



## **CONSULTA 1**

**Sobre la actuación que deben seguir los auditores ante supuestos en los que la normativa les faculta para no emitir el informe de auditoría y/o renunciar al contrato de auditoría y, en particular, sobre la emisión del informe de auditoría “*por limitación absoluta en el alcance cuando no pudiese realizar el trabajo*” a que se refiere el artículo 361 del Reglamento del Registro Mercantil cuando no pudiese realizar la auditoría por causas no imputables al propio auditor.**

## **RESPUESTA**

A este respecto debe indicarse lo siguiente:

1.- La finalidad de someter a auditoría unas cuentas anuales reside en la de emitir un informe de auditoría en el que se refleje una opinión sobre la fiabilidad de la información que se audita, siendo así que se refuerza su debida observancia tipificando su incumplimiento como infracción grave en el artículo 34.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, (TRLAC). Al objeto de preservar dicha finalidad en la normativa reguladora de la actividad de cuentas se precisa un marco concreto de actuación que debe seguir el auditor en aquellos casos en los que pueden no emitir el informe.

En el contexto de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, conviene diferenciar los casos en los que se emite un informe de auditoría con opinión denegada, de conformidad con lo dispuesto en las Normas Técnicas de Auditoría (NTA), publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de los supuestos previstos en el artículo 3.2 del TRLAC, sobre la posibilidad de no emisión del informe de auditoría o de renuncia a continuar con el contrato de auditoría.

Las citadas Normas desarrollan los aspectos relacionados con la emisión y presentación del informe en el que debe recogerse una opinión técnica. Esta opinión se define en el apartado 3.1.2. Segunda, párrafo 2º, en los siguientes términos:

*“Se entiende por opinión técnica sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto, la que se deduce de una planificación y ejecución de los trabajos*



*de auditoría dirigida a formarse y soportar una opinión sobre todos aquellos aspectos de las cuentas anuales que afectan significativamente a la imagen fiel que las mismas deben presentar y no sobre todos y cada uno de los conceptos o partidas de las cuentas anuales individualmente considerados, dado que ello requeriría un alcance del trabajo sustancialmente mayor que no es el objeto de una auditoría de cuentas anuales”.*

De acuerdo con dichas NTA, **la opinión denegada** deberá utilizarse por el auditor en los casos en los que éste no ha podido obtener la evidencia necesaria para formarse una opinión sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto, ya sea por la existencia de limitaciones al alcance de importancia y magnitud muy significativas o en casos extremos de múltiples incertidumbres cuyo efecto conjunto sobre las cuentas anuales pueda ser muy significativo. Así lo exigen las citadas Normas en los siguientes apartados 3.3.12 a 3.3.15, bajo el epígrafe de “opinión denegada”:

*“3.3.12. Cuando el auditor no ha obtenido la evidencia necesaria para formarse una opinión sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto, **debe manifestar en su informe que no le es posible expresar una opinión sobre las mismas.***

*3.3.13. La necesidad de denegar la opinión puede originarse por la existencia de limitaciones al alcance de la auditoría de importancia y magnitud muy significativas, en los términos a que se refiere el apartado 3.3.9 de la presente Norma, que impidan al auditor formarse una opinión. Asimismo, en casos extremos, de existencia de múltiples incertidumbres cuyo efecto conjunto pueda ser muy significativo, en los términos a que se refiere el apartado 3.3.9 de la presente Norma, el auditor podría considerar apropiada la denegación de su opinión tal y como se menciona en el apartado 3.5.4.*

*3.3.14. Siempre que el auditor deniegue su opinión debido a una o varias limitaciones muy significativas al alcance de su auditoría, ya fueran impuestas por el cliente o por las circunstancias, deberá adoptar en su informe la redacción que se presenta en el epígrafe 3.4.6 de estas Normas. Cuando la denegación se debiera a las situaciones excepcionales de incertidumbre citadas en el apartado 3.3.13 anterior, el párrafo de opinión denegada se podrá redactar como sigue: "Debido al efecto muy significativo de las incertidumbres descritas en este informe, no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas.*



3.3.15. Aunque por las razones apuntadas el auditor no pudiera expresar una opinión, habrá de mencionar, en párrafos distintos al de opinión, cualquier salvedad por incumplimiento de los principios y criterios contables de aplicación que hubiese observado durante la realización de su trabajo. "

En estos casos, el auditor deberá adoptar en su informe el modelo que a estos efectos se establece en las NTA, y en particular, la redacción contemplada en su apartado 3.4.6 siguiente:

"3.4.6. En caso de denegar la opinión, además de lo mencionado en cuanto a salvedades para los otros párrafos, el de opinión indicará: "Dada la importancia de la(s) limitación(es) al alcance de nuestro trabajo descrita(s) en la(s) salvedad(es) anterior(es), no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas".

La posibilidad de **no emitir el informe** de auditoría o **de renunciar a continuar** con el contrato de auditoría se encuentra regulada en el artículo 3.2 del TRLAC, que establece lo siguiente:

"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."



Esto es, de acuerdo con lo transcrito, hay determinadas situaciones en las que el auditor puede no emitir informe de auditoría de cuentas, entre las que se incluye la *"Imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor de cuentas o sociedad de auditoría por circunstancias no imputables a éstos"*, estando obligado el auditor a informar y comunicar tales circunstancias tanto al Registro Mercantil como al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (cuando se trate de auditorías obligatorias).

En este sentido, debe significarse que el Reglamento de desarrollo del TRLAC (RAC), aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, en su artículo 7.2, ha precisado las situaciones en las que se permite a los auditores la no emisión del informe, al existir circunstancias no imputables al auditor que imposibilitan la realización del trabajo, en los siguientes términos:

*"2. (...). A estos efectos, se considerará que existe imposibilidad absoluta para la realización del trabajo de auditoría:*

*1º) 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.*

*2º) 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.”*

A este respecto, debe advertirse que el citado artículo reglamentario delimita aquellas situaciones que, de concurrir, permitirían no emitir el informe de auditoría o renunciar al contrato de auditoría, respecto de aquellas otras en las que el auditor está obligado a emitir un informe con opinión denegada, según las Normas de Auditoría.

El primer grupo de situaciones coinciden, básicamente, con aquellas en las que no se han entregado las cuentas anuales al auditor, por lo que al no haber objeto de auditoría de cuentas, tampoco cabe emitir un informe con una opinión técnica, o bien cuando concurren otras circunstancias excepcionales, no imputables al auditor y distintas a las de carácter técnico, que impiden la realización del trabajo de auditoría en sus aspectos sustanciales, como podría ser el supuesto en el que los administradores de la entidad a auditar impiden al auditor el acceso a los edificios y a toda la documentación imprescindible y relevante de la entidad, necesarios para la realización de su trabajo. En estas situaciones, el auditor puede no emitir el informe de auditoría y/o renunciar al contrato de auditoría.

El segundo grupo de situaciones se corresponden con aquellas en las que el auditor se encuentra ante la imposibilidad de aplicar los procedimientos de auditoría exigidos por las NTA o que considera necesarios para soportar su opinión, y que pueden venir impuestas por las circunstancias (como, por ejemplo, la imposibilidad de presenciar los recuentos físicos de existencias, la destrucción accidental de documentación o registros relevantes, etc.), en cuyo caso el auditor podría emitir su informe con opinión denegada. Y debería hacerlo cuando la limitación o limitaciones al alcance son muy significativas con arreglo al antes citado apartado 3.3.9 de las NTA.

2.- De acuerdo con ello, habrá que determinar en cada caso en qué tipo de situación se encuentra el auditor para actuar en consecuencia y conforme a lo dispuesto en la normativa vigente de auditoría de cuentas: si en la de emisión de un informe con opinión denegada, por la existencia de



*"limitaciones al alcance de la auditoría o múltiples incertidumbres de importancia y magnitud muy significativas", conforme a lo previsto en las NTA, o en alguno de los supuestos contemplados en el artículo 3.2 del TRLAC y 7 del RAC, de imposibilidad absoluta de realizar el trabajo de auditoría, en cuyo caso deberá emitir las comunicaciones previstas a estos efectos tanto a la entidad auditada como al Registro Mercantil y al ICAC.*

Y en este contexto nuevo normativo ha de interpretarse la preexistente norma contenida en el artículo 361 del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por el Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, en cuya virtud:

*"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. (...)"*

Como se ha expuesto anteriormente, ha de distinguirse el supuesto de emisión de informe con opinión denegada por limitaciones 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. Carecería de todo sentido la existencia y emisión de un informe cuando no existe el propio objeto, esto es, las cuentas anuales.

Por tanto, debe valorarse adecuadamente lo dispuesto en el artículo 361 del Reglamento del Registro Mercantil en el sentido de que vendría referido, al contemplarse la existencia y entrega del informe, al supuesto en el que al auditor no se le facilita documentación necesaria para la realización de su labor, constituyendo limitaciones al alcance de carácter técnico, pero no al supuesto en el que ni siquiera se entregan las cuentas anuales, que ahora se contempla en el artículo 7.2.b.1º del RAC, y que conlleva la no emisión del informe de auditoría por no darse la base para iniciar la labor que fue encomendada y por cuanto todo informe ha de ir acompañado de las cuentas anuales, para su depósito en el Registro.

Y lo anteriormente señalado lo es sin perjuicio de la valoración del informe de auditoría emitido en tales circunstancias que pudiera realizarse por el Registrador Mercantil, en base a sus competencias, a efectos de practicar asientos registrales en el Registro correspondiente.



Madrid, 30 de septiembre de 2013