

Consulta de Auditoría: Efecto de la crisis sanitaria y el Real Decreto Ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19 en el proceso de formulación, verificación y aprobación de las cuentas anuales de las distintas empresas y entidades.

Respuesta

Situación planteada

La cuestión planteada se refiere al efecto de lo dispuesto en el artículo 40, apartados 3 a 5, del Real Decreto Ley 8/2020, de 17 de marzo, en el proceso de formulación, verificación y aprobación de las cuentas anuales por parte de las distintas empresas y entidades, y su modificación por el Real Decreto Ley 11/2020, de 31 de marzo.

Consideraciones:

1.- En primer lugar, debe advertirse que algunas de las cuestiones planteadas, las que se refieren al proceso de formulación o aprobación de las cuentas anuales por parte de las distintas entidades, quedan fuera del ámbito de competencias de este Instituto. Debe recordarse a este respecto, que el ámbito de competencias legalmente atribuido a este Instituto se refieren, en síntesis, a la supervisión de la actividad de auditoría de cuentas, a la normalización contable de las empresas y a la aplicación del régimen sancionador aplicable a las sociedades incumplidoras de la obligación de depositar sus cuentas anuales en el correspondiente Registro Mercantil, no entrando entre dichas funciones la de regular el régimen de formulación y aprobación de las cuentas anuales por parte de las distintas entidades, que se encuentra regulado en la legislación mercantil correspondiente (Código de Comercio, texto refundido de la ley de sociedades de capital, etc.).

Asimismo, debe tenerse en cuenta que la redacción del artículo 40 del Real Decreto Ley 8/2020, de 17 de marzo (RDL), ha sido modificada por la disposición final 1ª, apartado trece, del Real Decreto Ley 11/2020, de 31 de marzo.

2.- A continuación se va a analizar el régimen de formulación, verificación y aprobación de las cuentas anuales de las distintas entidades regulado en la legislación mercantil, y como éste se ve afectado por la aprobación del Real Decreto Ley 8/2020, de 17 de marzo (RDL, en adelante), atendiendo ya a la redacción vigente dada al artículo 40, apartados 3 a 5, por el RDL 11/2020.

Con carácter general, el régimen de formulación de cuentas anuales de las personas jurídicas, su verificación por un auditor, su aprobación por la junta general de socios y su depósito en el Registro Mercantil correspondiente se encuentra regulado, en síntesis y en relación con las cuestiones planteadas, de la siguiente forma (se hace referencia a sociedades de capital, por ser el régimen más general, y en consecuencia al texto refundido de la ley de sociedades de capital, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, -TRLSC, en adelante-):



Formulación: Art. 253.- “Los administradores de la sociedad están obligados a formular, en el plazo máximo de tres meses contados a partir del cierre del ejercicio social, las cuentas anuales, el informe de gestión, que incluirá, cuando proceda, el estado de información no financiera, y la propuesta de aplicación del resultado, así como, en su caso, las cuentas y el informe de gestión consolidados.”.

Verificación por un auditor de cuentas. Art. 263. 1. “Las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión deberán ser revisados por auditor de cuentas.” En el apartado 2 se establecen excepciones por razón de tamaño.

En el artículo 264 se regula el **nombramiento de auditor**, que deberá efectuarse por la junta general antes de finalizar el ejercicio por auditar.

El artículo 270 regula **el plazo de emisión del informe de auditoría**:

“Plazo para la emisión del informe. 1. El auditor de cuentas dispondrá como mínimo de un plazo de un mes, a partir del momento en que le fueren entregadas las cuentas firmadas por los administradores, para presentar su informe.”

La **aprobación de las cuentas anuales** de un ejercicio debe realizarse por la junta general ordinaria de socios dentro de los **seis primeros meses del ejercicio siguiente**, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 164 y 272.

Y el **depósito de las cuentas anuales** en el Registro Mercantil correspondiente deberá efectuarse **dentro del mes siguiente** a la aprobación de dichas cuentas por la junta general.

3.- El Real Decreto Ley 8/2020, de 17 de marzo, en su artículo 40, ha venido a alterar de forma temporal determinados aspectos del régimen legal indicado en el apartado 2 de esta notar, estableciendo, en relación con las cuestiones planteadas, atendiendo a la redacción dada por el RDL 11/2020, de 31 de marzo, lo siguiente:

“Artículo 40. Medidas extraordinarias aplicables a las personas jurídicas de Derecho privado.

(..)

3. La obligación de formular las cuentas anuales, ordinarias o abreviadas, individuales o consolidadas, en el plazo de tres meses a contar desde el cierre del ejercicio social que incumbe al órgano de gobierno o administración de una persona jurídica y, cuando fuere legalmente exigible, el informe de gestión y demás documentos exigibles según la legislación de sociedades, queda suspendida hasta que finalice el estado de alarma, reanudándose de nuevo por otros tres meses a contar desde esa fecha. No obstante lo anterior, será válida la formulación de las cuentas que realice el órgano de gobierno o administración de una persona jurídica durante el estado de alarma pudiendo igualmente realizar su verificación contable dentro del plazo legalmente previsto o acogiéndose a la prórroga prevista en el apartado siguiente.



4. En el caso de que, a la fecha de declaración del estado de alarma o durante la vigencia del mismo, el órgano de gobierno o administración de una persona jurídica obligada hubiera formulado las cuentas del ejercicio anterior, el plazo para la verificación contable de esas cuentas, tanto si la auditoría fuera obligatoria como voluntaria, se entenderá prorrogado por dos meses a contar desde que finalice el estado de alarma.

5. La junta general ordinaria para aprobar las cuentas del ejercicio anterior se reunirá necesariamente dentro de los tres meses siguientes a contar desde que finalice el plazo para formular las cuentas anuales.

(..)”

Atendiendo a lo establecido en los apartados 3 a 5 del artículo 40 del RDL, puede deducirse que el régimen general de formulación, verificación, aprobación y depósito de cuentas anuales regulado en el TRLSC se ve alterado de la siguiente forma:

a.- En aplicación del **artículo 40.3**, a partir del 14 de marzo (fecha de entrada en vigor del Real Decreto de estado de alarma) y hasta que finalice el estado de alarma, se suspende el plazo de formulación de cuentas anuales legalmente establecido por el artículo 253 del TRLSC (tres meses desde el final del ejercicio), reanudándose en el momento en que finalice dicho estado y se extiende durante tres meses a partir de dicha fecha.

Es decir, se modifica el régimen temporal de formulación de cuentas anuales regulado en el artículo 253 del TRLSC, según el cual ésta debía producirse en el plazo de tres meses contados a partir de la fecha de cierre del ejercicio social, para las entidades en las que a la fecha de declaración del estado de alarma, el 14 de marzo, no habían formulado sus cuentas anuales y no había finalizado el plazo de formulación de sus cuentas anuales, atendiendo a la fecha de cierre de su ejercicio social, suspendiéndose dicho plazo hasta la fecha en que finalice el estado de alarma, extendiéndose éste a partir de esta última fecha durante tres meses. Esta circunstancia tendrá repercusión en el plazo de aprobación de las cuentas anuales, de acuerdo con lo establecido en el apartado 5 de este mismo artículo, y por tanto también puede influir en la fecha de emisión del informe de auditoría, como más adelante se indica. Asimismo, cabría deducir del literal de lo dispuesto en el artículo 40.3 que esta regulación no afectaría a entidades en las que hubiese finalizado el plazo de formulación de las cuentas anuales antes del 14 de marzo.

Por otra parte, cabe advertir que en este apartado se regula el plazo de formulación de las cuentas anuales, estableciendo la posibilidad de extensión de dicho plazo, pero no se prohíbe que durante el período del estado de alarma puedan formularse y verificarse dichas cuentas anuales, circunstancia que se prevé expresamente en la redacción dada a dicho apartado por el RDL 11/2020, como cualquier otro acto que pudiera realizarse por los órganos de gobierno y administración de las distintas entidades correspondientes a sus funciones.

b.- De acuerdo con **el artículo 40.5**, el proceso de aprobación de las cuentas anuales por la junta general regulado en los artículos 164 y 272 del TRLSC (según el cual éstas deben aprobarse en los 6 primeros meses del ejercicio siguiente) se modifica de forma que la junta general debe reunirse a estos efectos necesariamente dentro de los tres meses siguientes a la fecha de finalización del plazo de formulación de las cuentas. Es decir, dado que el plazo de



formulación de las cuentas anuales se extiende hasta tres meses desde que finalice el estado de alarma, el plazo de aprobación de dichas cuentas por la junta general se extiende otros tres meses a partir de la finalización del plazo de formulación. Por poner un ejemplo: Si el estado de alarma finalizase el 15 de abril de 2020, el final del plazo de formulación sería hasta el 15 de julio, y el final del plazo de aprobación de dichas cuentas sería hasta el 15 de octubre.

c.- En el **artículo 40.4** del RDL se regula un régimen especial de tiempo para la realización de la auditoría en los casos en que antes de la fecha de declaración del estado de alarma, el 14 de marzo, o durante la vigencia de dicho estado se hubieren formulado las cuentas anuales, “el plazo para la verificación contable de esas cuentas, tanto si la auditoría fuera obligatoria como voluntaria, se entenderá prorrogado por dos meses a contar desde que finalice el estado de alarma.”

Es decir, se regula un régimen especial del plazo para la realización de la auditoría, consistente en la prórroga de dos meses a contar desde la finalización del estado de alarma, y que resultará aplicable a los casos en que la entidad hubiese formulado las cuentas anuales antes del 14 de marzo o las formulase durante el período de estado de alarma, sin distinguir si el plazo de formulación para esa entidad hubiese finalizado o no a dicha fecha.

En relación con el plazo de realización del trabajo de auditoría y emisión del informe correspondiente, deben hacerse las siguientes consideraciones:

El artículo 270 del TRLSC establece, en cuanto al plazo de emisión del informe de auditoría, un plazo mínimo de un mes desde que se le entreguen las cuentas anuales debidamente formuladas para presentar el informe de auditoría, pero no regula ni establece un plazo concreto o máximo para la emisión del informe. Si bien a pesar de que no se establece un plazo concreto como tal, el hecho de que haya un plazo de formulación y un plazo de aprobación en Junta General, a la cual se le debe facilitar, con carácter previo, la información de lo que se somete a aprobación, entre la que se encuentra el informe de auditoría, dichos plazos van a determinar el período máximo que tiene el auditor para emitir el informe de auditoría.

Desde la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, tampoco se establece un plazo concreto para la emisión del informe. Si bien, el artículo 5.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC, en adelante) y el artículo 7 del Reglamento de desarrollo del TRLAC (RAC, en adelante), establecen a este respecto:

El artículo 5.2 de la LAC.

“2. El informe de auditoría deberá ser emitido por el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría, de forma que pueda cumplir la finalidad para la que fue contratada la 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. En todo caso, se considera que existe justa causa en aquellos supuestos en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:



a) Existencia de amenazas que comprometan la independencia u objetividad del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, de acuerdo con lo dispuesto en las secciones 1.^a y 2.^a del capítulo III del título I y, en su caso, en la sección 3.^a del capítulo IV del título I.

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.

Por su parte, el artículo 7 del Reglamento de auditoría, establece:

“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.

Es decir, de acuerdo con los artículos del TRLSC, de la LAC y el RAC citados puede decirse que en dicha normativa no se establece un plazo concreto de realización del trabajo de auditoría y de emisión del informe de auditoría; sin embargo, al venir delimitado dicho plazo por la fecha de formulación de las cuentas anuales y el periodo de aprobación, éste normalmente se encontrará determinado contractualmente, si bien a este respecto deberán tenerse en cuenta los requerimientos legales o estatutarios a los que la entidad se encuentre sujeta, de forma que el informe de auditoría pueda emitirse en fechas que permitan cumplir con dichos requerimientos.

Por tanto, a pesar de que en la normativa reguladora de esta materia no se establezca un plazo concreto o máximo para la realización de un trabajo de auditoría y la emisión del



correspondiente informe, puede entenderse que existe una exigencia de que el informe de auditoría deba presentarse y entregarse bajo unas determinadas condiciones temporales: debe entregarse en la fecha fijada contractualmente y debe permitir que se cumpla con los requerimientos legales y estatutarios exigidos a la entidad auditada a este respecto.

En este sentido, la prórroga de dos meses del plazo para la realización de la auditoría de cuentas obligatoria para los casos a que se refiere el artículo 40.4 del RDL (cuentas anuales formuladas antes o durante el periodo de estado de alarma) habrá de entenderse que resultará aplicable en dichos casos y en los que las condiciones temporales de entrega del informe de auditoría antes mencionadas pudieran verse afectadas. Esto puede producirse cuando se dé la circunstancia de que las fechas fijadas contractualmente no puedan cumplirse con motivo del estado de alarma o cuando por esos mismos motivos no pueda presentarse el informe de auditoría en las fechas necesarias para cumplir los requerimientos legales o estatutarios exigidos a dicha entidad. No obstante, en relación con esta última circunstancia debe tenerse en cuenta que los requerimientos legales en cuanto al cumplimiento de las obligaciones societarias de aprobación de cuentas por la junta general y su depósito en el Registro Mercantil se han alterado en este mismo Real Decreto, lo cual pudiera afectar a la fecha de entrega del informe de auditoría.

Por último, a este respecto conviene recordar que el artículo 7 del RAC ya prevé, en su apartado 1, las actuaciones a seguir por el auditor cuando se den circunstancias que impidan emitir el informe de auditoría en la fecha fijada por causas no imputables al auditor, como sin duda podrían ser las circunstancias actuales con motivo de la crisis sanitaria.

Conclusiones

- De acuerdo con todo lo anterior, en resumen, pueden indicarse las siguientes situaciones:

a.- Entidades en las que a fecha del 14 de marzo de 2020 ya había finalizado el plazo de formulación de sus cuentas anuales. A dichas entidades no le resultará de aplicación del RDL en lo que se refiere a lo dispuesto en los apartados 3 y 5 del artículo 40 (formulación y aprobación). Y si será aplicable en estos casos lo dispuesto en el artículo 40.4 para la auditoría de cuentas (prórroga de dos meses del plazo de emisión del informe). En estos casos debe tenerse presente que en el supuesto de utilizar la prórroga de dos meses en la realización de la auditoría y en la emisión de su informe, podría verse afectado el plazo de aprobación de las cuentas anuales, ya que, sin el informe de auditoría no podrían aprobarse las cuentas anuales por la Junta General, resultando de imposible cumplimiento el plazo de aprobación establecido legalmente. Por tanto, en los supuestos a que se refiere esta letra, el plazo de aprobación de las cuentas anuales por la junta general (seis meses desde el cierre del ejercicio anterior) podrá verse alterado como consecuencia de la aplicación de la prórroga del trabajo de auditoría regulado en el artículo 40.4 del RDL.

b.- Entidades en las que a fecha del 14 de marzo de 2020 no había finalizado el plazo de formulación de sus cuentas anuales, pero que, sin embargo, el órgano de administración ya las había formulado con anterioridad a dicha fecha. En estos casos, el plazo de formulación de las cuentas finaliza en los tres meses siguientes a la fecha de finalización del estado de alarma



(art. 40.3), por lo que la fecha de aprobación de las cuentas anuales por la junta general podrá ir hasta tres meses más tarde de dicha fecha, de acuerdo con lo establecido en el artículo 40.5 del RDL. Asimismo, a estas entidades les será aplicable lo previsto en el artículo 40.4 (prórroga del plazo de la auditoría).

c.- Entidades que, a pesar de que pudieran acogerse a la extensión del plazo de formulación de sus cuentas anuales, de acuerdo con el artículo 40.3 del RDL, sin embargo, sus administradores formulan las cuentas anuales durante el periodo de estado de alarma. En dichas entidades resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 40.4 del RDL sobre prórroga del plazo de emisión del informe de auditoría y también lo dispuesto en el artículo 40.5, en cuanto a la extensión del plazo para la aprobación de las cuentas anuales.

d.- Caso normal, entidades que formulan sus cuentas anuales dentro del periodo de extensión de los tres meses a partir de la finalización del estado de alarma, por ejemplo: finaliza el periodo de alarma el 15 de abril de 2010 y se formulan las cuentas el 30 de junio. En estos casos, debe tenerse en cuenta que el periodo máximo de formulación finalizaría el 15 de julio y el de aprobación por la junta general el 15 de octubre. En estos casos resulta aplicable lo dispuesto en los apartados 3 y 5 del artículo 40 del RDL, no así el apartado 4.

e.- Entidades no sujetas a la obligación de auditar sus cuentas anuales, pero que voluntariamente las someten a auditoría. A dichas entidades les resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 40 del RDL, igualmente a lo indicado en los supuestos anteriores.

f.- Auditoría de otros estados financieros diferentes a las cuentas anuales. El RDL, en su artículo 40, apartados 3 a 5, sólo se refiere al proceso de formulación, verificación y aprobación de las cuentas anuales de las personas jurídicas, estableciendo una alteración del régimen general regulado en la normativa mercantil sobre dicho régimen. Por tanto, esta modificación establecida por el RDL no afecta a los trabajos de auditoría de cuentas de estados financieros que no sean cuentas anuales (estados financieros intermedios, balance, etc.).

- 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, 2 de abril de 2020