

CONSULTA 1 DE AUDITORÍA BOICAC 121/2020

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.

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.

1. En primer lugar, el ICAC advierte de que algunas de las cuestiones planteadas, las referentes al proceso de formulación o aprobación de las cuentas anuales por parte de las distintas entidades, quedan fuera de sus competencias, encontrándose reguladas en la legislación mercantil correspondiente (Código de Comercio).

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. En segundo lugar, analiza 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 nota, 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, el ICAC deduce 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.

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 el ICAC hace referencia a que no se prohíbe que durante el período del estado de alarma puedan formularse y verificarse dichas cuentas anuales, 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.

c.- El ICAC muestra el Artículo 40.4 del RDL en el que 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.

- 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.

CONCLUSIONES

De acuerdo con todo lo anterior, el ICAC expone 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 legamente. 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.).

Disposición final octava del Real Decreto-ley 19/2020 (RDL 19/2020), de 26 de mayo, por el que se adoptan medidas complementarias en materia agraria, científica, económica, de empleo y Seguridad Social y tributarias para paliar los efectos del COVID-19.

El RDL 19/2020 en su disposición final octava modifica 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 y concretamente en sus apartados tres y cuatro modifica lo establecido en el artículo 40 del mismo en lo referente a la obligación de formulación y aprobación de cuentas en los siguientes términos:

“Tres. Se modifica el apartado 3 del artículo 40, que queda redactado en los siguientes términos:

«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 el 1 de junio de 2020, 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.»

Cuatro. Se modifica el apartado 5 del artículo 40, que queda redactado en los siguientes términos:

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

De acuerdo con lo anterior para las entidades que no han formulado las cuentas anuales durante el estado de alarma, la obligación de formular cuentas anuales se reanuda a partir del 1 de junio de 2020, finalizando tres meses más tarde el plazo para su formulación.

Para las entidades que no hayan aprobado las cuentas anuales durante el estado de alarma, el plazo para la celebración de la junta general ordinaria que debe aprobar las cuentas del ejercicio anterior finaliza dos meses después de la finalización del plazo para formularlas.

Ejemplo - cierre 31/12/2019:

Plazo ordinario de formulación: hasta 31/03/2020.

Fecha en la que se reanuda la obligación: 01/06/2020.

Plazo ampliado de formulación: hasta 31/08/2020.

Plazo para aprobar las cuentas anuales: hasta 31/10/2020.