

## **Consulta de Auditoría**

Sobre si en los supuestos de emisión de dos informes de auditoría como consecuencia de la reformulación de las cuentas anuales por la entidad auditada, el segundo informe se encuentra sujeto a la tasa por emisión de informes y debe declararse en el modelo 03 de comunicación de información al Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

## **Respuesta**

### *Consideraciones generales*

1.- La reformulación de las cuentas anuales se prevé en el artículo 38.c) del Código de Comercio, y será de aplicación, en síntesis, cuando de forma excepcional se conozcan, entre la fecha de formulación de las cuentas anuales y antes de su aprobación, riesgos que afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel que dichas cuentas deben representar. Dicho artículo 38.c), establece: *“Se seguirá el principio de prudencia valorativa. Este principio obligará a contabilizar sólo los beneficios obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio. No obstante, se deberán tener en cuenta todos los riesgos con origen en el ejercicio o en otro anterior, incluso si sólo se conocieran entre la fecha de cierre del balance y la fecha en que éste se formule, en cuyo caso se dará cumplida información en la memoria, sin perjuicio del reflejo que puedan originar en los otros documentos integrantes de las cuentas anuales. **Excepcionalmente, si tales riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas.** En cualquier caso, deberán tenerse en cuenta las amortizaciones y correcciones de valor por deterioro en el valor de los activos, tanto si el ejercicio se salda con beneficio como con pérdida.”*

A este respecto, los artículos 25 y 26 de la Resolución de este Instituto de 5 de marzo de 2019, establecen, respectivamente, cómo deben reformularse las cuentas anuales y la subsanación de errores contables incurridos. De la siguiente forma:

#### *“Artículo 25. Reformulación.*

*Si una vez formuladas las cuentas anuales del ejercicio los administradores acuerdan su reformulación, en las circunstancias previstas en el artículo 38 letra c) del Código de Comercio, en la memoria de las cuentas anuales se deberá incluir toda la información significativa sobre los hechos que han motivado la revisión de las cuentas inicialmente formuladas, sin perjuicio de los cambios que se deban introducir en los restantes documentos que integran las cuentas anuales de acuerdo con la norma de registro y valoración sobre hechos posteriores al cierre del ejercicio del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.*

#### *Artículo 26. Subsanación de errores.*



*La subsanación de un error contable incurrido en un ejercicio anterior al que se refieran las cuentas anuales, en todo caso, se contabilizará en las cuentas anuales del ejercicio en que se advierta siguiendo la norma de registro y valoración sobre cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas. A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la sociedad podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.”*

2.- Desde la perspectiva de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, la actuación del auditor en los casos de reformulación de cuentas anuales auditadas se encuentra regulada en la Norma Técnica de Auditoría (NIA-Es 560) sobre hechos posteriores al cierre, en la que se regula la actuación del auditor en el caso, entre otros, de que se produzcan hechos y lleguen a su conocimiento con posterioridad a la fecha de emisión de su informe de auditoría. Y en el supuesto de que, una vez emitido su informe, la entidad reformule las cuentas anuales auditadas, se establece (apartados 11 y 15, en particular) que el auditor deberá, entre otras actuaciones, ampliar procedimientos de auditoría hasta la fecha de la emisión del nuevo informe y emitir un nuevo informe sobre las cuentas reformuladas.

3.- El artículo 87 de la LAC, sobre la tasa por el control y supervisión de la actividad de auditoría de cuentas, establece en su apartado 2 que ***“Constituye el hecho imponible de esta tasa el ejercicio de las competencias de control de la actividad de auditoría de cuentas por parte del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a que se refiere el capítulo I del título II, en relación con la emisión de informes de auditoría de cuentas”***.

El artículo 2 del Real Decreto 181/2003, de 14 de febrero, por el que se desarrolla el régimen de aplicación de la tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por emisión de informes de auditoría de cuentas, establece lo siguiente:

*“Artículo 2. Hecho imponible.*

*Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 23.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, constituye el hecho imponible de esta tasa el ejercicio por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de las competencias a que se refiere el artículo 22.1 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, en relación con los informes de auditoría de cuentas emitidos por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.*

*A este respecto, tendrán la consideración de informes de auditoría de cuentas los emitidos por los auditores de cuentas ejercientes y las sociedades de auditoría como consecuencia de la realización de los trabajos que tengan la naturaleza de actividad de auditoría de cuentas conforme a lo establecido en el artículo 1 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.”*

4.- De acuerdo con la citada normativa, en la situación planteada debe entenderse que en supuestos como el planteado se emiten dos informes distintos, que corresponden a dos cuentas anuales diferentes, por lo que se devengan dos tasas. Hay que tener en cuenta que para la emisión del nuevo informe se han debido aplicar procedimientos de auditoría adicionales hasta la fecha del nuevo del informe.



5.- En cuanto a la incorporación de la información correspondiente a los informes de auditoría emitidos en el modelo 03, en los supuestos como el planteado en la que se emiten dos informes de auditoría como consecuencia de la reformulación de las citadas cuentas anuales, deberán declararse en el modelo 03 ambos informes de forma independiente, incluyendo en relación con el segundo informe toda la información concerniente a ese nuevo informe emitido: la entidad auditada, los estados financieros auditados, fecha de emisión del informe, honorarios, etc.

### *Conclusiones*

6.- En supuestos como el planteado, en el que un auditor de cuentas como consecuencia de la reformulación de las cuentas anuales por parte de la entidad auditada debe emitir un nuevo informe de auditoría, este segundo informe estará sujeto también a la tasa por emisión de informes regulada en el artículo 87 de la LAC, y deberá declararse asimismo en el modelo 03 de información anual a remitir al Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

7.- 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 26 de octubre de 2020