



Consulta Auditoría: Sobre cómo afecta al alcance del encargo de auditoría de cuentas el cambio de ubicación de la información sobre la aplicación de resultados y el periodo medio de pago a proveedores en los modelos abreviado y de Pymes, información que se incluye en la hoja de identificación de la empresa, en los términos regulados en la Orden JUS/471/2017, de 19 de mayo, por la que se aprueban los nuevos modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación.

Situación planteada

Se ha planteado consulta formulada ante este Instituto sobre cómo afecta al alcance del encargo de auditoría de cuentas el cambio de ubicación de la información sobre la aplicación de resultados y el periodo medio de pago a proveedores en los modelos abreviado y de Pymes, información que se incluye en la hoja de identificación de la empresa, en los términos regulados en la Orden JUS/471/2017, de 19 de mayo, por la que se aprueban los nuevos modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación.

En concreto, la consulta plantea si esta información (anteriormente incluida en el modelo de memoria abreviada contenida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (en adelante, PGC) y de la memoria para Pymes, contenida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre (en adelante, PGC-Pymes)) deja de estar sometida a la verificación del auditor o debe revisarse por considerarse otra información a efectos de la NIA-ES 720 revisada *“que se presenta acompañando a las cuentas anuales objeto de auditoría, siempre que dicha información consista en estados o documentos que sean requeridos por una disposición legal o reglamentaria”*.

Asimismo se plantea el tratamiento que debe dar el auditor a la omisión de esta información.

Consideraciones generales

1.- A raíz de la publicación del Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto



1159/2010, de 17 de septiembre (NOFCAC); y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, se produce una simplificación de las obligaciones contables de las pequeñas empresas que se materializa en la eliminación del estado de cambios en el patrimonio neto y en la reducción de las indicaciones a incluir en la memoria de las cuentas anuales. No obstante, en su “Disposición final tercera. Habilitación” se establece:

“Se habilita al Ministro de Justicia para que mediante Orden ministerial se pueda fijar el contenido estandarizado y separado de la información que, al margen de las cuentas anuales, deban presentar en el Registro Mercantil los empresarios obligados a depositar sus cuentas anuales, cuando por imperativo legal u otras razones idóneas de política legislativa sea obligatorio o conveniente el suministro de la información que hasta la fecha se venía exigiendo en la memoria por disposiciones mercantiles o de otra índole”.

En ejercicio de esta habilitación se publicó la Orden JUS/471/2017, de 19 de mayo, en cuya virtud, entre otras cuestiones, se modificó la hoja de la página de identificación de las empresas. Por un lado, se sustituye su denominación “Datos generales de identificación” (IDA) por la de “Datos generales de identificación e información complementaria requerida en la legislación española” a la que se le llama IDA1, y se le añade una hoja adicional (IDA2) con información sobre la propuesta de aplicación de los resultados y el período medio de pago a proveedores.

Respecto a la simplificación de la información a incluir en la memoria a la que se refiere la consulta planteada, es preciso realizar las siguientes consideraciones de índole general.

La Directiva 2013/34/UE, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento europeo y del Consejo y se derogan las directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo, ha sido redactada con la finalidad de simplificar las obligaciones contables de las pequeñas empresas.

A tal efecto, la norma comunitaria fija el contenido máximo de información que se puede requerir a una empresa pequeña, a excepción de las entidades de interés público. La incorporación a nuestra legislación de este mandato originó la modificación de los artículos 260 y 261 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010 de 2 de julio y, a la vista de los considerandos de la Directiva, no cabe duda que su desarrollo reglamentario debía realizarse de la forma que menos cargas originase a las pequeñas empresas.



Esta circunstancia trajo consigo la supresión en los modelos abreviados y Pymes de memoria de las indicaciones que excedían del contenido máximo fijado por la norma europea. El resultado final fue la aprobación de un nuevo modelo de memoria (abreviada y Pymes) con menores requerimientos.

En concreto es preciso advertir que en el ejercicio de la habilitación establecida en el artículo 261 del TRLSC, el nuevo contenido del modelo abreviado y Pymes de memoria, en principio, es el máximo de información que la empresa está obligada a facilitar, sin perjuicio de aquella que fuese preciso incluir para que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de los resultados y de la situación financiera de la empresa.

En este punto, si bien la estrategia europea no define con total claridad la interrelación entre el mandado de información máxima y el objetivo de imagen fiel que deben mostrar las cuentas anuales, tanto el artículo 4.3 de la Directiva como el artículo 34 del Código de Comercio y el propio PGC y el PGC-Pymes indican que cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la imagen fiel, se suministrarán en la memoria las informaciones complementarias precisas para alcanzar ese resultado.

Pues bien, entendida la imagen fiel como el corolario de la aplicación sistemática y regular de los principios contables, la interpretación sistemática de ambos requerimientos exige considerar que cuando la Directiva ha optado por la citada estrategia asume como premisa que en las pequeñas empresas, con carácter general, se logrará el objetivo de imagen fiel si la memoria incluye la información de máximos que se ha identificado como obligatoria, en aras de equilibrar el coste-beneficio inherente al suministro de información, pero sin que este planteamiento pueda menoscabar el objetivo último que deben cumplir las cuentas anuales.

En definitiva, en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016 ya no es obligatorio, entre otras, incluir la información sobre el plazo de pago a los proveedores exigida por la disposición adicional tercera de la Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales.

Sin embargo esta circunstancia no obsta a que existiendo previsión legal para ello deba proporcionarse a socios y a terceros la información que se elimina de la memoria, o cualesquiera otras informaciones de diferente índole, en un documento idóneo y separado de las cuentas anuales. Esta previsión es la que precisamente ha venido a cumplir la Orden JUS/471/2017, de 19 de mayo.



2.- En relación con la consulta planteada relativa *“al alcance del encargo de auditoría respecto al cambio de ubicación de la información sobre la propuesta de aplicación de resultados y el periodo medio de pago a proveedores en los modelos abreviado y de Pymes”*, hay que indicar lo siguiente:

a.- De conformidad con lo señalado en el apartado anterior y atendiendo a lo dispuesto en la citada Orden 471/2017 del Ministerio de Justicia, la información en cuestión – sobre propuesta de aplicación de resultados y periodo medio de pago- no forma parte de las cuentas anuales, sino que debe presentarse y publicarse junto a éstas en documento idóneo y separado en el Registro Mercantil, por lo que, desde la perspectiva de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, cabe considerar a dicha información como *“otra información”* que acompaña a las cuentas anuales auditadas, circunstancia que determina la actuación del auditor sobre tal información.

b.- A tal efecto, procede recordar que la NIA-ES 720 revisada *“Responsabilidades del auditor respecto a otra información”* (publicada mediante Resolución de 23 de diciembre de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) trata de las responsabilidades del auditor respecto a *“otra información”*, tanto financiera como no financiera, distinta de los estados financieros y del informe de auditoría, que se presenta incluida en el informe anual.

A tal efecto, se entiende por tal informe anual el conjunto de documentos que se presentan por los responsables de la entidad de conformidad con las disposiciones legales, reglamentarias o por la costumbre, con la finalidad de proporcionar a los diversos interesados en la entidad información relativa a su situación financiera y patrimonial, resultados, operaciones, etc. (apartado 12.a). Como ejemplos de otra información que forma parte del informe anual pueden citarse: el informe de gestión, el informe de gobierno corporativo, declaración del presidente, etc. (apartado A3), documentos que no forman parte de las cuentas anuales según el marco normativo de información financiera aplicable, pero que son exigidos por normas legales o reglamentarias, e incluso que podría incorporarse de forma voluntaria por la entidad. A este respecto, hay que señalar que la información objeto de esta consulta debe entenderse igualmente como ejemplo de *“otra información”* que acompaña a las cuentas anuales e integrante del informe anual, máxime cuando viene exigida por la citada Orden del Ministerio de Justicia y se presentará y publicará en el Registro Mercantil.

c.- A este respecto, debe advertirse que en la NIA-ES 720 revisada se ha incorporado una nota aclaratoria sobre el alcance y aplicación de dicha norma en España, que viene a delimitar el concepto de *“otra información”* a la que afecta la obligatoria aplicación de la norma. Dice lo siguiente (subrayado de la contestación):



“En relación con el alcance y aplicación de esta Norma en España debe tenerse en cuenta que afecta únicamente a “otra información” que se presenta acompañando a las cuentas anuales objeto de auditoría, siempre que dicha información consista en estados o documentos que sean requeridos por una disposición legal o reglamentaria. En particular, y sin perjuicio de lo que requieran disposiciones específicas que sean aplicables, será de aplicación al informe de gestión que acompañe a las cuentas anuales auditadas en sociedades de capital, de acuerdo con el artículo 268 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

No obstante, podrá aplicarse de forma voluntaria en aquellas situaciones excepcionales en las que exista otra información que acompañe a las cuentas anuales por necesidades de índole mercantil o financiero, tales como la concurrencia a licitaciones internacionales. En tal caso, el auditor deberá aplicar la norma en su integridad, debiendo documentar en los papeles de trabajo las razones que justifican su aplicación así como los procedimientos aplicados de conformidad con esta Norma.

En relación con el informe de gestión, deberán tenerse en consideración los requerimientos adicionales a los previstos en esta norma exigidos por el artículo 5.1.f) de la LAC, según el cual, cuando las cuentas anuales vayan acompañadas del informe de gestión, el informe de auditoría deberá incluir en todo caso una opinión sobre la concordancia o no del informe de gestión con las cuentas anuales. Asimismo, se incluirá una opinión sobre si el contenido y presentación de dicho informe de gestión es conforme con lo requerido por la normativa que resulte de aplicación, y se indicarán, en su caso, las incorrecciones materiales que se hubiesen detectado a este respecto. A efectos de dar cumplimiento a estos requerimientos se aplicarán los procedimientos previstos en esta NIA-ES que permitan, a partir del conocimiento de la entidad y su entorno y de la evidencia obtenidos durante la auditoría, emitir los pronunciamientos exigidos o previstos legalmente.

Lo dispuesto en esta norma referente a los supuestos en que la “otra información” se obtenga por el auditor con posterioridad a la fecha de emisión del informe de auditoría no resulta de aplicación en España. En los supuestos en que dicha “otra información” exigida legal o reglamentariamente no se haya obtenido a la fecha de emisión del informe de auditoría, deberá indicarse la oportuna mención a esta omisión en la sección correspondiente del informe de auditoría, sin perjuicio de los efectos que esta circunstancia pudiera tener en la opinión de auditoría de las cuentas anuales de conformidad con lo establecido en las NIA-ES.”

En relación con esta nota aclaratoria a la Norma para su aplicación en España, hay que destacar en relación con la cuestión planteada, que para que resulte de aplicación esta norma la “otra información” debe venir requerida, con carácter general, por



disposiciones legales o reglamentarias, y que ésta se obtenga por el auditor antes de la fecha de emisión del informe de auditoría.

Esto es lo que sucede con la información objeto de la consulta en lo que se refiere a la información relativa a la propuesta de aplicación del resultado, debiendo considerarse por tanto, a efectos de revisión del auditor, como “otra información” que acompaña a las cuentas anuales, y resultándole de aplicación en consecuencia lo dispuesto en la NIA-ES 720 revisada.

En este sentido, debe señalarse que la propuesta de aplicación de resultados debe formularse al mismo tiempo que las cuentas anuales de conformidad con lo exigido por el artículo 253.1 del TRLSC, que dice lo siguiente (subrayado de este escrito):

“1. Los administradores de la sociedad están obligados a formular, en el plazo máximo de tres meses contados a partir del cierre del ejercicio social, las cuentas anuales, el informe de gestión y la propuesta de aplicación del resultado, así como, en su caso, las cuentas y el informe de gestión consolidados.”

Así las cosas, el auditor dispondrá de esta información antes de la emisión de su informe de auditoría, por lo que el auditor deberá cumplir los requerimientos previstos en la NIA-ES 720 para determinar si hay una incongruencia material entre esta información y la información contenida en los estados financieros auditados.

A diferencia de lo anterior, respecto a la información relativa al periodo medio de pago a proveedores, la exigencia de que esta información acompañe a las cuentas anuales viene determinada para el momento de su presentación y publicación en el correspondiente Registro Mercantil, momento posterior al de emisión del informe de auditoría, por lo que en la mayoría de los casos no estará a disposición del auditor en el momento de emitirse el informe de auditoría, sin que esto suponga un incumplimiento por parte de la sociedad auditada. Dado que no resulta exigido por las disposiciones legales y reglamentarias que se aporte al auditor antes de la emisión de su informe, esta información estaría fuera del alcance de la NIA-ES 720.

Conclusiones

3.- De acuerdo con lo anterior, en relación con la cuestión planteada, puede concluirse que:

i) La información en cuestión, sobre aplicación de resultados y período medio de pago a proveedores, no forma parte de las cuentas anuales, si bien debe acompañar a éstas



en documento separado para su presentación y publicación en el Registro Mercantil correspondiente.

ii) Dicha información viene exigida por disposiciones legales o reglamentarias, de conformidad con lo indicado en la letra a) anterior, por lo que cabe considerarla como “otra información” que acompaña a las cuentas anuales.

iii) Por tanto, en la realización de la auditoría de las cuentas anuales de una entidad de las referidas en la consulta, en la que se deba presentar y publicar la citada “otra información”- propuesta de aplicación de resultados y periodo medio de pago a proveedores-, será de aplicación en relación con dicha información lo establecido en la NIA-ES 720 revisada respecto a la “otra información”.

Es preciso diferenciar las actuaciones del auditor según la información a que se refiere, ya que la propuesta de aplicación de resultados debe formularse al mismo tiempo que las cuentas anuales de conformidad con lo exigido por el artículo 253.1 del TRLSC, de manera que el auditor dispondrá de esta información antes de la emisión de su informe de auditoría. Respecto a esta información el auditor deberá cumplir los requerimientos previstos en la NIA-ES 720 para determinar si hay una incongruencia material entre esta información y la información contenida en los estados financieros auditados.

Respecto a la información relativa al periodo medio de pago a proveedores, según lo establecido en la nota aclaratoria sobre el alcance y aplicación de la NIA-ES 720 en España, dicha información al no ser exigida su aportación al auditor en el momento de emisión del informe de auditoría no estaría dentro del alcance de la NIA-ES 720.

4.- Conforme a lo establecido en la disposición adicional novena del Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el artículo único del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, la presente contestación tiene carácter de información, no pudiéndose entablar recurso alguno contra la misma.

Madrid, 21 de marzo de 2018



