

BOICAC N° 89/2012 CONSULTA 1

Sobre la actuación del auditor de cuentas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7 del Reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (RAC), aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, en el supuesto siguiente:

- El ejercicio económico de la entidad a auditar es el año natural.
- No se formulan las cuentas anuales por la entidad ni a la fecha legal de formulación (31 de marzo del año siguiente) ni a la de convocatoria de la Junta General Ordinaria de socios (junio).
- Ante la falta de formulación de las cuentas anuales el auditor de cuentas nombrado se plantea la duda de si se dan las circunstancias suficientes para presentar la renuncia a continuar el encargo.

RESPUESTA

1.- En primer lugar, debe tenerse en cuenta que dada la relevancia pública o fin de interés público que reviste la actividad de auditoría de cuentas, así como la obligación legal de realizar un trabajo de auditoría encomendado y aceptado por un auditor de cuentas, la normativa reguladora de auditoría de cuentas establece los criterios y procedimientos pertinentes para salvaguardar la consecución del fin perseguido, que no es otro que la emisión de un informe de auditoría con una opinión técnica sobre la fiabilidad de la información contenida en los estados financieros auditados, de modo que no se vea menoscabada dicha finalidad por circunstancias ajenas al auditor que impidan a éste cumplir con las obligaciones impuestas por aquella normativa. Por ello, el auditor debe seguir con prudencia las líneas de actuación contempladas en la normativa de auditoría de cuentas en relación con la contratación y desarrollo de cualquier trabajo de auditoría de cuentas, de modo que ponga la diligencia que sea precisa para alcanzar el fin señalado.

2.- La materia objeto de consulta se encuentra regulada fundamentalmente en el artículo 7 del Reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (RAC), aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, que, bajo la rúbrica "Obligación de emitir el informe y la falta de su emisión o renuncia al contrato de auditoría", desarrolla lo dispuesto en el artículo 3.2 del referido texto refundido. El citado artículo reglamentario establece lo siguiente:

"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 .:

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.”

3.- En relación con la situación planteada y conforme a lo previsto en el artículo 7 del RAC, se pone de manifiesto lo siguiente:

3.1. El citado artículo 7.1 establece que el auditor debe emitir su informe y entregarlo a la entidad auditada en las fechas previstas contractualmente para que pueda cumplir con su finalidad. Asimismo, dicho apartado prevé que cuando en el transcurso de la realización del trabajo de auditoría concurren circunstancias ajenas al auditor que pudieran retrasar la emisión del informe de auditoría respecto de la fecha inicialmente prevista, como consecuencia, por ejemplo, de un retraso en la entrega de las cuentas anuales formuladas por los administradores, el auditor de cuentas en estos casos deberá detallar en un escrito las circunstancias y sus posibles efectos en la emisión del informe de auditoría, que deberá remitir a quien realizó el encargo de auditoría y documentar en los papeles de trabajo.

Es decir, el auditor de cuentas en este supuesto, en primer lugar y ante el retraso en la formulación de las cuentas anuales, debe realizar las actuaciones previstas en dicho artículo: remisión del escrito a quien realizó el encargo de auditoría en los términos establecidos en el citado artículo y su documentación correspondiente en los papeles de trabajo. A tal efecto, debe recordarse lo establecido en los artículos 4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC) y 56 del RAC referente a la obligación de requerir la información precisa para la realización del trabajo de auditoría, así como, en los casos en que no hubieran podido obtener la información requerida, la de dejar constancia documental del requerimiento realizado y, en su caso, de las respuestas recibidas.

3.2. En cuanto a la cuestión relativa a si se dan las circunstancias suficientes para presentar la renuncia al encargo, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el citado artículo 7.2, en el que se establece que la falta de emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato tan sólo podrá producirse por la existencia de justa causa y en aquellos supuestos en los que concurran las circunstancias previstas a este respecto en dicha norma (artículo 7.2.a y b).

Por lo que respecta a la “*existencia de justa causa*” para renunciar, rescindir o revocar un nombramiento de auditor, hay que advertir que ésta no es una cuestión que esté definida y delimitada con precisión en la normativa de auditoría de cuentas, excepto en lo referente a las divergencias de opinión sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría, que no tendrán tal consideración de justa causa (art. 19.1 del TRLAC), por lo que en cada caso deberá determinarse si se produce o no tal situación conforme a las circunstancias que

concurran en el mismo; y en el supuesto de que existan discrepancias entre las partes éstas deberán dirimirse en la instancia judicial o ante el Registro Mercantil pertinentes.

3.4. En relación con la renuncia al contrato en el caso planteado, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 7. 2.b) del TRLAC, según el cual podría no emitirse el informe o renunciar al contrato de auditoría con motivo de la imposibilidad absoluta de realizar el trabajo de auditoría encomendado al auditor por circunstancias no imputables a éste, como consecuencia de no haberse entregado al auditor por parte de la entidad las cuentas anuales formuladas objeto de examen, previo requerimiento escrito efectuado a estos efectos.

Es decir, en este tipo de supuestos para entender que se produce tal circunstancia el auditor debe, al menos, haber requerido por escrito las cuentas anuales y la entidad haber negado su entrega o no haber atendido a dicho requerimiento, y dejar constancia documental de tales hechos en sus papeles de trabajo. No obstante, podrá entenderse que tal circunstancia concurre, en todo caso, cuando haya transcurrido más de un año desde la fecha de cierre de las cuentas anuales sin que éstas se hayan entregado al auditor.

Esta última circunstancia a que se refiere el mencionado artículo 7.2.b, parece deducirse que no concurre, en principio, en el caso planteado, dado que, al menos, no ha transcurrido un año desde la fecha de cierre o referencia de las cuentas anuales, salvo que con anterioridad a dicha fecha se haya obtenido evidencia suficiente y fehaciente, así como documentada respecto de la imposibilidad absoluta de realizar el trabajo de auditoría por motivos no imputables al auditor, como anteriormente se ha indicado.

3.5. No obstante lo anterior, y para el caso de que concurriesen las circunstancias previstas en la normativa citada para renunciar al contrato de auditoría, el artículo 7.3 del Reglamento establece las actuaciones que debe seguir el auditor para no emitir el informe de auditoría o para renunciar al encargo por parte del auditor. En resumen, dichas actuaciones consisten en detallar en un escrito todas las circunstancias causantes de tal situación y la obligación de remitirlo a la entidad auditada en un plazo no superior a 15 días desde que se tenga constancia de la circunstancia referida y siempre con anterioridad a la fecha en la que el informe de auditoría debiera emitirse para cumplir su finalidad, conforme a lo establecido a este respecto en el artículo 7.1 del RAC, y, en todo caso, cuando haya transcurrido más de un año desde la fecha de cierre de las cuentas anuales a auditar sin que éstas le hayan sido entregadas al auditor.

Adicionalmente, dicha comunicación deberá ser remitida al Registro Mercantil correspondiente y a este Instituto cuando la auditoría sea obligatoria.