

Consulta 5

En relación con la obligatoriedad o no de emisión de informe de auditoría por el auditor nombrado por el Registrador Mercantil al cual no se le facilitan las cuentas anuales por la empresa respecto de la cual se solicita auditoría.

Respuesta

Primero.- Resultan de aplicación al nombramiento de auditor por el Registrador Mercantil del domicilio social de la empresa los artículos 205.2 del T.R. de la Ley de Sociedades Anónimas, y los artículos 350 y siguientes del Reglamento del Registro Mercantil aprobado por Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio.

El artículo 361 del citado Reglamento establece, que *"Emitido el informe, el auditor entregará el original a la sociedad auditada. Si el auditor no pudiese 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"*.

Segundo.- La normativa citada debe interpretarse en correlación con lo dispuesto en la Ley de Auditoría y las Normas Técnicas de Auditoría. De este modo, el artículo 1 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas define por auditoría de cuentas *"la actividad consistente en la revisión y verificación de documentos contables siempre que aquélla tenga por objeto la emisión de un informe que pueda tener efectos frente a terceros"*. El artículo 2 de la citada Ley establece el contenido mínimo del informe de auditoría, precisando en su punto 1.c) la necesidad de identificación de los documentos objeto de examen que se incorporan al informe, y su apartado 3 que *"cuando no se emita opinión técnica deberán exponerse las razones justificativas de esta abstención, aportando a tal fin cuantos detalles e información complementaria sean necesarios"*. El artículo 6.a) de la referida Ley establece que *"el informe de auditoría de cuentas cuando sea público acompañará íntegramente las cuentas anuales"*, imponiendo con tal fin el artículo 3 de la Ley la obligación de las empresas o entidades auditadas de *"facilitar cuanta información fuese necesaria para realizar los trabajos de auditoría de cuentas"*.

Tal y como ha manifestado este Organismo en la consulta nº 5 del BOICAC nº 6, la negativa de la sociedad a facilitar la documentación necesaria para la realización de los trabajos, implica una limitación absoluta en el alcance de los trabajos, de acuerdo con lo dispuesto en el punto 3.7 de las Normas Técnicas de Auditoría, y deberá emitir un informe con opinión denegada, tal como prevé el punto 3.6 de las citadas Normas Técnicas de Auditoría.

Debe distinguirse el supuesto de emisión de informe denegado por limitación absoluta al alcance de los trabajos, que se produce en los supuestos en que no se facilita la documentación necesaria para realizar la auditoría, de aquél otro en que ni siquiera se facilitan las cuentas anuales, en cuyo caso no cabe emisión de informe alguno de auditoría por no darse la base para iniciarse ni siquiera la labor que se le ha encomendado al auditor designado, dándose el contrasentido en caso contrario de la existencia de una obligación de informar, no ya sobre la falta de suficientes elementos de juicio para ello, en cuyo caso existe algún elemento que permite sustentar tal aseveración, sino sobre la inexistencia de objeto sobre el que informar. Debe valorarse adecuadamente lo dispuesto en el artículo 361 del Reglamento del Registro Mercantil en el sentido de que viene referido al supuesto en el que al auditor no se le facilita documentación necesaria para la realización de su labor, más no al supuesto en el que ni siquiera se entregan las cuentas anuales, supuesto que daría lugar a la apertura del Registro Mercantil a las cuentas anuales de la sociedad que se negó a facilitárselas al auditor, mediante la existencia de un "informe" en el que precisamente se dice que no se informa, lo cual obviamente no puede ser el fin querido por la ley al exigir la incorporación a las cuentas anuales, para su depósito en el Registro, del informe de auditoría.

A lo expuesto debe añadirse que la Norma Técnica 3.8.2 publicada por Resolución del I.C.A.C. de 19 de enero de 1991 señala que *"... El auditor no deberá emitir su informe, ni autorizar a la entidad a que lo publique, si no va acompañado de la totalidad de las cuentas anuales y desgloses que requiere el objetivo de imagen fiel"*, extremo éste que abunda en la "conditio sine qua non" en que se convierten las cuentas anuales para la emisión de un informe de auditoría, sea cual fuese el contenido o pronunciamiento de éste acerca de las mismas. Igualmente, y conforme a la Norma Técnica 3.9.1, el modelo normalizado de informe no podría ser de aplicación precisamente por no haberse podido auditar las cuentas anuales de la sociedad. Negada su entrega al auditor, éste no podrá emitir informe de auditoría,

de acuerdo con lo señalado en los ya referidos artículos 1 y 2 de la Ley de Auditoría de cuentas, debiendo manifestar tal circunstancia al Registrador Mercantil, y sin que tal comunicación pueda considerarse como informe de auditoría en aplicación de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, y en consecuencia no se puede realizar la emisión de ningún informe de auditoría a los efectos de lo prevenido en el artículo 361 del Reglamento del Registro Mercantil.