



CONSULTA 2

Relativa a si, en el caso de nombramiento de auditor por el Registrador Mercantil correspondiente para auditar las cuentas anuales de una sociedad mercantil a petición de los socios minoritarios, hay obligación de realizar la auditoría en el supuesto de que se reciba una comunicación de la entidad a auditar referente a que no van a ser abonados los honorarios correspondientes.

RESPUESTA

A este respecto, debe indicarse lo siguiente:

1.- En primer lugar, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en la normativa reguladora para este tipo de trabajos en los que es nombrado el auditor por el Registrador Mercantil a instancia de socios minoritarios, conforme a lo establecido en el artículo 265 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio. En particular, los artículos 344 y 362 del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por el Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, sobre notificación y aceptación del nombramiento y retribución, respectivamente; así como lo dispuesto en el apartado 2.2 de las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991 de este Instituto, referente al contrato o carta de encargo, especialmente en sus apartados 2.2.2 y 2.2.3). Asimismo, debe tenerse presente lo establecido en el artículo 3.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, y en el artículo 7 de su Reglamento de desarrollo (RAC), aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, en relación con la obligación de emitir el informe y la falta de su emisión o renuncia al contrato de auditoría, así como el artículo 8 de dicho Reglamento, sobre el contrato de auditoría de cuentas anuales, que debe suscribirse previamente al inicio de la realización del trabajo de auditoría. De la citada normativa se deduce que en cualquier encargo de auditoría de cuentas, el auditor antes de su aceptación debe recabar la información necesaria para evaluar si atendiendo a las circunstancias concurrentes puede o no aceptar el encargo por razones éticas o técnicas de acuerdo con lo previsto en la citada normativa.

2.- Por otra parte, debe advertirse 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.

Asimismo, debe recordarse el derecho que le asiste al auditor y la correspondiente obligación de abonar los honorarios correspondientes por parte de la entidad auditada, con arreglo a la normativa vigente.

3.- La posibilidad de no emisión del informe o de renuncia a un encargo previamente aceptado se encuentra regulada fundamentalmente en el artículo 7 del RAC, 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 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.”

4.- En relación con la situación planteada y conforme a lo previsto en el citado artículo 7 del RAC, el auditor de cuentas en cada caso deberá evaluar, en primer lugar, si se dan las circunstancias suficientes para no emitir el informe o presentar la renuncia al encargo, para lo cual deberá tener 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.

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.

Por otra parte, deberá evaluarse por el auditor si la comunicación por la entidad del impago de sus honorarios (si es definitiva o simplemente temporal, una demora) puede suponer una amenaza que comprometa de forma grave su independencia u objetividad para la realización del trabajo de auditoría y emitir el informe correspondiente, conforme a lo dispuesto en la sección I del capítulo III del RAC, lo que, en caso afirmativo podría constituir el supuesto previsto en el artículo 7.2.a) del RAC para la no emisión o renuncia al encargo de auditoría



encomendado. En este sentido, con carácter general, la comunicación sobre el impago de los honorarios no debe afectar necesariamente a la situación de independencia del auditor respecto a la entidad auditada. No obstante, esta situación podría resultar afectada por la existencia de circunstancias adicionales que pudieran suponer amenazas de abogacía o interés propio que puedan motivar posiciones contrarias o desavenencias que se sustancien en procesos judiciales o contenciosos o de otro tipo (según se hubiera podido establecer en el contrato de auditoría correspondiente). En tales casos, el auditor deberá evaluar la existencia e importancia de cualquier amenaza y deberá aplicar las salvaguardas necesarias para eliminar la amenaza o reducirla a un nivel aceptable. La relevancia de la amenaza podría depender, entre otras cosas, del grado de confrontación que pudiera existir entre auditor y entidad auditada, que podría estar en función de la importancia y representatividad de los honorarios impagados que son objeto de litigio, así como del periodo de tiempo durante el cual permanecen impagados.

A este respecto, y teniendo en cuenta lo indicado en el apartado 2 anterior en relación con la relevancia e interés público que reviste la actividad de auditoría de cuentas y los efectos que frente a terceros puede producir la información en el Registro Mercantil referente a su nombramiento como auditor de cuentas de una determinada sociedad, y de acuerdo con lo criterio manifestado en la consulta nº 5 del BOICAC 12, este Instituto considera que en los casos, como en el de este supuesto de comunicación por la entidad auditada del impago de honorarios, el auditor, independientemente de las acciones legales que en la vía civil puedan ejercitar, deberá emitir un informe de auditoría con los resultados de los trabajos realizados hasta dicho momento, poniendo de manifiesto las limitaciones en el desarrollo de dicho trabajo que pudieran concurrir en relación con el cumplimiento del contrato por parte de la entidad, junto a las demás circunstancias que pudieran haberse detectado durante la realización de la auditoría. Asimismo, y dependiendo de las circunstancias concurrentes referidas en el párrafo anterior, en la medida en la que, con posterioridad a la emisión del citado informe de auditoría de cuentas, se interponga la correspondiente reclamación o exista un litigio con motivo del impago de los honorarios por el citado trabajo de auditoría de cuentas realizado, el auditor deberá evaluar la amenaza de abogacía e interés propio que esta circunstancia supone, de acuerdo con lo establecido en el art. 12.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Ahora bien, dicha obligación decaerá cuando concurren las circunstancias previstas legalmente para no emitir el informe de auditoría o renunciar al contrato de auditoría, que han sido incorporadas en la normativa reguladora



En cualquier caso, todas estas circunstancias deberán quedar debidamente justificadas y soportadas en la documentación correspondiente a dicho encargo de auditoría.

5. En todo caso, y para el supuesto de que concurriesen las circunstancias previstas en la normativa citada para no emitir el informe de auditoría o renunciar al contrato de auditoría, el artículo 7.3 del Reglamento establece las actuaciones que debe seguir el auditor en estos supuestos. En resumen, dichas actuaciones consisten en la obligación de detallar en un escrito todas las circunstancias causantes de tal situación y 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, como es el caso planteado, al ser nombrado auditor a instancia de los accionistas minoritarios que han ejercido su derecho conforme a lo previsto en el artículo 265 del texto refundido de la ley de sociedades de capital.

Y todo ello, desde el ámbito de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas y sin perjuicio de lo que otras instancias (judiciales o registrales) pudieran considerar al respecto e independientemente de las acciones legales que los auditores pudieran ejercitar en la instancia judicial pertinente, para resarcirse de los gastos incurridos y perjuicios causados por el incumplimiento del contrato por parte de la entidad.

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

Madrid, 30 de septiembre de
2013

