



Nota técnica sobre la actuación del auditor ante determinadas situaciones que se producen tras el nombramiento realizado por el Registro Mercantil

Es relativamente frecuente que, ante un nombramiento efectuado por el Registro Mercantil en aplicación del art. 265 del TRLSC, que permite a los accionistas minoritarios solicitar la realización de una auditoría a entidades que no están obligadas a ello, el auditor se encuentre en determinadas situaciones que no le permitan la emisión del informe.

El artículo 361 del Reglamento del Registro Mercantil establece, al respecto, que: "*Emitido el informe, el auditor entregará el original a la sociedad auditada. Si el auditor no pudiere realizar la auditoría por causa no imputable al propio auditor, emitirá informe con opinión denegada por limitación absoluta en el alcance de sus trabajos, y entregará el original al solicitante remitiendo copia a la sociedad*".

En determinados Registros Mercantiles ha sido práctica común, en el supuesto de que no se pudiese realizar la auditoría, la exigencia de emisión de un informe de auditoría con opinión denegada por limitación absoluta al alcance, sin distinguir las situaciones particulares que no permitían la emisión de dicho informe.

Las modificaciones introducidas en la legislación de la auditoría de cuentas por el texto refundido de la LAC y su reglamento de desarrollo han permitido definir con mayor precisión conceptos como el de imposibilidad absoluta, que resulta particularmente relevante en el tipo de nombramientos de los que trata esta nota técnica. Como anexo a esta nota se incluyen los artículos más relevantes en relación con la obligación de emitir el informe y la falta de su emisión o renuncia al contrato de auditoría.

En concreto, el artículo 3.2 del TRLAC, indica que la falta de emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría sólo podrá producirse por la existencia de justa causa y en determinados supuestos como es el de imposibilidad absoluta de realizar el trabajo por circunstancias no imputables al auditor. Por otra parte, el art. 7.2 del RLAC aclara lo que se considerará "imposibilidad absoluta" indicando la falta de entrega al auditor de las cuentas anuales formuladas y otras circunstancias que impidan la realización del trabajo en sus aspectos "sustanciales", añadiendo que no se considerará imposibilidad absoluta *cuando el auditor no pueda aplicar aquellos procedimientos de auditoría que resulten necesarios para obtener evidencia de auditoría en relación con la información de las cuentas anuales, en cuyo caso el informe de auditoría se emitirá conforme a lo dispuesto en la normas de auditoría*.

En este sentido, las circunstancias más comunes que afectan al trabajo del auditor son la no obtención de respuesta por parte de la sociedad a nuestro comunicado de nombramiento, la imposibilidad de suscribir un contrato de auditoría, la no obtención de las cuentas anuales debidamente formuladas o, excepcionalmente, dificultades muy significativas para el acceso a la documentación soporte relevante para el desarrollo del trabajo de auditoría de cuentas de la entidad.

En este último supuesto excepcional, relativo a las dificultades para el acceso a la documentación soporte relevante, corresponde al auditor de cuentas evaluar, en función de las circunstancias concretas de cada trabajo, qué documentación soporte es relevante y sustancial para el desarrollo de la auditoría y decidir, en su caso, si emitir un documento justificativo de la imposibilidad de emitir el informe (para lo que pueden usarse, adaptados, los modelos incluidos como anexo), o un informe de auditoría con opinión denegada por las limitaciones al alcance muy significativas que se hayan puesto de manifiesto, siguiendo las normas técnicas sobre informes, publicadas por el ICAC mediante sendas Resoluciones de 21 de diciembre de 2010.



De acuerdo con lo anterior, se adjuntan a continuación dos modelos orientativos de comunicación al Registro Mercantil para informar sobre aquellos nombramientos efectuados por éste, en aplicación del art. 265 del TRLSC, en los que no pueda emitirse el informe de auditoría, distinguiendo que la sociedad no responda al comunicado de nombramiento del auditor o no sea posible formalizar una carta de encargo o contrato de auditoría, y la no obtención de las cuentas anuales formuladas.. Estos modelos, con pequeñas adaptaciones, pueden utilizarse también para situaciones en las que el nombramiento es ordinario.

Los modelos orientativos adjuntos se han preparado asumiendo que, tal como indica la normativa de auditoría, antes de iniciar el trabajo debe suscribirse un contrato o carta de encargo entre las partes, con independencia de que el nombramiento lo haga el Registro Mercantil.

Tal como establece el art. 3.2 del TRLAC, las comunicaciones que se efectúen deben enviarse tanto al Registro Mercantil del domicilio de la sociedad auditada como al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Por último, es importante que se documente en los papeles de trabajo las comunicaciones con el cliente, dejando constancia fehaciente de las circunstancias que conducen a las conclusiones alcanzadas en cada caso.



DOCUMENTO JUSTIFICATIVO DE LA IMPOSIBILIDAD DE EMITIR EL INFORME ENCOMENDADO POR EL REGISTRO MERCANTIL

Modelo orientativo en el supuesto de que la sociedad no responda a nuestro comunicado de nombramiento o no sea posible formalizar una carta de encargo o contrato de auditoría

Al (ICAC/Registrador del Registro Mercantil de XXXXXXXXXXXX y su Provincia):

En relación con la sociedad XYZ, S.A., les informamos de que, pese a estar nombrados como auditores de las cuentas anuales abreviadas de dicha sociedad para el ejercicio anual terminado el xx de xxx de 20xx por el Registro Mercantil de xxxxx, a petición de XXXX XXXX XXXXXXXXX, con domicilio en XXXXX C/ XXXX XXXXXX nº XXX XXXX, tras diversos requerimientos realizados por nuestra parte, a la fecha de la presente comunicación la carta de encargo no ha sido suscrita por la sociedad (explicar en detalle las circunstancias que no han posibilitado la obtención de la carta de encargo firmada, dado que el Registro Mercantil solicita que se especifiquen¹), lo que imposibilita el inicio de nuestro trabajo.

En base a lo expuesto en el/los párrafo/s anterior/es, no podemos iniciar el trabajo de auditoría, de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas ni, en consecuencia, emitir el informe de auditoría de las cuentas anuales abreviadas de (sociedad XYZ) correspondientes al ejercicio 20xx.

Esta comunicación se realiza a los efectos previstos en el artículo 3.2 del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y el artículo 7.3 del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba su Reglamento de Desarrollo.

Nombre del auditor o sociedad de auditoría

ROAC nº

Firma del auditor

Fecha

¹ La redacción debe ser lo más concisa y neutra posible, evitando los juicios de valor.



DOCUMENTO JUSTIFICATIVO DE LA IMPOSIBILIDAD DE EMITIR EL INFORME ENCOMENDADO POR EL REGISTRO MERCANTIL

Modelo orientativo en el supuesto de que la sociedad no facilite al auditor las cuentas anuales a auditar

Al (ICAC/Registrador del Registro Mercantil de XXXXXXXXXXXX y su Provincia):

En relación con la sociedad XYZ, S.A., les informamos de que, pese a estar nombrados como auditores de las cuentas anuales abreviadas de dicha sociedad para el ejercicio anual terminado el xx de xxx de 20xx por el Registro Mercantil de xxxxx, a petición de XXXX XXXX XXXXXXXXXXX, con domicilio en XXXXX C/ XXXX XXXXXX nº XXX XXXX, a fecha de hoy, no se nos han facilitado las cuentas anuales debidamente formuladas por la sociedad, ni hemos tenido respuesta a nuestros requerimientos escritos solicitando su entrega.

En consecuencia, y de acuerdo con el contenido de la normativa reguladora de auditoría de cuentas, esta situación constituye supuesto de imposibilidad absoluta para la realización del trabajo de auditoría, por lo que no podemos emitir un informe de auditoría expresando una opinión sobre las cuentas anuales abreviadas de (sociedad XYZ) correspondientes al ejercicio 20xx.

Esta comunicación se realiza a los efectos previstos en el artículo 3.2 del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y el artículo 7.3 del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba su Reglamento de Desarrollo.

Nombre del auditor o sociedad de auditoría

ROAC nº

Firma del auditor

Fecha



ANEXO NORMATIVO

Extracto del texto refundido de la LAC (RDL 1/2011, de 1 de julio):

“(.....)

3.2. El informe de auditoría deberá ser emitido por el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría de conformidad con la normativa prevista en el artículo 6 y con el contrato de auditoría suscrito entre las partes. La falta de emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, tan sólo podrá producirse por la existencia de justa causa y en aquellos supuestos en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Existencia de amenazas que pudieran comprometer de forma grave la independencia u objetividad del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, de acuerdo con lo dispuesto en la Sección I del Capítulo III.
- b) Imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor de cuentas o sociedad de auditoría por circunstancias no imputables a éstos.

En los anteriores supuestos, cuando se trate de auditorías obligatorias, deberá informarse razonadamente, tanto al Registro Mercantil correspondiente al domicilio social de la sociedad auditada, como al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de las circunstancias determinantes de la falta de emisión del informe o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, en la forma y plazos que se determine reglamentariamente.

.....

3.4. En ningún caso el informe de auditoría de cuentas anuales podrá ser publicado parcialmente o en extracto, ni de forma separada a las cuentas anuales auditadas.

Cuando el informe sea público podrá hacerse mención a su existencia, en cuyo caso, deberá hacerse referencia al tipo de opinión emitida.

3.5. El informe de auditoría de cuentas anuales deberá ir acompañado de la totalidad de documentos que componen las cuentas objeto de auditoría y, en su caso, del informe de gestión.

(.....)”

4. “Las entidades auditadas estarán obligadas a facilitar cuanta información fuera necesaria para realizar los trabajos de auditoría de cuentas; asimismo, quien o quienes realicen dichos trabajos estarán obligados a requerir cuanta información precisen para la emisión del informe de auditoría de cuentas”.

Reglamento de desarrollo del TRLAC (RD 1517/2011, de 31 de octubre):

Artículo 7. Obligación de emitir el informe y la falta de su emisión o renuncia al contrato de auditoría.

“1. El informe de auditoría deberá ser emitido por el auditor de cuentas de conformidad con lo establecido en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas y en el contrato de auditoría suscrito a tal efecto.

La emisión del informe y su entrega a la entidad auditada deberán realizarse en las fechas previstas contractualmente, de forma que pueda cumplir con la finalidad para la que fue contratada la auditoría de cuentas. A estos efectos, se entenderá que el informe de auditoría cumple con la finalidad para la que fue contratada la auditoría de cuentas cuando contenga una opinión técnica de las previstas en el artículo 6 de modo que pueda ser conocida y valorada por la entidad auditada y por los terceros que puedan relacionarse con ésta, a la vez que permita cumplir con los requerimientos legales y estatutarios exigidos a la entidad auditada a este respecto.

No obstante lo anterior, si en el transcurso del trabajo el auditor detectase la existencia de circunstancias, no imputables al mismo, que pudieran afectar a la fecha de emisión del informe inicialmente prevista, el auditor de cuentas detallará en un escrito, que deberá ser remitido a quien realizó el encargo de auditoría, las circunstancias y sus posibles efectos en la emisión del informe de auditoría. Dicho escrito deberá documentarse en los papeles de trabajo.

2. De conformidad con lo previsto en el artículo 3.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de cuentas, la falta de emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, tan sólo podrá producirse por la existencia de justa causa y en aquellos supuestos en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:



a) Existencia de amenazas que pudieran comprometer de forma grave la independencia u objetividad del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, de acuerdo con lo dispuesto en la Sección I del Capítulo III de este Reglamento.

b) Imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor de cuentas o sociedad de auditoría por circunstancias no imputables a éstos.

A estos efectos, se considerará que existe imposibilidad absoluta para la realización del trabajo de auditoría:

1.º Cuando la entidad no haga entrega al auditor de cuentas de las cuentas anuales formuladas, objeto de examen, previo requerimiento escrito efectuado a tal efecto. En todo caso, se entenderá que no se ha producido tal entrega cuando haya transcurrido más de un año desde la fecha de referencia de las citadas cuentas anuales.

2.º Cuando, excepcionalmente, otras circunstancias no imputables al auditor de cuentas, y distintas de las de carácter técnico, impidan la realización del trabajo de auditoría en sus aspectos sustanciales. En particular y a estos efectos, no se considerará que existe imposibilidad absoluta en la realización del trabajo de auditoría cuando el auditor de cuentas no pueda aplicar aquellos procedimientos de auditoría que resulten necesarios para obtener evidencia de auditoría en relación con la información de las cuentas anuales, en cuyo caso el informe de auditoría se emitirá conforme a lo dispuesto en las normas de auditoría.

3. En los supuestos a que se refiere el apartado anterior, el auditor de cuentas detallará en un escrito todas las circunstancias determinantes de la falta de emisión del informe o la renuncia al contrato de auditoría. Este escrito deberá ser remitido a la entidad auditada, en un plazo no superior a quince días hábiles desde la fecha en que el auditor tuviera constancia de la circunstancia referida, y siempre con anterioridad a la fecha en la que el informe de auditoría debiera emitirse para cumplir con la finalidad para la que fue contratado, sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la continuidad del contrato de auditoría.

Adicionalmente, cuando la auditoría sea obligatoria, dicha comunicación deberá ser remitida, en el plazo indicado en el párrafo anterior, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y al Registro Mercantil del domicilio social correspondiente a la entidad auditada.

4. Una vez realizadas las actuaciones referidas en este artículo, en dichos supuestos podrán entenderse finalizadas las obligaciones del auditor en cuanto al trabajo de auditoría a realizar sobre las cuentas anuales del ejercicio respecto al cual han concurrido las circunstancias contempladas en el apartado 2 de este artículo”.

Artículo 56. Deber de requerir y suministrar información.

“Las entidades auditadas estarán obligadas a facilitar cuanta información fuera necesaria para realizar los trabajos de auditoría de cuentas; asimismo, quien o quienes realicen dichos trabajos de auditoría estarán obligados a requerir cuanta información precisen para la emisión del informe de auditoría.

En los casos en que los auditores de cuentas o sociedades de auditoría no hubieran podido obtener la información requerida y dicha información fuese relevante para el desarrollo del trabajo de auditoría de cuentas y para la emisión del informe, deberán dejar constancia documental del requerimiento de información realizado en sus papeles de trabajo, así como, en su caso, de las respuestas de la entidad auditada a dicho requerimiento”.

Reglamento del Registro Mercantil (RD 1784/1996, de 19 de julio):

Artículo 359. *Nombramiento de auditores de sociedades no obligadas a verificación.*

1. Los socios de sociedad anónima, de responsabilidad limitada o de sociedad comanditaria por acciones no obligadas a la verificación de las cuentas anuales y del informe de gestión podrán solicitar del Registrador Mercantil del domicilio social el nombramiento de uno o varios auditores de cuentas, con cargo a la sociedad, cuando concurran las siguientes circunstancias:

1. Que el solicitante o los solicitantes representen, al menos, el 5 por 100 del capital social.
2. Que no hayan transcurrido tres meses desde la fecha de cierre del ejercicio a auditar.



2. Al nombramiento de auditores contemplado en este artículo será de aplicación lo dispuesto en los artículos 354, 355, 356 y 358.

Artículo 360. *Período de nombramiento.*

La auditoría a realizar por el auditor de cuentas nombrado por el Registrador Mercantil se limitará a las cuentas anuales y al informe de gestión correspondientes al último ejercicio.

Artículo 361. *Emisión del informe.*

Emitido el informe, el auditor entregará el original a la sociedad auditada. Si el auditor no pudiese realizar la auditoría por causas no imputables al propio auditor, emitirá informe con opinión denegada por limitación absoluta en el alcance de sus trabajos y entregará el original al solicitante remitiendo copia a la sociedad. En ambos casos comunicará tal entrega al Registrador Mercantil que lo hubiere nombrado, quien lo hará constar en el expediente, que cerrará en ese momento mediante la correspondiente diligencia. Esta circunstancia se consignará asimismo al margen del asiento de nombramiento.

Artículo 362. *Retribución.*

1. Al efectuar el nombramiento, el Registrador fijará la retribución a percibir por los auditores para todo el período que deban desempeñar el cargo o, al menos, los criterios para su cálculo.

2. La retribución del auditor habrá de ajustarse a las reglas y principios que se establezcan en las Normas Técnicas de Auditoría y, en su caso, a las normas que a tal efecto se dicten por parte del Ministerio de Justicia.