en las cuentas anuales individuales”.

Al desaparecer la mención a la NIIF-UE 16 en el RD 1/2021, se presenta de nuevo el dilema:

- ¿Se realizará otra reforma del PGC para incorporar la NIIF-UE 16 y, de este modo, evitar que grandes sociedades cotizadas tengan muy significativas diferencias en la normativa aplicable a sus estados financieros consolidados respecto a los individuales?
- ¿Se decidirá la no adaptación del PGC a esta importante NIIF-UE para evitar dificultades a sociedades de menor tamaño?

La NIIF-UE 16 de Arrendamientos podría ser la “piedra de toque” para repensar la estrategia de convergencia de la normativa contable española con las NIIF-UE.

## Referencias

**Cañibano L, Herranz F.** “La contabilidad en la encrucijada”. *Revista Consejeros* n.º 134. [https://aeca.es/wp-content/uploads/2014/05/consejeros59\\_en18.pdf](https://aeca.es/wp-content/uploads/2014/05/consejeros59_en18.pdf)

**Consejo de Estado.** Dictamen 8 de octubre de 2020. Expediente 363/2020 (Asuntos Económicos y Transformación digital). <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=CE-D-2020-363>

**Herranz F.** *Instrumentos Financieros. Novedades de la NIIF 9 y su efecto parcial en el PGC reformado* (RD 1/2021). [https://aeca.es/wp-content/uploads/2021/02/fherranz\\_economistas.pdf](https://aeca.es/wp-content/uploads/2021/02/fherranz_economistas.pdf)

## M.<sup>a</sup> Ángela Jiménez

Universidad de Castilla La Mancha  
Auditora de Cuentas del Registro Oficial de Auditores de Cuentas de España  
Experto Contable Acreditado por el Consejo General de Economistas de España

## Las cuestiones clave de auditoría como indicadores de la incidencia del COVID-19 en las empresas españolas

El COVID-19 se considera uno de los riesgos más relevantes de las empresas en el ejercicio económico 2020-21. La pandemia mundial, ha afectado y afecta, no solo desde la óptica de salud, sino también desde la óptica económica. La incidencia de esta situación se plasma en los informes de Auditoría del ejercicio 2020, que, en función de la legislación vigente en España, serán elaborados y presentados durante el primer semestre del año 2021. Los riesgos evaluados y derivados de esta pandemia han afectado a diversos aspectos de los Estados Financieros de las Organizaciones, como son la valoración del inmovilizado material e intangible, del Fondo de Comercio, las existencias, los activos y pasivos diferidos por el impuesto sobre sociedades, los arrendamientos, las retribuciones al personal y el principio de empresa en funcionamiento. Esta

situación ha implicado un cambio en la metodología para la realización de las auditorías, así como los informes emitidos, siendo las Cuestiones Clave de Auditoría el aspecto más relevante de los mismos.

## Incidencia del COVID-19 en la información contable

La cuantificación de los efectos COVID-19 pueden medirse bajo un alto grado de subjetividad y arbitrariedad, lo que puede llegar a modificar la imagen fiel que se persigue en la presentación de las Cuentas Anuales. Se considera que cuando los efectos COVID-19 afecten a todos los epígrafes de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, sean recogidos dentro de la misma, de manera separada y clasificados según su naturaleza, si bien, en otro caso, deben reflejarse en las notas de la Memoria. En el caso de que las partidas se incluyan en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias deben estar perfectamente identificadas en concepto y naturaleza de COVID, al objeto de facilitar la comprensión de las Cuentas Anuales por los *stakeholders*.

Las áreas más afectadas por efecto COVID son las siguientes:

- Inmovilizado. Afecta a las pruebas de deterioro, al fondo de comercio y a la amortización.
- Activos financieros. Préstamos y partidas a cobrar y otros activos financieros.
- Activos por impuesto diferido.
- Existencias, problemas de abastecimiento, ruptura del stock, caída de las exportaciones, baja rentabilidad y variación de existencias y deterioro
- Patrimonio Neto; Fondos propios, subvenciones
- Pasivos financieros y ratio de endeudamiento
- Arrendamientos
- Retribuciones al personal.

Las modificaciones presentadas en las Cuentas Anuales implican un cambio en la realización de la Auditoría de Cuentas, si bien, no disponemos de ninguna NIA-ES (Normas Internacionales de Auditoría aplicadas a España) aplicable en la situación de pandemia soportada. Por tal motivo, desde diversas corporaciones de auditores y sociedades de auditoría, se establece que los principales puntos relevantes a considerar en la auditoría de las Cuentas Anuales formuladas bajo el efecto COVID-19 pueden ser los siguientes (Trigueros, Durender y (coord), Auditoría. Incluye el nuevo Reglamento de la LAC 2021) :

- Valoración de riesgos y planificación.
- Respuesta a los riesgos.
- Evidencia de auditoría.
- Auditoría de grupos.
- Supervisión y revisión de los trabajos de auditoría.
- Cumplimientos de plazos legales y emisión de informes.

## Metodología de investigación

Para el desarrollo de la investigación se han analizado los informes de auditoría de las empresas del IBEX 35 de la Bolsa Española, del ejercicio 2020, tanto del grupo consolidados como individuales (un total de 70), centrándonos en el apartado de Cuestiones Clave de Auditoría, como aspecto relevante de los Informes, en consideración con la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas y el R.D. 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, Se han agrupado en cinco sectores:

