

BOICAC N° 118/2019 Consulta 2 (Publicada en la página web del ICAC el 4 de junio de 2019)

Sobre la actuación del auditor de cuentas y la emisión de su informe de auditoría en relación con el informe de gestión en los supuestos en que éste no es obligatorio para la entidad en la formulación de sus cuentas anuales, al presentarse el balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados, pero que acompaña a éstas de forma voluntaria.

Situación planteada:

Se ha recibido consulta referente a la actuación a seguir por el auditor de cuentas en la auditoría de las cuentas anuales de una entidad (sociedad de capital en este caso) y en la emisión del informe de auditoría correspondiente, en el supuesto de que la entidad, sin tener la obligación de elaborar el informe de gestión, al cumplir los requisitos previstos en el artículo 262.3 del texto refundido de la ley de sociedades de capital (TRLSC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, -formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados-, sin embargo elabora y presenta dicho informe de gestión acompañando a las cuentas anuales de forma voluntaria.

Las dudas se refieren a si en estos supuestos, a tenor de lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría (NIA-ES 720- revisada) "Responsabilidades del auditor con respecto a otra información", podría entenderse excluido el informe de gestión de la revisión por el auditor al considerarse información no exigida legal o reglamentariamente, o, por el contrario, el auditor debe revisar dicho informe de gestión con el alcance dispuesto en el artículo 5.1.f) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC, en adelante), de igual forma que si la entidad tuviese obligación legal de elaborar y presentar el informe de gestión.

La misma duda se plantea en relación con las entidades que no sean sociedades de capital.

Consideraciones generales:

1.- En primer lugar, desde el ámbito de la normativa reguladora de las sociedades mercantiles (TRLSC), en relación con la obligación de elaborar, presentar, verificar y depositar en el Registro Mercantil el informe de gestión por parte de las sociedades mercantiles, debe tenerse en cuenta lo establecido a este respecto en los artículos 253, 262, 263, 268 y 279 del citado TRLSC, que a continuación de forma resumida se reseñan:

"Artículo 253. Formulación.

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, que incluirá, cuando proceda, el estado de información no financiera, y la propuesta de aplicación del resultado, así como, en su caso, las cuentas y el informe de gestión consolidados.

2. Las cuentas anuales y el informe de gestión, incluido cuando proceda, el estado de información no financiera, deberán ser firmados por todos los administradores. Si faltare la firma de alguno de ellos se señalará en cada uno de los documentos en que falte, con expresa indicación de la causa.

Artículo 262. Contenido del informe de gestión.

3. Las sociedades que formulen balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados no estarán obligadas a elaborar el informe de gestión. En ese caso, si la sociedad hubiera adquirido acciones propias o de su sociedad dominante, deberá incluir en la memoria, como mínimo, las menciones exigidas por la letra d) del artículo 148.

Artículo 263. Auditor de cuentas.

1. Las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión deberán ser revisados por auditor de cuentas.

Artículo 268. Objeto de la auditoria.

El auditor de cuentas comprobará si las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, así como, en su caso, la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales del ejercicio.

Artículo 279. Depósito de las cuentas.

1. Dentro del mes siguiente a la aprobación de las cuentas anuales, los administradores de la sociedad presentarán, para su depósito en el Registro Mercantil del domicilio social, certificación de los acuerdos de la junta de socios de aprobación de dichas cuentas, debidamente firmadas, y de aplicación del resultado, así como, en su caso, de las cuentas consolidadas, a la que se adjuntará un ejemplar de cada una de ellas. Los administradores presentarán también el informe de gestión, que incluirá, cuando proceda, el estado de información no financiera, y el informe del auditor, cuando la sociedad esté obligada a auditoría por una disposición legal o esta se hubiera acordado a petición de la minoría o de forma voluntaria y se hubiese inscrito el nombramiento de auditor en el Registro Mercantil.

2. Si alguno o varios de los documentos que integran las cuentas anuales se hubieran formulado en forma abreviada, se hará constar así en la certificación, con expresión de la causa.”

De la redacción de dichos artículos puede deducirse que las sociedades están obligadas a formular el informe de gestión, salvo en los casos previstos en el



artículo 262.3 del TRLSC, en los que no existirá tal obligación. Asimismo, de acuerdo con lo establecido en los artículos 263 y 268 del TRLSC, el auditor debe verificar las cuentas anuales y, "en su caso", el informe de gestión. Sin embargo, la expresión "en su caso" puede referirse tanto a "cuando exista obligación legal" como a "cuando acompañe a las cuentas anuales", por lo que la duda a este respecto no se aclara desde la normativa de sociedades de capital.

2.- Desde la normativa de auditoría de cuentas, la LAC, en sus artículos 4.1, modalidades de auditoría de cuentas, y 5.1.f), sobre el contenido mínimo del informe de auditoría de cuentas anuales, establece:

"4.1.- La auditoría de las cuentas anuales, que consistirá en verificar dichas cuentas a efectos de dictaminar si expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.

Asimismo, comprenderá la verificación del informe de gestión que, en su caso, acompañe a las cuentas anuales, a fin de dictaminar sobre su concordancia con dichas cuentas anuales y si su contenido es conforme con lo establecido en la normativa de aplicación."

*"5.1.f) Una opinión sobre la concordancia o no del informe de gestión con las cuentas correspondientes al mismo ejercicio, **en el caso de que el citado informe de gestión acompañe a 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."*

De la redacción de dichos artículos, conforme a su literal, se deduce que cuando el informe de gestión **acompañe** (ya sea por obligación legal o de forma voluntaria, la ley no distingue) a las cuentas anuales debe procederse a la verificación y opinión prevista en los citados artículos.

En este mismo sentido, con mayor claridad aún, el Reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre (RAC), en su artículo 4.2 establece lo siguiente:

"Artículo 4. Definición de auditoría de cuentas anuales.

1. (...)

2. Adicionalmente, cuando la entidad auditada viniera obligada a emitir el informe de gestión, o lo hubiera emitido voluntariamente, los auditores de cuentas verificarán la concordancia de los datos contenidos en el mismo con los de las cuentas anuales examinadas."

El literal de este artículo del RAC no ofrece dudas al respecto, textualmente establece que el informe de gestión debe verificarse en todo caso, siempre y cuando acompañe a las cuentas anuales e independientemente de si éste se ha emitido por obligación legal o de forma voluntaria. Debe tenerse en cuenta que este artículo del RAC desarrolla lo dispuesto en el artículo 3.1.d) del texto refundido de



la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, que tiene una redacción similar, respecto de la verificación del informe de gestión por el auditor, a la de los artículos 4.1 y 5.1.f) de la LAC antes reseñados, por lo que no parecen existir dudas respecto de su vigencia, al no contradecir ni estar derogado por la LAC.

3.- Por su parte, la nota aclaratoria de la Norma Técnica de Auditoría NIA-ES 720 revisada, cuyo contenido parece suscitar las dudas que se plantean, en su primer párrafo delimita el ámbito de aplicación de dicha norma, de la siguiente forma:

"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."

La duda planteada se refiere a que si el informe de gestión se considera como "otra información" no exigida legal o reglamentariamente, al no venir requerido por la normativa de sociedades mercantiles, podría entenderse que quedaría fuera del ámbito de aplicación de lo dispuesto en esta Norma Técnica de Auditoría, y por tanto no exigirse su verificación por el auditor de cuentas.

A este respecto, debe tenerse en cuenta, por una parte, el principio de jerarquía normativa, según el cual lo previsto en la LAC y RAC, indicado en el apartado 2 anterior, no puede contradecirse por una norma técnica de auditoría, norma de rango inferior. Y por otra parte, la propia literalidad del párrafo de la Norma Técnica de Auditoría en cuestión que, al referirse al informe de gestión, establece un tratamiento particular para este, en el sentido de: *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".* Es decir, cuando el informe de gestión acompañe a las cuentas anuales (independientemente de si es por obligación legal o voluntariamente, no se distingue tampoco en esta norma), estará dentro del ámbito de aplicación de esta Norma Técnica, con las particularidades que luego se indican en la citada Norma sobre dicho informe. Por tanto, al informe de gestión no le afecta lo señalado en la norma sobre que su aplicación estará condicionada a que la "otra información" sea exigida por una norma legal o reglamentaria, entre otros motivos porque la verificación -y con el alcance que se determina- del informe de gestión por el auditor de cuentas (que se sustancia en la aplicación de la Norma Técnica de Auditoría) viene requerida legal y reglamentariamente por la LAC y RAC.

4.- Y lo anteriormente señalado para sociedades de capital, resulta aplicable de la misma forma en la auditoría de las cuentas anuales de entidades con naturaleza jurídica diferente a éstas, puesto que la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas aplicable en todo caso no distingue a este respecto: siempre



que las cuentas anuales vayan acompañadas del informe de gestión (sea por obligación legal o voluntariamente) el auditor de cuentas deberá realizar las actuaciones exigidas en el artículo 5.1.f) de la LAC.

Conclusión

5.- En relación con la cuestión planteada y atendiendo a las consideraciones antes señaladas, este Instituto entiende que, cuando las cuentas anuales vayan acompañadas del informe de gestión, e independientemente de que éste se haya presentado por obligación legal o de forma voluntaria, el auditor de dichas cuentas en todo caso deberá verificar el informe de gestión y emitir la opinión correspondiente de acuerdo con lo exigido por los artículos 4.1 y 5.1.f) de la LAC, a cuyo fin deberá aplicar la Norma Técnica de Auditoría (NIA-ES 720 revisada) "Responsabilidades del auditor con respecto a otra información".

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