



INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA (I.C.J.C.E.)

General Arrando, 9. 28010 MADRID (España) • Telef. 91 446 03 54 • Fax 91 447 11 62

CIRCULAR N° E21/2009

ASUNTO: Implicaciones de auditoría de los nuevos formatos de depósito de cuentas anuales en el Registro Mercantil.

EXTENSIÓN: Miembros ejercientes del Instituto.

FECHA: 14 de mayo de 2009

El 10 de febrero de 2009 ha sido publicada en el BOE la Orden JUS/206/2009, de 28 de enero, que recoge la estructura y contenido de los documentos contables que los empresarios deben formular y presentar para su depósito en el Registro Mercantil, a fin de cumplir el requisito de publicidad obligatoria de las cuentas anuales de las sociedades. La nueva Orden obedece a la necesidad de adaptar los modelos a que han de ajustarse los documentos que los empresarios obligados a dar publicidad a sus cuentas deben presentar para su depósito en el Registro Mercantil, tomando como base los modelos definidos en la tercera parte del nuevo Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007, de 16 de noviembre) y del nuevo Plan General de Contabilidad de PYME (RD 1515/2007, de 16 de noviembre), con objeto de obtener una más fácil comprensión de su contenido y facilitar un más ágil tratamiento, almacenamiento y publicación por parte de dicho registro.

Con efectos para el ejercicio 2008 y siguientes se introduce, por vez primera, la posibilidad de presentar las cuentas anuales en formato XBRL, que es el lenguaje llamado a facilitar el intercambio de información entre empresas, reguladores y usuarios.

La Comisión Técnica y de Control de Calidad del ICJCE ha realizado un primer análisis de las posibles implicaciones que pudiera tener para el auditor la presentación telemática de las cuentas anuales en estos nuevos formatos y ha emitido la nota técnica adjunta.

Este documento se encuentra disponible en la página web del Instituto, www.icjce.es (apartado de Normativa – Guías de actuación).

Para cualquier tipo de aclaración no dudéis en dirigir vuestra consulta al Departamento Técnico, utilizando el e-mail y facilitando un número de teléfono de contacto, y se intentará daros respuesta lo antes posible.

José María López Mestres
Presidente de la Comisión Técnica y de Control de Calidad



Nota técnica sobre las implicaciones para el auditor de los nuevos formatos de depósito de cuentas en el Registro Mercantil.

Nuestra legislación mercantil establece la publicidad obligatoria de las cuentas anuales de las sociedades, lo que se regula a través del Ministerio de Justicia. Dada la entrada en vigor del nuevo PGC y los avances tecnológicos en la preparación y envío de documentos en soporte electrónico, se ha emitido la Orden [JUS/206/2009](#), de 28 de enero (BOE del 10 de febrero), que recoge la estructura y contenido de los documentos contables que los empresarios deben formular y presentar para su depósito en el Registro Mercantil, a fin de cumplir el requisito de publicidad antes mencionado.

Desde el año 2000 está habilitada, de forma voluntaria, la presentación en soporte digital de los depósitos en los registros mercantiles por dos vías:

- Aplicación gratuita de Registradores para los usuarios.
- Ficheros obtenidos de los aplicativos de software contable comercial.
- Formato oficial de los ficheros: *Instrucción 26 de Mayo de 1999 de la Dirección General de los Registros y del Notariado. BOE de 10 de Junio.*

En 2004 comienza la presentación telemática de depósitos, con firma electrónica avanzada, a través del sistema ofrecido por la web del Colegio de Registradores.

Con efectos para el ejercicio 2008 y siguientes se introduce, por vez primera, la posibilidad de presentar las cuentas anuales en formato XBRL, que es el lenguaje llamado a facilitar el intercambio de información entre empresas, reguladores y usuarios. Para ello ha sido necesario confeccionar unos diccionarios de datos (taxonomías), el principal de los cuales es el llamado PGC2007 ⁽¹⁾, que regula específicamente los datos de Balance, Pérdidas y Ganancias, Cambios en el Patrimonio Neto, Flujos de efectivo, y Memoria. La generación de los ficheros XBRL se hace de forma automática para los usuarios al presentar depósitos digitales de cuentas con el software de aplicación del Colegio de Registradores ⁽²⁾. Y es de esperar que los programas de software contable comercial sean también capaces de crear los ficheros en formato XBRL.

En el anexo se hace un resumen de la Orden Ministerial antes citada. Como puede verse, a partir de ahora los ficheros que constituyen el depósito digital son de dos tipos, obligatorios y opcionales adjuntos. Los ficheros obligatorios son dos, e incluyen información recogida en lenguaje estándar XBRL y XML.

Ficheros obligatorios:

- *Depósito.XBRL* Incluirá toda la información de las cuentas anuales en formato normalizado, y de presentación obligatoria, en lenguaje estándar XBRL. Esto incluye la Hoja de datos generales de Identificación, el Balance, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, el Estado de Flujos de Efectivo cuando sea requerido, y en su caso la Memoria.

¹ La versión final de esta taxonomía puede verse en la página web del ICAC, en la siguiente dirección: <http://www.icac.meh.es/Taxonomia/pgc2007/Taxonomia.aspx>. Puede ampliarse la información sobre la taxonomía del nuevo PGC en la dirección www.pgc2007.info.

² La herramienta de generación de los ficheros XBRL puede descargarse en la dirección siguiente: https://www.registradores.org/estaticasm/legalia/Instalar_D2_2008.exe



- *Depósito.XML* Incluirá toda aquella información no contemplada en las cuentas anuales del Plan General Contable 2007, pero de carácter obligatorio, en el formato XML. Esto es, información contenida en Instancia, Documento de información sobre acciones o participaciones propias, Declaración medioambiental; e identificación de los administradores que firman las cuentas.

Ficheros adjuntos opcionales no normalizados:

Informe de Gestión: Se trata de un documento de formato libre y de carácter obligatorio siempre que el Balance presentado sea el Normal.

Informe de Auditoría: Se trata de un documento de formato libre y de carácter obligatorio siempre que el Balance presentado sea el Normal.

Certificación SICAV: Se trata de un documento de formato libre y carácter obligatorio sólo para aquellas sociedades así establecidas por las disposiciones legales en vigor.

Anuncios de Convocatoria: Se trata de un documento de formato libre y carácter voluntario.

Otros Documentos (puede haber n): Documentos de formato libre en número máximo de 89.

Así, pues, el informe de auditoría queda encuadrado, dentro de la regulación del depósito de cuentas, como un fichero opcional no normalizado que puede presentarse en formato texto, imagen o .pdf.

En este contexto, se ha planteado si hay o no, y si las hay, cuáles son las implicaciones que para el auditor tiene el depósito de informes de auditoría junto con cuentas anuales preparadas en formato XBRL.

Hasta la publicación de esta nueva OM, la práctica común ha sido la de depositar, de manera conjunta, el informe de auditoría, las cuentas anuales originales adjuntas al informe y los modelos normalizados de depósito. Estos últimos no suelen ir firmados por los administradores (recordemos que el depósito en el Registro mercantil debe hacerse dentro de los 30 días siguientes a la fecha de aprobación de las cuentas en la Junta General). Los documentos, que se pueden descargar de la página web www.registradores.org son, pues una mezcla de formularios oficiales de depósito y de cuentas anuales originarias adjuntas al informe de auditoría.

La IFAC, en su plan estratégico 2009-11, indica que el IAASB, tras consultar con los reguladores nacionales y con grupos especializados en el lenguaje XBRL, desarrollará guías de actuación sobre el enfoque que debe seguir el auditor cuando se depositan estados financieros convertidos a formato XBRL junto con el informe de auditoría.

En la reunión del IAASB celebrada a mediados de marzo se ha debatido una propuesta de proyecto, en el que se planteaban tres vías:

- Desarrollo de una guía de actuación que trate solamente la cuestión de la relación ente el informe de auditoría y los datos en XBRL.



- Desarrollo de una nueva norma sobre servicios relacionados u otros servicios de seguridad (no auditoría).
- Desarrollo de una norma que trate del trabajo que debe realizar el auditor cuando se acompañan datos en XBRL a los estados financieros auditados, y las implicaciones que ello tiene en la auditoría.

En dicha reunión se ha aprobado un proyecto con el nombre de “Consideración de las responsabilidades del auditor respecto a la información financiera en formato XBRL depositada con los estados financieros auditados”. El calendario de reuniones previsto indica que no se podrá contar con un borrador para información pública antes de un año, a contar desde ahora.

En esta situación, mientras se regula este asunto a través de organismos internacionales como la IFAC, y considerando las peculiaridades de la legislación vigente en España, la Comisión Técnica y de Control de Calidad considera que el archivo que incluya el informe de auditoría (en formato .pdf, texto o imagen) debe incorporar necesariamente, adjunto, las cuentas anuales auditadas. Asimismo, a efectos de presentación telemática o digital se podría incorporar una reseña en el pie del informe en la que se ponga de manifiesto que para la interpretación de este documento (informe auditoría) debe tenerse en consideración las cuentas anuales auditadas, sin las que el documento en sí mismo carece de validez.



Anexo: Resumen de la OM JUS/206/2009

Modelos de Cuentas Anuales (2008) para la presentación en el Registro Mercantil.

Los modelos de cuentas anuales aprobados en la Orden JUS/206/2009, de 28 de enero (BOE del 10 de febrero), recogen la estructura y contenido de los documentos contables que los empresarios deben formular y presentar para su depósito en el Registro Mercantil y a través del que se lleva a cabo la publicidad correspondiente establecida en nuestra legislación.

Los modelos aprobados tienen una doble modalidad según se utilice:

- para su presentación el tradicional soporte en papel, o
- el más moderno, y acorde a los avances tecnológicos, soporte electrónico que, por otra parte, facilita la presentación por vía telemática.

Para facilitar que las empresas informen sobre los detalles que requiere la **memoria** de las cuentas anuales, esta Orden Ministerial **normaliza buena parte de su contenido**, con el fin de que las empresas que lo deseen puedan utilizar los cuadros normalizados que se anexan, si bien no hace obligatorio su uso en el depósito para flexibilizar en lo posible el cumplimiento legal del depósito de cuentas.

Está **pendiente la aprobación** de modelos para la presentación de las **cuentas anuales consolidadas** de los grupos que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 43 bis del Código de Comercio, opten por aplicar las normas contables del propio Código, una vez haya sido aprobado el desarrollo reglamentario de éste. Ello no obsta para la inmediata aprobación de aquéllos en que deban formularse las cuentas individuales en su triple modalidad, normal, abreviada, y pequeña y mediana empresa (modelo PYME).

Por otra parte, han de quedar exceptuados de la regla general de la obligatoriedad de los modelos aprobados aquellas entidades que de acuerdo con la normativa singular que les es aplicable deban formular sus cuentas con arreglo a modelos específicos.

Información que se debe presentar en el Registro Mercantil

Deberá presentarse en el Registro Mercantil de la provincia en la que radique su domicilio social:

- Instancia de presentación de las cuentas.
- Hoja de datos generales de identificación.
- Certificación de la aprobación de las cuentas anuales, conteniendo la aplicación de resultados.
- Las cuentas anuales: Balance, Cuenta de pérdidas y ganancias, Estado de cambios en el patrimonio neto, Estado de flujos de efectivo y Memoria.
- Informe de gestión.
- Informe de auditoría, cuando la sociedad esté obligada a auditarse o si la minoría lo solicitase.
- Certificación acreditativa de que las cuentas depositadas se corresponden con las auditadas.

Modelos de presentación de las cuentas anuales.

1. La presentación en el Registro Mercantil competente de las cuentas anuales por parte de las sociedades mercantiles y demás entidades y empresarios que conforme a las disposiciones vigentes vengán obligados a dar



publicidad a las mismas, así como las de quienes voluntariamente las presenten, deberán formularse en los modelos establecidos en el Anexo I de la presente Orden.

2. El uso del modelo de Memoria que se incluye en dicho anexo será facultativo. Los cuadros que lo componen, en los que se ha normalizado parte de su contenido, se facilitan como una ayuda para la aplicación del Plan General de Contabilidad (o, en su caso, del Plan General de Contabilidad de PYMES) por las empresas. En todo caso deberán acompañar a los cuadros normalizados el resto de la información que compone la Memoria y que no ha sido normalizado, según se indica en el anexo citado.

3. Los citados modelos no serán obligatorios para la presentación de las cuentas consolidadas ni las de aquellos empresarios que de acuerdo con la normativa específica que les es aplicable deban formular sus cuentas con arreglo a sus modelos.

4. Igualmente deberá ajustarse al modelo incluido en dicho anexo la solicitud de depósito a que se refiere el artículo 366.1.1.º del Reglamento del Registro Mercantil, y que será de obligatoria aceptación por todos los Registros, así como los demás documentos que aunque no formen parte de las cuentas han de presentarse junto con ellas y que se incluyen en él.

5. Los Registros Mercantiles están obligados a proveer a quienes se los soliciten los originales de los modelos obligatorios que se aprueban por la presente Orden. (Dichos modelos estarán igualmente disponibles en formato PDF en las páginas Web del Ministerio de Justicia, del Colegio de Registradores, del Consejo General del Notariado, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y del Banco de España).

Utilización de estos modelos

El Balance, la Cuenta de pérdidas y ganancias y los cuadros normalizados de la Memoria que se ofrecen han sido elaborados siguiendo las normas del Plan General de Contabilidad de 2007 (RD 1514/2007, de 16 de noviembre). Se ponen a su disposición **para normalizar el cumplimiento de la obligación legal de depósito de cuentas anuales en los registros mercantiles**. Adjuntas a los estados de Balance, Cuenta de pérdidas y ganancias y Estado de cambios en el patrimonio neto, se encuentran las correspondencias entre los conceptos que contienen y las cuentas del propio Plan. Delante de los cuadros que normalizan la elaboración de la Memoria se ofrecen unas normas, que deberán tenerse en cuenta en su cumplimentación. Las normas informan de la parte de la memoria que ha sido normalizada en estos modelos; las empresas deberán añadir la información no normalizada en estos modelos incorporando las páginas que consideren ofrecen la imagen fiel de la empresa, completando con ellas los cuadros normalizados.

Los cuadros relativos al Balance, a la Cuenta de pérdidas y ganancias, al Estado de cambios en el patrimonio neto y al Estado de flujos de efectivo **son de utilización obligatoria**.

Los cuadros que normalizan la contestación a los diferentes puntos de la Memoria **son de utilización potestativa**. Los cuadros normalizados de la Memoria no son de aplicación a todas las empresas y se facilitan como una ayuda para la aplicación del Plan General de Contabilidad.

Formato de los depósitos digitales

El depósito de cuentas digital contendrá todos los datos y documentos que se especifican a continuación en el presente anexo, los cuales deberán ir acompañados de la certificación acreditativa de la aprobación de las cuentas. Los datos y documentos del depósito podrán presentarse de dos formas:

- soporte digital convencional (CD o DVD) presentado físicamente en el Registro Mercantil que corresponda, ó



- telemáticamente mediante el envío de los ficheros correspondientes haciendo uso de firma electrónica reconocida.

a) Presentación física del depósito digital en el registro mercantil

La presentación se compondrá de un fichero comprimido .ZIP y de la certificación acreditativa de la aprobación de las cuentas anuales. Dicha certificación, en soporte papel, deberá tener legitimadas notarialmente las firmas de quien o quienes la expidan y especificar las menciones que exige el artículo 366.1.2º del Reglamento del Registro Mercantil y además identificará de forma inequívoca las cuentas presentadas digitalmente, conforme exige el apartado 1.3º del mismo artículo,

Esta huella digital no se incluirá en los ficheros que componen el depósito. Relacionará biunívocamente una salida impresa y firmada autógrafamente con los ficheros presentados digitalmente.

Los ficheros que constituyen el depósito digital son de dos tipos, obligatorios y opcionales adjuntos. Los ficheros obligatorios son dos, e incluyen información recogida en lenguaje estándar XBRL y XML. Tendrán como base los modelos normalizados, publicados en esta orden, de los siguientes documentos: Instancia, Hoja de datos generales de Identificación, Cuentas anuales (Balance, Cuenta de Pérdidas y Ganancias, Estado de cambios en el Patrimonio Neto, Estado de flujos de efectivo, y Memoria), Declaración medioambiental y Documento de información sobre acciones o participaciones propias.

Los ficheros opcionales adjuntos serán, a su vez, de dos tipos. Por una parte aquellos que no tienen un formato normalizado y no son obligatorios con carácter general, entre los que se cuentan los Informes de Gestión y Auditoría, la Certificación SICAV, los Anuncios de convocatoria y Otros documentos. Y por otra parte, aquellos que pese a existir modelos normalizados y ser obligatorio su contenido, el presentante ha elegido no expresar la información incluida en los mismos en lenguaje estándar XBRL ó XML. Éstos son la Memoria y el Documento de información sobre acciones y participaciones propias.

Por lo que se refiere específicamente al **informe de Auditoría**, se trata de un documento de formato libre y de carácter obligatorio siempre que el Balance presentado sea el Normal. El formato de archivo puede ser TIF o PDF.

b) Presentación telemática del depósito en el registro mercantil

Cuando la persona o personas legitimadas para certificar de la aprobación de las cuentas dispongan de firma electrónica reconocida, el fichero comprimido .ZIP antes mencionado y el fichero que contenga la certificación de aprobación de cuentas, autorizados ambos con la firma electrónica del o de los certificantes, podrán ser remitidos telemáticamente a través de la sede electrónica del Colegio de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y de Bienes Muebles al Registro Mercantil competente.

Cuando la persona o personas legitimadas para certificar la aprobación de las cuentas no dispongan de firma electrónica reconocida, dicho fichero comprimido .ZIP, que deberá haber generado previamente una huella digital de acuerdo a lo especificado en el mismo apartado, podrá ser remitido telemáticamente con la firma electrónica reconocida del presentante al Registro Mercantil competente a través de la sede electrónica del Colegio de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y de Bienes Muebles. La certificación en soporte papel acreditativa de la aprobación de las cuentas, deberá presentarse en el Registro en plazo de quince días a contar desde la remisión del fichero a que se refiere el párrafo anterior.