

PROYECTO DE REAL DECRETO POR EL QUE SE APRUEBA EL REGLAMENTO DE DESARROLLO DE LA LEY 22/2015, DE 20 DE JULIO, DE AUDITORÍA DE CUENTAS

El presente real decreto tiene por objeto dar cumplimiento a la previsión recogida en la disposición final octava de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, por la que se autoriza al Gobierno para que, a propuesta del Ministro de Economía y Competitividad (hoy Ministro de Economía y Empresa, dicte las normas necesarias para el desarrollo de lo dispuesto en esta Ley.

Dicha Ley tiene por objeto regular la actividad de auditoría de cuentas, que se caracteriza por la relevancia pública que desempeña por prestar un servicio a la entidad revisada y afectar e interesar no sólo a ésta, sino también a los terceros que mantengan o puedan mantener relaciones con la misma, habida cuenta de que todos ellos, entidad auditada y terceros, pueden conocer la calidad de la información económica financiera auditada sobre la cual versa la opinión de auditoría emitida. Sobre la base de esta relevancia o función de interés público, se regulan las condiciones, requisitos y formalidades que deben cumplir quienes ejercen tal actividad, al mismo tiempo que se somete la vigilancia de dicha actividad a un régimen de supervisión pública, cuya responsabilidad se atribuye al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

La citada Ley adaptó la legislación interna española a los cambios incorporados por la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, en lo que no se ajusta a ella. Junto a dicha Directiva, se aprobó el Reglamento (UE) n.º 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público, si bien se incorporaron opciones a ejercer por los Estados miembros, que asimismo fueron concretadas en la referida Ley. Esta normativa introdujo cambios sustanciales en la normativa existente, derivados de la necesidad, puesta de manifiesto en la Unión Europea, de recuperar la confianza de los usuarios en la información económica financiera que se audita, en especial la de las entidades de interés público y de reforzar la calidad de las auditorías, fortaleciendo su independencia.

A tal fin, con el nuevo marco legal se persigue, en primer lugar, incrementar la transparencia en la actuación de los auditores clarificando la función que desempeña la auditoría y el alcance y las limitaciones que tiene, al objeto de reducir la denominada brecha de expectativas entre lo que espera un usuario de una auditoría y lo que realmente es. El principal cambio incorporado es el nuevo modelo de informe de auditoría, junto con mayores obligaciones de comunicación e información que se exigen a quienes auditan entidades de interés público, mejorando la información que debe proporcionarse a la entidad auditada, a los inversores y demás interesados. En segundo lugar, persigue reforzar la independencia de los auditores en el ejercicio de su actividad, pilar básico y fundamental en que reside la confianza que se deposita en el informe de auditoría, incorporándose requisitos más restrictivos, potenciándose la actitud de escepticismo profesional y la atención especial que debe prestarse para evitar conflictos de interés o la presencia de determinados intereses. Igualmente, se exigen requisitos mayores para quienes auditan entidades de interés público, mediante una lista de servicios distintos de auditoría prohibidos, que no pueden prestarse a aquellas entidades, su matriz y sus controladas; determinadas normas por las que se limitan los



honorarios que pueden percibir por los servicios distintos de los de auditoría permitidos o en relación con una determinada entidad de interés público, la obligación de rotación externa, y determinadas obligaciones en relación con las comisiones de auditoría de estas entidades. En tercer lugar, la nueva normativa pretende dinamizar el mercado de auditoría mediante un conjunto de medidas que pretenden resolver los problemas detectados en relación con la estructura del mercado y las dificultades de crecimiento de auditores. Y en cuarto lugar, al objeto de evitar una fragmentación en el mercado de auditoría en el ámbito de la Unión Europea, la nueva normativa pretende un mayor grado de armonización, también en las normas que vigilan la actividad, exigiendo mayor transparencia e independencia en la actividad supervisora e introduciéndose el criterio de riesgo como rector en las revisiones de control de calidad que ha de realizar dicha autoridad.

Con la Ley 22/2015, de 20 de julio, quedó derogado el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, a su vez desarrollado mediante el Reglamento aprobado por Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre.

Con estos antecedentes, resulta preciso aprobar un nuevo Reglamento, que siguiendo la sistemática y contenido de la Ley 22/2015, de 20 de julio, desarrolle esta. Por eso, y de acuerdo con la normativa aplicable, con carácter previo a la redacción de este proyecto se abrió un proceso de consulta pública previa con la finalidad de conocer la opinión de los posibles interesados en la reforma sobre los objetivos y alcance que sirviese de base para redactar el reglamento. Los comentarios recibidos, todos del sector auditor, se muestran a favor de acometer la reforma principalmente con la finalidad de aclarar las dudas sobre el alcance de algunas cuestiones, sin dejar de manifestar algunos efectos de la reforma legal recientemente aprobada.

En relación con la adecuación del presente Reglamento a los principios de buena regulación contenidos en el artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, el presente Reglamento constituye el imprescindible desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

La adecuación a los principios de necesidad y eficacia se justifican por la razón del interés general cuya protección es objetivo de esta norma: la confianza que los terceros depositan en los estados financieros auditados. Para proceder al desarrollo de los preceptos incluidos en la vigente Ley 22/2015, de 20 de julio, necesario para mejorar su aplicabilidad, se considera idónea la utilización en primera instancia de la facultad reglamentaria del Gobierno para que, mediante real decreto, apruebe este Reglamento. Desde la perspectiva de eficacia, en términos de la consecución de los objetivos perseguidos, es también un Reglamento aprobado mediante real decreto, el instrumento jurídico considerado idóneo que permite garantizar de la mejor forma y con seguridad jurídica la aplicación consistente de la Ley.

La adecuación al principio de proporcionalidad se justifica porque este Reglamento contiene la regulación imprescindible para atender la necesidad de aplicación de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y no existe la posibilidad de adoptar otras medidas menos restrictivas de derechos o que impongan menos obligaciones a los destinatarios, que las que resulten necesarias para afianzar la calidad de las auditorías en aras de garantizar la consecución del interés público perseguido. En este sentido, se incorporan también previsiones para asegurar una aplicación proporcionada de las disposiciones contenidas en la Ley 22/2015, de 20 de julio, y en este Reglamento, a la complejidad de las labores de auditoría a realizar, determinada a su vez por la naturaleza y características del trabajo a efectuar.



La adecuación al principio de seguridad jurídica se justifica porque la norma contribuye a reforzar este principio, por una parte, porque es coherente y consistente con el resto del ordenamiento jurídico y, por otra parte, porque favorece la certidumbre y claridad del mismo al proporcionar criterios más precisos sobre las disposiciones establecidas en la Ley.

La adecuación al principio de transparencia se justifica y se ha materializado mediante la participación intensa ofrecida a los potenciales destinatarios en la elaboración de la norma y terceros interesados, incluyendo el acceso a los documentos propios del proceso de elaboración. Por otra parte, la adecuación al principio de transparencia también se produce por el hecho de que la norma define claramente sus objetivos, reflejados en su preámbulo y en la memoria que lo acompaña.

Finalmente, la adecuación al principio de eficiencia se justifica al comprobarse que esta iniciativa normativa no impone, para satisfacer el interés público enunciado, cargas administrativas innecesarias o accesorias.

Para la elaboración del Reglamento de desarrollo de la citada Ley 22/2015, de 20 de julio, se han tenido en cuenta las siguientes consideraciones.

En primer lugar, solo se han incluido en los artículos del presente Reglamento aquellas previsiones que suponen desarrollo del contenido de los artículos de la Ley 22/2015, de 20 de julio, incorporando las modificaciones necesarias para adaptarse a las disposiciones contenidas en dicha Ley, y manteniendo con carácter general la regulación anterior en tanto no resultara contraria a dicha Ley o no se considerara conveniente su modificación por así aconsejarlo la práctica.

En segundo lugar, se han realizado ciertas modificaciones en algunos aspectos no modificados en la Ley 22/2015, de 20 de julio, que se han considerado necesarias por razones de mejora técnica aconsejadas por la práctica, así como otras para guardar coherencia y consistencia con la terminología y tratamiento empleados bien en la Ley 22/2015, de 20 de julio, o bien en las normas de auditoría adaptadas para su aplicación en España, publicadas mediante Resoluciones de ICAC de 15 de octubre de 2013 y 23 de diciembre de 2016.

Con el nuevo Reglamento se pretende dotar al cuerpo normativo que deben aplicar quienes ejercen la actividad de auditoría de cuentas de la conveniente seguridad jurídica que permita aplicar las disposiciones de dicho cuerpo de modo que se satisfaga el fin de interés público que se encomienda a dicha actividad.

II

Este Reglamento, sigue la misma sistemática y ordenación de materias que la contenida en la Ley 22/2015, de 20 de julio, que desarrolla, con la salvedad de aquellos preceptos legales que no precisan de desarrollo reglamentario, y está estructurado en un título preliminar y cinco títulos que se dividen en capítulos y secciones, y, en algún caso, en subsecciones.

El título preliminar incluye tres capítulos. El capítulo I «*Objeto y ámbito de aplicación*» delimita el objeto y el ámbito de aplicación del Reglamento, aclarándose, en primer lugar la inclusión en el ámbito de aplicación de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de la verificación por los auditores de las cuentas formuladas por entidades a las que su normativa aplicable exige la llevanza de contabilidad pero no establece un marco normativo de información financiera para su aplicación cuando se formulen dichas cuentas conforme a un marco que resulte aplicable, teniendo en cuenta la naturaleza de la entidad auditada, así como, de la verificación por los



auditores de las cuentas formuladas por entidades cuya la normativa aplicable les exija la presentación de unas cuentas auditadas, cuando dichas cuentas se hayan preparado conforme a un marco normativo de información financiera que resulte de aplicación teniendo en cuenta la naturaleza de la entidad auditada. En segundo lugar se aclara la exclusión, del ámbito de aplicación de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de los trabajos de revisión que no tienen tal naturaleza, sin que se produzcan novedades relevantes en relación con el marco actualmente vigente. Entre dichos trabajos excluidos figuran los realizados sobre cuentas anuales, estados financieros o documentos contables cuando éstos no hayan sido elaborados con arreglo a los principios y normas contenidos en el marco normativo de información financiera expresamente establecido para su elaboración por disposiciones legales o reglamentarias, así como los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales u otros estados financieros o documentos contables de entidades que forman parte del sector público estatal, autonómico o local y se encuentran atribuidos legalmente a los órganos públicos de control de la gestión económico financiera del sector público en el ejercicio de sus competencias.

El capítulo II «*Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas*», regula la normativa reguladora de la auditoría de cuentas y la elaboración de las normas técnicas de auditoría, de ética y de control de calidad. De igual manera que hasta la fecha, se definen los principios de ética que deben promoverse y observarse en el ejercicio de la actividad y que deben desarrollarse en las correspondientes normas de ética que se aprueben, así como se establece que las normas de control de calidad interno establecerán los principios y requisitos a seguir por los auditores en la implantación y mantenimiento de los sistemas de control de calidad.

Al objeto de dotarle de mayor transparencia, se regula el contenido básico y régimen procedimental de elaboración de estas normas, siendo las principales modificaciones introducidas, las que se refieren, por un lado, a la publicación de las normas provisionales para el trámite de información pública también en la página web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, además de en el Boletín Oficial de dicho Instituto y la reseña incluida en el Boletín Oficial del Estado. Y por otro lado, se regula la publicación de las normas definitivas en la página web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. En relación con la elaboración subsidiaria por parte del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se modifica el artículo para reducir de seis a dos meses el plazo que tienen las Corporaciones para atender el requerimiento efectuado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para la elaboración o adaptación de una norma, para adaptarlo a la reducción que también se ha recogido en el plazo de publicación de la norma para el trámite de información pública.

En el capítulo III «*Definiciones*» se ha incluido el desarrollo de algunas definiciones contenidas en la Ley 22/2015, de 20 de julio.

En particular conviene llamar la atención sobre la incorporación de la definición de entidades de interés público, que se adoptó mediante el Real Decreto 877/ 2015, de 2 de octubre, que modificó la definición contenida en el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. Se aclara que se considerarán entidades de interés público aquellas que coticen en el mercado regulado de cualquier Estado miembro, de esta manera el concepto previsto en la Ley 22/2015, de 20 de julio, se adapta al contenido del artículo 2.13 de la Directiva 2006/43 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, en la redacción dada por la Directiva 2014/56/UE.

Respecto a la definición de familiares con vínculos estrechos, se precisa quienes son los familiares con vínculos estrechos de la persona afectada por la causa de incompatibilidad, de la



definición del artículo 3.13 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, considerando como tales a quienes cumplan las condiciones de convivencia dentro del concepto de familiares definido por la Ley 22/2015, de 20 de julio, teniendo en cuenta la finalidad y el espíritu de dicha Ley de que estos sean un grupo más reducido dentro del concepto de familiares, facilitando así su mejor interpretación y aplicación efectiva.

En relación con la definición de red, que con carácter general no ha cambiado en la Ley 22/2015, de 20 de julio, se ha tenido en cuenta como ha sido traspuesto este concepto en el ámbito de la Unión Europea, con la finalidad de evitar posibles diferencias entre la normativa nacional y la de los países de nuestro entorno. Con la redacción dada, se viene a aclarar que el acuerdo de cooperación, incluido en la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, en la redacción dada por la Directiva 2014/56/UE, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, puede adoptar forma escrita o no, así como que dicho acuerdo de cooperación se podrá alcanzar mediante alguna de las circunstancias previstas en la Ley, es decir, compartir costes o beneficios o recursos profesionales significativos, el diseño o implementación de políticas y procedimientos de control de calidad interno, la existencia de una estrategia empresarial común o el uso de un nombre comercial común. Se ha aclarado que la concurrencia de una de dichas circunstancias determina la existencia del acuerdo de cooperación y, por tanto, la existencia de red.

Por último, dentro de este capítulo se sigue definiendo el concepto de entidades vinculadas a la entidad auditada y entidades vinculadas por relación de control, por referencia a la normativa mercantil y contable que, debido a su precisión en el concepto de vinculación, proporciona mayor seguridad jurídica a la hora de definir la vinculación respecto a la entidad auditada.

III

El título I «*De la auditoría de cuentas*» incluye dos capítulos.

El capítulo I desarrolla las modalidades de auditoría de cuentas e incluye cinco secciones.

La sección 1ª regula la auditoría de cuentas anuales, incluyendo un artículo dedicado al informe de auditoría en el que se eliminan las menciones al contenido del informe incluidas en la Ley 22/2015, de 20 de julio, y se recoge únicamente la descripción de la responsabilidad del órgano de administración de la entidad de la formulación de los estados financieros a auditar y del sistema de control interno de la entidad auditada, la descripción del objeto de la auditoría y del modo en que se desarrolla, así como la referencia al nombre, el domicilio y el número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas del auditor o auditores principales responsables y de la sociedad de auditoría, para una mejor identificación de los responsables del informe.

Se aclara que debe dejarse constancia documental de la fecha de entrega del informe y de su recepción por la entidad auditada en todo caso y no solo cuando haya diferencia entre una fecha y otra.

Respecto a la obligación de emitir el informe, se recoge que en el caso de auditoría obligatoria se remitirá información de las causas de imposibilidad de emitir el informe no solo al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y al Registro Mercantil, como estaba regulado hasta el momento, sino también al Juzgado en caso de que se hubiera producido el nombramiento judicial del auditor. Se matiza respecto al contenido de este artículo, que se entiende por auditoría obligatoria aquella en la que se nombra auditor porque la entidad está



obligada a auditar sus cuentas, así como cuando se produce el nombramiento del auditor por el Registro Mercantil o por el Juzgado.

En el caso de auditoría voluntaria, si el nombramiento del auditor se ha inscrito en el Registro Mercantil se efectuará la comunicación únicamente a este de las causas de imposibilidad de emitir el correspondiente informe. Con esto se garantiza que, en los casos en los que el auditor esté inscrito en el Registro Mercantil, este pueda tener conocimiento, en su caso, de la imposibilidad por la que el auditor no puede llevar a cabo la auditoría contratada, dado que si se presentaran las cuentas anuales a depósito sin el correspondiente informe de auditoría no sería admitido el depósito de dichas cuentas.

En relación con el contrato de auditoría se precisan los efectos de la posibilidad contemplada en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, en el caso de que el auditor sea nombrado por el Registrador Mercantil, de que este pueda solicitar que se garantice el pago de sus honorarios, para evitar situaciones en las que el auditor nombrado no tiene seguridad del cobro de dichos honorarios, lo que podría afectar a su independencia en la realización del trabajo de auditoría, precisándose que dicha garantía deberá ser prestada por la entidad en el plazo de diez días desde la notificación de su solicitud por el auditor y previéndose las consecuencias de que, en caso de que no se aporte dicha garantía, el auditor pueda renunciar al encargo. En estos casos, en caso de falta de aportación de la mencionada garantía en plazo, el auditor podrá renunciar al trabajo de auditoría.

En relación con este nombramiento, en la disposición final primera se concede un plazo de 10 días para la aceptación con la finalidad de que el auditor pueda cumplir con la evaluación, antes de aceptar el trabajo de auditoría de realizar el trabajo de auditoría, de su capacidad para cumplirlo, así como el cumplimiento de la condición de la necesaria independencia y de los restantes requisitos establecidos en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. Con ello, dicha obligación resulta exigible para todos los trabajos.

La sección 2ª regula la auditoría de otros estados financieros o documentos contables, sin modificaciones relevantes.

La sección 3ª se refiere a la obligación de requerir información a la entidad auditada y la obligación de esta de suministrarla, incluyéndose la necesidad de acreditar no solo las respuestas obtenidas de la entidad auditada a los requerimientos de información por parte del auditor, sino también los casos en los que no se ha recibido respuesta alguna, al ser esta actuación de la auditada causa eximente de la responsabilidad del auditor.

La sección 4ª se refiere a la auditoría de las cuentas consolidadas. Se precisa la documentación que el auditor del grupo debe tener respecto a la revisión y evaluación del trabajo realizado por los auditores de las entidades que forman parte del conjunto consolidable y que deberá reflejar, entre otros, los riesgos que el auditor o sociedad de auditoría han considerado para la planificación del trabajo a realizar, las cuestiones y aspectos concretos revisados, el trabajo realizado por los otros auditores así como la motivación por la que dicho trabajo se considera adecuado y suficiente por parte del auditor de las cuentas consolidadas. Se significa que las obligaciones incorporadas responden al mayor alcance de la regulación existente en la Ley 22/2015, de 20 de julio, al incorporar el mandato mínimo contenido en la Directiva 2014/56/UE, respecto al contenido en las normas internacionales de auditoría, adaptadas para su aplicación en España.



Además, se incluye en esta sección un nuevo artículo para establecer reglamentariamente el plazo y forma de comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la imposibilidad de revisar el trabajo de otros auditores, mediante un escrito que detalle las circunstancias que impidan tal revisión.

La sección 5ª se refiere a la auditoría conjunta. En el único artículo incluido en esta sección se establecen los principios rectores a seguir por los auditores cuando son nombrados conjuntamente para realizar una auditoría de cuentas anuales, regulándose que en caso de discrepancia en cuanto a la opinión técnica a emitir, cada auditor o sociedad de auditoría presentará su opinión en un párrafo distinto del informe de auditoría y expondrá los motivos de la discrepancia. Asimismo, se establece que los auditores nombrados no pueden pertenecer a la misma red y que deben comunicarse entre ellos las circunstancias que afecten a su independencia. Se determina que la distribución y reparto del trabajo entre los distintos auditores deberá ser equilibrado, de forma que el volumen de horas asignadas a cada auditor sea proporcionado y apropiado a la experiencia y cualificación necesaria para su adecuada realización, así como a los medios destinados por cada uno de los auditores a la realización del trabajo de auditoría. Con ello se pretende dar un marco que rijas estas actuaciones, que pretende incentivar el Reglamento (UE) n.º 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público.

El capítulo II desarrolla el acceso a la actividad de auditoría de cuentas e incluye dos secciones.

La sección 1ª está referida al Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en el que se recogen las secciones de personas físicas, sociedades de auditoría y auditores y sociedades de auditoría y demás entidades de terceros países. Como novedad se recoge que dentro de las secciones de personas físicas y sociedades de auditoría se debe distinguir aquellas que cumplen los requisitos para poder auditar entidades de interés público de las que no cumplen tales condiciones, en consonancia con los nuevos requisitos que se regulan en cumplimiento de la habitación legal concedida.

Dentro de la sección de personas físicas se elimina la situación voluntaria de “no ejerciente prestando servicios por cuenta ajena”, manteniéndose únicamente, por un lado, la situación de “ejerciente” que incluye a los auditores individuales y los auditores designados por las sociedades de auditoría para la firma de informes de auditoría, eliminándose la modalidad de “socio de sociedad de auditoría”, y, por otro lado, la situación de “no ejerciente”.

Se regula el proceso de inscripción de los auditores autorizados en otros Estados miembros o terceros países como ejercientes estableciéndose la obligación de que acrediten, además de las condiciones establecidas en la Ley 22/2015, de 20 de julio, la constitución de la garantía, y para quienes estén autorizados en terceros países se exige que acrediten la concurrencia de la condición de reciprocidad. Dicha garantía que también se exige en el caso de auditores y sociedades de auditoría y demás entidades de terceros países que se inscriben para que el informe de auditoría emitido respecto a determinadas entidades domiciliadas en terceros países cuyos valores cotizan en los mercados oficiales nacionales tenga validez en España.

En relación con la obligación periódica en el mes de octubre de cada año de rendición de información por parte de los auditores y sociedades de auditoría al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, además de la información recogida en la Ley 22/2015, de 20 de julio, se solicita la remisión de determinada información para que el Instituto de Contabilidad y Auditoría



de Cuentas pueda verificar el cumplimiento de las limitaciones respecto a los honorarios establecidas en la Ley 22/2015, de 20 de julio y en el Reglamento (UE) nº 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público, así como otra información necesaria para el adecuado ejercicio de su función supervisora. Asimismo, y para que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas pueda elaborar la lista a que se refiere el artículo 16 del mencionado Reglamento comunitario, se solicita a los auditores y sociedades de auditoría la remisión de información relativa al importe de los honorarios de actividad de auditoría de cuentas referidos a entidades de interés público auditadas en el mes de febrero de cada ejercicio. Finalmente, para que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas pueda preparar los informes de evolución del mercado de auditoría a que se refieren las disposiciones adicionales cuarta y quinta de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se habilita a la citada autoridad supervisora para que mediante Resolución determine la información a solicitar, así como su plazo de remisión.

Respecto a la relación de los auditores inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas que anualmente debe remitir el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas al Registro Mercantil Central y a la Dirección General del Registro y del Notariado, se matiza que en dicha lista deben diferenciarse los auditores que cumplen las condiciones establecidas para poder auditar entidades de interés público de aquellos que no cumplen tales condiciones.

La sección 2ª regula los requisitos exigidos para obtener la autorización para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.

Únicamente merece destacar, por un lado la posibilidad de que estos cursos se organicen por los centros de formación reconocidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, al igual que se reconoció la facultad a estos centros de organizar los cursos de formación continua, y, por otro lado, la modificación introducida respecto al requisito de formación práctica para introducir una mayor flexibilidad, al reducir el porcentaje de horas que pueden corresponder a otras tareas relacionadas con la actividad de auditoría de cuentas, y permitir realizar mayor formación práctica antes de la terminación del programa de enseñanza teórica.

IV

El título II «*Del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas*» consta de seis capítulos. En el capítulo I «*Formación continuada*», se desarrolla la obligación de los auditores de cuentas de realizar actividades de formación continuada, cuyo fin es mantener el adecuado nivel de exigencia en relación con la actualización de sus conocimientos, dentro de un entorno financiero y mercantil en continuo cambio y progresivamente más complejo, estableciéndose la forma y condiciones en que ha de tenerse por cumplido el requisito de formación continuada mínima, cifrada en número de horas, que deben seguir y acreditar los auditores de cuentas inscritos en situación de ejercientes y de no ejercientes que se encuentren colaborando activamente con un auditor de cuentas, mediante la realización de una serie de actividades. Asimismo, se establecen los centros que pueden organizar e impartir dichas actividades de formación, su acreditación y justificación y la remisión de información anual a este respecto al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. La regulación está en línea con la exigida en el Reglamento vigente incorporándose las mejoras que de la experiencia acumulada se deducen recomendables.

En el capítulo II, «*De independencia*», que consta de cinco secciones, se regula el régimen de independencia al que se encuentran sujetos los auditores de cuentas en el ejercicio de esta actividad, soporte fundamental en que se asienta la confianza que se deposita en el informe de



auditoría de cuentas. En aras de salvaguardar el deber de independencia que obliga al auditor a abstenerse de actuar cuando pudiera verse comprometida su objetividad en relación a la información económica financiera a auditar, la Ley 22/2015, de 20 de julio, configura un sistema mixto basado en un doble pilar, de un lado, en el llamado sistema de amenazas y salvaguardas que se articula como un sistema de autodiagnóstico en el que el auditor debe establecer los procedimientos necesarios para identificar situaciones, relaciones o servicios, incluidas las definidas como causas de incompatibilidad, que puedan generar amenazas a la independencia, evaluarlas y, en su caso, aplicar medidas de salvaguarda. Y de otro lado, en la enumeración de un conjunto de circunstancias, situaciones o relaciones específicas en las que se considera que, en el caso de concurrir, los auditores no gozan de independencia respecto a una entidad determinada, siendo la única solución o salvaguarda posible la no realización del trabajo de auditoría. Así, se recogen junto a las causas de incompatibilidad, limitaciones en relación con los honorarios, la duración de los contratos y las prohibiciones posteriores. Dichas situaciones son manifestación del principio de ser y parecer ser independiente por el que opta la normativa comunitaria en cuanto que es una actitud inobservable que no puede medirse y en el sentido de precisar aquellas situaciones que deben evitarse en la medida en que se pudiera concluir que no se observaría la debida objetividad en caso de concurrir.

En la sección 1ª «*Principio general de independencia*», se concretan y aclaran determinados aspectos establecidos en la Ley, relativos al principio general de independencia, destacando como novedades las precisiones que se realizan en relación con la prohibición de participar en la gestión o toma de decisiones en la entidad auditada, cuyos contornos son objeto de una doble delimitación, positiva y negativa; y en línea con lo establecido por el Reglamento se determinan las entidades vinculadas a la entidad auditada por relación de control a las que se aplican las extensiones previstas en la Ley 22/2015, de 20 de julio, en el caso de incompatibilidades derivadas de prestación de servicios, así como las referidas a la existencia de conflicto de intereses, que debe evitarse por el personal que participa en la realización del trabajo de auditoría o que pueden resultar de situaciones de las que pueden derivar amenazas a la independencia. En línea con el Reglamento vigente, se regula el proceso de identificación y evaluación de amenazas a la independencia del auditor, la aplicación de las salvaguardas que en su caso procedan para eliminarlas o reducirlas a un nivel suficientemente bajo que no comprometa su independencia, y la documentación de todas las actuaciones efectuadas a este respecto, proceso que se integra en su sistema de control interno. En particular, se advierte que las amenazas no derivan únicamente de las circunstancias constitutivas de incompatibilidad, sino que pueden provenir de situaciones, relaciones o servicios, distintas de aquellas.

En la sección 2ª «*Incompatibilidades*», se concretan determinados aspectos de las causas de incompatibilidad establecidas en la Ley, a fin de facilitar una mejor comprensión y aplicación práctica de dichas circunstancias por parte de los auditores de cuentas. Esta sección incluye tres subsecciones. En la primera de ellas se recogen las causas de incompatibilidad derivadas de situaciones personales. Con respecto al régimen anterior, conviene destacar que se desarrolla para aclarar y precisar determinadas circunstancias derivadas de situaciones personales no permitidas incorporadas en la Ley por mandato comunitario, tales como la tenencia de interés significativo directo (contemplándose como tales determinadas relaciones empresariales, préstamos, garantías e intercambio de personal clave, de valor significativo), la posesión de instrumentos financieros y la realización de operaciones con estos instrumentos, aclarando cuando tienen carácter significativo y la percepción o solicitud de obsequios y favores.

La segunda subsección recoge las causas de incompatibilidad derivadas de servicios prestados. Se precisan determinadas causas de incompatibilidad derivadas de la prestación de



servicios prohibidos a la entidad auditada incluidas en la Ley, referentes a los servicios de contabilidad, los servicios de valoración, servicios de abogacía, servicios de auditoría interna y los servicios de diseño y puesta en práctica de procedimientos de control interno, de gestión de riesgos relacionados con la elaboración o control de la información financiera, del diseño o aplicación de los sistemas informáticos de la información financiera.

En la tercera subsección se determina y concreta cuándo se va considerar que una situación o un servicio, para aquellos casos en que así lo establece la Ley, tiene incidencia significativa de modo que afecte a la independencia del auditor. Para ello, se precisa que concurren alguna de las dos circunstancias que se fijan como referencia: una, por superar la cifra de importancia relativa fijada por el auditor en la realización del trabajo concreto, y otra, por superar uno de los parámetros (el más representativo), referidos a cifras relacionadas con la dimensión de la entidad auditada.

En la sección 3ª «*Particularidades de las normas de extensión*», se desarrollan distintos aspectos de extensión del régimen de independencia previstos en la Ley, con la misma finalidad indicada en las secciones anteriores de facilitar una mejor comprensión y aplicación práctica de dicho régimen, que le dote de la necesaria seguridad jurídica. Dichas normas de extensión implican la falta de independencia del auditor, cuando concurren las situaciones o servicios no permitidos en determinadas personas vinculadas con el auditor por razón de parentesco o profesional, así como en quienes pertenecen a la misma red y en relación con la entidad auditada o sus vinculadas. Dichas normas no operan con carácter absoluto al incorporarse excepciones o requisitos más restrictivos en función del grado de participación en el trabajo de auditoría, de la naturaleza de la relación con la entidad auditada, del grado de familiaridad y de la relevancia de los instrumentos financieros que se posean o de las operaciones que se realizan. Así, se destaca como modificaciones con respecto al régimen anterior, las precisiones incorporadas con el fin de delimitar y precisar:

- Qué debe entenderse por “Elaboración de información significativa” en las circunstancias y situaciones referidas en la Ley 22/2015, de 20 de julio.
- En relación con las incompatibilidades derivadas de instrumentos financieros, por una parte, cuándo la posesión de instrumentos financieros de la entidad auditada y sus vinculadas genera incompatibilidad, atendiendo a las circunstancias y particularidades previstas en la Ley. Y por otra parte, y en coherencia con lo anterior, se establece que en los supuestos en que la posesión de tales instrumentos financieros no esté prohibida o genere una situación de incompatibilidad tampoco la genere la realización de operaciones con dichos instrumentos. Asimismo, se concretan los supuestos en los que cabe considerar si dichos instrumentos financieros o el volumen de operaciones es significativo o muy significativo a efectos de lo previsto en la Ley.
- Cuándo una entidad vinculada a la entidad auditada va a considerarse que tiene un carácter significativo, a efectos de la Ley, en aquellos casos en que dicha condición se contempla, en caso de ausencia, como circunstancia enervadora o no generadora de incompatibilidad.
- En relación con las personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas o sociedad de auditoría, las personas que participan o tienen capacidad para influir en el resultado final del trabajo de auditoría o responsabilidad de supervisión o gestión del trabajo; las personas con quienes se entienden vinculados los auditores de cuentas responsables del informe de auditoría; las personas que intervienen en las actividades de auditoría, incluyendo en éste último grupo a quien tiene atribuidas y desempeña la función de seguimiento del sistema de control interno del auditor.
- Cuándo se va a considerar que las relaciones con posibles efectos o influencia en el resultado del trabajo por razón de la estructura y dimensión de la sociedad de auditoría



o su red implican una situación de incompatibilidad, en aquellos supuestos en que así lo prevé e la Ley.

- Las personas de la red a la que pertenece el auditor, que pueden generar situaciones de incompatibilidad en él.
- Y determinados aspectos relacionados con la eliminación de instrumentos financieros sobrevenidos con posterioridad a la aceptación del trabajo a realizar, así como con respecto a la realización de operaciones con dichos instrumentos en dicho periodo.

En la sección 4ª «*Contratación y prórroga*», se concretan determinados aspectos de la prórroga y rescisión del contrato de auditoría, y las obligaciones de información a este respecto al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Y sobre prohibiciones posteriores a la realización del trabajo de auditoría de cuentas, se concretan determinados aspectos a fin de asegurar su efectiva aplicación, aclarando qué se entiende por interés financiero significativo directo o indirecto, quiénes tienen a estos efectos responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo, cuándo existen influencias recíprocas entre quien cesa y el auditor firmante que determina la aplicación del régimen de prohibiciones, y cómo afecta el hecho de que algunos de los sujetos prohibidos se desvincule del auditor antes de finalizar el trabajo de auditoría.

En la sección 5ª «*Honorarios*», de un lado, se establece que los honorarios deban fijarse en función del número de horas estimado para la realización del trabajo, las cuales figurarán en el contrato. Dicha estimación debe hacerse en función de los medios, recursos, cualificación y especialización requeridos en cada trabajo, según la complejidad de las labores a realizar. Lo anterior responde al principio contenido en la Ley de disponer de recursos suficientes y adecuados para poder aceptar y realizar el trabajo de auditoría correspondiente. De no procurarse estos recursos y medios, no se estaría en condiciones de poder cumplir la función de interés público encomendado al no proporcionar fiabilidad a la información auditada. De igual manera, se establece que dichos honorarios no podrán modificarse en el ejercicio o sucesivos, salvo que se modifiquen las condiciones que sirvieron de base para su realización, y así se justifique.

De otro lado, se detallan las reglas de cómputo para determinar la existencia de dependencia financiera y económica, real o aparente, que no se encuentra permitida, por alcanzar un determinado nivel de concentración en una entidad en relación con el total de los ingresos totales. Se precisan las particularidades que aplicaran en caso de auditores de nuevo acceso, y a auditores de dimensión pequeña, que se definen en función de si auditan entidades pequeñas de acuerdo con la Ley 22/2015, de 20 de julio, que no sean entidades de interés público.

El capítulo III, «*Garantía financiera*», con un único artículo no presenta cambios apreciables respecto a la regulación vigente.

El capítulo IV trata de la «*Organización interna*». En la regulación que aquí se acomete se tiene muy en cuenta el cambio muy relevante incorporado por mandato de la normativa europea en la Ley al exigir al auditor y sociedad de auditoría disponer de una organización sólida basada en unos procedimientos administrativos y contables sólidos y eficaces, procedimientos eficaces de gestión de riesgos que afecten a la actividad de auditoría de cuentas, mecanismos que aseguren el control de los sistemas informáticos, y un sistema de control interno. Es decir, la Ley impone requerimientos adicionales a los que ya existían en la norma de control de calidad interno, y que requieren ser desarrollados y precisados, para una mayor seguridad jurídica. Así, se establecen los principios básicos, políticas, y criterios que todo auditor de cuentas debe establecer para garantizar que su actividad se desarrolla de



conformidad con la normativa de aplicación, respetando en todo caso la autonomía en la organización empresarial del auditor para elegir los concretos procedimientos a aplicar por el auditor, que serán los que a su criterio sean proporcionados y adecuados a su estructura y dimensión.

Asimismo, se regulan las condiciones que debe tener el sistema de control de calidad interno que los auditores deben implantar, para lo cual deben basarse en la norma de control de calidad interno, respecto a la cual se incorporan los requisitos adicionales para dar cumplimiento a la Ley. Al mismo tiempo, se introducen precisiones aconsejadas por la experiencia resolviendo situaciones que han resultado problemáticas en su aplicación.

Con respecto a dichos principios, se precisan los principios de adecuación y proporcionalidad a la dimensión del auditor de cuentas y complejidad de los trabajos a realizar, pudiendo ser las políticas de comunicación y documentación más simplificadas y menos formales.

Con la regulación incorporada, se pretende fortalecer la organización interna de los auditores para asegurar que la actividad se realiza según la normativa aplicable. Dichos procedimientos van encaminados a prevenir y, en su caso, detectar riesgos de incumplimientos en relación con la actividad de auditoría, incluyendo los necesarios para salvaguardar la independencia.

Por último, se detalla con mayor precisión determinados aspectos de la organización de cada trabajo de auditoría, entre otros, los relacionados con el contenido mínimo de la documentación de cada trabajo, el plazo máximo de compilación del archivo de cada trabajo, y los sistemas y controles informáticos adecuados a este respecto.

El capítulo V «*Deberes de custodia y secreto*», regula aspectos concretos del deber de conservación y custodia en línea con lo establecido a este respecto en el reglamento vigente a este respecto, precisando a quienes alcanza el deber de secreto previsto en el artículo 31 de la Ley, incluyendo a todas las personas que hayan participado o colaborado en el desarrollo de la actividad de auditoría del auditor o sociedad de auditoría, independientemente de si forman o no parte de la organización interna de estos.

El capítulo VI del título II «*De la auditoría de las entidades de interés público*» contiene tres secciones.

La sección 1ª «*De los informes*», se concretan determinados aspectos referentes a los informes adicionales a emitir por los auditores de entidades de interés público. Así, en relación al informe adicional a la Comisión de Auditoría, se aclara que únicamente es obligatorio para los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales; se precisan determinados aspectos del contenido del informe de transparencia, en relación al detalle a proporcionar de servicios y honorarios; y en relación con el informe que en su caso deben remitir a las autoridades nacionales supervisoras, se concreta el plazo máximo para su remisión.

En la sección 2ª «*Independencia*», se concretan determinados aspectos de las particularidades del régimen de independencia establecido para este tipo de auditores en la Ley. Así, se imponen requisitos más restrictivos, principalmente, referidos al carácter significativo de las causas de incompatibilidad, y se recogen las obligaciones y actuaciones que con el carácter de mínimo deben realizar los auditores de cuentas de las entidades de interés público en relación con la Comisión de Auditoría de cada una de estas entidades, de modo que



pueda dar cumplimiento a lo establecido en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, y el artículo 529 quaterdecies del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, y así contribuir a aumentar el valor añadido que supone la auditoría y a coadyuvar al mejor funcionamiento de las funciones atribuidas a dicha Comisión y consiguientemente a una mayor calidad de la información económica financiera.

Por otra parte, y en relación con la contratación, se recogen las actuaciones a seguir por el auditor de cuentas de entidades de interés público cuando participe en un proceso de selección de nombramiento de auditor que se regula en el artículo 16 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril; se precisa el proceso y plazos de prórroga del contrato del auditor en diferentes casos de contratación conjunta; y se fijan las obligaciones de comunicación en caso de rescisión y revocación del nombramiento de auditor.

En relación con la rotación interna del auditor firmante del informe, se concreta que cuando sea obligatoria la rotación del auditor principal responsable del informe de auditoría de las cuentas anuales consolidadas, si este auditor fuera el auditor principal responsable de la auditoría de las cuentas de la entidad dominante que formula las citadas cuentas anuales consolidadas, será igualmente obligatoria la rotación en relación con esta entidad dominante.

Este capítulo dedica su último artículo a los honorarios y transparencia, estableciéndose que para el cómputo de los límites aplicables de concentración se utilicen las reglas establecidas a este respecto en el artículo 5. Y regulándose el proceso de autorización excepcional previsto en la Ley que permite realizar la auditoría del ejercicio siguiente a pesar de incurrir en concentración a las sociedades de auditoría pequeñas y medianas, definiéndose tales sociedades a estos efectos en función de si auditan entidades pequeñas y medianas.

En la sección 3ª, «*Organización interna y del trabajo en relación con auditorías de entidades de interés público*», se desarrolla reglamentariamente la previsión contenida a estos efectos en el artículo 45 de la Ley. De esta forma se establecen los recursos y condiciones con los que como mínimo deben contar los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de entidades de interés público en su estructura organizativa, adicionalmente a los establecidos en el artículo 42 de la Ley.

V

El título III «*Supervisión Pública*», se estructura en dos capítulos, el capítulo I, «*Función supervisora*» se divide a la vez en cuatro secciones. En la sección 1ª se regula la composición de los órganos colegiados del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

En la sección 2ª «*Facultades de supervisión*», se definen las facultades de la supervisión, autorizando al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a solicitar información a cualquier persona relacionada con un trabajo de auditoría realizado.

En la sección 3ª «*Disposiciones comunes de las actuaciones de control*», se definen las actuaciones de control, incluyéndose en estas no sólo a las investigaciones e inspecciones sino también a las actuaciones de comprobación. Con respecto al Reglamento vigente, se abandonan definitivamente los términos control de calidad y control técnico, que se sustituyen por inspecciones e investigaciones, respectivamente. Se determina la finalidad y naturaleza de estas actividades, que se corresponden con las propias de actuación previa al procedimiento sancionador, el alcance de estas actividades de control y diferentes aspectos de su realización y se define el plan de actuaciones de control atendiendo al principio de transparencia y teniendo en cuenta criterios de riesgo para la selección de las inspecciones e investigaciones.



En las secciones 4ª y 5ª se regulan el objeto, alcance y finalización de las actuaciones de investigación y de inspección presentado como novedad, que estas actuaciones pudieran finalizar acordando la realización de actuaciones complementarias, o dependiendo de la evolución de estas actuaciones sin necesidad de su finalización o del resultado de las investigaciones los auditores objeto de la investigación puedan ser tenidos en cuenta para la selección de auditores objeto de inspecciones.

La selección para la realización de las inspecciones se hará teniendo en cuenta criterios de riesgo y la periodicidad mínima exigida. Además, para los auditores de entidades de interés público el alcance de las inspecciones viene definido por el artículo 26 del Reglamento (UE) nº 537/2014, a la vez que se verificará si estos auditores cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 86 relacionados con la estructura organizativa y dimensión que deben de tener este tipo de auditores.

Finalmente se regula el contenido del informe de inspección, que se amplía para aquellos casos en que como resultado de la inspección se acuerde el inicio de un procedimiento sancionador, debiendo incluirse la descripción de los hechos que pudieran ser constitutivos de los posibles incumplimientos. Asimismo, se regula el régimen de su publicidad para el caso de auditores de entidades de interés público, en aras de dotar de mayor transparencia a la actividad supervisora.

El capítulo II, «*Régimen de supervisión Pública*» aplicable tanto a los auditores, sociedades y demás entidades de auditoría autorizadas en Estados miembros de la Unión Europea como de terceros países regula el régimen de supervisión pública aplicable a estos auditores. En la primera sección «Actuaciones de control y dispensas», se delimita el campo de actuaciones de control en el caso de la prestación de servicios transfronterizos en la Unión Europea, dependiendo del domicilio de la entidad auditada, correspondiéndole la inspección a la autoridad del domicilio de la entidad auditada y la investigación al país donde originariamente se inscribió el auditor.

Las modificaciones que se incorporan en relación con el régimen vigente consisten en prever, tal como hace la Ley, en la sección 2ª, «*Coordinación con autoridades competentes de Estados miembros de la Unión Europea*» que el intercambio de información ya no se produce únicamente entre las distintas autoridades competentes, sino también entre las autoridades europeas de supervisión. Así, respecto al contenido de la información a intercambiar, se recoge un apartado genérico para incluir la información que pueda ser útil para el ejercicio de las funciones de supervisión atribuidas a las respectivas autoridades. Se regula la posibilidad de enviar la documentación por partes según su disponibilidad, y en el caso de haberse acordado una actuación de control a petición de una autoridad competente, se regula la comunicación a dicha autoridad del resultado de las actuaciones.

La sección 3ª regula la «*Coordinación con autoridades competentes de terceros países*», sin presentar prácticamente diferencias respecto al régimen anterior.

VI

El título IV «*Régimen de infracciones y sanciones*» incluye cuatro secciones. La sección 1ª regula la normativa aplicable al ejercicio de la potestad sancionadora por parte del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.



La sección 2ª regula el procedimiento sancionador. En relación con la denuncia se suprime la comunicación al denunciante de la incoación del procedimiento sancionador, acogiendo la regla general y posibilidad prevista en el artículo 64.1 segundo párrafo de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas referido al acuerdo de iniciación de procedimientos sancionadores.

Respecto al plazo de caducidad del procedimiento sancionador se recogen dos supuestos específicos de ampliación de dicho plazo cuando se acuerde la realización de pruebas técnicas o análisis contradictorios o dirimientes propuestos por los interesados, durante el tiempo necesario para la incorporación de los resultados al expediente; y cuando se acuerde la solicitud de informes preceptivos a un órgano de la misma o distinta Administración, por el tiempo que medie entre la petición, y la recepción del informe. Deberá comunicarse a los interesados la iniciación y finalización del efecto suspensivo de estas actuaciones.

En relación con el acuerdo de incoación se incorpora la posibilidad excepcional cuando en el momento de dictar el acuerdo de incoación no existan elementos suficientes para la calificación inicial de los hechos que lo motivan, de que la determinación de la citada calificación y de las sanciones que pudieran corresponder, se realizará mediante un Pliego de cargos en el plazo máximo de un mes desde la fecha del acuerdo de incoación, que se notificará a los interesados. Por último, se concreta el plazo de diez días para presentar alegaciones al Acuerdo de Incoación y a la Propuesta de Resolución, se concreta además que en el caso de que se emita Pliego de cargos, el plazo para las alegaciones contará desde la remisión de dicho Pliego.

Como novedad y como consecuencia de la aprobación de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, se regula que en el caso de que concurren las circunstancias previstas en el artículo 89.1 de la mencionada Ley y el instructor resolviera la finalización del procedimiento con archivo de las actuaciones, se notificará igualmente a los interesados a efectos de la presentación de alegaciones, recogiendo la posibilidad de que el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas revise dicha Resolución y, en su caso, emita una nueva.

La sección 3ª regula el procedimiento abreviado que fue incluido en el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley 22/2015, de 20 de julio, mediante la Disposición final primera del Real Decreto 602/2015, de 2 de diciembre, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, sustituyéndose la referencia al plazo de quince días para presentar alegaciones al Acuerdo de Incoación, que era conforme a la regulación establecida en el derogado Real Decreto 1.398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del Procedimiento para el Ejercicio de la Potestad Sancionadora, por la referencia a un plazo de diez días, establecido como plazo general en el artículo 73 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, relativo al "Cumplimiento de trámites", y que se ha adoptado en el artículo del Reglamento para la tramitación del procedimiento general.

La sección 4ª regula las infracciones y sanciones. En cuanto a las infracciones, se incorporan elementos que permiten precisar o especificar las conductas que integran tipos infractores, dentro de los límites de la Ley. Como novedades respecto a la regulación vigente,



se indica que en relación con la infracción derivada de la negativa o resistencia a la actuación de control o de disciplina, se incluyen aquellas actuaciones que, por acción u omisión, se dirijan a obstaculizar de forma reiterada la efectividad de las notificaciones realizadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el ejercicio de sus competencias de control o disciplina.

Se desarrollan las circunstancias en las que se considera que el informe adicional para la Comisión de Auditoría tiene un contenido sustancialmente incorrecto o incompleto cuando no contenga las menciones contenidas en la Ley 22/2015, de 20 de julio, o cuando la información incorrecta o incompleta impida su comprensión o el adecuado ejercicio de las funciones por parte de la Comisión de Auditoría. Asimismo, se desarrollan las circunstancias en las que se considera que la información remitida al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es sustancialmente incorrecta o incompleta, cuando esta impida el adecuado ejercicio de las competencias de supervisión, así como las circunstancias en las que se considera que el informe de transparencia presenta un contenido sustancialmente incorrecto o incompleto, cuando la información incorrecta u omitida pudiera impedir la adecuada comprensión de la situación del auditor.

Se aclara que se entiende cometida la infracción derivada del incumplimiento de las normas de auditoría en relación con un informe de auditoría cuando se haya incumplido lo establecido en la Ley 22/2015, de 20 de julio, respecto a la exigencia de tener recursos suficientes y apropiados para poder aceptar y realizar el trabajo de auditoría que sean adecuados con la complejidad de las labores de auditoría a realizar según la dimensión y naturaleza de la entidad a auditar, toda vez que, en tal caso, no se estaría en condiciones de aplicar y cumplir con las prescripciones exigidas en orden a emitir una opinión técnica sobre la fiabilidad de la información económica financiera auditada, con el consiguiente menoscabo en la función de interés público encomendada a la auditoría, siempre que se pudiera producir un efecto significativo en un trabajo de auditoría y, por consiguiente, en su informe.

Respecto a la infracción derivada del incumplimiento de la obligación de comunicación a las autoridades supervisoras de la entidad auditada de determinadas circunstancias en relación con dicha entidad de las que el auditor haya tenido conocimiento durante la realización de la auditoría, se reduce el plazo de dicha comunicación a tres días, para garantizar la eficacia de dichas comunicaciones.

Se precisa que se entiende cometida la infracción derivada del incumplimiento de los requerimientos de mejora cuando no se hayan adoptado las medidas para la subsanación de las deficiencias que motivaron los requerimientos o cuando no se hayan mantenido estas una vez adoptadas.

En cuanto a las sanciones, respecto a los criterios de graduación, se establece la clasificación en los tres grados en los que deben dividirse las sanciones a imponer recogiendo el caso de la sanción por infracciones muy graves cometidas por una sociedad de auditoría, que no estaba previsto en la redacción vigente, para completar la casuística, además de concretarse el carácter de atenuante o agravante de los criterios de graduación de sanciones previstos en la Ley 22/2015, de 20 de julio. En particular, en relación con el criterio agravante derivado de la conducta anterior de los sujetos infractores se prevé que su aplicación se producirá cuando concurren las circunstancias que respecto a la reincidencia están previstas en el artículo 80 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, que prevalece como norma especial.

Se concreta el supuesto en el que, en caso de auditorías de entidades de interés público cuando se impongan sanciones por infracciones graves y muy graves, se acordará la



suspensión de realizar auditorías de cuentas de entidades de interés público por un plazo de hasta 2 o 5 años, respectivamente, cuando el auditor de cuentas o sociedad de auditoría no cumplan los requisitos relacionados con la estructura organizativa y la dimensión que se exigen a los auditores de entidades de interés público, cuando pudiera tener efecto significativo sobre el resultado de un trabajo y en su informe.

Se aclara que la sanción adicional de prohibición de realización de la auditoría de cuentas de la entidad auditada en los tres ejercicios siguientes a que la sanción adquiera firmeza en vía administrativa, en caso de la imposición de sanciones por infracciones graves o muy graves relacionadas con un trabajo de auditoría, se entiende aplicable no solo a la auditoría de las cuentas anuales sino a la auditoría de otros estados financieros o documentos contables.

Por último, se prevé la cancelación de oficio de la inscripción de las sanciones una vez transcurridos los correspondientes plazos.

VII

El título V «*De las Corporaciones de derecho público representativas de auditores*» contiene el conjunto de requisitos que deben reunir estas corporaciones y las funciones que deben desempeñar, regulando únicamente, y a diferencia del régimen anterior, aquellas funciones que deriven de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y en relación con la actividad de auditoría de cuentas. Se resaltan así las obligaciones impuestas en relación con la elaboración de las normas de auditoría, la propuesta y realización del examen de aptitud profesional; la formación continuada; la verificación de la observancia de las prácticas y procedimientos internos de actuación de sus miembros en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas así como la propuesta al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de la incoación del procedimiento sancionador, o, en su caso, comunicar aquellas cuestiones o asuntos detectados en el ejercicio de sus funciones que puedan suponer el incumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

Finalmente, las disposiciones adicionales primera a quinta del Reglamento incorporan casi literalmente aspectos ya contenidos en el Reglamento aprobado por Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, que se deroga, aunque se actualiza su contenido en aquellos aspectos en los que es preciso. Estas disposiciones tienen por objeto el desarrollo de lo previsto en la disposición adicional primera de la Ley 22/2015, de 20 de julio, relativa a la obligación de someter las cuentas anuales a auditoría, y de la disposición adicional séptima de la citada ley, relativa a la coordinación entre los órganos o instituciones públicas y los auditores de cuentas y a la posibilidad de que dichas instituciones recaben de los auditores la elaboración de un informe complementario al de auditoría de cuentas anuales. Al mismo tiempo, al objeto de obtener por los citados órganos e instituciones públicas una mayor y mejor información sobre la situación y funcionamiento de las entidades sometidas a su supervisión, aumentando de esta manera la eficacia en el desarrollo de sus funciones de inspección y control, se desarrollan aspectos relativos a las obligaciones de los auditores de cuentas previstas en la citada disposición final primera de la Ley.

Las disposiciones adicionales sexta y séptima dan continuidad a las labores que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas viene desarrollando en el establecimiento de criterios uniformes de interpretación de la normativa de información financiera aplicable y de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. Además, mantienen y actualizan la competencia de la edición, publicación y distribución del Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, instrumento de reconocido prestigio y eficacia en el sector de la auditoría de cuentas en España.



La disposición adicional octava mantiene la exención de disponer de Comisión de Auditoría dirigida a las instituciones de inversión colectiva y fondos de pensiones, que ya fue incorporada mediante el Real Decreto 877/ 2015, de 2 de octubre, para cuya actividad, por sus características propias, no se considera procedente el establecimiento de dicha institución.

La disposición adicional novena establece la obligación del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de informar a la Comisión Nacional del Mercado y de la Competencia cuando tuviera conocimiento de la existencia de cláusulas contractuales o estatutarias que pudieran restringir o limitar el nombramiento de auditor.

La disposición adicional décima recoge la colaboración entre el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y la Dirección General de los Registros y del Notariado para la efectiva aplicación de lo establecido en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, reconociendo, en particular, la necesidad de establecer los mecanismos para el acceso e intercambio de información entre ambas a estos efectos.

Mediante las seis disposiciones transitorias se pretende facilitar la aplicación de esta nueva regulación, especialmente en relación con los regímenes anteriores y con los nuevos requerimientos.

Por último, se incluye una disposición derogatoria y cuatro disposiciones finales, en su mayoría por necesidades de técnica normativa reglamentaria y para establecer la entrada en vigor del Reglamento, considerando conveniente introducir un mayor plazo para facilitar el tránsito a los nuevos requisitos que se exigen en relación con la organización interna de los auditores y la estructura organizativa requerida a quienes auditan entidades de interés público.

En su virtud, a propuesta de la Ministra de Economía y Empresa, ----- el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día xx de xxxx de 2018.

DISPONGO

Artículo único. *Aprobación del Reglamento que desarrolla la Ley 22/2015, de 20 de julio.*

Se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, cuyo texto se incluye a continuación.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

Quedan derogadas cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan a lo establecido en este real decreto y, en particular, el 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, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

Disposición final primera. *Título competencial.*



Las disposiciones contenidas en este real decreto, se dictan al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1.6.^a de la Constitución, que atribuye al Estado competencia exclusiva sobre la «legislación mercantil».

Disposición final segunda. *Entrada en vigor.*

1. Con carácter general, el presente real decreto entrará en vigor el 1 de julio siguiente a su aprobación. Lo establecido en el Título I, Capítulo I, Título II, Capítulos II y VI será aplicable para los trabajos de auditoría de cuentas correspondientes a ejercicios económicos que se inicien con posterioridad a la entrada en vigor de este Reglamento.

2. Lo dispuesto en el capítulo IV del título II, en el artículo 72.2 y en el artículo 86 entrará en vigor el 1 de enero de 2021.

REGLAMENTO DE DESARROLLO DE LA LEY 22/2015, DE 20 DE JULIO, DE AUDITORÍA DE CUENTAS

Título preliminar

Capítulo I Objeto y ámbito de aplicación

Artículo 1. Objeto.

Artículo 2. Delimitación del ámbito de aplicación.

Capítulo II Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas

Sección 1.^a Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas

Artículo 3. Normas de ética.

Artículo 4. Normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

Sección 2.^a Elaboración de normas técnicas de auditoría, de ética y de control de calidad

Artículo 5. Información pública.

Artículo 6. Publicación y entrada en vigor.

Artículo 7. Elaboración por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Capítulo III Definiciones

Artículo 8. Definiciones.

Título I De la auditoría de cuentas

Capítulo I De las modalidades de auditoría de cuentas

Sección 1.^a Auditoría de Cuentas anuales

Artículo 9. El informe de auditoría de cuentas anuales.



Artículo 10. Obligación de emitir el informe de auditoría de cuentas anuales y la falta de su emisión o renuncia al contrato de auditoría.

Artículo 11. Contrato de auditoría de cuentas anuales.

Sección 2.^a Auditoría de otros estados financieros o documentos contables

Artículo 12. Auditoría de otros estados financieros o documentos contables.

Artículo 13. Informe de auditoría sobre otros estados financieros o documentos contables.

Artículo 14. Opinión técnica del auditor en el informe de auditoría sobre otros estados financieros o documentos contables.

Sección 3.^a Imposibilidad de obtener la información requerida

Artículo 15. Deber de documentación.

Sección 4.^a Auditoría de cuentas consolidadas

Artículo 16. Documentación de la evaluación y revisión del trabajo realizado por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría sobre la información financiera de las entidades del conjunto consolidable.

Artículo 17. Información al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de la imposibilidad de revisar el trabajo de auditoría realizado por otros auditores.

Artículo 18. Acceso a la documentación de auditores de terceros países con los que no exista acuerdo de intercambio de información.

Sección 5.^a Actuación conjunta de auditores

Artículo 19. Actuación conjunta de auditores.

Capítulo II Del acceso al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas

Sección 1.^a Registro oficial de auditores de cuentas

Artículo 20. Secciones del Registro.

Artículo 21. Inscripción de las personas físicas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Artículo 22. Situaciones.

Artículo 23. Inscripción de las sociedades de auditoría en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Artículo 24. Inscripción separada de determinados auditores de cuentas, así como de sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países.

Artículo 25. Relaciones de auditores de cuentas y de sociedades de auditoría.

Artículo 26. Baja en el Registro.

Sección 2.^a Autorización para el ejercicio de la auditoría de cuentas

Artículo 27. Programas de enseñanza teórica.

Artículo 28. Formación práctica.

Artículo 29. Examen de aptitud.

Artículo 30. Convocatoria y tribunal.

Artículo 31. Autorización de auditores de cuentas de otros Estados miembros de la Unión Europea.

Artículo 32. Autorización de auditores de cuentas de terceros países.



Título II Del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas

Capítulo I Formación continuada

- Artículo 33. Formación continuada.
- Artículo 34. Dispensas y prorrogas.
- Artículo 35. Actividades de formación continuada.
- Artículo 36. Rendición de la información.

Capítulo II De independencia

Sección 1.ª Principio general de independencia

- Artículo 37. Principio general de independencia.
- Artículo 38. Conflicto de intereses.
- Artículo 39. Amenazas a la independencia.
- Artículo 40. Identificación y evaluación de amenazas.
- Artículo 41. Aplicación de medidas de salvaguarda.
- Artículo 42. Documentación.

Sección 2.ª Incompatibilidades

Subsección 1.ª Causas de incompatibilidad derivadas de situaciones personales.

- Artículo 43. Desempeño de cargos.
- Artículo 44. Interés significativo directo.
- Artículo 45. Instrumentos financieros.
- Artículo 46. Obsequios o favores.

Subsección 2.ª Causas de incompatibilidad derivadas de servicios prestados.

- Artículo 47. Servicios de contabilidad o preparación de los registros contables o de estados financieros.
- Artículo 48. Servicios de valoración.
- Artículo 49. Servicios de auditoría interna.
- Artículo 50. Servicios de abogacía.
- Artículo 51. Servicios de diseño y puesta en práctica de procedimientos de control interno o de gestión de riesgos relacionados con la elaboración o control de la información financiera, o del diseño o aplicación de los sistemas informáticos de la información financiera.

Subsección 3.ª Normas comunes

- Artículo 52. Importancia relativa e incidencia significativa.

Sección 3.ª Particularidades de las normas de extensiones

- Artículo 53. Elaboración de información significativa.
- Artículo 54. Incompatibilidades derivadas de instrumentos financieros.
- Artículo 55. Carácter significativo de una entidad vinculada en términos de importancia relativa.
- Artículo 56. Personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas o sociedad de auditoría.



Artículo 57. Relaciones con posibles efectos o influencia en el resultado del trabajo por razón de la estructura y dimensión de la sociedad de auditoría o su red.

Artículo 58. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en otras personas o entidades pertenecientes a la red del auditor o sociedad de auditoría.

Artículo 59. Condiciones de eliminación del instrumento financiero.

Sección 4.ª Contratación y prórroga

Artículo 60. Prórroga y rescisión.

Artículo 61. Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría y durante su realización.

Sección 5.ª Honorarios

Artículo 62. Honorarios.

Artículo 63. Dependencia financiera y económica.

Artículo 64. Causas de abstención por honorarios percibidos.

Capítulo III Garantía financiera

Artículo 65. Garantía financiera.

Capítulo IV Organización interna

Artículo 66. Organización interna de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

Artículo 67. Sistema de control de calidad interno.

Artículo 68. Seguimiento del sistema de control de calidad.

Artículo 69. Documentación y comunicación del sistema.

Artículo 70. Proporcionalidad y requisitos simplificados.

Artículo 71. Organización y documentación del trabajo.

Capítulo V Deberes de custodia y secreto

Artículo 72. Deber de conservación y custodia.

Artículo 73. Deber de secreto.

Artículo 74. Protección de datos de carácter personal.

Capítulo VI De la auditoría de entidades de interés público.

Sección 1.ª De los informes

Artículo 75. Informe adicional a la Comisión de Auditoría.

Artículo 76. Informe de transparencia.

Artículo 77. Informe a las autoridades nacionales supervisoras.

Sección 2.ª Independencia

Artículo 78. Régimen aplicable.

Artículo 79. Obligaciones respecto a la Comisión de Auditoría de las entidades de interés público.

Artículo 80. Actuaciones en relación con la Comisión de Auditoría de las entidades de interés público.



- Artículo 81. Proceso de selección de nombramiento de auditor.
- Artículo 82. Prórroga.
- Artículo 83. Rescisión del contrato o revocación del nombramiento de auditor.
- Artículo 84. Rotación interna.
- Artículo 85. Honorarios y transparencia.

Sección 3.^a Organización interna y del trabajo en relación con auditorías de entidades de interés público.

Artículo 86. Estructura organizativa.

Título III Supervisión pública

Capítulo I Función supervisora

Sección 1.^a Órganos colegiados del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

Artículo 87. Comité de Auditoría de Cuentas, Consejo de Contabilidad y Comité Consultivo de Contabilidad.

Sección 2.^a Facultades de supervisión.

Artículo 88. Rendición de información.

Sección 3.^a Disposiciones comunes de las actuaciones de control.

- Artículo 89. Actuaciones de control.
- Artículo 90. Finalidad y naturaleza del control de la actividad de auditoría de cuentas.
- Artículo 91. Normativa aplicable.
- Artículo 92. Alcance del control de la actividad de auditoría de cuentas.
- Artículo 93. Plan de control de la actividad de auditoría de cuentas.
- Artículo 94. Facultades para el ejercicio de las actuaciones del control.
- Artículo 95. Iniciación de las actuaciones de control.
- Artículo 96. Desarrollo de las actuaciones de control.
- Artículo 97. Lugar y horario de las actuaciones de control.
- Artículo 98. Documentación de las actuaciones de control.

Sección 4.^a Actuaciones de investigación.

- Artículo 99. Objeto de las actuaciones de investigación.
- Artículo 100. Alcance de las actuaciones de investigación.
- Artículo 101. Finalización de las actuaciones de investigación.

Sección 5.^a Actuaciones de inspección

- Artículo 102. Objeto de las actuaciones de inspección.
- Artículo 103. Frecuencia de las actuaciones de inspección.
- Artículo 104. Alcance de las actuaciones de inspección.
- Artículo 105. Finalización de las actuaciones de inspección.
- Artículo 106. Publicación de informes de inspección.

Sección 6.^a Comunicaciones y medios del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas



Artículo 107. Comunicaciones con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Artículo 108. Personal al servicio del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Capítulo II Régimen de supervisión aplicable a auditores, así como a sociedades y demás entidades de auditoría autorizadas en Estados miembros de la Unión Europea y en terceros países

Sección 1.ª Actuaciones de control y dispensas

Artículo 109. Actuaciones de control de auditores en casos de prestación transfronteriza de servicios.

Artículo 110. Dispensas.

Sección 2.ª Coordinación con autoridades competentes de Estados miembros de la Unión Europea

Artículo 111. Deber de colaboración en el intercambio de información.

Artículo 112. Solicitud de información.

Artículo 113. Utilización de la información intercambiada.

Artículo 114. Colaboración en la realización de actuaciones de control.

Artículo 115. Negativa a la remisión de información o a la realización de una actuación de control.

Artículo 116. Deberes de comunicación.

Sección 3.ª Coordinación con autoridades competentes de terceros países

Artículo 117. Intercambio de información.

Título IV Régimen de infracciones y sanciones

Sección 1.ª Disposiciones generales

Artículo 118. Normativa aplicable.

Sección 2.ª Del procedimiento sancionador

Artículo 119. Denuncia.

Artículo 120. Plazo de resolución, de caducidad del procedimiento y ampliación de plazos.

Artículo 121. Actuaciones previas.

Artículo 122. Acuerdo de incoación.

Artículo 123. Facultades del instructor.

Artículo 124. Propuesta de resolución.

Artículo 125. Resolución.

Artículo 126. Acumulación de expedientes y agrupación de sujetos infractores.

Sección 3.ª Procedimiento abreviado

Artículo 127. Procedimiento abreviado.

Sección 4.ª Infracciones y sanciones.

Artículo 128. Negativa o resistencia a la actuación de control o de disciplina y falta de remisión de la documentación o información.



Artículo 129. Incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría de cuentas en determinados supuestos.

Artículo 130. No emisión o entrega en plazo del informe adicional para la Comisión de Auditoría o emisión con contenido sustancialmente incorrecto o incompleto.

Artículo 131. Realización de trabajos de auditoría sin estar inscrito como ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Artículo 132. Incumplimientos de normas de auditoría en relación con un informe de auditoría.

Artículo 133. Incumplimiento de la obligación de remisión de información al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas o remisión de información sustancialmente incorrecta o incompleta.

Artículo 134. Comunicaciones a las autoridades supervisoras.

Artículo 135. Identificación del auditor de cuentas en sus trabajos.

Artículo 136. Incumplimiento de los requerimientos de mejora.

Artículo 137. Información sustancialmente incorrecta o incompleta en el Informe de transparencia.

Artículo 138. Criterios de graduación de las sanciones.

Artículo 139. Sanción adicional a una sanción de multa por infracciones muy graves y graves cometidas en relación con entidades de interés público.

Artículo 140. Sanción adicional a una sanción muy grave o grave consecuencia de un trabajo de auditoría de cuentas a una determinada entidad.

Artículo 141. Normas especiales.

Artículo 142. Publicidad de la sanción y vigencia.

Título V De las corporaciones de derecho público representativas de auditores

Artículo 143. Corporaciones de derecho público representativas de auditores.

Artículo 144. Funciones.

Artículo 145. Del acceso a la documentación y deber de comunicación de las corporaciones de derecho público representativas de auditores.

Disposición adicional primera. Auditoría de las cuentas anuales de las entidades por razón de su tamaño.

Disposición adicional segunda. Auditoría de cuentas anuales de las entidades receptoras de subvenciones o ayudas con cargo a los presupuestos de las administraciones públicas o a fondos de la unión europea.

Disposición adicional tercera. Auditoría de cuentas anuales de las entidades que contraten con el sector público.

Disposición adicional cuarta. Nombramiento de auditores en las entidades sujetas a la obligación de auditar sus cuentas anuales, por las circunstancias previstas en las disposiciones adicionales primera, segunda y tercera de este reglamento.

Disposición adicional quinta. Mecanismos de coordinación con órganos o instituciones públicas con competencias de control o inspección.

Disposición adicional sexta. Formulación de consultas.

Disposición adicional séptima. Boletín oficial del instituto de contabilidad y auditoría de cuentas.

Disposición adicional octava. Comisión de auditoría de entidades de interés público.

Disposición adicional novena. Cláusulas limitativas en la selección del auditor o sociedad de auditoría de cuentas.

Disposición adicional décima. Colaboración con la dirección general de los registros y del notariado.

Disposición transitoria primera. Programas de enseñanza teórica.

Disposición transitoria segunda. Formación práctica.



Disposición transitoria tercera. Remisión de información al instituto de contabilidad y auditoría de cuentas.

Disposición transitoria cuarta. Honorarios de auditoría.

Disposición transitoria quinta. Procedimientos sancionadores.

Disposición transitoria sexta. Administradores concursales.

Disposición final primera. Nombramiento de auditor por el registrador mercantil.

Disposición final segunda. Corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

TITULO PRELIMINAR

CAPÍTULO I

Objeto y ámbito de aplicación

Artículo 1. Objeto.

1. Este Reglamento tiene por objeto el desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, de conformidad con la habilitación normativa contenida en su disposición adicional octava.

2. Las menciones recogidas en este Reglamento a los auditores de cuentas se entenderán realizadas, igualmente, a las sociedades de auditoría, así como al auditor o auditores de cuentas designados expresamente como auditores principales responsables para realizar el trabajo y firmar el informe de auditoría en nombre de las citadas sociedades.

Artículo 2. Delimitación del ámbito de aplicación.

1. La verificación por los auditores de las cuentas anuales o estados financieros formulados por entidades a las que su normativa aplicable exija la llevanza de contabilidad y la formulación de cuentas que reflejen la imagen fiel de su patrimonio, resultado y situación financiera, aun cuando dicha normativa no establezca un marco normativo de información financiera aplicable, se entenderá incluida en las modalidades de auditoría de cuentas del artículo 4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, cuando dichas cuentas o estados financieros se hayan preparado conforme a un marco normativo de información financiera que resulte de aplicación teniendo en cuenta la naturaleza de la entidad auditada.

2. Asimismo, la verificación por los auditores de las cuentas o estados financieros formulados por entidades a las que su normativa aplicable les exija la presentación de unas cuentas o estados financieros auditados, aun cuando dicha normativa no establezca un marco normativo de información financiera aplicable, se entenderá incluida en las modalidades de auditoría de cuentas del artículo 4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, cuando dichas cuentas o estados financieros se hayan preparado conforme a un marco normativo de información financiera que resulte de aplicación teniendo en cuenta la naturaleza de la entidad auditada.

3. No se considerarán comprendidos en las modalidades de auditoría de cuentas del artículo 4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, los trabajos realizados sobre cuentas anuales, estados financieros o documentos contables consistentes en la comprobación específica de hechos concretos, en la emisión de certificaciones o en la revisión o aplicación de



procedimientos con un alcance limitado inferior al exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas para poder emitir una opinión técnica de auditoría de cuentas.

4. Tampoco se considerarán comprendidos en las modalidades de auditoría de cuentas de la Ley 22/2015, de 20 de julio, los trabajos de revisión realizados sobre cuentas anuales, estados financieros o documentos contables cuando éstos no hayan sido elaborados con arreglo a los principios y normas contenidos en el marco normativo de información financiera aplicable, expresamente establecido para su elaboración por disposiciones legales o reglamentarias.

Asimismo, no se considerarán comprendidos en las modalidades de auditoría de cuentas del artículo 4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, los trabajos que, sin reunir las características y condiciones propias de un trabajo de esta naturaleza, conforme a lo establecido en el artículo 1.2 de la dicha Ley, estén atribuidos por disposiciones de rango legal a auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas. Dichos trabajos se sujetarán a lo dispuesto en la normativa legal correspondiente que resulte de aplicación.

5. Los trabajos e informes realizados por auditores de cuentas a que se refieren los apartados 3 y 4 anteriores no tendrán la consideración de actividad de auditoría de cuentas regulada en la Ley 22/2015, de 20 de julio.

6. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 1.4 y la disposición adicional segunda de la Ley 22/2015, de 20 de julio, los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales u otros estados financieros o documentos contables de entidades que forman parte del sector público estatal, autonómico o local y se encuentran atribuidos legalmente a los órganos públicos de control de la gestión económico financiera del sector público en el ejercicio de sus competencias, se rigen por sus normas específicas, no resultando de aplicación a dichos trabajos lo establecido en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

7. Los informes emitidos por auditores de cuentas sobre trabajos que no tengan la consideración de auditoría de cuentas conforme a lo establecido en el artículo 1.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, así como aquellos informes a los que se refieren los apartados 3 y 4 de este artículo, no podrán identificarse como informes de auditoría de cuentas, ni su redacción o presentación podrán generar confusión respecto a su naturaleza como trabajos de auditoría de cuentas realizados conforme a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas definida en el artículo 2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

CAPÍTULO II

Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas

Sección 1.^a Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas

Artículo 3. Normas de ética.

1. La responsabilidad y actuación de los auditores de cuentas debe estar presidida por el principio de interés público que conlleva la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, los auditores de cuentas en el ejercicio de su actividad han de tener en consideración y actuar en todo caso con sujeción a los siguientes principios éticos: competencia profesional, diligencia debida, integridad y objetividad, sin perjuicio de lo establecido respecto al deber de



independencia en las secciones 1ª y la sección 2ª del capítulo III del título I y, en su caso, de la sección 3ª del capítulo IV, del título I de la Ley 22/2015, de 20 de julio. A estos efectos:

a) La competencia profesional exige que los auditores de cuentas mantengan sus conocimientos teóricos y prácticos en el nivel requerido para asegurar que las entidades auditadas y los usuarios de la información financiera reciban con plena confianza un óptimo servicio.

Estos conocimientos adquiridos han de ser mantenidos a lo largo del tiempo por lo que los auditores de cuentas deberán realizar actividades de formación continuada y de actualización permanente.

b) La diligencia debida hace referencia al especial deber de cuidado y atención que deben prestar los auditores de cuentas al conocer y aplicar la normativa reguladora de la actividad de auditoría, de suerte que las conclusiones alcanzadas en la realización del trabajo de auditoría estén debidamente soportadas y justificadas.

c) La objetividad implica, para los auditores de cuentas, actuar con imparcialidad y sin conflictos de intereses que pudieran comprometer su independencia. En ningún caso, los auditores de cuentas podrán comprometer su actuación por influencias indebidas, favoritismos o prejuicios, ni tener intereses ajenos que puedan afectar a la forma de plantear y realizar un trabajo de auditoría, o que puedan afectar a la formación de un juicio imparcial.

d) El principio de integridad impone para los auditores de cuentas la obligación de ser honesto en el ejercicio de su actividad. La integridad también implica por parte de los auditores de cuentas actuar con rectitud y compromiso ante cualquier circunstancia que pueda suponer un conflicto de intereses.

2. Los auditores de cuentas han de actuar de acuerdo con las normas que regulen la actividad de auditoría de cuentas atendiendo no solo a la letra, sino también al espíritu en que aquellas se inspiran.

Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría promoverán un entorno laboral y corporativo de integridad y de respeto a los principios y normas de ética que rigen la actividad de auditoría de cuentas.

Artículo 4. Normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

Las normas de control de calidad interno tendrán por objeto establecer los principios y requisitos a seguir por los auditores de cuentas en la implantación y mantenimiento de un sistema de control de calidad interno que les permita asegurar razonablemente que la actividad de auditoría de cuentas se realiza conforme a lo exigido en la Ley 22/2015, de 20 de julio, en este Reglamento y en las normas de auditoría y de ética.

Sección 2.ª Elaboración de normas técnicas de auditoría, de ética y de control de calidad

Artículo 5. Información pública.



1. En los supuestos, tanto de elaboración de normas técnicas de auditoría de cuentas, normas de ética o normas de control de calidad interno, como de adaptaciones o revisiones de las mismas, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas procederá a someterlas a información pública, mediante el envío para su inserción en el Boletín Oficial del Estado de la oportuna reseña, publicándolas en la página web y en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

2. El trámite de información pública durará dos meses y durante dicho período quedará el texto de la norma a disposición de quien estuviera interesado en su examen, tanto en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas como en las corporaciones de derecho público representativas de los auditores de cuentas, pudiéndose deducir las alegaciones pertinentes. El citado plazo de dos meses de información pública podrá ampliarse en función de la trascendencia y circunstancias excepcionales que pudieran concurrir en una determinada norma.

Artículo 6. Publicación y entrada en vigor.

1. En un plazo máximo de tres meses desde la conclusión del trámite de información pública o, en su caso, desde la presentación de la correspondiente adaptación o revisión, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas procederá, mediante resolución, a la correspondiente publicación en su página web y Boletín Oficial para su entrada en vigor, o bien comunicará a las corporaciones públicas representativas de los auditores de cuentas, los motivos por los que no procediese su publicación, proponiendo las pertinentes modificaciones, si hubiere lugar a ellas y requiriendo su revisión a estos efectos.

2. Revisadas las normas por las corporaciones de derecho público representativas de los auditores de cuentas según las modificaciones propuestas, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas procederá a la publicación a que se refiere el apartado anterior.

3. Adicionalmente, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas procederá al envío de la resolución para la inserción en el Boletín Oficial del Estado de la oportuna reseña.

Artículo 7. Elaboración por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

En el supuesto referido en el artículo 2.4, segundo párrafo, de la Ley 22/2015, de 20 de julio, cuando hubiesen transcurrido dos meses desde el requerimiento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sin que las corporaciones de derecho público lo hubieran atendido, dicho Instituto procederá a la elaboración, adaptación o revisión correspondiente, informando a aquéllas de ello y cumpliendo con los trámites de información pública y publicación a que se refieren los artículos 5 y 6.

CAPÍTULO III Definiciones

Artículo 8. Definiciones.

A los efectos de este Reglamento se aplicarán las siguientes definiciones:

1. Entidades de interés público.

Tendrán la consideración de entidades de interés público las siguientes:



a) Las entidades de crédito, las entidades aseguradoras, así como las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores o en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión. A estos efectos se entenderá como mercado secundario oficial de valores cualquier mercado regulado de un Estado miembro de la Unión Europea, en los términos previstos en el artículo 2.13 de la Directiva 2006/43, en su redacción dada por la Directiva 2014/56.

b) Las empresas de servicios de inversión y las instituciones de inversión colectiva que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 5.000 clientes, en el primer caso, o 5.000 partícipes o accionistas, en el segundo caso, y las sociedades gestoras que administren dichas instituciones.

c) Los fondos de pensiones que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 10.000 partícipes y las sociedades gestoras que administren dichos fondos.

d) Las fundaciones bancarias, las entidades de pago y las entidades de dinero electrónico.

e) Aquellas entidades distintas de las mencionadas en los párrafos anteriores cuyo importe neto de la cifra de negocios y plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, sea superior a 2.000.000.000 de euros y a 4.000 empleados, respectivamente.

f) Los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante sea una de las entidades contempladas en las letras anteriores. A tales efectos, se computarán los requisitos establecidos que estén consignados en las cuentas anuales de la citada sociedad dominante.

Las entidades mencionadas en las letras b), c) y e) del párrafo anterior perderán la consideración de entidades de interés público si dejan de reunir durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, los requisitos establecidos en dichas letras.

Las entidades a que se refieren las letras del párrafo anterior tendrán la condición de entidades de interés público si reuniesen los requisitos para serlo al cierre del ejercicio social de su constitución, transformación o fusión y del ejercicio inmediatamente posterior. No obstante, en el caso de que una de las entidades que participe en la fusión o de que la entidad que se transforme tuviese la consideración de entidad de interés público en el ejercicio anterior a dicha operación, no perderán tal condición las entidades resultantes si reúnen al cierre de ese primer ejercicio social los requisitos recogidos en los citados apartados.

2. Familiares con vínculos estrechos de la persona afectada por la causa de incompatibilidad.

A efectos de lo establecido en el artículo 3.13 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderán como familiares consanguíneos con vínculos estrechos por razón de la convivencia durante al menos un año en el hogar de la persona afectada, las personas que tengan un vínculo de consanguinidad en primer grado directo o en segundo grado colateral según lo previsto en el artículo 3.12 de dicha Ley.

A estos mismos efectos, se entiende por persona afectada por la causa de incompatibilidad al auditor o auditores de cuentas principales responsables del trabajo de auditoría y a cualquiera de las personas contempladas en los artículos 19.1 y 20.1 de la citada Ley de conformidad con las particularidades establecidas en dichos artículos.



3. Red del auditor o la sociedad de auditoría.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 3.14 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entiende que pertenecen a la red del auditor o sociedad de auditoría aquellas personas o entidades en las que concurran cualquiera de las siguientes circunstancias:

1º La existencia de vinculación de conformidad con lo establecido en el apartado 4 de este artículo.

2º Un acuerdo de cooperación, cualquiera que sea la forma de su instrumentación, incluida la no escrita, con vocación de permanencia cuando se mantenga por un periodo superior a 12 meses o cuando se repita de forma recurrente en el tiempo, a través de alguno de los siguientes medios:

i) Compartir beneficios o costes, que sean significativos en los términos que resulten de aplicar los porcentajes previstos en el artículo 52.b) sobre las cuentas anuales del auditor o sociedad de auditoría.

ii) Control o gestión comunes o concertados.

iii) El diseño e implementación común de políticas y procedimientos de control de calidad interno incluido el seguimiento, realizado por una estructura más amplia que la del auditor o sociedad de auditoría.

iv) El uso de un nombre comercial común. Se considera que se utiliza un nombre comercial común, cuando se incluye este en todo o en parte en el nombre comercial del auditor o sociedad de auditoría.

v) Una estrategia empresarial común. A tales efectos se entiende por estrategia empresarial común, aquella que supone que las decisiones a tomar en políticas de explotación y gestión financiera se realizan de forma centralizada, coordinada o complementaria en aras de alcanzar objetivos estratégicos comunes, lograr una mejora en la explotación del negocio o mayores sinergias.

vi) Compartir una parte significativa de los recursos profesionales cuando por su naturaleza o relevancia pudiera concluirse la existencia de un acuerdo de cooperación. A estos efectos, se entienden por recursos profesionales, entre otros, los referidos al personal con capacitación relacionada con el área económico-financiera, el asesoramiento jurídico, la consultoría de gestión empresarial o cualquier otro análogo, a recursos técnicos y de asesoramiento y a los sistemas de intercambio de información.

4. Entidades vinculadas a la entidad auditada.

De acuerdo con el artículo 3.15 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, son entidades vinculadas a la entidad auditada las que están vinculadas directa o indirectamente a ésta mediante alguna de las siguientes circunstancias:

a) La existencia de una relación de control, determinada por la existencia de grupo al concurrir las relaciones de control contempladas en el artículo 42.1 del Código de Comercio, y de acuerdo con las normas y presunciones contenidas en los artículos 2 y 3 de las Normas



para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas mediante el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

b) La existencia de unidad de decisión, en los términos previstos en el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en particular, la Norma de elaboración de las cuentas anuales 13ª, párrafo 1º, y el apartado 24.5 del contenido de la memoria de las normas de elaboración de las cuentas anuales, así como las normas que se dicten en su desarrollo.

c) La existencia de control conjunto o influencia significativa en su gestión, cuando se cumplan los dos requisitos y presunciones establecidas en los artículos 4 y 5 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas mediante el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

5. Entidades vinculadas a la entidad auditada por relación de control.

De acuerdo con el artículo 3.16 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, son entidades vinculadas mediante relación de control cuando concurre cualquiera de las circunstancias contempladas en la letra a) del apartado anterior.

TÍTULO I De la auditoría de cuentas

CAPÍTULO I De las modalidades de auditoría de cuentas

Sección 1.ª Auditoría de Cuentas anuales

Artículo 9. *El informe de auditoría de cuentas anuales.*

1. El informe de auditoría de cuentas anuales deberá ser emitido por los auditores de cuentas con sujeción al contenido, requisitos, modelo de presentación y formalidades establecidos en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

2. El informe de auditoría de las cuentas anuales es un documento mercantil que contendrá, además de lo exigido en el artículo 5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, los siguientes datos:

a) Manifestación sobre la responsabilidad del órgano de administración de la entidad en relación con la formulación de las cuentas anuales auditadas y el sistema del control interno de la entidad.

b) Descripción general del objeto de una auditoría de cuentas y del modo en que ésta se desarrolla.

c) Nombre, domicilio profesional y número de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del auditor o auditores de cuentas firmante del informe.

En el caso de que el auditor nombrado sea una sociedad de auditoría, además del nombre y número de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del auditor de cuentas



firmante del informe, debe indicarse la denominación social, el domicilio social y el número de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de la sociedad.

3. La fecha del informe de auditoría no podrá ser anterior a la de formulación de las cuentas anuales por el órgano de administración.

En todo caso deberá dejarse constancia documental que acredite la entrega del informe y su recepción por la entidad auditada, así como de la fecha en que éstas se producen, en los papeles de trabajo del auditor de cuentas.

4. En el informe de auditoría de cuentas anuales no podrán establecerse limitaciones de su uso.

Artículo 10. Obligación de emitir el informe de auditoría de cuentas anuales 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 5.1. e) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, 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. A efectos de lo previsto en el artículo 5.2.b) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se considerará que existe imposibilidad absoluta para la realización del trabajo de auditoría:

a) 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 cierre del ejercicio de las citadas cuentas anuales.

b) 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 artículo 5.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, 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 naturales desde la fecha en que el auditor tuviera constancia de la circunstancia referida, y salvo en el supuesto previsto en la segunda parte del apartado 2.a) anterior 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 encargo 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, así como, en su caso, al órgano judicial que designó al auditor de cuentas para dicho trabajo.

Se entenderá que una auditoría es obligatoria cuando su realización se derive de lo exigido en la disposición adicional primera de la Ley 22/2015, de 20 de julio, así como en los supuestos de nombramiento de auditor por el Registrador Mercantil o Juzgado a que se refieren los artículos 40 del Código de Comercio y 265 y 266 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

En los supuestos de nombramiento de auditor de forma voluntaria cuando éste se hubiese inscrito en Registro Mercantil, dicha comunicación deberá ser remitida, en el plazo indicado en el párrafo anterior, 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. No obstante el cese del auditor, subsistirá en su caso la obligación de someter las cuentas a auditoría por parte de la auditada.

Artículo 11. *Contrato de auditoría de cuentas anuales.*

1. Antes de aceptar el nombramiento y firmar el contrato de auditoría el auditor de cuentas deberá evaluar su capacidad para el adecuado y efectivo cumplimiento del trabajo de auditoría, así como sus condiciones de independencia, de conformidad con lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

2. Con carácter previo al inicio de la realización del trabajo de auditoría, correspondiente al primer ejercicio para el que el auditor haya sido nombrado deberá suscribirse un contrato de auditoría entre la entidad auditada y el auditor de cuentas, que tendrá naturaleza mercantil.

El contrato de auditoría de cuentas anuales ha de formalizarse por escrito e incluirá, de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, al menos, la identificación de las cuentas anuales objeto de auditoría y los aspectos relevantes del trabajo de auditoría a realizar, referidos al período de contratación, los honorarios, finalidad o razón por la que se realiza el trabajo de auditoría y plazo de entrega del informe de auditoría.

No podrán establecerse limitaciones al alcance o al desarrollo del trabajo de auditoría ni restricciones a la distribución o utilización del informe de auditoría, ni estipulaciones contrarias a lo establecido en la citada normativa, incluidas las que tuvieran por objeto limitar la



responsabilidad del auditor por los daños y perjuicios que el incumplimiento de sus obligaciones pudiera causar o que esta fuera asumida por la entidad auditada.

3. En el momento de suscribirse el contrato de auditoría y, en todo caso, en el momento de aceptar la designación efectuada por la entidad, el auditor de cuentas deberá estar inscrito en la situación de ejerciente a que se refiere el artículo 21.a). Si el contrato de auditoría se suscribiese con una persona jurídica, ésta deberá estar inscrita en dicho momento como sociedad de auditoría en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

4. En los casos de nombramiento de auditor por el registrador mercantil o por el órgano judicial, los auditores de cuentas podrán solicitar caución adecuada o provisión de fondos en garantía del pago de sus honorarios antes de iniciar el ejercicio de sus funciones. Dicha garantía deberá ser prestada por la entidad en el plazo de 10 días desde la notificación de su solicitud por el auditor de cuentas. De no prestarse la garantía en el plazo establecido el auditor podrá renunciar al contrato, debiendo comunicarlo al registrador mercantil.

Sección 2.ª Auditoría de otros estados financieros o documentos contables

Artículo 12. Auditoría de otros estados financieros o documentos contables.

1. A los efectos de lo establecido en el artículo 4.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entiende por otros estados financieros o documentos contables aquellos elaborados con arreglo a los principios y normas contenidos en el marco normativo de información financiera aplicable, expresamente establecido para su elaboración por disposiciones legales o reglamentarias.

En particular, quedan incluidos en este concepto los estados o documentos contables integrantes de las cuentas anuales que se elaboren separadamente, o incluso elaborados en su conjunto, pero que se refieran en este caso a un período inferior al del ejercicio social.

Estos estados o documentos deberán estar firmados o ser asumidos formalmente por quienes tengan atribuidas las competencias para su formulación, suscripción o emisión, en la misma forma que la prevista en la legislación mercantil para la formulación de las cuentas anuales. En su caso, el documento en el que conste la citada asunción formal deberá acompañar a los estados financieros o documentos contables correspondientes.

2. Lo previsto en la sección 1.ª de este capítulo I para los trabajos e informe de auditoría de las cuentas anuales será de aplicación, con la correspondiente adaptación y en lo no regulado expresamente en la presente sección, a los trabajos e informes de auditoría sobre otros estados financieros o documentos contables.

Artículo 13. Informe de auditoría sobre otros estados financieros o documentos contables.

El informe de auditoría sobre otros estados financieros o documentos contables contendrá la información indicada en el artículo 5.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y en el artículo 9, adaptada al estado financiero o documento contable objeto de auditoría, así como, al menos lo siguiente:

a) Referencia a que los estados financieros o documentos contables objeto de auditoría de cuentas han sido firmados o asumidos formalmente por quienes tengan atribuidas las competencias para su suscripción o emisión, así como la referencia al marco normativo de



información financiera aplicado en la preparación de dichos estados o documentos establecido por disposiciones legales o reglamentarias.

b) Opinión técnica, con el contenido y alcance que se establecen en el artículo siguiente.

Artículo 14. Opinión técnica del auditor en el informe de auditoría sobre otros estados financieros o documentos contables.

1. La forma de la opinión técnica a que se refiere la letra b) del artículo anterior dependerá del tipo de marco normativo de información financiera aplicable, conforme a lo dispuesto en este artículo.

En el caso de que el marco normativo de información financiera aplicable sea un marco de imagen fiel, la opinión técnica adoptará la forma prevista en el artículo 5.1.e) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, si bien referida a la información contenida en el estado financiero o documento contable concreto auditado.

Cuando el marco normativo de información financiera aplicable sea un marco de cumplimiento, la opinión técnica deberá versar sobre si los estados financieros o documentos contables auditados han sido preparados, en todos los aspectos significativos, de conformidad con el marco normativo de información financiera expresamente establecido para la elaboración de dichos documentos o estados.

2. Se considerará que un marco de información financiera es de imagen fiel cuando, además de exigir la aplicación de unos principios y normas contables determinados, prevea explícitamente la posibilidad de incluir las informaciones complementarias precisas para alcanzar dicha imagen fiel y, en casos excepcionales, la de dejar de utilizar los principios y normas contables aplicables que fueran incompatibles con la misma.

En el caso de que el marco normativo de información financiera aplicable requiera el cumplimiento de unos determinados principios y normas contables, sin posibilidad de aplicar las previsiones a las que se refiere el párrafo anterior, dicho marco tendrá la consideración de marco de cumplimiento.

Sección 3. Imposibilidad de obtener la información requerida

Artículo 15. Deber de documentación.

A efectos de lo establecido en el artículo 6 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en los casos en que los auditores de cuentas o sociedades de auditoría no hubieran podido obtener la información requerida y dicha información fuese relevante para el desarrollo del trabajo de auditoría de cuentas y para la emisión del informe, deberán dejar constancia documental que acredite el requerimiento de información realizado en sus papeles de trabajo, así como, en su caso, las respuestas de la entidad auditada a dicho requerimiento.

Sección 4.^a Auditoría de cuentas consolidadas



Artículo 16. *Documentación de la evaluación y revisión del trabajo realizado por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría sobre la información financiera de las entidades del conjunto consolidable.*

A efectos de lo establecido en el artículo 7.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, el auditor de las cuentas anuales consolidadas deberá disponer de la documentación relativa a la evaluación y revisión del trabajo de auditoría realizado por otros auditores de cuentas en relación con la verificación de la información financiera de las entidades que formen parte del conjunto consolidable, debiendo reflejar la evidencia obtenida para soportar su opinión de la auditoría de las cuentas consolidadas.

El detalle de la documentación a que se refiere el apartado anterior estará en función de las características y circunstancias del conjunto consolidable y de la importancia relativa de cada una de sus entidades integrantes, así como de los riesgos, para la auditoría de las cuentas consolidadas, identificados en la información financiera de dichas entidades.

De acuerdo con lo anterior, la documentación relativa a la revisión del trabajo realizado sobre la información financiera de las entidades que formen parte del conjunto consolidable deberá reflejar:

a) Los criterios e información tenidos en cuenta para determinar los riesgos de incorrección material a efectos de la auditoría de las cuentas consolidadas, entre los que se encontrarán los relativos al negocio, las transacciones u operaciones, su procesamiento, así como el control interno de dichas entidades.

b) Los riesgos que el auditor de las cuentas consolidadas ha considerado, a efectos de la auditoría de las cuentas consolidadas, para la planificación del trabajo a realizar en relación con la información financiera de dichas entidades.

c) Naturaleza concreta de las pruebas de controles y sustantivas, así como de su extensión y el momento de realización, diseñadas por el auditor de las cuentas anuales consolidadas para responder a los citados riesgos identificados en la información financiera de dichas entidades.

d) Los aspectos concretos revisados del trabajo realizado por los auditores de dichas entidades sobre dicha información financiera, que incluirán:

- i) la naturaleza concreta de las pruebas de controles y sustantivas realizadas y su momento de realización,
- ii) la información descriptiva de las poblaciones, los factores, criterios y métodos utilizados para la determinación y selección de las muestras,
- iii) los resultados de la realización de dichas pruebas y, en su caso, el resultado de la investigación de las desviaciones e incorrecciones identificadas, la extrapolación de resultados o procedimientos adicionales realizados y la evaluación del efecto de las desviaciones e incorrecciones en la auditoría, y
- iv) las cuestiones concretas discutidas con los auditores de dichas entidades y las conclusiones alcanzadas sobre los anteriores aspectos y cuestiones.

Artículo 17. *Información al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de la imposibilidad de revisar el trabajo de auditoría realizado por otros auditores.*



A efectos de lo previsto en el artículo 7.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, cuando el auditor de las cuentas consolidadas no pueda revisar el trabajo de auditoría realizado por otros auditores de cuentas o sociedades de auditoría, incluidos los de la Unión Europea y de terceros países, en relación con la información financiera de las entidades que formen parte del conjunto consolidable, detallará en un escrito todas las circunstancias que impidan tal revisión, el cual deberá ser remitido al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en un plazo no superior a quince días desde la fecha en que el auditor tuviera constancia de la situación referida.

Artículo 18. Acceso a la documentación de auditores de terceros países con los que no exista acuerdo de intercambio de información.

A efectos de lo establecido en el artículo 7.7 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, respecto a una entidad que forme parte del conjunto consolidable incluida en el alcance del trabajo de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas definido por el auditor de cuentas anuales consolidadas, para facilitar que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas pueda tener acceso a la documentación de los trabajos de auditoría realizados por auditores de cuentas o sociedades de auditoría de terceros países con los que no exista acuerdo de intercambio de información sobre la base de reciprocidad, en los supuestos a que se refiere dicho artículo, el auditor de las cuentas consolidadas será responsable de aplicar los siguientes procedimientos:

a) Se pondrá en contacto por escrito con el auditor del tercer país indicándole que, de acuerdo con la legislación en vigor en España y en la normativa de la Unión Europea, existe la obligación de permitir el acceso al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a la documentación del trabajo realizado por él en el marco de la auditoría de las cuentas consolidadas.

b) Solicitará confirmación escrita respecto a si existen impedimentos legales o de otro tipo para la remisión de la documentación del trabajo y, en su caso, una explicación detallada de dichos impedimentos junto con su justificación jurídica. En el caso de que existan impedimentos evaluará la comunicación de dicha situación al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

c) Cuando existan impedimentos legales o de otro tipo para la remisión de la documentación del trabajo realizado por los auditores de cuentas o sociedades y demás entidades de auditoría registrados y autorizados en terceros países, el auditor de cuentas de las cuentas consolidadas deberá conservar la documentación relativa a los procedimientos aplicados para acceder a dicha documentación y los citados impedimentos. En el caso de que los impedimentos no sean legales, el auditor de cuentas de las cuentas consolidadas deberá documentar la prueba que demuestre tales impedimentos.

La existencia de tales impedimentos no constituye un supuesto de imposibilidad absoluta para la realización del trabajo de auditoría de cuentas consolidadas, según lo previsto en el artículo 10.

Sección 5.ª Actuación conjunta de auditores

Artículo 19. Actuación conjunta de auditores.



1. Cuando sean nombrados varios auditores de cuentas para la realización de un trabajo de auditoría de cuentas, el informe de auditoría será único y se emitirá bajo la responsabilidad de todos ellos, quienes firmarán el informe y quedarán sujetos a lo previsto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

En caso de discrepancia en cuanto a la opinión técnica a emitir, cada auditor legal o sociedad de auditoría presentará su opinión en un párrafo distinto del informe de auditoría y expondrá los motivos de la discrepancia.

2. Los auditores de cuentas nombrados conjuntamente no podrán pertenecer a la misma red, debiendo comunicarse entre ellos todas las circunstancias que pudieran afectar a la necesaria independencia en relación con la entidad auditada exigida por lo establecido en las secciones 1ª y 2ª del capítulo III del título I de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y en su caso, en la sección 3ª del capítulo IV del título I de dicha Ley.

La distribución y reparto del trabajo entre los distintos auditores deberá ser equilibrado, de forma que el volumen de horas asignadas a cada auditor sea proporcionado y apropiado a la experiencia y cualificación necesaria para su adecuada realización, así como a los medios destinados por cada uno de los auditores a la realización del trabajo de auditoría.

Cada auditor de cuentas debe llevar a cabo los trabajos necesarios que le permitan emitir su opinión sobre las cuentas anuales de la entidad. A estos efectos, cada auditor de cuentas deberá tener en consideración tanto el trabajo de auditoría realizado por el mismo, como el realizado por los otros auditores.

3. Las relaciones entre los auditores de cuentas nombrados y las actuaciones a seguir en relación con el trabajo de auditoría se llevarán a cabo con arreglo a la norma de auditoría específica.

En los supuestos a que se refiere este artículo, cada uno de los auditores de cuentas nombrados dispondrá de una copia y será responsable de la custodia y conservación, mediante copia fehaciente, de la totalidad de los papeles de trabajo que correspondan al trabajo de auditoría.

CAPÍTULO II

Del acceso al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas

Sección 1.ª Registro oficial de auditores de cuentas

Artículo 20. *Secciones del Registro.*

El Registro Oficial de Auditores de Cuentas constará de las siguientes secciones independientes:

- a) Personas físicas.
- b) Sociedades de auditoría y
- c) Auditores de cuentas, sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países a los que se refiere el artículo 24.



En las secciones a) y b) anteriores se diferenciarán las personas físicas o sociedades que cumplen los requisitos del artículo 86 para poder auditar las cuentas anuales o estados financieros de las entidades de interés público.

A dichos efectos, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas establecerá, mediante resolución, los modelos de solicitud de inscripción y de baja en las diferentes secciones, así como los modelos y procedimientos de remisión de la documentación acreditativa del cumplimiento de los requisitos del artículo 86.

Artículo 21. *Inscripción de las personas físicas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.*

En la sección de personas físicas del Registro Oficial de Auditores de Cuentas se inscribirán los auditores de cuentas con especificación de la situación en la que se encuentren, en función de su relación con la actividad de auditoría de cuentas, en una de las siguientes:

- a) Ejerciente.
- b) No ejerciente.

Artículo 22. *Situaciones.*

1. Solo los auditores de cuentas inscritos como ejercientes podrán actuar como responsables y firmantes del informe de auditoría de cuentas definida en el artículo 1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Los auditores de cuentas ejercientes deberán inscribirse como tales en alguna o algunas de las siguientes modalidades: a título individual o como auditor de cuentas designado expresamente por una sociedad de auditoría para firmar informes de auditoría en el nombre de dicha sociedad.

2. Para inscribirse en esta situación de ejercientes se deberá solicitar por escrito al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, acompañando a la solicitud la documentación acreditativa del cumplimiento de los requisitos exigidos en el artículo 9.1 y 9.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, así como de la garantía financiera exigida y constituida conforme a lo establecido en el artículo 65 y, en su caso, de la formación continuada prevista en el artículo 33. Cuando se trate de auditores de cuentas designados expresamente por la sociedad para firmar informes de auditoría en su nombre, será la sociedad de auditoría la responsable de remitir dicha documentación acreditativa. Para la inscripción será de aplicación lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

En el caso de que el auditor solicitante estuviera autorizado como ejerciente en otro Estado miembro de la Unión Europea, la solicitud de inscripción deberá ir acompañada de la acreditación de la autorización otorgada por la autoridad competente del Estado miembro donde se haya registrado en origen, así como la acreditación de la superación de la prueba de aptitud a que se refiere el artículo 10.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y la garantía financiera exigida y constituida conforme a lo establecido en el artículo 65.

En el caso de que el auditor solicitante estuviera autorizado como ejerciente en un tercer país, la solicitud de inscripción deberá ir acompañada de la acreditación de la autorización otorgada por la autoridad competente del tercer país, la acreditación del cumplimiento de los



requisitos a que se refiere el artículo 10.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en particular la acreditación de la existencia de condiciones de reciprocidad, así como la acreditación de la garantía financiera exigida y constituida conforme a lo establecido en el artículo 65.

3. En el caso de que los auditores de cuentas en situación de ejercientes no mantengan debidamente la garantía financiera prevista en el artículo 65 quedarán adscritos automáticamente a la situación de no ejercientes, sin perjuicio de la exigencia de la responsabilidad que en su caso proceda según lo establecido en los artículos 72 y 73 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

4. Podrán inscribirse como no ejercientes los auditores de cuentas que cumpliendo los requisitos del artículo 9.1 y 9.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, no hayan optado por inscribirse en la situación descrita en el apartado 2 anterior. La adscripción a esta situación deberá solicitarse por escrito al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y acreditarse, en su caso, el cumplimiento de los requisitos citados en los artículos mencionados.

Asimismo, podrán pasar a esta situación los auditores que estando inscritos como ejercientes soliciten al Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas su cambio de situación.

Artículo 23. Inscripción de las sociedades de auditoría en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

1. Podrán inscribirse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas las sociedades cuyo objeto social incluya la actividad de auditoría de cuentas, que estén domiciliadas en territorio español o en el de un Estado miembro de la Unión Europea, que aporten al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas junto con la solicitud correspondiente, la documentación justificativa del cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 11.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y de que hayan prestado la garantía financiera a que se refiere el artículo 65.

2. Las sociedades de auditoría deberán informar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de las designaciones que hagan a los auditores de cuentas para realizar auditorías y emitir informes de auditoría en su nombre, así como de sus variaciones, y remitir la documentación acreditativa del cumplimiento de los requisitos para cada designación. Se entenderá que no están designados quienes no hayan sido comunicados al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

En cualquier caso, la fecha de inicio de esta designación será la de la comunicación por parte de la sociedad de auditoría o la fecha de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en el supuesto de que se trate de una nueva sociedad de auditoría, salvo que se especifique otra fecha posterior.

3. Las sociedades de auditoría deberán comunicar quién o quiénes ostentan la representación de las sociedades de auditoría en sus relaciones con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. La representación se realizará de conformidad con lo dispuesto en los artículos 5 y 6 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y se entenderá hecha de forma indefinida, pudiendo ser modificada o revocada en cualquier momento por la sociedad. En caso de modificación o revocación, deberá acompañarse de la identificación de quién asume la representación.



4. Las comunicaciones que haga el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el ejercicio de sus competencias a los socios auditores de cuentas y a los auditores designados expresamente para realizar auditorías y firmar informes en nombre de la sociedad de auditoría, se realizarán en el domicilio de ésta que conste en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, salvo que aquellos manifiesten expresamente otro.

Artículo 24. Inscripción separada de determinados auditores de cuentas, así como de sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países.

Figurarán inscritos en una sección separada en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, los auditores de cuentas y sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países que emitan informes de auditoría sobre cuentas anuales o cuentas anuales consolidadas de una entidad constituida fuera de la Unión Europea y cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado en España, conforme a lo previsto en los artículos 10.3 y 11.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Para inscribirse en esta situación deberá solicitarse por escrito al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y acreditar, junto a la solicitud, el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 10.3 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, así como prestar la garantía financiera a que se refiere el artículo 65.

Artículo 25. Relaciones de auditores de cuentas y de sociedades de auditoría.

1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas hará pública, al menos, anualmente y de forma actualizada, la relación de auditores de cuentas y sociedades de auditoría, especificando de cada uno de ellos la información a que se refieren los apartados 3 y 4, respectivamente, del artículo 8 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas hará pública, al menos, anualmente y de forma actualizada, una relación separada de auditores de cuentas y sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países, a los que se refieren respectivamente los artículos 10.3 y 11.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, con la mención de que no están autorizados para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas en España, y en la que se incluirá, al menos, información relativa al nombre o razón social y dirección de cada uno de ellos, y sin perjuicio de lo que disponga la normativa comunitaria a este respecto.

3. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas pondrá a disposición del Registro Mercantil Central, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, y del Decanato de los Juzgados, las relaciones de auditores de cuentas y sociedades de auditoría a los efectos de lo establecido en los artículos 355 y 356, respectivamente, del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio y en el artículo 40 del Código de Comercio.

Dichas listas, que podrán consultarse por medios telemáticos, incluirán, además de las sociedades de auditoría, a aquellos auditores de cuentas inscritos en situación de ejercientes que no hayan manifestado expresamente su voluntad de estar excluidos de las citadas relaciones, y que estén en situación que les permita ejercer la actividad de auditoría de cuentas especificando los auditores y sociedades que se encuentran habilitados para auditar las cuentas anuales o estados financieros de las entidades de interés público.



En dichas listas figurarán las direcciones de las oficinas abiertas en las que los auditores de cuentas o sociedades de auditoría efectivamente ejerzan su actividad.

Artículo 26. *Baja en el Registro.*

1. Los auditores de cuentas causarán baja temporal o definitiva según los casos, en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en los siguientes supuestos:

- a) Por fallecimiento.
- b) Por incumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos en los artículos 9 y 10 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.
- c) Por renuncia voluntaria.
- d) Por sanción.

2. Las sociedades de auditoría causarán baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en los siguientes supuestos:

- a) Por disolución de la sociedad.
- b) Por incumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos en los artículos 11.1, y 11.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 12.2 de dicha Ley.
- c) Por renuncia voluntaria.
- d) Por sanción.
- e) Por la falta de prestación de la garantía financiera establecida en el artículo 65 o por la insuficiencia de dicha garantía, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 12.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

3. En caso de solicitud de baja voluntaria en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, dicha solicitud será dirigida al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Mediante la resolución a que se refiere el artículo 20 podrá establecerse la forma y condiciones para realizar la solicitud por medios electrónicos.

4. La tramitación de la baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, se sujetará al procedimiento de tramitación simplificada contenido en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

No obstante lo anterior, en el caso de que la baja sea causada por fallecimiento del auditor o disolución de la sociedad de auditoría, así como por sanción, se inscribirá la baja mediante acuerdo del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Sección 2.ª Autorización para el ejercicio de la auditoría de cuentas

Artículo 27. *Programas de enseñanza teórica.*

1. El contenido de los programas de enseñanza teórica exigidos en el artículo 9.2.b) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se referirá a las materias recogidas en el artículo 9.2.c) de la misma, cuyo desarrollo se podrá efectuar mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.



2. Los citados programas serán organizados e impartidos por las Universidades o por las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas, y por los centros de formación reconocidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Mediante resolución publicada en su boletín, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, oído el Comité de Auditoría de Cuentas, establecerá las características y condiciones que deben reunir los citados centros de formación en cuanto al personal docente, a los efectos de garantizar la calidad e idoneidad de la formación a impartir por razón de la materia.

En todo caso, los mencionados programas deberán estar homologados, previamente, por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. A estos efectos, dicho organismo, oído el Comité de Auditoría de Cuentas, mediante resolución publicada en su Boletín, establecerá las características y condiciones que deben reunir los citados programas para su homologación.

Con carácter subsidiario corresponderá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la organización y realización de estos programas.

3. A los efectos de considerar cumplido el requisito relativo al seguimiento de los programas de enseñanza teórica, los funcionarios o empleados públicos a que se refiere el artículo 9.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, deberán acreditar la superación de las pruebas selectivas correspondientes, así como que los conocimientos requeridos para dicha superación incluyen suficientemente las materias relacionadas en el artículo 9.2.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Mediante el examen de la documentación requerida en el párrafo anterior, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas resolverá en cada caso el cumplimiento de los requisitos a que se refiere el párrafo anterior por parte de las personas solicitantes a los efectos previstos en este apartado.

Artículo 28. *Formación práctica.*

1. El requisito de formación práctica a que se refiere el artículo 9.2.b) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, no se entenderá cumplido hasta haber acreditado la realización de trabajos efectivos en dicho ámbito durante, al menos, 5.100 horas, de las cuales 3.400 deben corresponder a tareas integrantes de las distintas fases que componen la actividad de auditoría de cuentas. De este último número de horas, podrá justificarse hasta un máximo de un 15 por ciento por dedicación a otras tareas relacionadas con la actividad de auditoría de cuentas.

La formación práctica a realizar con un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría, y en relación a las tareas integrantes de las distintas fases que componen dicha actividad, se realizará, con carácter general, con posterioridad a la terminación del programa de enseñanza teórica regulado en el artículo anterior. A estos efectos, únicamente se computará con un máximo de 1.700 horas antes de la terminación del citado programa la formación práctica correspondiente a la actividad de auditoría de cuentas y a la realización sustancial de todas las tareas relativas a la auditoría de cuentas.

2. Para las personas que, reuniendo el resto de requisitos establecidos en el artículo 9.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, carezcan de titulación universitaria pero reúnan los requisitos de acceso a la universidad previstos en la normativa vigente, no se entenderá cumplido el requisito de formación práctica a que se refiere el artículo 9.2.a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, hasta haber acreditado la realización de trabajos efectivos en auditoría de cuentas durante, al menos, 8.500 horas en relación a las tareas integrantes de las distintas fases que



componen la actividad de auditoría de cuentas. De dicho número de horas, podrá justificarse hasta un máximo de un 15 por ciento por dedicación a otras tareas relacionadas con la actividad de auditoría de cuentas. Asimismo, en este supuesto al menos el 50 por ciento del número de horas de formación práctica deberá ser realizada con posterioridad a la terminación del programa de enseñanza teórica regulado en el artículo anterior.

3. Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deberán rendir información anual al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de la formación práctica que hayan realizado las personas a su servicio, con el detalle y distribución, y en el plazo que se determinen mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

4. Las certificaciones que se expidan para acreditar el requisito de la formación práctica con persona autorizada para la auditoría de cuentas a efectos de concurrir al examen de aptitud profesional regulado en el artículo siguiente, deberán hacer referencia al vínculo contractual que haya podido existir, así como al tiempo efectivo trabajado en auditoría de cuentas, conforme al detalle y contenido previsto en la resolución a que se refiere el apartado anterior, y sin perjuicio de las facultades de comprobación que pudieran llevarse a cabo en el proceso de convocatoria a que se refiere el artículo 30.2.

5. A los efectos de considerar cumplido el requisito relativo a la formación práctica, los funcionarios o empleados públicos a que se refiere el artículo 9.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, deberán aportar certificado emitido por el órgano competente del centro, organismo o entidad pública que tenga legalmente atribuidas las funciones de auditoría a que se refiere dicho apartado, en el que se acredite, con el suficiente detalle, el desempeño durante tres años efectivos de trabajo correspondiente a la auditoría de cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos de entidades del sector público, de entidades financieras o aseguradoras, o a la supervisión o control directo de auditorías y auditores de cuentas de dichos documentos.

6. Mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se podrán determinar los criterios a tener en cuenta relacionados con las tareas integrantes de la actividad de auditoría de cuentas.

Artículo 29. *Examen de aptitud.*

1. El examen de aptitud profesional irá encaminado a la comprobación rigurosa de la capacitación del candidato para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, y constará de dos fases:

a) En la primera fase se comprobará el nivel de conocimientos teóricos alcanzados respecto de las materias a que se refiere el artículo 9.2.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

b) En la segunda fase, a la que sólo podrán acceder quienes hubieran superado la primera fase del examen, se determinará la capacidad de aplicar los conocimientos teóricos a la práctica de la actividad de auditoría de cuentas.

2. Quienes posean una titulación oficial y con validez en todo el territorio nacional, de las que se refiere el artículo 34 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, quedarán dispensados de los programas de enseñanza y de la primera fase del examen, en aquellas materias que hayan superado en los estudios requeridos para la obtención de dichos



títulos, en la forma y condiciones que se establezcan. Para la impartición de estos títulos, las Universidades podrán solicitar la colaboración de una corporación representativa de auditores.

Corresponderá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, oído el Comité de Auditoría de Cuentas, mediante resolución publicada en su Boletín, establecer las condiciones de la mencionada dispensa.

3. El requisito relativo a la superación del examen de aptitud profesional por parte de los funcionarios o empleados públicos incluidos en el ámbito del artículo 9.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá cumplido con la acreditación a que se refiere el artículo 27.3.

Artículo 30. *Convocatoria y tribunal.*

1. La orden ministerial por la que se publique la convocatoria correspondiente al examen de aptitud profesional, a que se refiere el artículo 9.3 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, determinará las bases de su desarrollo o realización, el contenido del programa de materias y el importe de los derechos de examen.

La gestión y el desarrollo de cada convocatoria corresponderán de forma conjunta a las corporaciones de derecho público representativas de los auditores de cuentas y, en su caso y subsidiariamente, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Los criterios de coordinación y actuación se establecerán en cada orden de convocatoria.

2. La convocatoria tendrá, con carácter general, una periodicidad bienal y sólo podrán tener acceso a las pruebas las personas que cumplan y acrediten los requisitos establecidos en el artículo 9.2.a) y b) de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

A este respecto el tribunal nombrado al efecto podrá requerir cuanta documentación precise para verificar el cumplimiento de los citados requisitos, así como de los establecidos en la convocatoria.

3. El tribunal será nombrado en cada orden de convocatoria y, con arreglo a ésta, le corresponderá el diseño, el desarrollo y la calificación de los exámenes de aptitud.

Estará constituido por un presidente, que será un representante del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas designado entre los titulares de las unidades con nivel orgánico de subdirección general o equivalente de dicho organismo, un número par de vocales y un secretario.

Entre dichos vocales deberán figurar dos representantes de cada corporación de derecho público representativa de los auditores de cuentas a su propuesta y de entre sus miembros.

Figurará entre los vocales, a propuesta de las citadas corporaciones, un catedrático de universidad experto en las áreas de conocimiento relacionadas con alguna de las materias incluidas en el programa, y representantes del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas designados de entre los funcionarios de dicho organismo, de tal forma que el número de vocales que suponen los representantes del citado Instituto, junto con el catedrático de universidad, sea igual al número de vocales representantes de las corporaciones de derecho público representativas de los auditores de cuentas.



El secretario, que actuará con voz y sin voto, será designado a propuesta de las corporaciones. En el caso de que no hubiese acuerdo unánime de las corporaciones en la propuesta sobre el experto o el secretario, ésta se hará por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

4. En toda orden de convocatoria deberá designarse un tribunal suplente.

5. En lo no previsto tanto en este artículo como en las correspondientes órdenes referidas en el apartado 1 se estará, en lo que al régimen de funcionamiento del tribunal se refiere, a lo dispuesto para los órganos colegiados de las Administraciones Públicas en los artículos 15 a 22 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

6. Las actuaciones del tribunal, y en particular la tramitación de los recursos que, en su caso, puedan interponerse, se realizarán de acuerdo con la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Artículo 31. Autorización de auditores de cuentas de otros Estados miembros de la Unión Europea.

1. A efectos de la prueba de aptitud a que se refiere el artículo 10.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se nombrará por el Ministerio de Economía y Empresa una comisión de evaluación, a la que corresponderá la comprobación de la condición de auditor de cuentas en el Estado miembro de origen, el diseño de la prueba de aptitud, en base a la normativa española relacionada con las materias a que se refiere el artículo 9.2.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y su calificación, así como la propuesta al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de autorización para el acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas. En la resolución de nombramiento de dicha comisión se establecerán los derechos de examen a satisfacer para concurrir al examen de aptitud, así como las normas de gestión y convocatoria que sean precisas.

2. La comisión de evaluación presentará la misma composición que la prevista para el Tribunal al que se refiere el artículo anterior.

3. En lo no previsto en este artículo se estará, en lo que al régimen de funcionamiento de la comisión de evaluación se refiere, a lo dispuesto para los órganos colegiados de las Administraciones Públicas en los artículos en los artículos 15 a 22 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

Las actuaciones de la comisión de evaluación, y en particular la tramitación de los recursos que, en su caso, puedan interponerse, se realizarán de acuerdo con la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

4. La prueba de aptitud se realizará, con carácter general, con una periodicidad bienal y en función del número de solicitudes presentadas. En todo caso, no podrán transcurrir más de doce meses desde la presentación de la solicitud de la práctica de la prueba de aptitud por quién acredite su condición de auditor de cuentas autorizado en un Estado miembro de la Unión Europea hasta la resolución de dicha solicitud mediante la admisión o denegación para la realización de la prueba de aptitud.

Artículo 32. Autorización de auditores de cuentas de terceros países.



1. El auditor de un tercer país que pretenda obtener la autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, deberá acreditar la condición de reciprocidad a que se refiere el artículo 10.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio y el cumplimiento del resto de requisitos establecidos en dicho artículo.

2. A efectos de la prueba de aptitud a que se refiere el artículo 10.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se nombrará por el Ministerio de Economía y Empresa una comisión de evaluación que reunirá los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 y 3 del artículo anterior, a la que corresponderá la comprobación del cumplimiento de los requisitos, el diseño de la prueba de aptitud, su calificación, así como la propuesta de autorización de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

3. La prueba de aptitud se realizará en función de las solicitudes presentadas. En todo caso, no podrán transcurrir más de doce meses desde la presentación de la solicitud de la práctica de la prueba de aptitud por quién acredite su condición de auditor de cuentas autorizado en un tercer país hasta la resolución de dicha solicitud mediante la admisión o denegación para la realización de la prueba de aptitud.

TÍTULO II

Del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas

CAPÍTULO I

Formación continuada

Artículo 33. *Formación continuada.*

1. La realización de actividades de formación continuada por parte de los auditores de cuentas debe orientarse al mantenimiento y actualización del conocimiento de aquellos aspectos de las materias a que se refiere el artículo 9.2.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, a un nivel suficientemente elevado, que garanticen el correcto cumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en la realización de los trabajos de auditoría aceptados.

2. A los efectos de lo previsto en el artículo 8.7 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en situación de ejercientes, y los auditores de cuentas no ejercientes que se encuentren colaborando activamente con un auditor de cuentas o con una sociedad de auditoría de cuentas en tareas directamente ligadas a la actividad de auditoría de cuentas, cualquiera que sea la vinculación contractual, deberán realizar actividades de formación continuada por un tiempo equivalente, al menos, a ciento veinte horas en un período de tres años, con un mínimo de treinta horas anuales. Esta obligación será exigible sin perjuicio de lo establecido en el artículo 28.2.b) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y la Norma sobre Control de Calidad Interno, en relación con la formación del personal de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría en cumplimiento de sus políticas de calidad.

Las horas de formación realizadas por el auditor que excedan de las mínimas exigidas correspondientes a un periodo trienal, podrán computarse como formación en el primer periodo



anual siguiente. El máximo de horas que a este respecto podrá computarse será de quince horas, sin perjuicio de que el auditor deba realizar, igualmente, las horas de carácter mínimo exigidas para dicho periodo anual.

3. Los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en situación de no ejercientes no tendrán que cumplir con esta obligación, mientras se mantengan como tales, sin perjuicio de lo establecido en el apartado anterior respecto a los auditores de cuentas en situación de no ejerciente, que se encuentren colaborando activamente con un auditor de cuentas o con una sociedad de auditoría de cuentas en tareas directamente ligadas a la actividad de auditoría de cuentas.

Cuando un auditor de cuentas no ejerciente solicite pasar a la situación de ejerciente, deberá acreditar la realización de ciento veinte horas de formación continuada en el período de tres años que termine en la fecha de su petición, de las que al menos cincuenta horas deben justificarse como realizadas en los doce meses anteriores a la referida fecha. En el caso de que la solicitud sea realizada por un auditor de cuentas en situación de no ejerciente que se encuentre colaborando activamente con un auditor de cuentas o con una sociedad de auditoría de cuentas en tareas directamente ligadas a la actividad de auditoría de cuentas, deberá acreditar la realización de ciento veinte horas de formación continuada en el período de tres años que termine en la fecha de su petición, con un mínimo de treinta horas cada año.

Adicionalmente, los auditores a los que se refiere el párrafo anterior, deberán cumplir en el período comprendido entre su inscripción como ejerciente y el final del correspondiente período de cómputo anual un mínimo de horas igual a la prorrata que tal intervalo represente sobre las obligatorias mínimas en un año. Igualmente, estos auditores deberán cumplir entre la fecha de su inscripción como ejerciente y el final del correspondiente período de cómputo trienal un mínimo de horas igual a la prorrata que tal intervalo represente sobre las obligatorias mínimas en tres años.

Artículo 34. *Dispensas y prorrogas.*

1. Se dispensará de la obligación mínima de formación continuada a los auditores que se inscriben por primera vez en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas por el período, inferior al año, comprendido entre la fecha de publicación de la lista de aspirantes que hayan superado el examen de aptitud a que se refiere el artículo 29 y la fecha de finalización del primer período de cómputo anual que finalice tras dicha publicación.

Se exigirá a los auditores referidos en este apartado, para su inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en situación de ejercientes un número de horas proporcional al régimen general de acceso a dicho Registro, según lo previsto en el apartado 2 del artículo anterior, a contar desde que finalizó el plazo de dispensa.

La formación que estos auditores hayan podido realizar desde la fecha de realización del último examen de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas y hasta el final del periodo de dispensa, podrá computar como formación continuada de auditores en el primer periodo anual en que haya de realizarse dicha formación, siempre que cumpla con los requisitos reglamentariamente establecidos para ello.

2. En caso de que por causas de fuerza mayor el auditor no pueda cumplir con la obligación a que se refiere el apartado 2 del artículo anterior por un periodo superior a dos meses



continuados, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, autorizará que el cumplimiento de dicha obligación pueda realizarse una vez desaparecida la causa de fuerza mayor.

La concesión de esta prórroga se solicitará por el auditor para cada período de cómputo anual en que concurra la causa de fuerza mayor.

A tal efecto, por causa de fuerza mayor debe entenderse aquella situación que no pueda preverse o evitarse y que impida al auditor llevar a cabo cualquier trabajo relacionado con la actividad de auditoría de cuentas u otra actividad económica o profesional. Estas circunstancias deberán comunicarse al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y justificarse válida y suficientemente por el auditor.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas deberá resolver la solicitud recibida en el plazo máximo de tres meses a contar desde la recepción de dicha solicitud, siempre y cuando se acompañe de la debida documentación justificativa.

La prórroga concedida podrá ser revocada en caso de incumplimiento de las circunstancias que motivaron su concesión. En todo caso, no se concederá prórroga o se revocará la concedida si durante el periodo para el cual se solicita o se ha concedido, el auditor hubiera firmado algún informe de auditoría de cuentas, intervenido en un trabajo de auditoría o llevado a cabo alguna actividad económica o profesional.

La prórroga concedida se solicitará según modelo aprobado por resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Artículo 35. *Actividades de formación continuada.*

1. La obligación de formación continuada, a que se refiere el artículo 34, deberá cumplirse mediante la realización de las siguientes actividades, que versen sobre las materias a que se refiere el artículo 9.2.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, considerando su aplicación práctica y el marco normativo en que se desenvuelve la actividad, aspectos del negocio y sector de las entidades auditadas, en la medida que se consideren necesarias para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas. A tales efectos, se considerarán actividades de formación continuada las siguientes:

a) Participación en cursos, seminarios, conferencias, congresos, jornadas o encuentros, como ponentes o asistentes.

b) Realización de cursos de autoestudio, bien sea a través de medios electrónicos o de otro tipo, siempre que el organizador del curso haya establecido el adecuado control que garantice su realización, aprovechamiento y superación.

c) Realización de actividades docentes en Universidades a que se refiere la Ley Orgánica de Universidades y en cursos de formación de auditores reconocidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

d) Realización de estudios de especialización que lleven a la obtención de un título expedido por una Universidad, de conformidad con lo previsto en la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades.



e) Participación en comités, comisiones o grupos de trabajo, cuyo objeto esté relacionado con la elaboración e interpretación de los principios, normas y prácticas contables y de auditoría.

f) Publicación de libros, artículos u otros documentos sobre temas relativos a las materias básicas que constituyen el núcleo de conocimientos del auditor.

g) Participación en tribunales de examen o en pruebas de aptitud que se deban superar para acceder a la condición de auditor de cuentas.

2. Al menos veinte horas de formación continuada en un año y ochenta y cinco horas en el periodo de tres años deben realizarse en materias relativas a contabilidad y auditoría de cuentas.

3. Las actividades incluidas en las letras a), b) y c) del apartado 1 anterior serán organizadas, y en su caso impartidas, por las corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas o por Universidades. Asimismo, podrán ser organizadas por sociedades de auditoría, agrupaciones de sociedades de auditoría, grupos de auditores individuales ejercientes o centros de formación que organicen cursos y actividades formativas sobre las materias a las que se refiere el artículo 9.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y que han de realizar los auditores de cuentas, reconocidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

A efectos de solicitar el reconocimiento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, las sociedades de auditoría, las agrupaciones de sociedades de auditoría, así como los grupos de auditores individuales deberán contar con un número mínimo de quince auditores en situación de ejercientes. Este número mínimo de auditores deberá mantenerse en todo momento, una vez que hayan sido reconocidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Con carácter subsidiario corresponderá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la organización y realización de estas actividades.

4. Las actividades incluidas en el apartado 1 deberán ser justificadas ante la corporación de derecho público representativa de los auditores de cuentas a la que pertenezca el auditor, salvo que hayan sido realizadas en esa misma corporación.

En el caso de no pertenecer a ninguna de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas, deberán ser justificadas ante el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Las actividades incluidas en las letras a), b), e) y g) deberán estar certificadas por la persona competente de la entidad organizadora o del tribunal.

Las actividades incluidas en los párrafos c) y d) deberán ser certificadas por la persona que tenga la facultad reconocida para ello en la Universidad, o, en el caso de las actividades a que se refiere la letra c), por la persona con la facultad reconocida en la corporación de derecho público representativa de los auditores de cuentas o en el centro autorizado en los que se haya impartido el curso reconocido.

Las actividades incluidas en el párrafo f) deberán acreditarse mediante la presentación de la citada publicación.



5. Mediante resolución, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá, oído el Comité de Auditoría de Cuentas, establecer las normas para el cómputo de las actividades señaladas en el apartado 1 de este artículo, modificar la lista de estas actividades y establecer las condiciones que deben reunir los organizadores de las actividades de formación continuada a que se refiere esta sección, incluidos las referentes a los comités, comisiones o grupos de trabajo contemplados en el apartado 1.e), y las condiciones que han de cumplir los centros de formación a que se refiere el apartado 3 de este artículo, en cuanto al personal docente, a los efectos de garantizar la calidad e idoneidad de la formación a impartir por razón de la materia.

6. La participación como asistente en las actividades de formación continuada que cuenten con evaluación de los conocimientos obtenidos tendrán, a efectos de cómputo, un valor igual al 150 por ciento del tiempo de presencia computable, siempre que se supere. Este extremo se hará constar en la convocatoria incluyendo en la certificación correspondiente la calificación obtenida en la evaluación o prueba de aprovechamiento, que será la de apto o no apto. Quedan excluidas de esta ponderación las actividades previstas en el apartado 1.b).

La participación como ponentes en las actividades docentes computará por el doble del tiempo que éstas hayan supuesto y por la primera vez que se imparte.

Artículo 36. *Rendición de la información.*

1. Las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas, las Universidades, así como las sociedades de auditoría, agrupaciones de sociedades de auditoría y grupos de auditores individuales ejercientes y los centros de formación reconocidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas que realicen las actividades de formación continuada, conforme a lo previsto en el artículo anterior, remitirán, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en el mes de noviembre de cada año, una declaración anual de las actividades finalizadas en los doce meses anteriores al 30 de septiembre de cada año.

Asimismo, las corporaciones de derecho público, en el plazo previsto en el apartado 1, remitirán al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la relación de actividades comunicadas por los auditores pertenecientes a las mismas.

Los auditores de cuentas no pertenecientes a una corporación deberán remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, durante los primeros quince días del mes de diciembre, una declaración anual de las actividades finalizadas en los doce meses anteriores al 30 de septiembre de cada año.

Los auditores pertenecientes a una corporación, durante los primeros quince días de diciembre, podrán subsanar ante el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información facilitada a dicho Instituto en el mes de noviembre por la corporación a la que pertenezcan.

2. Mediante la resolución a que se refiere el artículo anterior, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas establecerá, la forma y los modelos de las declaraciones a que se refiere el apartado 1 de este artículo.

3. Los auditores deberán conservar la justificación documental de las actividades de formación continuada realizadas en los últimos cinco periodos anuales de formación.



4. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá realizar las comprobaciones oportunas, requiriendo cualquier información necesaria de las corporaciones de derecho público representativas de auditores, las Universidades y sociedades de auditoría, agrupaciones de sociedades de auditoría, grupos de auditores individuales ejercientes o centros de formación que con habitualidad organicen cursos y actividades formativas reconocidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, así como de los auditores de cuentas, con objeto de verificar las justificaciones documentales de las actividades de formación continuada. Estas actuaciones podrán incluir la presencia física de personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas durante el desarrollo de las actividades.

Si de las comprobaciones de una determinada actividad se derivara el incumplimiento de las condiciones y requisitos exigidos en este Reglamento, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá no reconocer a dicha actividad los efectos de cumplimiento de la obligación de formación continuada regulada en esta sección.

CAPÍTULO II **De independencia**

Sección 1.ª Principio general de independencia

Artículo 37. Principio general de independencia.

1. Se entiende, en todo caso, por independencia la ausencia de intereses o influencias que puedan menoscabar la objetividad del auditor en la realización de su trabajo de auditoría.

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán abstenerse de realizar una auditoría de cuentas si existe alguna relación financiera, económica, laboral, familiar, o de otra índole, incluidos servicios distintos del de auditoría proporcionados a la entidad auditada, entre el auditor o la sociedad de auditoría y la entidad auditada, de modo que se pudiera concluir que compromete su independencia. En todo caso, se entenderá que la independencia resulta comprometida cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Las causas de incompatibilidad establecidas en los artículos 14 y 16 a 20 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

b) Las situaciones contempladas en los artículos 23, 24.1 y 25 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

c) La existencia de intereses financieros, comerciales o de otro tipo en la entidad auditada, o influencias o relaciones que puedan menoscabar o que menoscaben la objetividad del auditor.

d) Cuando concurriendo situaciones que suponen amenazas a la independencia, la importancia de los factores de los que proceden en relación con las medidas de salvaguarda aplicadas o que puedan aplicarse es tal que no reduce a un nivel aceptablemente bajo la amenaza producida por dichos factores, de conformidad con lo previsto en el artículo 41.

2. A los efectos de lo establecido en el artículo 14.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá que se ha participado de cualquier manera en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada cuando la presentación de propuestas, informes o recomendaciones influya en el ejercicio de las funciones, de facto o en apariencia, temporales o permanentes, que son



propias del órgano de administración, de los cargos directivos, incluido el responsable del área económica financiera, o de quien desempeñe funciones de supervisión o control interno en la entidad auditada. Asimismo se considerará que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría participan en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada, cuando presten servicios que afecten a la resolución de situaciones que pudieran afectar a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, la determinación de su estructura societaria o que impliquen la gestión del capital circulante, el suministro de información financiera, la optimización de procesos empresariales, la gestión de tesorería, la fijación de precios de transferencia, la creación de eficiencia en la cadena de suministro y otros similares.

Con carácter general, no se entenderá que el auditor de cuentas ha participado en la toma de decisiones de la entidad auditada cuando realice algún trabajo o emita algún informe o recomendación relacionada con cualquier servicio ajeno a la auditoría en la medida que concurren las siguientes tres circunstancias:

a) Permita a la entidad auditada decidir entre alternativas razonables que lleven a la toma de decisiones diferentes.

b) Estén basados en datos observables o en estándares o prácticas habituales.

c) La entidad auditada, mediante personas cualificadas y con experiencia, evalúe los trabajos o recomendaciones objeto del servicio y ponga dicha evaluación a disposición de las personas con competencia en la gestión o toma de decisiones en la entidad auditada.

En el caso de que no existieran alternativas posibles de acuerdo con la normativa aplicable o cuando de hecho no sea posible más que una solución deberá quedar adecuadamente documentada la justificación de esta situación en el archivo de auditoría.

En relación con las personas con condiciones de influir directa o indirectamente en el resultado de la auditoría a las que hace referencia el artículo 14.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se estará a lo dispuesto en el artículo 56.1.

3. Los auditores de cuentas deben evaluar su independencia tanto con carácter previo a la aceptación del trabajo como durante su desarrollo y hasta su finalización. A tal efecto, el auditor deberá disponer y tener implementadas las medidas organizativas y administrativas a que se refiere el artículo 28.2.a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, así como mantener en todo momento una actitud de escepticismo profesional en cuya virtud deba estar siempre alerta ante situaciones que puedan suponer una amenaza a la independencia y plantearse continuamente su independencia en relación con la entidad auditada.

4. En el supuesto en que, de conformidad con lo previsto en la Ley 22/2015, de 20 de julio, y en este capítulo, los auditores de cuentas o sociedades de auditoría deban abstenerse de realizar la auditoría, deberán asimismo realizar las comunicaciones a que se refiere el artículo 10.3.

5. Las menciones contenidas en este capítulo a las entidades auditadas y auditores de cuentas y sociedades de auditoría se entenderán realizadas a las personas y entidades a que se refieren, los artículos 17 a 20 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en los casos y términos allí previstos y con las particularidades contempladas en este capítulo.

A efectos de lo establecido en el artículo 17.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderán vinculadas a la entidad auditada su entidad dominante y las entidades vinculadas a



la entidad auditada mediante una relación de control de las contempladas en el artículo 8.5, que estén domiciliadas en un estado miembro de la Unión Europea. Excepcionalmente, se entenderán vinculadas a la entidad auditada las controladas por esta domiciliadas fuera de la Unión Europea únicamente respecto de la participación de cualquier manera en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada a que se refiere el 14.2 de la Ley de 22/2015, de 20 de julio, y a la causa de incompatibilidad derivada de los servicios a que se refiere el artículo 16.1.b) apartados 1º y 3º de dicha Ley.

6. A los efectos de lo dispuesto en este capítulo, y en el supuesto en que se produzcan cambios en las condiciones o situación de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en particular en el caso de situaciones que supongan modificación o extinción de sociedades de auditoría, se estará a lo dispuesto en las normas de transmisión y sucesión contenidas en el artículo 83 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, respecto de aquellos sujetos a quienes se transmitiría.

Artículo 38. *Conflicto de intereses.*

1. A los efectos de lo establecido en los artículos 14.4 y 15.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entiende que se incurre en conflicto de intereses cuando la decisión, juicio o criterio que se vaya a adoptar, pueda afectar a sus intereses de naturaleza personal, económica o profesional, por suponer un beneficio o un perjuicio a los mismos.

El conflicto de intereses puede estar originado por la existencia de un interés financiero, comercial o de otro tipo, o por la existencia de relaciones o intereses comunes o contrapuestos entre el auditor, o la persona afectada de acuerdo con el apartado 2 siguiente, y la entidad auditada.

Entre dichas circunstancias se encuentran también incluidos los supuestos en los que:

a) El auditor de cuentas o sociedad de auditoría preste un servicio relacionado con una cuestión a dos o más entidades, incluida la entidad auditada, cuyos intereses con respecto a dicha cuestión no son coincidentes o son opuestos.

b) Los intereses del auditor de cuentas o sociedad de auditoría con respecto a una cuestión y los intereses de la entidad auditada relacionados con dicha cuestión son opuestos.

2. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, los conflictos de interés pueden venir derivados de la confluencia o existencia de:

a) Intereses propios del auditor.

b) Intereses de familiares, incluyendo los de las personas a que se refiere el artículo 3.13 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

c) Intereses de las personas y entidades a que se refieren los artículos 19 y 20 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

d) Intereses de personas jurídicas o entidades a las que el auditor de cuentas haya estado vinculado por tener derechos de voto, o por pertenecer a su órgano de administración, o por una relación laboral o profesional de cualquier tipo en los dos años anteriores al nombramiento de auditor.



3. De conformidad con lo establecido en el artículo 15.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, los conflictos de intereses deberán analizarse como amenaza a la independencia de acuerdo con lo establecido en los artículos 40 y siguientes, salvo que los beneficios o perjuicios derivados de dicho conflicto resulten insignificantes o intrascendentes. A estos efectos se considerarán insignificantes o intrascendentes cuando resulten de escasa importancia cuantitativa en el curso normal de los negocios y en condiciones de mercado y no tengan capacidad de influir en la decisión, juicio o criterio del auditor.

Artículo 39. *Amenazas a la independencia.*

1. La independencia de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría puede verse afectada por, entre otros, los siguientes tipos de amenazas:

a) Interés propio: por la existencia de un interés financiero, comercial o de otro tipo, incluido el motivado por la existencia de relaciones o intereses económicos comunes o contrapuestos.

b) Autorrevisión: por la necesidad de llevar a cabo en la realización del trabajo de auditoría procedimientos que supongan revisiones o evaluaciones de resultados, juicios o criterios emitidos anteriormente por el auditor en relación con datos o información que la entidad auditada consideró al tomar decisiones con efecto en la información financiera contenida en las cuentas, documentos o estados auditados.

c) Abogacía: por el mantenimiento de una posición a favor o en contra de la entidad auditada, incluida cuando dicha posición pudiera mantenerse en relación con terceros.

d) Familiaridad o confianza: por la influencia y proximidad excesiva derivada de las características, condiciones y circunstancias de la relación que pudiera mantenerse con los accionistas, administradores o directivos de la entidad auditada.

e) Intimidación: por la posibilidad de ser disuadido o condicionado por presión o influencia indebida, incluidas las que pudieran tener que ver con el mantenimiento del trabajo de auditoría de cuentas o de otros servicios a prestar.

2. Las amenazas a la independencia pueden provenir de situaciones, relaciones o servicios, distintas de las causas que originen incompatibilidades, que concurren en las personas o entidades a que se refieren los artículos 17 a 20 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Artículo 40. *Identificación y evaluación de amenazas.*

1. Al objeto de que la independencia de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría no resulte comprometida, éstos deben aplicar los procedimientos necesarios, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 28.2.a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, para detectar aquellas situaciones, servicios, relaciones y conflictos de intereses que puedan suponer amenazas a su independencia, que concurren en relación con la entidad auditada y con las personas o entidades a que se refieren los artículos 17 a 20 de la Ley 22/2015, de 20 de julio. Dichas situaciones y servicios, incluirán, en todo caso, las circunstancias contempladas en los artículos 14, 15.2, 16, 23, 24.1 y 25 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

2. Para la identificación de la existencia de los distintos tipos de amenazas a la independencia, el auditor de cuentas y la sociedad de auditoría deberán analizar y valorar las



actividades y servicios, la existencia de conflictos de intereses, relaciones comerciales, financieras, laborales, familiares o de otra clase, ya sea directa o indirecta, real o potencial, así como las distintas situaciones y circunstancias de las que se deriven dichas amenazas atendiendo a su naturaleza real. Una circunstancia, relación o situación puede originar más de una amenaza.

3. Una vez identificadas las amenazas de independencia, los auditores de cuentas deberán evaluar su importancia para determinar, considerándolas tanto individualmente como en su conjunto con el resto de amenazas identificadas, el grado de riesgo en que pueda verse comprometida su independencia.

La importancia de las amenazas depende de factores, cuantificables o no, tales como: la condición, grado de responsabilidad o cargo, así como la proximidad o influencia de las personas implicadas; la naturaleza del factor, interés, relación o circunstancia que origina la amenaza; la confluencia de intereses y su significatividad y vinculación, así como el efecto en la información financiera a auditar; la concurrencia de otras circunstancias de las que puedan surgir otras amenazas, los servicios y relaciones mantenidos con la entidad auditada; y el contexto en que se realiza la auditoría de cuentas.

Una amenaza se considerará significativa si, de acuerdo con los factores que concurren, tanto individualmente consideradas como en su conjunto con el resto de amenazas identificadas, se incrementa el nivel de riesgo hasta el punto de que se vea comprometida su independencia.

4. En el caso de que se detecten amenazas a la independencia procedentes de las entidades vinculadas a la entidad auditada, en los términos a que se refiere el artículo 3.15 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, a efectos de evaluar el grado de riesgo en el que resulta comprometida la independencia del auditor, los auditores de cuentas tomarán en consideración el tipo de la amenaza y la importancia de las situaciones, servicios, relaciones o conflictos de intereses para cualquiera de las siguientes personas o entidades: el auditor, su red o las personas a las que se refiere el artículo 19.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y la significatividad de la entidad vinculada en la entidad auditada, teniendo en cuenta los criterios establecidos en el artículo 55.1.

Artículo 41. Aplicación de medidas de salvaguarda.

1. En el supuesto en que los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, una vez realizada la evaluación a que se refiere el artículo anterior, lleguen a la conclusión de que la amenaza identificada no resulta significativa para su independencia, no será necesario que apliquen las medidas de salvaguarda a que se refiere este artículo.

2. En el supuesto en que de acuerdo con el artículo anterior, los auditores de cuentas y sociedades de auditoría hayan identificado amenazas que consideren como significativas para su independencia, deberán establecer y aplicar las medidas de salvaguarda necesarias para eliminar o, en su caso, para reducir a un nivel aceptablemente bajo las citadas amenazas.

A estos efectos, se tendrán en consideración las medidas a que se refiere el artículo 28.2.a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, tanto a nivel de organización interna como de trabajo de auditoría, así como las medidas de salvaguarda que puedan venir proporcionadas por la estructura de gestión y control de la entidad auditada.



En todo caso, las medidas de salvaguarda que se apliquen deberán guardar relación, adecuación y proporción con la naturaleza del factor, interés, relación o circunstancia que origina la amenaza y el nivel de importancia asociados a la amenaza identificada.

Las medidas de salvaguarda podrán consistir en prohibiciones, restricciones o limitaciones y otras políticas y procedimientos, o una combinación de ellas.

3. En el caso de que las medidas de salvaguarda aplicadas no eliminen las amenazas a la independencia detectadas o no reduzcan a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de falta de independencia, los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deberán abstenerse de realizar la auditoría y actuar de acuerdo con lo previsto en el artículo 37.4.

A estos efectos, se entiende que se reduce a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de falta de independencia en aquellos supuestos en los que, de acuerdo con las circunstancias y factores que concurran en relación con la entidad auditada y el trabajo de auditoría en concreto, se pudiera concluir que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría es capaz de ejercer un juicio objetivo e imparcial sobre las cuestiones tratadas durante la realización del trabajo de auditoría y que, por tanto, no resulta comprometida la independencia del auditor.

Artículo 42. *Documentación.*

1. Para cada trabajo de auditoría de cuentas deberán documentarse e incorporarse a los papeles de trabajo correspondientes a dicho trabajo el análisis y las conclusiones alcanzadas sobre la importancia de las amenazas a la independencia detectadas y la consiguiente evaluación del grado de riesgo de falta de independencia, así como el detalle de las medidas de salvaguarda aplicadas y el análisis y las conclusiones alcanzadas sobre cómo se ha eliminado o, en su caso, reducido a un grado aceptablemente bajo el riesgo de independencia.

Asimismo, antes de la emisión del informe de auditoría, los auditores o sociedades de auditoría deberán documentar los procedimientos aplicados para obtener una seguridad razonable de que las medidas de salvaguarda han sido aplicadas y son eficaces para eliminar las amenazas a la independencia o reducirlas a un nivel aceptablemente bajo.

2. Dichas obligaciones también existirán en el supuesto del apartado 1 de este artículo en el que los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deberán documentar en sus papeles de trabajo los procedimientos aplicados y evaluaciones efectuadas que soporten la conclusión alcanzada a este respecto.

En ningún caso, la mera referencia al juicio profesional o a la conclusión alcanzada se entenderá como justificativa de la aplicación de los procedimientos y medidas exigidas en este capítulo.

Sección 2.ª Incompatibilidades

Subsección 1.ª Causas de incompatibilidad derivadas de situaciones personales.

Artículo 43. *Desempeño de cargos.*

A los efectos de lo previsto en el artículo 16.1.a).1º de la Ley 22/2015, de 20 de julio:



a) La condición de miembro del órgano de administración de la entidad auditada incluye también la del órgano equivalente que tenga atribuida la gestión o representación de la entidad auditada, de conformidad con las normas aplicables según su naturaleza jurídica. Asimismo incluye a quién es secretario de dicho órgano de administración.

b) La condición de directivo concurre en quién, cualquiera que sea el vínculo jurídico con la entidad, ejerce funciones de dirección, al ostentar autoridad y responsabilidad para planificar, dirigir y controlar las actividades de la entidad, en dependencia jerárquica y funcional directa del órgano de administración de la entidad auditada, de su comisión ejecutiva o de su consejero delegado o posición u órgano equivalente.

c) El puesto de empleo concurre en quién preste sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, según la legislación laboral.

d) La condición de responsable del área económica financiera concurre en quién, cualquiera que sea su vinculación jurídica o cargo en la entidad, ejerza la responsabilidad en relación con la gestión, dirección o supervisión de dicha área.

e) La función de supervisión o control interno la ejerce quien tenga atribuidas facultades para orientar, determinar el alcance y diseño de los procedimientos, recomendar y revisar o controlar la política y procedimientos de la entidad auditada, cualquiera que sea el vínculo contractual que tenga con dicha entidad.

Artículo 44. *Interés significativo directo.*

1. A los efectos de lo previsto en el artículo 16.1.a).2º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entiende por interés significativo directo, el interés financiero, comercial o económico en la entidad auditada derivado de la suscripción de un contrato, de la propiedad de un bien o de la titularidad de un derecho, por el auditor de cuentas.

En todo caso, se entenderá por interés significativo directo el que resulte de las siguientes circunstancias:

1º. La posesión de instrumentos financieros de la entidad auditada o de una entidad vinculada a ésta cuando, en este último caso, sean significativos para cualquiera de las partes, en los términos previstos en el apartado 4 siguiente.

2º. La concesión, mantenimiento o garantía de préstamos a la entidad auditada, así como la aceptación o mantenimiento de préstamos o garantías de la entidad auditada, siempre que se refiera a un importe que resulte significativo.

Podrán realizarse estas operaciones de volumen significativo sobre aceptación, mantenimiento de préstamos o garantías de la entidad auditada, cuando se realicen con entidades financieras, en condiciones normales de mercado y siguiendo los procedimientos habituales para su concesión.

En todo caso, el auditor de cuentas o sociedad de auditoría deberá valorar la incidencia de su endeudamiento y si representa un volumen excesivo en relación con su patrimonio, a los efectos de determinar la existencia de amenazas que comprometan su independencia.



A los efectos de lo establecido en este 2º apartado se considerará significativo cuando concorra la circunstancia prevista en el apartado 4.a) sobre instrumentos financieros significativos.

3º. El mantenimiento de relaciones empresariales o comerciales con la entidad auditada, siempre que tenga un valor significativo para cualquiera de las partes, salvo que se refiera a la adquisición de bienes o servicios de la entidad auditada, en el curso normal de sus negocios y realizada en condiciones de mercado e independencia mutua.

Se entenderá incluida en las relaciones a que se refiere el párrafo anterior, la participación en un negocio común con la entidad auditada, o con sus propietarios, administradores o directivos.

A los efectos de lo establecido en este apartado, se entiende que tiene un valor significativo cuando concurren las circunstancias contempladas en el artículo 52.

Cuando se trata de una relación empresarial por actividades profesionales, se entenderá que tiene un valor significativo cuando los honorarios generados por la misma representen más del 3% del importe neto de la cifra de negocios de cualquiera de las partes.

4º. La cesión o intercambio de personal clave, que desempeñe funciones con efecto significativo en la información económico- financiera de cualquiera de las dos entidades, en los términos establecidos en el artículo 52.

Artículo 45. *Instrumentos financieros.*

1. A los efectos de lo establecido en el artículo 16.1.a).2º y 16.1.a).3º en el artículo 18.2.b) y 18.2.c), en el artículo 19.2.b) y 19.2.c) y en el artículo 20.2.b), de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entiende por instrumentos financieros:

a) La participación o el compromiso de tenencia de participación o instrumentos de patrimonio en la entidad auditada o de una vinculada a ésta.

b) La tenencia o el compromiso de tenencia de valores representativos de deuda emitidos por la entidad auditada o de una vinculada a ésta.

c) La aceptación de derechos de participación en los beneficios o resultados de la entidad auditada o de una vinculada a ésta.

d) La titularidad de instrumentos financieros derivados e intereses económicos de cualquier naturaleza, relacionados con las participaciones, valores y beneficios mencionados.

e) Los derechos de voto que pueden controlarse o ejercerse.

2. En todo caso, y a efectos de lo dispuesto en el artículo 16.1.a).2º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se considerará que el instrumento financiero es significativo cuando concorra cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Cuando suponga más del 10% del patrimonio del auditor de cuentas.

b) Cuando alcance, de forma directa o indirecta, al menos, un 5% del capital social, de los derechos de voto o del patrimonio de la entidad auditada.



A los efectos de su cómputo, se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 3 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

c) Aunque no se alcance el porcentaje previsto en la letra b), cuando, como consecuencia de dicho instrumento, y mediante las entidades vinculadas a la entidad auditada o a la sociedad de auditoría, se está en situación de poder influir en la gestión de la entidad auditada o en el resultado de la auditoría.

Artículo 46. *Obsequios o favores.*

A los efectos de lo establecido en el artículo 16.1.a).4º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entiende que los obsequios o favores tienen un valor insignificante cuando, evaluando los hechos y circunstancias concurrentes en cada caso, pudiera concluirse que, atendiendo a su naturaleza y valor resulten de escasa importancia cuantitativa, se produzcan en el curso normal de la auditoría y no influyan ni tengan intención de influir en la objetividad y decisiones del auditor.

El auditor o la sociedad de auditoría deberán establecer en el código de conducta al que se refiere el artículo 67.3, la política de obsequios y favores que permita cumplir con lo establecido en el artículo 16.1.a).4º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, así como los procedimientos para su divulgación.

2ª. Causas de incompatibilidad derivadas de servicios prestados.

Artículo 47. *Servicios de contabilidad o preparación de los registros contables o de estados financieros.*

En los servicios a que se refiere el artículo 16.1.b).1º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entienden incluidos, en todo caso, cualquier servicio o actividad relativa a la elaboración de los citados registros, estados o documentos contables, así como la cooperación o participación en su elaboración o preparación o en la de los datos o información que sirvieron de base para elaborar aquellos estados o documentos, e independientemente de que se asuma o no por la entidad auditada la responsabilidad en su realización o preparación.

Lo establecido en este apartado no impedirá las necesarias comunicaciones que, en su caso, el auditor de cuentas debe realizar a los responsables de la entidad auditada en el desarrollo de un trabajo de auditoría, en relación con las incorrecciones detectadas y la adecuada aplicación de la normativa contable, de conformidad con lo requerido por las normas de auditoría de cuentas.

Artículo 48. *Servicios de valoración.*

A los efectos de lo previsto en el artículo 16.1.b).2º de la Ley 22/2015, de 20 de julio:

a) Los servicios de valoración consisten en la fijación o asignación de un valor económico a un activo o pasivo, un conjunto de activos o pasivos, un compromiso, un negocio o a una actividad empresarial en su conjunto, mediante la asunción de hipótesis o supuestos y la aplicación de métodos o técnicas, o la combinación de ambas, con respecto a acontecimientos futuros.



Se entenderán incluidos aquellos servicios en los que los elementos utilizados en la valoración están predeterminados por disposiciones normativas, aun cuando éstas no permitan la opción de distintas alternativas, hipótesis o metodologías que puedan conducir a resultados sustancialmente diferentes.

b) Se entenderá que los servicios de valoración no tienen efecto directo en los estados financieros auditados cuando no hayan servido de base para el registro contable o el soporte de valoración atribuido a un activo, pasivo o un conjunto cualquiera de estos en las cuentas anuales, estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada.

c) Se entenderá que los servicios de valoración tienen un efecto de poca importancia relativa, por separado o en su conjunto de forma agregada a otros servicios, en los estados financieros auditados, cuando en el valor asignado o atribuido no concurren las circunstancias contempladas en el artículo 52.

d) A efectos del cumplimiento del requisito de documentación del artículo 16.1.b 2º ii) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se deberá incluir al menos, el valor fijado o asignado como resultado del servicio de valoración, los criterios, hipótesis y datos utilizados para alcanzar dicho valor y la estimación del efecto en los estados financieros en términos de importancia relativa.

Artículo 49. *Servicios de auditoría interna.*

A los efectos de la excepción prevista en el artículo 16.1.b).3º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, el auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría deberán dejar constancia en el contrato suscrito a tal efecto de que la entidad auditada asume la responsabilidad del establecimiento y del mantenimiento del sistema global de control interno, de la determinación del alcance, riesgo y frecuencia de los procedimientos de auditoría interna, de la consideración, decisión y ejecución de los resultados y recomendaciones proporcionados por la auditoría interna, así como de que el auditor de cuentas no participa en la toma de decisiones sobre la gestión y control de la prestación de los servicios de auditoría interna.

Lo dispuesto en este apartado se entiende sin perjuicio de la revisión por parte del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría de los resultados proporcionados por la auditoría interna de la entidad a los efectos del trabajo de auditoría de cuentas, de acuerdo con lo previsto en las normas de auditoría.

Artículo 50. *Servicios de abogacía.*

A los efectos de lo previsto en el artículo 16.1.b).4º de la Ley 22/2015, de 20 de julio:

a) Se entiende por servicios de abogacía, el asesoramiento o consejo jurídico, así como la defensa de derechos e intereses de la entidad auditada o su negociación por cuenta de ésta en toda clase de procesos, cualquiera que sea la vinculación con la entidad auditada.

b) Se entenderá que dos Consejos de Administración no son diferentes cuando existe coincidencia en la mayoría de sus miembros. En el caso de que los dos Consejos de Administración estén formados por un número par de miembros no se considerarán diferentes cuando, al menos, la mitad de los miembros de uno de ellos constituye la mitad del otro Consejo.

c) Se entiende que los servicios versan sobre cuestiones que pueden tener una incidencia significativa, medida en términos de importancia relativa, en los estados financieros



correspondientes al ejercicio auditado, cuando concurren las circunstancias contempladas en el artículo 52.

Artículo 51. Servicios de diseño y puesta en práctica de procedimientos de control interno o de gestión de riesgos relacionados con la elaboración o control de la información financiera, o del diseño o aplicación de los sistemas informáticos de la información financiera.

A los efectos de la excepción prevista en el artículo 16.1.b).5º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, el auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría deberán dejar constancia en el contrato suscrito a tal efecto de que la entidad auditada asume la responsabilidad del establecimiento y mantenimiento del sistema global de control interno, o de que el servicio se prestará siguiendo las especificaciones establecidas por dicha entidad, constanding igualmente que ésta asume la responsabilidad del proceso de diseño, ejecución y evaluación, incluida cualquier decisión al respecto, y del funcionamiento de dicho sistema.

De igual modo deberá dejarse constancia documental de las instrucciones y especificaciones establecidas por la entidad auditada en el caso de prestarse los servicios a que se refiere este apartado.

Lo dispuesto en este apartado se entiende sin perjuicio de la evaluación o revisión de los procedimientos del control interno o de gestión de riesgos relacionados con la elaboración o control de la información financiera diseñados o implantados por la entidad auditada o un tercero o de los controles internos, o del diseño o funcionamiento de los sistemas informáticos de la información financiera de la entidad auditada realizado con motivo del trabajo de auditoría, de la que pudiera resultar la propuesta de recomendaciones a la dirección de la entidad auditada de acuerdo con lo previsto en las normas de auditoría.

Subsección 3ª. Normas comunes

Artículo 52. Importancia relativa e incidencia significativa.

A los efectos de lo establecido en la sección 2ª del capítulo III y de la sección 3ª del capítulo IV del título II de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y de este capítulo, se entiende que una situación o servicio tiene incidencia significativa o no tiene un efecto de poca importancia relativa, por separado o en su conjunto de forma agregada a otras situaciones o servicios, cuando concurren cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Los intereses, instrumentos, valores asignados, cantidades afectadas, separada o conjuntamente, superen los niveles o cifras de importancia relativa que ha de fijar el auditor de cuentas o sociedad de auditoría en la realización del trabajo de auditoría de las referidas cuentas anuales u otros estados financieros para los estados financieros en su conjunto, de acuerdo con lo previsto en las normas de auditoría.

b) Los intereses, instrumentos, valores asignados o cantidades afectadas, separada o conjuntamente, superen de forma directa o indirecta, el parámetro, entre los que se indican a continuación, que sea más representativo en función de las circunstancias que concurren en la entidad auditada, que figuren en las cuentas anuales o estados financieros correspondientes al ejercicio comprendido en el periodo de vigencia de incompatibilidades contemplado en el artículo 21 de la Ley 22/2015, de 20 de julio:

1º) El 3% del activo total.



2º) El 5% del importe neto de la cifra de negocios.

3º) El 5% del resultado del ejercicio procedente de operaciones continuadas de la entidad auditada.

Sección 3.ª Particularidades de las normas de extensiones

Artículo 53. Elaboración de información significativa.

A los efectos de lo establecido en los artículos 18.2.a).2º y 20.2.a).1º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entiende que un puesto de empleo o cargo de directivo, afecta a la elaboración de información significativa, medida en términos de importancia relativa, contenida en las cuentas anuales, estados financieros u otros documentos contables auditados, cuando las cifras o datos correspondientes a los saldos, partidas o áreas a que se refiere dicha información superen los niveles o cifras de importancia relativa fijadas por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría en la realización del trabajo de auditoría de los referidos estados o documentos para los estados financieros en su conjunto, de acuerdo con lo previsto en las normas de auditoría, y en todo caso, cuando supere el 3% del activo total o el 5% del importe neto de la cifra de negocios que figuren en las cuentas anuales o estados financieros correspondientes al ejercicio comprendido en el periodo de vigencia de incompatibilidades contemplado en el artículo 21 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Artículo 54. Incompatibilidades derivadas de instrumentos financieros.

1. La posesión de instrumentos financieros de la entidad auditada o sus vinculadas por las personas a que se refieren los artículos 16 a 20 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, generará una situación de incompatibilidad cuando se den las circunstancias previstas a estos efectos en dichos artículos y en esta sección del Reglamento, teniendo en cuenta las particularidades establecidas en dichos artículos y durante el periodo de vigencia previsto en el artículo 21 de dicha ley.

En aquellos casos en que la posesión de instrumentos financieros no suponga causa de incompatibilidad, la realización de operaciones con dichos instrumentos financieros de la entidad auditada o sus vinculadas no generará situación de incompatibilidad. A estos efectos, las operaciones realizadas en cada ejercicio durante el periodo de vigencia al que se refiere el artículo 21 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, deberán tenerse en cuenta de forma acumulada por volumen de transacciones.

2. A los efectos de lo establecido en los artículos 18 a 20 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se considerará que los instrumentos financieros son significativos o el volumen de operaciones realizado sobre estos instrumentos es significativo cuando concorra cualquiera de las circunstancias contempladas en el artículo 45.2.

A los efectos de lo establecido en el artículo 18.2.b) y 18.2.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se considerará que los instrumentos financieros son muy significativos o el volumen de operaciones realizado sobre estos instrumentos es muy significativo cuando concurren cualquiera de las circunstancias contempladas en el artículo 45.2, estas superan el doble del porcentaje que allí se establece.

Artículo 55. Carácter significativo de una entidad vinculada en términos de importancia relativa.



1. A efectos de lo establecido en el artículo 40.3 se considerarán significativas las siguientes entidades vinculadas a la entidad auditada:

a) La entidad dominante.

b) Las entidades controladas por la entidad auditada.

c) Las entidades vinculadas mediante la existencia de una misma unidad de decisión, en los términos indicados en el artículo 8.4.b), siempre que tanto dichas entidades como la entidad auditada sean significativas, en términos de importancia relativa, para la entidad dominante.

d) Las entidades vinculadas respecto de las cuales la entidad auditada ejerce influencia significativa y sean significativas, en términos de importancia relativa, para dicha entidad.

e) Las entidades vinculadas que ejercen influencia significativa en la entidad auditada, siempre que la entidad auditada sea significativa, en términos de importancia relativa, para dichas entidades.

2. A los efectos de lo establecido en el artículo 18.2.a).3º, en el artículo 18.2.b).2º, en el artículo 18.2.c).1º, en el artículo 18.2.d), en el artículo 19.2.a), en el artículo 19.2.b).1º, en el artículo 19.2.c).1º, en el artículo 19.2.e), y en el artículo 20.1, párrafo tercero de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y de este capítulo, se entiende que una entidad vinculada por una relación de control o influencia significativa a la entidad auditada es significativa para ésta, en términos de importancia relativa, cuando las cifras o información que correspondiera a la participación, control o poder de intervención que tiene la entidad auditada en aquella entidad superan las cifras o niveles de importancia relativa que ha de fijar el auditor de cuentas o sociedad de auditoría en la realización del trabajo de auditoría de la entidad auditada para los estados financieros en su conjunto, de acuerdo con lo previsto en las normas de auditoría.

Artículo 56. Personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

1. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 19.1.a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se presume que participan o tienen capacidad para influir en el resultado final del trabajo de auditoría o responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo pudiendo influir directamente en su valoración y resultado final, las siguientes personas:

a) Las que participan directa y de forma relevante en la aceptación y realización del trabajo de auditoría determinado, y en todo caso, las que tengan asignadas las competencias de supervisión y revisión del trabajo de auditoría.

b) Quienes sean profesionales de otras disciplinas, y participan en el trabajo de auditoría como expertos, aunque no formen parte de la organización del auditor o sociedad o sociedad de auditoría.

c) Las personas con responsabilidad en la revisión del control de calidad del trabajo de auditoría, formen o no parte de la organización del auditor o sociedad de auditoría.

d) En sociedades de auditoría, quienes tengan capacidad para influir directamente en la valoración y en las conclusiones alcanzadas en el trabajo.



2. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 19.1.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá en todo caso que están vinculados, los socios pertenecientes a la misma sociedad de auditoría en cuyo nombre se ha emitido el informe de auditoría, así como los auditores de cuentas que estuvieran designados en la sociedad para emitir informes de auditoría en su nombre.

Asimismo, se considerará que otras sociedades de auditoría se encuentran vinculadas directa o indirectamente al auditor de cuentas o la sociedad de auditoría cuando concurren las relaciones y situaciones a que se refiere el artículo 8.4 así como cuando tengan socios comunes, aunque no exista participación directa entre ellas.

3. Las personas a que se refiere el artículo 19.1.d) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, son aquellas que estén asignadas a un concreto trabajo de auditoría para su realización o que intervengan o ejerzan funciones en el seguimiento del sistema de control de calidad.

Artículo 57. Relaciones con posibles efectos o influencia en el resultado del trabajo por razón de la estructura y dimensión de la sociedad de auditoría o su red.

A los efectos de lo dispuesto en el artículo 19.2.a).2º, en el artículo 19.2.e).2º, en el artículo 20.2.a).2º, en el artículo 20.2.b) y en el artículo 20.2.d) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá que existe incompatibilidad cuando, por razón de la estructura y dimensión de la sociedad de auditoría o de la red a que pertenece, se pudiera concluir que el trabajo de auditoría o su resultado podría haber sido distinto del alcanzado de no haber existido relaciones o lazos próximos entre el auditor de cuentas firmante o sociedad de auditoría y aquellas personas a que se refieren el artículo 19.1, letras c) y d), y el artículo 20.1 de la citada Ley en los que concurren dichas relaciones.

En todo caso, se entiende que concurren esas relaciones o lazos próximos cuando se den alguna de las siguientes circunstancias entre las citadas personas:

a) Cuando, no perteneciendo a la misma sociedad de auditoría, están vinculados directa o indirectamente mediante cualquier tipo de pacto o acuerdo de carácter profesional o relación de prestación de servicios entre sí o para terceros, de forma no aislada.

b) Cuando pertenezcan o estén vinculados a una misma sociedad de auditoría que tenga menos de cuatro socios o auditores designados para firmar informes de auditoría en su nombre.

c) Cuando, perteneciendo o estando vinculados a una misma sociedad de auditoría, presten servicios, de forma permanente, en la misma oficina, o en el mismo sector de actividad.

d) Cuando pertenezcan a una misma red en la que el número de socios y auditores de cuentas designados en conjunto sea inferior a cuatro.

Artículo 58. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en otras personas o entidades pertenecientes a la red del auditor o sociedad de auditoría.

A efectos de lo previsto en el artículo 20 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, las personas y entidades de la red del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, distintas a las comprendidas



en el artículo 19.1 de dicha Ley, que podrán originar a éstos una situación de incompatibilidad, se limitarán a las siguientes:

- a) Las entidades de la red a las que se refiere el artículo 8.3.
- b) Quienes tengan la condición de socio, administrador, secretario del órgano de administración o apoderado con mandato general en una entidad de las referidas en la letra anterior.
- c) Quienes, distintos de los anteriores, tuvieran una posición en relación con la propiedad, toma de decisiones, gestión, representación o asunción de responsabilidades en las entidades referidas en la letra a), similar o muy cercana a la ostentada por las personas descritas en la letra b) anterior.

Artículo 59. *Condiciones de eliminación del instrumento financiero.*

1. No existirá una situación de incompatibilidad derivada de la posesión o realización de operaciones de instrumentos financieros si se deshacen, liquidan o se efectúan con anterioridad a la aceptación del nombramiento como auditor de cuentas.

2. En cambio, existirá una situación de incompatibilidad cuando la posesión o realización de operaciones a que se refiere el apartado anterior se produzcan con posterioridad a la aceptación del trabajo de auditoría y durante todo el periodo de contratación, incluido el de prórroga o renovación, salvo que se produzcan por circunstancias ajenas a la voluntad o control del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, incluyendo a estos efectos los producidos con ocasión de transmisiones mortis causa, o las derivadas de nuevas situaciones familiares, de reasignación de trabajos o de nuevas funciones y sin perjuicio de las prohibiciones posteriores establecidas en el artículo 23 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

3. Las actuaciones del auditor de cuentas o sociedad de auditoría relativas a la resolución de las causas de incompatibilidad derivadas de la posesión o realización de operaciones de instrumentos financieros, en los supuestos a que se refiere el artículo 21 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, deberán quedar documentadas en los papeles de trabajo del auditor.

En estos supuestos deberán adoptarse medidas específicas de salvaguarda sobre las actuaciones realizadas por las personas afectadas por los intereses financieros a que se refiere este apartado.

Sección 4.ª Contratación y prórroga

Artículo 60. *Prórroga y rescisión.*

1. A los efectos de que el contrato de auditoría quede tácitamente prorrogado por un plazo de tres años de acuerdo con el artículo 22.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, quien tenga competencia legal o estatutaria en la entidad auditada deberá comunicar tal hecho en el Registro Mercantil correspondiente a su domicilio social, mediante la presentación del acuerdo o certificado suscrito a este respecto en un plazo que no podrá ir más allá de la fecha en que se presenten para su depósito las cuentas anuales auditadas correspondientes al último ejercicio del periodo contratado.



2. La rescisión del contrato de auditoría o revocación del nombramiento de auditor por los órganos competentes deberán estar originados por la existencia de justa causa, sin perjuicio de las circunstancias que pudieran motivar la no emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, en virtud de lo previsto en el artículo 10.

3. En los supuestos de rescisión del contrato de auditoría o de revocación del nombramiento de auditor establecidos en el artículo 22 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y en los artículos 264.3 y 266 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, así como las entidades auditadas, deberán comunicar tal circunstancia al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en un plazo de quince días desde que ésa se haya producido.

En el caso de auditorías no obligatorias no será necesario realizar tales comunicaciones, salvo que el nombramiento de auditor se encuentre inscrito en el Registro Mercantil correspondiente al domicilio social de la entidad, en cuyo caso deberá remitirse la comunicación únicamente a dicho Registro.

Artículo 61. Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría y durante su realización.

1. Se entenderá por interés financiero significativo directo o indirecto en la entidad auditada que se prohíbe en el artículo 23.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, la posesión de instrumentos financieros a que se refiere el artículo 45.

A estos efectos, el interés financiero indirecto hace referencia a las situaciones en que el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría o las personas afectadas tienen cualesquiera de los intereses financieros a que se refiere el párrafo anterior en entidades, distintas de la auditada, que tengan, a su vez, uno de aquellos intereses financieros en la entidad auditada o en entidades en las que la entidad auditada tenga dichos intereses.

2. A los efectos de lo previsto en el artículo 23.2.a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá que tienen responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo de auditoría y puedan influir directamente en su valoración y resultado final, las personas a que se refiere el artículo 56.1.a).

3. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 23.2.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá que existen influencias recíprocas entre, de un lado, los socios de la sociedad de auditoría o auditores designados que han dejado de tener vinculación o interés con la sociedad de auditoría antes de incurrir en las prohibiciones a que se refiere el citado artículo y, de otro lado, el auditor de cuentas firmante o la sociedad de auditoría en cuyo nombre se firmó el informe, que merman la objetividad de éstos, cuando concurren o hubiesen concurrido cualquiera de las circunstancias contempladas en el artículo 57.

4. Lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, será aplicable en la misma manera cuando, no habiendo finalizado el trabajo de auditoría, cualquiera de las personas previstas en el artículo 23, apartados 1 y 2 letras a) y b), de dicha Ley se desvinculen del auditor o de la sociedad de auditoría, sin perjuicio de la aplicación del régimen de incompatibilidades previsto en los artículos 16 y siguientes de dicha Ley.



Sección 5.^a Honorarios

Artículo 62. *Honorarios.*

1. Los honorarios correspondientes a los servicios de auditoría deberán fijarse en función del número de horas estimado para la realización de cada trabajo, que habrán de figurar en el contrato de auditoría.

2. La estimación de horas y honorarios estará determinada en cada trabajo de auditoría por los medios, recursos y cualificación y especialización necesarios para su realización, por el tamaño y complejidad de la actividad u operaciones de la entidad auditada y por el riesgo de auditoría esperado, en cuanto que son los factores que condicionan el esfuerzo de auditoría requerido.

3. Los honorarios correspondientes a los servicios de auditoría de cuentas, ya sean referidos al mismo ejercicio o a ejercicios sucesivos, incluidos los casos de cambio de auditor, únicamente podrán modificarse si se alteran las condiciones que sirvieron de base para su fijación inicial. En el caso de que se modificaran a la baja en los ejercicios sucesivos, deberá documentarse en el archivo de auditoría a que se refiere el artículo 71 las razones que justifican la nueva estimación de honorarios, así como las condiciones de la realización de auditoría que en ningún caso menoscaben los principios contenidos en el artículo 29.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Artículo 63. *Dependencia financiera y económica.*

1. El auditor de cuentas o sociedad de auditoría no podrá percibir honorarios por la prestación de servicios, tanto de auditoría como distintos a éstos, por una cuantía que en su conjunto pueda dar lugar a crear, en los términos establecidos en el artículo 64 una dependencia financiera con la entidad auditada.

2. A los efectos de lo establecido en el artículo 24.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, los honorarios a percibir por servicios de auditoría no podrán incluir la prestación de servicios adicionales distintos de los de auditoría de cuentas tanto por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría como por las personas o entidades a que se refieren los artículos 19 y 20 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, a la entidad auditada o a las entidades vinculadas con éstas por relación de control.

Lo anteriormente señalado será igualmente de aplicación a los procesos de licitación o selección de auditores.

Artículo 64. *Causas de abstención por honorarios percibidos.*

1. A efectos de determinar el porcentaje de concentración de honorarios a que se refiere el artículo 25.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y que determina la dependencia financiera mencionada en el artículo 63, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

a) En relación con cada ejercicio económico se obtendrá el porcentaje que representan los honorarios anuales devengados por la prestación del servicio de auditoría y distintos del de auditoría a la entidad auditada sobre los ingresos anuales totales obtenidos por el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría. A tal efecto, deberán figurar:



1º) En el numerador, el importe de los honorarios anuales por los servicios de auditoría y distintos a éstos procedentes de la entidad auditada, de conformidad con el principio de devengo contenido en el marco normativo de información financiera aplicable.

2º) En el denominador, el importe del total de ingresos anuales, que se corresponderá, en el caso de auditores de cuentas, con los ingresos íntegros derivados de las actividades económicas y demás rendimientos procedentes del trabajo o de servicios, y, en el caso de sociedades de auditoría, con el importe neto de la cifra de negocios que deba figurar en sus cuentas anuales.

b) Cuando el porcentaje así obtenido supere el 30 por ciento durante cada uno de los tres últimos ejercicios consecutivos, el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría deberá abstenerse de realizar la auditoría correspondiente al ejercicio siguiente al tercero consecutivo en que esta circunstancia se produzca.

2. En relación con la determinación del porcentaje de concentración a que se refiere el artículo 25.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se seguirán las mismas reglas que las establecidas en el apartado 1, pero referidas:

a) En el numerador, a los honorarios devengados por la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a la entidad auditada y a sus entidades vinculadas por parte del auditor de cuentas o la sociedad de auditoría y de quienes que formen parte de su red.

b) En el denominador, a los ingresos anuales totales obtenidos por el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría y quienes formen parte de su red.

3. No obstante lo dispuesto en los dos apartados anteriores, el porcentaje de concentración en ambos casos será del 40 por ciento durante dos años consecutivos en el supuesto de que, dicho porcentaje para una o varias entidades auditadas, que no sean de interés público, se hubiera visto incrementado por encima del 30 por ciento, única y exclusivamente, como consecuencia de que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría hubiera tenido que abstenerse de realizar la auditoría de cuentas de una o varias entidades por incurrir en el porcentaje a que se refiere el artículo 25 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

4. Los tres primeros años naturales o ejercicios sociales anuales, según se trate de auditores de cuentas o sociedades de auditoría, a partir del inicio del ejercicio de la actividad mediante su inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en la situación de ejerciente en el caso de auditor de cuentas persona física, no computarán a efectos de lo previsto en este artículo.

5. En el caso de auditores de cuentas y sociedades de auditoría de pequeña dimensión a que se refiere el artículo 25.3 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, los porcentajes de concentración serán los siguientes:

a) Los establecidos en los apartados 1 y 2 serán del 35 por ciento.

b) El establecido en el apartado 3 será del 40 por ciento durante tres años consecutivos.



A estos efectos se entenderá por auditores de cuentas y sociedades de auditoría pequeñas quienes auditen entidades exclusivamente pequeñas según la definición del artículo 3.9 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y siempre que no auditen entidades de interés público.

CAPÍTULO III **Garantía financiera**

Artículo 65. *Garantía financiera.*

1. A efectos de la garantía financiera a que se refiere el artículo 27 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en el caso de constituirse mediante aval tendrá que ser prestado por entidades financieras inscritas en los registros especiales del Ministerio de Economía y Empresa y del Banco de España.

La garantía financiera constituida deberá ser suficiente y, en su caso, actualizarse para responder en cada momento, al menos, por el límite exigido en los apartados 2 y 3 siguientes, y deberá mantenerse durante el plazo en el que pueda ejercitarse la acción de responsabilidad.

Tendrá que garantizar, hasta el límite que resulte de la aplicación de los apartados 2, 3 y 4 siguientes, el resarcimiento de la responsabilidad personal y directa derivada de los daños y perjuicios económicos que los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría pudieran causar, como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones adquiridas en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, por las reclamaciones que se planteen antes de que se extinga la acción de responsabilidad por prescripción.

En el caso de cese de la actividad de auditoría de cuentas, el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría deberá mantener, la garantía financiera constituida hasta que se extinga la acción por prescripción de responsabilidad, pudiendo solicitarse la cancelación de la misma una vez transcurrido dicho plazo.

2. La garantía financiera para el primer año de la actividad, que tendrá carácter de mínima en los sucesivos, en el supuesto de las personas físicas autorizadas para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas en España será de 300.000 euros.

Dicha cuantía, en el caso de las sociedades de auditoría españolas, se multiplicará por cada uno de los socios de la misma, sean o no auditores de cuentas, y auditores de cuentas designados para firmar informes de auditoría en nombre de la sociedad, distintos de los socios, teniendo, asimismo, el carácter de mínima en los años sucesivos.

En el caso de sociedades de auditoría autorizadas en otros Estados miembros de la Unión Europea, la cuantía mínima referida en el párrafo anterior se calculará tomando como referencia exclusivamente el número de auditores de cuentas principales responsables inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas como ejercientes.

En el caso de auditores o sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países que emitan informes de auditoría a que se refieren los artículos 10.3 y 11.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, deberán constituir la garantía financiera que permita el resarcimiento de la responsabilidad personal y directa derivada de los daños y perjuicios económicos que los auditores de cuentas y las sociedades y demás entidades de auditoría pudieran causar. Esta garantía financiera deberá establecerse por la cuantía que, en cada caso, permita el



resarcimiento de los daños causados a terceros como consecuencia del informe emitido. La cuantía de esta garantía será, para cada uno de los informes de auditoría emitidos respecto a las cuentas de las entidades a que se refiere el artículo 10.3 y 11.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, la mitad de la inicial que corresponda a un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría autorizados para ejercer la actividad de auditoría de cuentas en España, cantidad que se mantendrá por cada ejercicio respecto al cual se emite el correspondiente informe con validez en España.

3. Una vez transcurrido el primer año de la actividad, la garantía financiera mínima a que se refieren los tres primeros párrafos del apartado anterior se incrementará en el 30 por ciento de la facturación que exceda de la cuantía equivalente a la de dicha garantía financiera mínima y que corresponda a la actividad de auditoría de cuentas del ejercicio anterior, desarrollada en España.

4. En el caso de que la garantía financiera se constituya mediante una póliza de seguro de responsabilidad civil o de caución, individual o colectiva, en cuyo caso se aportará el correspondiente certificado individual de seguro, éste deberá cubrir específicamente la responsabilidad civil tal y como se define en el artículo 26 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y en los términos y condiciones establecidos en este artículo.

La cobertura debe realizarse de forma individualizada para cada auditor de cuentas o sociedad de auditoría y para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, sin que sean admisibles cláusulas que determinen una cobertura inferior al límite que resulte de aplicación de los apartados 2 y 3 anteriores para cada siniestro con independencia de que de forma conjunta se cubra dicho límite.

5. Todos los auditores de cuentas o sociedades de auditoría que puedan ejercer la actividad de auditoría de cuentas o que emitan informes que tengan validez en España deberán justificar anualmente la vigencia y suficiencia de la garantía financiera constituida en el plazo a que se refiere el artículo 88. Esta justificación se podrá realizar mediante certificado emitido por la autoridad competente del Estado miembro o del tercer país de origen. En el caso de que la garantía financiera no alcanzase los límites mencionados deberá ser completada mediante la constitución de garantía financiera adicional

Asimismo, deberán comunicar cualquier circunstancia que produzca la extinción, pérdida o la reducción de la eficacia de la garantía financiera, así como cualquier modificación introducida en los términos inicialmente pactados, en el plazo de quince días a contar desde que acaeciera dicha circunstancia.

A los efectos de verificar la vigencia o suficiencia de la garantía financiera, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá realizar las comprobaciones oportunas.

6. La insuficiencia de la garantía financiera, cualquiera que sea la forma en que esté constituida, o su falta de vigencia, en su caso, será causa que automáticamente impedirá el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas y conllevará la adscripción a la situación de no ejercientes para las personas físicas y la baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas para las sociedades, una vez transcurridos los tres meses desde que se produjo tal circunstancia o el plazo para efectuar la subsanación requerida por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, a que se refiere el artículo 12.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y sin perjuicio de la infracción que, en su caso, pudiera cometerse conforme a lo previsto en el artículo 72.j) de dicha Ley.



7. La cuantía y forma de la fianza a que se refiere el presente artículo podrá ser modificada mediante Orden del Ministerio de Economía y Empresa.

CAPÍTULO IV **Organización interna**

Artículo 66. *Organización interna de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.*

1. Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deberán disponer de una organización interna adecuada para asegurar razonablemente el cumplimiento de la normativa aplicable. Dicha organización deberá ser formalizada por escrito. En el caso de las sociedades será aprobada por el órgano competente de la sociedad de auditoría y presentará una clara asignación de responsabilidades, funciones y tareas en todos los niveles necesarios para el adecuado cumplimiento de la normativa aplicable. Asimismo, deberá permitir la coordinación de su personal, así como de las personas y entidades a las que se refieren los artículos 19.1 y 20.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, que intervengan o puedan intervenir en la realización de los trabajos de auditoría de cuentas, debiendo disponer de mecanismos para la difusión de los procedimientos aplicables internamente.

Esta organización interna incluirá procedimientos administrativos contables y procedimientos de identificación, valoración, y respuesta a los riesgos significativos que afecten a la actividad de auditoría de cuentas, de acuerdo con lo indicado en este artículo, así como el sistema de control de calidad interno regulado en el artículo 67.

La organización interna, el sistema de control interno y sus procedimientos administrativos serán proporcionados a la dimensión del auditor o sociedad de auditoría, naturaleza y complejidad de los trabajos de auditoría que realicen.

2. La organización interna, a efectos de lo dispuesto en el artículo 28.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, dispondrá de procedimientos administrativos, siendo estos el cauce formal de las actuaciones de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de cuentas para el registro y tratamiento apropiado de hechos, circunstancias, propuestas de servicios, operaciones, transacciones y actuaciones, relativos tanto a la prestación de servicios de auditoría de cuentas como a la prestación de otros servicios o a la realización de otras actividades, que aseguren razonablemente el cumplimiento de la normativa aplicable a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, incluyendo la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, la normativa mercantil u otra normativa.

3. Los procedimientos administrativos contables deben asegurar razonablemente el cumplimiento apropiado de lo establecido en el marco normativo de información financiera aplicable al auditor de cuentas o a la sociedad de auditoría y deben permitir la obtención de información, agregada y detallada, para la identificación tanto de las personas, físicas o jurídicas, o de las entidades, con las que realicen operaciones o transacciones, como de la naturaleza y los honorarios relativos a los mismos, de forma separada, por una parte, para la actividad de auditoría de cuentas y, por otra, para el resto de servicios o actividades. Estos procedimientos administrativos posibilitarán:

a) La conciliación apropiada y oportuna de dicha información detallada y agregada con la información contenida en las cuentas anuales de las sociedades de auditoría a la fecha de cierre del ejercicio y, en el caso de los auditores de cuentas, con los libros y registros



obligatorios para empresarios individuales y profesionales de acuerdo con la normativa mercantil y fiscal.

b) La conciliación de la información citada en la letra anterior con la declarada al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de conformidad con el artículo 88.

4. Los procedimientos administrativos relativos a la identificación, valoración y respuesta a los riesgos que puedan afectar a la actividad de la auditoría de cuentas, incluirán los relativos al control y la protección de los sistemas informáticos, así como, en el caso de los auditores de entidades de interés público, aquellos que permitan asegurar la continuidad y regularidad de la actividad de auditoría de cuentas.

Los citados procedimientos deberán ser eficaces para asegurar razonablemente la adecuada gestión de los riesgos que puedan afectar a la actividad de auditoría de cuentas, incluyendo a estos efectos la obtención de información necesaria derivada de actuaciones de la red a la que pertenezcan, así como de las personas y entidades contempladas en el artículo 19.1 y 20.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, que comprenderá la información sobre la propuesta o prestación de servicios u otras operaciones o transacciones realizadas durante el ejercicio con entidades auditadas o vinculadas a estas.

5. Los mecanismos de control y protección de los sistemas informáticos, así como los de gestión de la continuidad del negocio, incluirán:

a) Mecanismos operativos que permitan asegurar la protección de sus sistemas informáticos, así como controles internos eficaces, tanto generales de los sistemas de información como de aplicaciones, que aseguren razonablemente la fiabilidad de la información de los auditores y de las sociedades de auditorías.

b) En el caso de los auditores de entidades de interés público, procedimientos y mecanismos internos para la gestión de la continuidad de la actividad de auditoría de cuentas y la realización de evaluaciones cualitativas y cuantitativas sobre los posibles impactos, tanto de factores internos como externos, en dicha continuidad. Asimismo, se diseñarán e implementarán planes de contingencias y de continuidad, que formarán parte del marco de gestión de riesgos de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría y que serán objeto de revisión periódica al menos anualmente.

Artículo 67. *Sistema de control de calidad interno.*

1. El sistema de control de calidad interno al que se refiere el artículo 66 tiene por objeto asegurar razonablemente el cumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas y la emisión de informes de auditoría de cuentas apropiados, conforme a lo establecido en este Reglamento y en las normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

Dicho sistema deberá comprender políticas y procedimientos documentados y comunicados a todo el personal, del auditor o sociedad de auditoría, a que se refiere el artículo 19.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, así como, en su caso, al resto de personas y entidades a que se refiere el artículo 20.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, que intervengan o puedan intervenir en la realización de los trabajos de auditoría, y contemplará, como mínimo, los siguientes elementos:



- a) Responsabilidades de liderazgo de la calidad del auditor o sociedad de auditoría.
- b) Requerimientos de ética aplicables.
- c) Aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos específicos.
- d) Recursos humanos.
- e) Realización de los encargos o trabajos.
- f) Seguimiento del control de calidad interno.

2. El responsable último del sistema de control de calidad interno será el auditor de cuentas o, en el caso de las sociedades de auditoría, quien tenga la máxima autoridad en relación con el sistema de control de calidad en la toma de decisiones y autonomía funcional. En todo caso, deberá ser un auditor de cuentas inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas como auditor ejerciente.

El responsable último del sistema de control de calidad designará a las personas responsables de la implementación y funcionamiento efectivo de cada uno de los elementos del sistema de control de calidad interno. Estas personas serán las encargadas de llevar a cabo la evaluación de riesgos y la implementación de actividades de control para cada uno de dichos elementos.

En particular, además, el responsable del elemento de seguimiento actuará con independencia funcional y orgánica de las personas que intervienen en el resto de los elementos del sistema de control de calidad. Con carácter general el responsable del seguimiento no podrá ejercer ninguna otra actividad relacionada con el control de calidad interno del auditor.

En el caso de que las personas que intervienen en la función de seguimiento realicen otras actividades deberán establecerse procedimientos eficaces para evitar un conflicto de intereses para el ejercicio de la función de seguimiento.

En la designación de cada uno dichos responsables, incluido el responsable último del sistema de control de calidad, así como en el cumplimiento de sus funciones se aplicarán los criterios de integridad, objetividad, diligencia, experiencia, competencia, autoridad y compromiso con el interés público que la actividad de auditoría de cuentas protege y se les proporcionará los recursos apropiados para el desarrollo de sus funciones.

3. Las políticas y procedimientos del sistema de control de calidad que comprenden los elementos señalados en el apartado 1 de este artículo, se elaborarán e implementarán teniendo en cuenta que la promoción de una cultura interna de calidad es esencial y el primer objetivo a conseguir por el auditor o sociedad de auditoría.

Para promocionar una cultura interna basada en la calidad, los responsables últimos del sistema de control de calidad, así como los responsables de los distintos elementos del sistema de control de calidad del auditor o sociedad de auditoría, deberán implementar medidas efectivas para que la calidad en la realización de los trabajos de auditoría, requerida en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, no se vea afectada por la estrategia de negocio o comercial de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, en todos los trabajos de auditoría de cuentas.

Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deberán disponer de un código de conducta basado en los principios de ética, enunciados en el artículo 3, siendo estos de obligado cumplimiento para todo el personal.



4. Las políticas y procedimientos deberán proporcionar una seguridad razonable de que se cumplen los requerimientos de ética e independencia aplicables. Dichas políticas y procedimientos deberán incluir, entre otras, las medidas organizativas y administrativas a las que se refiere el artículo 28.2.a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y los artículos 39 a 42, que permitan:

a) Comunicar a todo el personal del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, así como a las personas y entidades a que se refieren los artículos 19.1 y 20.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, que intervengan o puedan intervenir en la realización de los trabajos de auditoría, a quienes sean propietarios, socios, miembros del órgano de administración, de dirección o de supervisión interna de las sociedades de auditoría y de las entidades vinculadas a ésta la identificación de sus entidades auditadas así como las personas o entidades vinculadas a las mismas, sus requerimientos de independencia, su código de conducta y sus procedimientos de comunicaciones y autorizaciones.

b) Comunicar a las personas del artículo 18 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, así como a los familiares incluidos en los artículos 19 y 20 de dicha Ley, los requerimientos de independencia y los procedimientos de comunicación.

c) Recibir eficaz y oportunamente comunicaciones de las citadas personas o entidades señaladas en las letras anteriores, en relación con sus entidades auditadas y entidades vinculadas en los términos establecidos en el artículo 8.4, sobre: las propuestas de servicios, hechos, operaciones o transacciones así como la confirmación de la concurrencia o no de circunstancias derivadas de situaciones personales, y, en su caso, su detalle.

d) Detectar y evaluar las amenazas a la independencia proporcionando la obtención de toda la información necesaria para que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría identifique las situaciones, relaciones o circunstancias que puedan suponer una amenaza, y evalúe su significatividad, individualmente consideradas y en su conjunto, así como en su caso la necesidad de adoptar medidas de salvaguarda.

e) Implementar medidas de salvaguarda eficaces, en los términos del artículo 41, incluyendo, en el caso de no ser posible o tratarse de situaciones incompatibles o servicios prohibidos, que no se aceptará o se renunciará al trabajo de auditoría.

f) Implementar controles internos preventivos, eficaces para impedir, o detectar y corregir la implementación ineficaz de los anteriores procedimientos. En particular, se incluirán sistemas de revisión y aprobación de las evaluaciones de las amenazas identificadas, de su significatividad y de la adecuación de las medidas de salvaguarda propuestas.

5. Solamente podrán aceptarse trabajos de auditoría para los que el auditor o la sociedad de auditoría tenga la competencia y la capacidad, incluidos el tiempo y los recursos suficientes y adecuados, para realizar el trabajo de auditoría, en función de sus características. En el caso de carecer de los recursos necesarios para la adecuada realización de los trabajos de auditoría, dichos trabajos no deberán aceptarse o no deberá continuarse con ellos.

6. El revisor de control de calidad del encargo será un auditor en situación de ejerciente que no haya participado en la realización del trabajo de auditoría de cuentas objeto de revisión.

7. A efectos de lo dispuesto en el artículo 28.2.b) 2º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, las políticas retributivas incluirán, a estos efectos, toda clase de retribuciones dinerarias y no



dinerarias como puedan ser, en su caso, la participación en beneficios y las ventajas en condiciones distintas a las de mercado.

Estas políticas deberán ofrecer suficientes incentivos al rendimiento para asegurar la calidad de la auditoría de cuentas.

Para ello, el rendimiento de todas las personas que participen en la actividad de auditoría de cuentas será medido con procedimientos de evaluación. Estos procedimientos incluirán la valoración de indicadores de calidad de forma que exista una clara relación entre dichos indicadores y el importe de la remuneración percibida y, en su caso, otros incentivos.

La evaluación del rendimiento y las remuneraciones deberán documentarse de forma individual y con el detalle necesario para evidenciar los criterios utilizados y la correlación entre dicha evaluación y la remuneración.

8. Deberán implementarse políticas que aseguren la elaboración y mantenimiento de un archivo electrónico de auditoría por cada trabajo de auditoría de cuentas, que cumpla con lo previsto en el artículo 72.

9. A efectos de lo dispuesto en el artículo 28.2.b).4º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, el sistema de control de calidad interno deberá cubrir las actividades externalizadas a través de una organización de servicios. Con este fin, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán disponer de políticas y procedimientos en relación con la externalización de actividades de auditoría de cuentas o de actividades de control de calidad. Estas políticas y procedimientos tendrán en cuenta, entre otros aspectos, los siguientes:

1º. La naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios y la complejidad de dichos servicios para la actividad de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, así como el efecto del trabajo externalizado en el trabajo de auditoría de cuentas y en la independencia del auditor de cuentas.

2º. El grado de interacción entre las actividades de la organización de servicios y la de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

3º. La naturaleza de la relación entre la organización de servicios y los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, incluidos los términos contractuales aplicables a las actividades realizadas por la organización de servicios.

Las políticas deberán incluir los procedimientos de comunicación y los requerimientos de documentación en los papeles de trabajo de las instrucciones emitidas por los responsables del equipo de auditoría en las que se incluya el detalle de los procedimientos a externalizar. Adicionalmente, estas políticas establecerán los requerimientos de revisión y supervisión del trabajo externalizado, así como su sujeción al sistema de control de calidad.

En el caso en que las actividades externalizadas consistan en la realización de partes del trabajo de auditoría, las personas que participen en la realización del mismo formarán parte de los equipos de los trabajos de auditoría.

El auditor de cuentas o la sociedad de auditoría serán plenamente responsables de todas las actividades externalizadas, tanto en relación con la realización de trabajos de auditoría de cuentas como de actividades de control de calidad, no eximiéndole de sus obligaciones y de



sus responsabilidades. Los acuerdos de externalización no podrán impedir las facultades de supervisión referidas en el artículo 49 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

10. Las políticas y procedimientos del elemento de seguimiento del sistema de control de calidad deberán asegurar su ejercicio de forma objetiva y libre de conflictos de intereses, en los términos a los que se refiere el artículo 68, al objeto de revisar la eficacia del sistema de control de calidad interno e incluirán en su alcance las políticas y procedimientos previstas en el artículo 67.4. En particular, a los efectos de lo previsto en el artículo 28.2.b).5º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, los procedimientos de seguimiento, considerarán, entre otras fuentes de información, la obtenida como consecuencia de la comunicación de cualquier denuncia que pudiera ser indicativa del incumplimiento del compromiso del auditor o la sociedad de auditoría con la calidad o que pueda afectar al cumplimiento de lo establecido en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. La información derivada de la gestión interna de cualquier tipo de denuncia formará parte de la evaluación a realizar por el responsable del seguimiento del sistema de control de calidad interno sobre su funcionamiento.

La información obtenida a través del procedimiento de denuncia, una vez evaluada por el responsable del seguimiento del sistema de control de calidad interno cuando este haya concluido que la misma pudiera afectar al buen funcionamiento del mismo, deberá ponerse a disposición del responsable último del sistema de control de calidad.

Artículo 68. Seguimiento del sistema de control de calidad.

1. En todo caso, las políticas y procedimientos del elemento de seguimiento al que se refiere el artículo 67.10 establecerán que el auditor de cuentas y las sociedades de auditoría deberán realizar, al menos, una evaluación anual del sistema de control de calidad interno, de forma objetiva y libre de conflictos de intereses.

En la evaluación anual, el auditor de cuentas y las sociedades de auditoría realizarán el seguimiento del sistema de control de calidad interno al objeto de evaluar el cumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría, revisar que ha sido adecuadamente diseñado e implantado eficazmente y que se han aplicado correctamente las políticas y los procedimientos del auditor o sociedad de auditoría al efecto.

El seguimiento del funcionamiento del control de calidad interno requiere revisar tanto las políticas y procedimientos que configuran el sistema de control de calidad interno, relativas a cada uno de los elementos del sistema, como la revisión de trabajos de auditoría, asegurando que su selección y alcance se realicen con imprevisibilidad.

2. El responsable del seguimiento del sistema de control de calidad interno informará directamente al responsable último del sistema de control de calidad.

El responsable del seguimiento será un auditor de cuentas inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas como auditor ejerciente y tendrá acceso sin restricciones a la información y documentos relevantes para la actividad de auditoría de cuentas, del auditor o sociedad de auditoría y de las personas o entidades contempladas en los artículos 19.1 y 20.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

3. En el desarrollo de su función, el responsable del seguimiento deberá efectuar la revisión de forma continua o, al menos, una vez al año.



En la medida en que el responsable de seguimiento obtenga evidencia de que no se han producido cambios significativos en las políticas y procedimientos implementados en los distintos elementos del sistema de control de calidad interno respecto al ejercicio anterior, el responsable del seguimiento podrá probar el correcto funcionamiento de los mismos durante tres ejercicios consecutivos, alternando su contenido de forma que a lo largo de tres ejercicios se prueben todas las políticas y procedimientos de cada uno de los elementos del sistema de control de calidad.

Si durante los tres ejercicios se produjeran cambios en las políticas y procedimientos de alguno de los elementos del sistema de control de calidad interno, se deberá revisar de nuevo el diseño y funcionamiento efectivo de las políticas y procedimientos de los elementos modificados. Asimismo, en el caso en el que no se hubieran producido dichos cambios en el periodo citado y concurrieran hechos o circunstancias que requiriesen la realización de cambios en las políticas y procedimientos, deberá revisarse el diseño y funcionamiento efectivo de las políticas y procedimientos relativos al elemento del sistema de control de calidad interno que se viera afectado por dichos hechos o circunstancias.

En lo referente a las deficiencias resultantes de la revisión de los elementos del sistema de control de calidad interno, el responsable del seguimiento verificará que se hayan subsanado o en su caso adoptado las medidas necesarias para la subsanación de forma efectiva de las deficiencias detectadas en el ejercicio anterior derivadas de revisiones tanto internas como externas incluidas las del Instituto de Contabilidad de Auditoría de Cuentas.

4. En la revisión anual de trabajos, se seleccionará una muestra de los trabajos de auditoría finalizados en el último ejercicio social cerrado o, en su caso, en el periodo anual que se haya considerado para las políticas y procedimientos. La selección de la muestra tendrá en cuenta criterios de riesgo de los trabajos e indicadores de riesgo de calidad en la ejecución de la auditoría o en la realización del control de calidad de la auditoría.

En el caso de las sociedades de auditoría, la selección se realizará teniendo en cuenta que se evalúen trabajos de todos los auditores designados para firmar informes al menos una vez cada tres años. Asimismo, deberá evaluarse si existen elementos de riesgo para la revisión de trabajos con una frecuencia menor.

El responsable del seguimiento deberá dejar evidencia documentada de que la población de trabajos cuyo informe de auditoría se haya emitido, a partir de la que se selecciona la muestra a revisar, es completa. Asimismo, deberán documentarse los criterios concretos aplicados para la selección de trabajos y de las áreas a revisar, así como las conclusiones fundamentadas.

5. El auditor de cuentas o la sociedad de auditoría evaluará el efecto de las deficiencias identificadas como resultado del proceso de seguimiento, determinando si las mismas son deficiencias significativas, puntuales o sistemáticas y si requieren del establecimiento de medidas correctoras, así como, en su caso, los plazos adecuados para la implementación de las medidas correctoras.

En el caso de que existan deficiencias significativas identificadas para las que se hubieran propuesto medidas correctoras de acuerdo con lo establecido en el primer párrafo de este apartado, se requerirá un plan de acción suscrito por el responsable sobre las medidas a adoptar y plazos establecidos para su implementación.



El responsable del seguimiento revisará la efectiva implementación de dichas medidas en los plazos acordados e informará anualmente al responsable último del sistema tanto de las incidencias detectadas, como del grado de resolución de las mismas.

Artículo 69. *Documentación y comunicación del sistema.*

1. Todas las políticas, procedimientos y comunicaciones a que se refiere este capítulo deberán estar debidamente documentados.

2. Todas las políticas y procedimientos a que se refiere este capítulo deberán ser puestos a disposición de todo el personal del auditor o sociedad de auditoría, así como del personal y entidades a las que se refieren los artículos 19.1 y 20.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, que intervengan o puedan intervenir en la realización de los trabajos de auditoría de cuentas.

Artículo 70. *Proporcionalidad y requisitos simplificados.*

1. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 66.1 la organización interna y sus procedimientos administrativos, así como la documentación justificativa, serán proporcionados a la dimensión y estructura organizativa del auditor o sociedad de auditoría.

A tales efectos, la documentación de las políticas y procedimientos administrativos, contables, de identificación, valoración de riesgos y respuestas a los mismos, así como de los procedimientos y mecanismos internos para la gestión de la continuidad del negocio, deberá ser acorde con las características, complejidad y volumen de los trabajos de auditoría realizados y adecuados a la estructura y dimensión de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

En este sentido, el responsable último del sistema de control de calidad interno podrá asumir las responsabilidades de implantación y funcionamiento efectivo de dicho sistema salvo la de su seguimiento.

Adicionalmente, en el caso de que el auditor o sociedad de auditoría no cuente con los medios propios para implementar adecuadamente las políticas y procedimientos a que se refieren los elementos del sistema de control de calidad definidos en las letras a) a f) del artículo 67.1, podrá externalizar la ejecución de tareas relacionadas con dichas políticas y procedimientos.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, las políticas y los procedimientos de documentación y de comunicación en estos auditores de cuentas y sociedades de auditoría de entidades pequeñas podrán ser menos formales y exhaustivos o más simplificados que en las sociedades de auditoría de mayor dimensión. El alcance y grado de dicha formalidad y extensión guardarán proporcionalidad y adecuación con la dimensión y estructura organizativa de aquellos auditores.

Adicionalmente, no serán de aplicación las políticas y los procedimientos para la asignación de personal a los trabajos de auditoría, la revisión del trabajo de auditoría, la evaluación del desempeño, promoción y remuneración, ni para la comunicación al personal de los resultados del seguimiento a aquellos auditores de cuentas que no tengan empleados ni tengan a su disposición otras personas para la realización de los trabajos de auditoría de cuentas.

Tampoco será de aplicación la obligación de documentar el detalle a que se refiere el artículo 71.1.c) de las horas por categoría profesional.



Podrán asimismo aplicar las consideraciones específicas que se establecen en la norma de control de calidad interno para las entidades de pequeña dimensión.

3. No obstante todo lo anterior, los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deberán asegurar razonablemente la consecución de los fines previstos en este capítulo, incluso cuando externalicen los procedimientos de control de calidad que, en su caso, prevean las normas de control de calidad. La menor formalidad permitida no eximirá de la obligación de dejar constancia de las evaluaciones realizadas y de los resultados obtenidos.

Artículo 71. *Organización y documentación del trabajo.*

1 El archivo de auditoría deberá incluir para cada trabajo al menos, la siguiente documentación:

a) La correspondiente a la aplicación de las políticas y procedimientos del sistema de control de calidad aplicables al encargo.

b) La documentación completa soporte de cada trabajo, incluidos los papeles de trabajo del auditor que contengan un registro suficiente y adecuado del trabajo realizado por el auditor, la información utilizada y las decisiones tomadas que han servido de base para la emisión del informe de auditoría, así como evidencia de que la auditoría se planificó y ejecutó de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En particular, los papeles de trabajo deberán incluir y reflejar:

i) Criterios y consideraciones realizados que justifiquen el juicio aplicado para identificación y valoración de riesgos de incorrección material, así como para el diseño de los procedimientos de auditoría adecuados para responder a dichos criterios y consideraciones y a la calificación del riesgo.

ii) La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados, los resultados de dichos procedimientos y la evidencia de auditoría obtenida.

iii) Las cuestiones significativas que surgieron durante la realización de la auditoría, las conclusiones alcanzadas sobre ellas y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar dichas conclusiones, así como la evidencia suficiente y adecuada de su aplicación.

iv) Cuando en la realización del trabajo se utilicen técnicas de muestreo será necesario que, en relación al procedimiento concreto de auditoría se incluya el objetivo del procedimiento, la descripción de las poblaciones analizadas, criterios tenidos en cuenta para seleccionar muestras, la descripción de dichas muestras o los hechos o hipótesis relevantes para las cuestiones a verificar, así como, en su caso, el trabajo complementario realizado sobre la población remanente.

v) La evidencia de revisión del trabajo realizado por los miembros con más experiencia del equipo del encargo y los principales auditores responsables del trabajo de auditoría, incluyendo al auditor firmante del informe de auditoría

En cualquier caso, los papeles de trabajo a los que se refiere esta letra b) deberán ser lo suficientemente detallados para que, una vez obtenida la documentación base utilizada en los procedimientos de auditoría, los mismos pudieran, en su caso, ser re-ejecutados.

c) Detalle de las horas incurridas por categoría profesional y área en las que se ha estructurado el trabajo de auditoría de cuentas.



Toda la documentación referida en este apartado 1, deberá compilarse en formato archivo electrónico, sin perjuicio de la obligación de conservación de la documentación original, en formato papel.

No podrá considerarse que constituya evidencia del trabajo de auditoría realizado la documentación o información no incluida en el citado archivo.

2. La documentación archivada seguirá un formato de acuerdo con las políticas y procedimientos del auditor o sociedad de auditoría que facilite la localización de los distintos documentos.

3 El plazo máximo para la finalización de la compilación del archivo de cada trabajo de auditoría de cuentas será de sesenta días naturales desde la fecha de informe de auditoría.

En ningún caso podrá modificarse el archivo como consecuencia de revisión interna o externa del trabajo de auditoría realizadas con posterioridad a la fecha del informe de auditoría.

4. Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deberán disponer de sistemas informáticos que deberán contar con controles, generales y de aplicaciones, implementados eficazmente para que no sea posible la modificación de los archivos de cada trabajo de auditoría una vez transcurrido el plazo máximo de compilación, así como emplear la diligencia debida que sea necesaria para reducir el riesgo de deterioro o pérdida. Dichos controles deberán asegurar razonablemente la custodia segura, integridad, recuperación, accesibilidad y autorización restringida para su acceso. El sistema de informático deberá permitir una identificación inequívoca del archivo generado compilado y de la fecha de la compilación y a tal efecto asignará una referencia única para cada archivo.

En el sistema informático en el que se encuentre el archivo de auditoría de cada trabajo de auditoría deberá quedar constancia del control de accesos sobre los citados archivos y las acciones realizadas sobre dichos archivos.

5. Una vez compilado el archivo, en el caso de hechos posteriores a la fecha del informe de auditoría o hechos anteriores a dicha fecha que hubieran llegado a conocimiento del auditor con posterioridad a dicha fecha que requieren la aplicación de procedimientos de auditoría o en aquellas situaciones en las que con motivo de un plan de subsanación sea necesario incluir documentación adicional, el auditor deberá disponer de políticas y procedimientos que permitan generar a partir del archivo compilado, un archivo complementario en el que deberá quedar documentado quien autoriza el cambio en el archivo complementario respecto al compilado, los motivos del cambio, la fecha del cambio y la documentación original conjuntamente con la documentación modificada con el objeto de que cualquier tercero pueda realizar un adecuado seguimiento de las modificaciones.

6. En relación con el registro de entidades auditadas al que se refiere el artículo 29.3 c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en aquellos casos en los que se audite a un grupo y a entidades que pertenecen al mismo, la información deberá indicar expresamente las entidades auditadas que forman parte del grupo.

7. En el registro de infracciones al que se refiere el artículo 29.3 a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se incluirán, al menos, las infracciones graves o muy graves declaradas mediante resolución firme en vía administrativa por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.



CAPÍTULO V

Deberes de custodia y secreto

Artículo 72. Deber de conservación y custodia.

1. Respecto a la obligación de conservación y custodia a que se refiere el artículo 30 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en caso de existir reclamación, juicio o litigio en relación con el informe de auditoría o en el que la documentación correspondiente a que se refiere este apartado pudiera constituir elemento de prueba, siempre que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría tenga conocimiento de tal circunstancia, el plazo de cinco años se extenderá hasta la resolución o sentencia firme, o finalización del procedimiento, o hasta que hayan transcurrido cinco años desde la última comunicación o intervención del auditor de cuentas en relación con el conflicto en cuestión.

2. Durante los plazos de conservación y custodia exigidos por la normativa de auditoría de cuentas, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas serán responsables de adoptar las medidas necesarias para la salvaguarda y conservación de la documentación, información, archivos y registros a los que se refiere el artículo 30 de la Ley 22/2015, de 20 de julio. A tal efecto, se deberá emplear la diligencia debida que sea necesaria para reducir el riesgo de deterioro o pérdida.

A estos efectos, deberán realizarse de forma rutinaria copias de seguridad en formato informático en el momento de su creación, cuando se produzcan modificaciones y, en caso de no haberlas, al menos, una vez al año.

En el caso de ser necesario el desplazamiento de documentación del archivo de auditoría de un trabajo de auditoría de cuentas fuera de las oficinas del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, dispondrán de una copia de dicha documentación y se tomarán las medidas necesarias para asegurar su integridad y conservación.

3. La obligación a que se refiere este artículo también será de aplicación a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que, conforme a lo previsto en la Ley 22/2015, de 20 de julio, y en el presente Reglamento, causen baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

4. La pérdida o deterioro de la documentación a la que se refiere el artículo 30 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, deberá ser comunicada, así como sus razones, en un plazo de quince días, a contar desde el momento en que se produjo o se tuvo conocimiento del hecho, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Artículo 73. Deber de secreto.

El deber de secreto previsto en el artículo 31 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, será de aplicación a todas las personas que hayan participado o colaborado en el desarrollo de la actividad de auditoría del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, formen parte o no de su organización interna, o que hayan tenido conocimiento de la información relativa a dicha actividad.

Esta obligación de secreto se mantendrá incluso una vez que se hayan dado de baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría así



como los socios de ésta, o haya cesado la vinculación con los auditores de cuentas o sociedades de auditoría por parte de las personas que intervinieron en la realización de la actividad de auditoría.

Artículo 74. Protección de datos de carácter personal.

El tratamiento de datos de carácter personal llevado a cabo por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría como consecuencia del ejercicio de su actividad, incluido el de los datos contenidos en los documentos o papeles de trabajo utilizados para tal fin, se encuentra sometido a lo dispuesto en la [Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre](#), de protección de datos de carácter personal y sus disposiciones de desarrollo.

En el supuesto en que los auditores de cuentas y sociedades de auditoría externalizasen los servicios de conservación y custodia de la documentación deberá darse cumplimiento a lo dispuesto en el [artículo 12 de la Ley Orgánica 15/1999](#), de 13 de diciembre.

CAPÍTULO VI

De la auditoría de entidades de interés público.

Sección 1.ª De los informes

Artículo 75. Informe adicional a la Comisión de Auditoría.

1. La obligación recogida en el artículo 36 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de emitir un informe adicional al de auditoría de cuentas para su remisión a la Comisión de Auditoría será aplicable únicamente a las auditorías de las cuentas anuales.

2. A efectos de lo previsto en el artículo 36.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, el plazo para la remisión del informe adicional para la Comisión de Auditoría por los auditores de cuentas o las sociedades de auditoría a las autoridades nacionales supervisoras de las entidades de interés público auditadas será de un máximo de tres días desde la recepción de la solicitud efectuada por aquellas.

Artículo 76. Informe de transparencia.

1. En relación con lo dispuesto en el artículo 37.1.a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se detallará el volumen total de ingresos correspondientes a los servicios de auditoría de cuentas anuales, consolidadas y de otros estados financieros, especificando los que correspondan de forma agregada a entidades de interés público. Asimismo, se detallará el volumen total de ingresos por servicios distintos de auditoría prestados a las entidades de interés público y a sus entidades vinculadas.

A efectos del cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 37.1.b) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se detallará, en relación con cada entidad de interés público de forma separada, los ingresos correspondientes por servicios de auditoría de cuentas anuales y consolidadas, otros servicios de auditoría y servicios distintos a los de auditoría prestados a dichas entidades por el auditor o sociedad de auditoría.



2. A efectos de lo previsto en el artículo 37.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, los auditores de cuentas o las sociedades de auditoría comunicarán al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por escrito y en el plazo de diez días, la publicación en su página web del informe anual de transparencia. El mencionado plazo comenzará a contar desde el mismo día de la publicación.

3. A efectos de lo previsto en el artículo 37.3 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, los auditores de cuentas o las sociedades de auditoría comunicarán al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por escrito y en el plazo de diez días, las razones que justifican la existencia de una amenaza significativa y grave para la seguridad personal de cualquier particular que determinen que el auditor o sociedad de auditoría no publique en su informe de transparencia la información a que se refiere el artículo 13.2.f) del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril. El mencionado plazo contará desde el mismo día de la publicación del informe de transparencia en el que se haya omitido dicha información.

4. A los efectos de lo establecido en el artículo 13.2.d) del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, se incluirá la información indicada en el artículo 67 de acuerdo con el contenido que se desarrolle en la resolución a que se refiere el artículo 37.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Artículo 77. Informe a las autoridades nacionales supervisoras.

1. A efectos de lo establecido en el artículo 38 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, el plazo para la remisión por los auditores de cuentas o las sociedades de auditoría a las autoridades nacionales supervisoras de las entidades de interés público auditadas la información prevista en el artículo 12.1 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, será de un máximo de tres días desde que tuviera conocimiento de las circunstancias que pudieran dar lugar a las situaciones previstas en dicho artículo.

2. En el caso de que una entidad de interés público esté incluida en el ámbito de supervisión de más de una autoridad nacional supervisora de conformidad con su normativa de aplicación, el plazo para la remisión por los auditores de cuentas o sociedades de auditoría a dichas autoridades de la información a que se refiere el apartado anterior será asimismo de un máximo de tres días.

Sección 2.ª Independencia

Artículo 78. Régimen aplicable.

A efectos de lo dispuesto en el régimen de independencia regulado en la sección 3ª del capítulo IV del título I de la Ley 22/2015, de 20 de julio, será de aplicación lo establecido en el capítulo II del título II de este Reglamento y en esta sección, con las siguientes particularidades:

a) Las causas de incompatibilidad y situaciones que comprometen la independencia del auditor en todo caso, a que se refiere el artículo 37.1, letras a) y b), incluyen también las previstas en los artículos 39, 40 y 41 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.



Estas mismas circunstancias deberán tenerse en cuenta a la hora de aplicar los procedimientos necesarios para detectar y evaluar las amenazas a la independencia del auditor, a que se refiere el artículo 40.1.

b) El porcentaje del capital social, de los derechos de voto o del patrimonio de la entidad auditada para considerar que un instrumento financiero es significativo, a que se refiere el artículo 45.2 será del 0,5%.

c) Los porcentajes fijados en el artículo 52, letra b), a efectos de determinar si una situación o servicio tiene un efecto de poca importancia relativa o incidencia significativa, se reducirán a la mitad.

d) Los porcentajes fijados en el artículo 53, a efectos de determinar la elaboración de información significativa medida en términos de importancia relativa, se reducirán a la mitad.

Artículo 79. Obligaciones respecto a la Comisión de Auditoría de las entidades de interés público.

1. Los auditores de cuentas de las entidades de interés público auditadas deberán:

a) Satisfacer los requerimientos de información que la Comisión de Auditoría solicite.

b) Examinar con la Comisión de Auditoría las amenazas a su independencia y las salvaguardas aplicadas en cada trabajo.

c) Recabar la autorización para prestar servicios no prohibidos que en su caso procedan o la autorización excepcional prevista en el artículo 41.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

d) Remitir la declaración anual sobre su independencia, así como de la información detallada e individualizada de los servicios adicionales a los de auditoría de cualquier clase prestados y sus honorarios, de conformidad con lo exigido en dicho artículo 529 quaterdecies, letra e) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

A tal efecto, deberán proponer un plan de trabajo anual que contemple las actuaciones a realizar de forma continuada para cumplir con los objetivos asignados a los auditores en relación con la Comisión de Auditoría.

Lo establecido en esta sección será de aplicación sin perjuicio de las obligaciones de comunicación contenidas en las normas de auditoría.

2. En el caso de que las entidades de interés público no cuenten con Comisión de Auditoría, los procedimientos y actuaciones a que se refiere este artículo deberán ser realizados por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría con el órgano que tenga atribuidas y desempeñe funciones equivalentes a las asignadas a la Comisión de Auditoría.

Artículo 80. Actuaciones en relación con la Comisión de Auditoría de las entidades de interés público.



A los efectos de lo establecido en el artículo anterior, y sin perjuicio de lo dispuesto en las normas de auditoría, los auditores de cuentas deberán realizar las siguientes actuaciones en relación con los aspectos que a continuación se detallan:

1. En relación con la obligación de independencia, los auditores deberán comunicar a la Comisión de Auditoría aquellas situaciones o relaciones que puedan suponer amenaza a la independencia, para su examen por aquella. Asimismo, comunicarán a la Comisión de Auditoría la prestación de servicios distintos de auditoría a efectos de que esta pueda autorizar su prestación. Estas comunicaciones se efectuarán a los efectos de que la Comisión de Auditoría pueda emitir el informe a que se refiere el artículo 529 quaterdecies 4.f) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. En dichas comunicaciones se deberá incluir información detallada, al menos, sobre:

- a) La naturaleza y contexto en que se produce.
- b) La condición, cargo o influencia en quién se produce.
- c) Los intereses económicos derivados o retribución correspondiente.
- d) La evaluación de la importancia que la amenaza genera respecto a la independencia.
- e) La existencia de medidas que eliminan o reducen dichas amenazas a un nivel que no comprometa su independencia.
- f) Cualquier otra información que sea requerida, en relación con el cumplimiento de la obligación de independencia, por la Comisión de Auditoría, incluida la referida:

1º Al sistema de control de calidad interno que tienen establecido de conformidad con el artículo 28 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en materia de independencia.

2º A las prácticas internas de rotación del socio de auditoría y de su personal.

3º A las relaciones entre la entidad auditada y sus entidades vinculadas y el auditor de cuentas y su red, que conlleven la prestación de servicios distintos de auditoría o cualquier otro tipo de situación o relación.

Dichas comunicaciones se realizarán en tiempo y forma, de tal modo que permitan a la Comisión de Auditoría cumplir con sus funciones.

2. En relación con la realización del trabajo de auditoría, los auditores de cuentas deberán comunicar a la Comisión de Auditoría al menos:

a) Los aspectos más relevantes de su estrategia y plan de trabajo en relación con la auditoría de la entidad.

b) La identificación y valoración de riesgos significativos, tanto de control como inherente, incluidos a nivel de afirmaciones; los recursos asignados a la realización de la auditoría, en caso de que sean necesarios, del uso de especialistas y un calendario de realización de las tareas previstas.

c) La estrategia de auditoría diseñada en respuesta a las áreas de mayor riesgo de incorrección material, en la que se señalen las partidas y afirmaciones para las que los auditores realizarán pruebas de controles y reducirán las pruebas sustantivas, y aquellas para las que solo se realizarán pruebas sustantivas, señalando al naturaleza y extensión de las pruebas de controles y sustantivas.

d) En su caso, explicación de los cambios habidos en el plan de auditoría.



e) Los juicios alcanzados sobre la aplicabilidad de los principios contables de la entidad, los métodos de valoración y las hipótesis significativas utilizadas en estimaciones realizadas por la entidad auditada, en particular aquellas que llevan asociada un elevado grado de incertidumbre, y consideración de los efectos de cambios significativos en las mismas.

f) Las cuestiones contables significativas u operaciones complejas, de alto riesgo o controvertidas, una vez adoptadas o realizadas por la entidad.

La información a que se refiere las letras a) a c) se realizarán con el detalle y alcance adecuado para no menoscabar la independencia de los auditores ni la eficacia de la estrategia de auditoría diseñada y de la realización de pruebas.

3. Para el cumplimiento de las obligaciones previstas en el artículo anterior y en los apartados anteriores de este artículo, los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deberán habilitar los procedimientos necesarios.

Los procedimientos y las actuaciones concretas realizadas, tanto a nivel de la organización interna como del trabajo del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, deberán quedar documentados debidamente.

Artículo 81. *Proceso de selección de nombramiento de auditor.*

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría que realicen trabajos de auditoría de cuentas de entidades de interés público, antes de la presentación de las ofertas a las que se refiere el artículo 40.3 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, deberán asegurarse, al menos, de lo siguiente:

a) Que disponen de los recursos suficientes y apropiados, en términos de tiempo y personal disponible, para realizar el trabajo para el que presentan la oferta. La suficiencia de los recursos deberá abarcar la disposición de sistemas, recursos técnicos y especializados, incluida la disponibilidad de personal con capacidad y competencia necesaria en el tratamiento de cuestiones complejas en concordancia con la dimensión y complejidad de la auditoría a realizar, de la entidad a auditar y el sector en el que opera. Todo ello se deberá documentar suficiente y adecuadamente.

La oferta en relación con los honorarios se presentará en función de las horas estimadas para la realización del trabajo de auditoría, previa elaboración de un presupuesto en términos de tiempo, que habrá sido sometido a un procedimiento de revisión y aprobación por quien por razón de cargo o atribución, de acuerdo con sus normas internas, tenga atribuida la responsabilidad de los servicios de auditoría de cuentas. En ningún caso, la oferta deberá comprometer la calidad del trabajo de auditoría a realizar.

En el caso de que el auditor o la sociedad de auditoría viniera prestando servicios de no auditoría permitidos, la prestación de estos servicios no podrá ser tenida en cuenta en la evaluación del proceso de selección.

b) A la fecha de la presentación de la oferta deberán haber analizado todas las posibles amenazas a la independencia y, en su caso, las medidas de salvaguarda necesarias que aseguren la independencia del auditor y sociedad de auditoría para el primer ejercicio de auditoría, en el caso de ser elegido como auditor de cuentas.



Lo previsto en este artículo lo es sin perjuicio de lo establecido en el artículo 67.

Artículo 82. *Prórroga.*

1. En el caso de que haya finalizado el período total de contratación máximo de diez años de un auditor o sociedad de auditoría, la contratación conjunta de dicho auditor o sociedad de auditoría con otro auditor o sociedad de auditoría en el período adicional a que se refiere el artículo 40.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, podrá ir de uno hasta cuatro años, con las prórrogas correspondientes hasta completar en su caso dicho período adicional, sin que resulte de aplicación al nuevo auditor nombrado el plazo mínimo de 3 años previsto en el artículo 40.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, con carácter general para la contratación inicial de los auditores de cuentas.

2. Una vez finalizado el período adicional de contratación conjunta, el nuevo auditor o sociedad de auditoría con el que se contrató de forma simultánea para actuar conjuntamente podrá ser contratado individualmente hasta completar el periodo de contratación máximo de diez años, incluidas prórrogas. Expirado el período máximo de contratación de diez años, dicho auditor o sociedad de auditoría podrá ser contratado conjuntamente con otro auditor o sociedad de auditoría por el periodo adicional de hasta cuatro años a que se refiere el apartado anterior.

Artículo 83. *Rescisión del contrato o revocación del nombramiento de auditor.*

A la rescisión del contrato de auditoría o revocación del nombramiento le será de aplicación lo dispuesto en el artículo 60.

Adicionalmente, los auditores de cuentas y la entidad auditada deberán comunicar tales circunstancias a la autoridad nacional supervisora de la entidad de interés público en el plazo de quince días desde que se hubiese producido, indicando las razones que la fundamentan.

Artículo 84. *Rotación interna.*

A efectos de lo previsto en el artículo 40.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, será obligatoria la rotación del auditor principal responsable o auditores principales responsables, a que se refiere el artículo 3.6.a) y b) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, del informe de auditoría de las cuentas anuales consolidadas cuando transcurran cinco años desde el primer año o ejercicio en que fueron auditadas dichas cuentas y correspondan al grupo de sociedades que tenga la condición de entidad de interés público.

En tal caso, si este auditor fuera el auditor principal responsable de la auditoría de las cuentas de la entidad dominante que formula las citadas cuentas anuales consolidadas, será igualmente obligatoria la rotación en relación con esta entidad dominante.

Artículo 85. *Honorarios y transparencia.*

1. En la determinación de los porcentajes de concentración de honorarios establecidos en el artículo 41.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, serán de aplicación las reglas establecidas en el artículo 64, apartados 1 y 2.



2. En el caso de sociedades de auditoría pequeñas o medianas, la autorización excepcional prevista en el artículo 41.2, último párrafo, de la Ley 22/2015, de 20 de julio, deberá producirse antes de iniciar el trabajo de auditoría de cuentas del ejercicio afectado, y en todo caso antes de que finalice el ejercicio económico de la entidad auditada. A los efectos de esta autorización excepcional, la sociedad de auditoría deberá documentar todo el proceso seguido de evaluación de amenazas y adopción de medidas de salvaguarda, así como del examen y comunicaciones practicados con la Comisión de Auditoría u órgano equivalente, incluidas la motivación y justificación de dicha autorización.

3. Dicha autorización, junto con su motivación, será comunicada por la sociedad de auditoría al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el plazo de 5 días desde su recepción.

4. A efectos de lo establecido en este artículo tendrán la consideración de sociedades de auditoría pequeñas y medianas, aquellas que auditen exclusivamente entidades pequeñas y medianas, respectivamente, según las definiciones del artículo 3.9 y 3.10 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Sección 3.ª Organización interna y del trabajo en relación con auditorías de entidades de interés público.

Artículo 86. Estructura organizativa.

A efectos de lo establecido en el artículo 45 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría que realicen trabajos de auditoría de cuentas de entidades de interés público, deberán incluir en su estructura u organización, o tener a su disposición, en su sistema de control de calidad, adicionalmente a lo establecido en el artículo 42 de dicha Ley, al menos, lo siguiente:

a) Especialistas o departamentos técnicos que puedan prestar asesoramiento en materia de contabilidad y auditoría de cuentas, con capacidad, oportunidad y eficacia, para la realización de dichos trabajos.

b) Auditores principales responsables, con un amplio conocimiento actualizado del sector o actividad en el que opera la entidad objeto de dichos trabajos, así como experiencia en la auditoría de cuentas de entidades que operan en dicho sector o actividad, que sean suficientes y estén adecuadamente acreditados. A estos efectos, cuando se trate de entidades de las definidas en el artículo 3.5.a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, excluidas las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión, la experiencia mínima en ejecución de auditoría de cuentas deberá ser de al menos diez años, y de ellos, al menos cinco en entidades que operen en el mismo sector o actividad.

Para el resto de las entidades de interés público, la experiencia mínima en ejecución de auditoría de cuentas deberá ser, al menos, de seis años, y de ellos, cuando se trate de entidades pertenecientes a sectores cuya actividad esté regulada, al menos tres en entidades que operen en el mismo sector o actividad.



En ambos casos, los auditores principales responsables deberán acreditar en la fecha de aceptación del trabajo su participación previa como miembros del equipo de auditoría con capacidad para influir en el resultado final del trabajo de auditoría de cuentas durante al menos una tercera parte del tiempo de experiencia mínima en ejecución de auditoría de cuentas en dicho sector o actividad.

Asimismo, deben contar con auditores de cuentas y otro personal con capacitación y formación en el sector en el que opera la entidad objeto del trabajo, que sean adecuadas para participar en la gestión, revisión o supervisión de dichos trabajos.

c) Especialistas en distintos campos que sean relevantes para la información económica-financiera de las entidades objeto de dichos trabajos, de acuerdo con el sector en que opera, integrados dentro del equipo de auditoría, para dar respuesta apropiada y oportuna a las cuestiones que surjan como consecuencia de la revisión o supervisión de dichos trabajos.

d) Revisores de control de calidad con, al menos, el mismo nivel de conocimientos, experiencia, competencia y tiempo que fueran necesarios para actuar como un auditor principal responsable designado para firmar un informe de auditoría de un trabajo de auditoría de cuentas similar a aquel para el que vaya a actuar de revisor de control de calidad.

e) La existencia de procedimientos que permitan fijar el tiempo presupuestado, las necesidades de modificación del presupuesto inicialmente elaborado así como las necesidades de disponer del tiempo necesario para cumplir sus funciones y el control del tiempo efectivamente empleado en cada una de las tareas que tengan asignadas las personas que desempeñen las funciones anteriores. Estos procedimientos incluirán controles internos eficaces que permitan asegurar su fiabilidad y que permitan revisar el tiempo efectivamente empleado a fin de evaluar las necesidades de modificación del presupuesto inicialmente elaborado.

TÍTULO III Supervisión pública

CAPÍTULO I Función supervisora

Sección 1.ª Órganos colegiados del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

Artículo 87. *Comité de Auditoría de Cuentas, Consejo de Contabilidad y Comité Consultivo de Contabilidad.*

1. A efectos de lo establecido en el artículo 58 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, el Comité de Auditoría de Cuentas estará presidido por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, quien tendrá voto de calidad, y compuesto, junto con él, por trece vocales designados por el Ministro de Economía y Empresa, con la siguiente distribución:

- a) A propuesta del Tribunal de Cuentas, un representante de dicho órgano.
- b) A propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado, un representante de la Intervención General de la Administración del Estado.



- c) A propuesta del Ministerio de Justicia, un miembro de la carrera judicial o fiscal o registrador mercantil.
- d) A propuesta del Banco de España, un representante de dicha institución.
- e) A propuesta de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, un representante de dicho organismo.
- f) A propuesta de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, un representante de dicha Dirección General.
- g) A propuesta de las corporaciones de derecho público representativas de auditores, cuatro representantes de éstas.
- h) A propuesta de la Abogacía General del Estado-Dirección del Servicio Jurídico del Estado, un abogado del Estado, adscrito a la Subsecretaría del Ministerio de Economía y Empresa.
- i) A propuesta del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, un catedrático de universidad y un experto de reconocido prestigio en materia contable y de auditoría de cuentas.

Actuará como secretario del Comité de Auditoría de Cuentas, con voz y sin voto, el Secretario General del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. El Presidente podrá invitar a las reuniones del Comité de Auditoría de Cuentas a expertos en la materia, cuando así lo considere oportuno.

2. A efectos de lo establecido en el artículo 59 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, el Consejo de Contabilidad estará presidido por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que tendrá voto de calidad, y estará compuesto, junto con él, por los siguientes vocales designados por el Ministro de Economía y Empresa de la siguiente forma:

- a) A propuesta del Banco de España, un representante de dicha institución.
- b) A propuesta de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, un representante de dicha institución.
- c) A propuesta de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, un representante de dicha Dirección General.

Además, un representante del Ministerio de Hacienda, a través de la Intervención General de la administración del Estado designado por el titular de dicho departamento, que asistirá a las reuniones con voz y sin voto.

Actuará como secretario del Consejo de Contabilidad, con voz y sin voto, el Subdirector General de Normalización y Técnica Contable del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

3. A efectos de lo establecido en el artículo 59 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, el Comité Consultivo de Contabilidad estará presidido por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas que tendrá voto de calidad, y estará compuesto, junto con él, por un máximo de veinte vocales designados por él, con la siguiente distribución:

- a) A propuesta del Ministerio de Justicia, un representante de dicho departamento.
- b) A propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado, un representante de la Intervención General de la Administración del Estado.
- c) A propuesta de la Dirección General de Tributos, un representante de dicha Dirección General.
- d) A propuesta del Banco de España, un representante de dicha institución.
- e) A propuesta de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, un representante de dicha Comisión, un representante de los usuarios de información contable y un



representante de las asociaciones u organizaciones representativas de los emisores de información económica de las empresas.

- f) A propuesta del Instituto Nacional de Estadística, un representante de dicho Instituto.
- g) A propuesta de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, un representante de dicha Dirección General.
- h) A propuesta del Consejo General de Economistas de España, dos representantes de dicho Consejo, que deberán ser expertos de reconocido prestigio en materia contable o de auditoría de cuentas.
- i) A propuesta del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, un representante de dicho Instituto, que deberá ser un experto de reconocido prestigio en materia de auditoría de cuentas.

El Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas designará además a un representante de dicho Instituto, un representante de la universidad, un representante de las asociaciones emisoras de principios y criterios contables y un máximo de cinco personas de reconocido prestigio en materia contable.

Actuará como secretario del Comité Consultivo de Contabilidad un funcionario del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, designado por su Presidente.

4. Los órganos colegiados recogidos en este artículo se regirán por lo dispuesto en la sección 3ª del capítulo II del título preliminar de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, así como por lo dispuesto en los Reglamentos de Régimen Interno que puedan aprobarse por dichos órganos colegiados.

Sección 2.ª Facultades de supervisión.

Artículo 88. Rendición de información.

1. Los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en situación de ejercientes remitirán al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en el mes de octubre de cada año, y en relación con los doce meses anteriores, además de los datos a que se refiere el artículo 8.3, letras a), b) y c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, la siguiente información:

a) Número de identificación fiscal, domicilio profesional, dirección de las oficinas que mantengan abiertas desde las que efectivamente se ejerza la actividad de auditoría de cuentas y las direcciones habilitadas únicas electrónica y de correo electrónico.

b) En su caso, el nombre y apellidos o razón social de las personas o entidades que pertenezcan a la misma red contempladas en el artículo 8.3 de la Ley 22/2015, de 20 de julio. No obstante lo anterior, no será necesaria la declaración de aquellas entidades que forman parte de la red del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, cuyo objeto social o actividad no esté relacionado con la información económica financiera, asesoramiento jurídico y consultoría de gestión empresarial, o cualquier otro que sea análogo o complementario a éstos, ni presten este tipo de servicios.

c) Nombre y apellidos de los auditores de cuentas que, estando a su servicio, figuren inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, con indicación de su número de inscripción, si están en inscritos en situación de ejerciente o de no ejerciente, la corporación a la que, en su caso, pertenezcan y la naturaleza y modalidad del correspondiente vínculo



contractual. Asimismo, se indicará el número de horas que dichos auditores han dedicado efectivamente a la actividad de auditoría de cuentas.

d) Nombre y apellidos de las personas que no estando inscritas en el Registro Oficial de auditores de cuentas han prestado sus servicios en el ámbito de la actividad de auditoría de cuentas, con indicación del periodo o periodos en los que han prestado dichos servicios, así como de las horas efectivamente dedicadas a la actividad de auditoría de cuentas y a otras tareas relacionadas con dicha actividad, especificando la naturaleza y modalidad del correspondiente vínculo contractual.

e) Volumen de negocio en horas y euros facturados procedentes de la actividad de auditoría de cuentas, así como los ingresos totales del auditor.

f) Relación de las entidades auditadas, indicando su código de Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE), su consideración o no como entidad de interés público, el plazo de contratación, la fecha de emisión del informe, el tipo de opinión, las horas y honorarios facturados por los servicios de auditoría, los honorarios facturados por servicios distintos de auditoría, distinguiendo para estos últimos, los correspondientes a los prestados por el propio auditor y los prestados por las personas y entidades pertenecientes a la red del auditor, a la entidad auditada y a sus entidades vinculadas, con el desglose que se determine en la resolución que a tal efecto se dicte por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Asimismo, se indicará el revisor del control de calidad que, en su caso, se haya designado en cada trabajo de auditoría.

g) Indicación, en su caso, de la dirección de Internet o página web donde conste expresamente el informe anual de transparencia según lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

h) Corporación de derecho público a la que, en su caso, pertenezcan. Cuando los auditores de cuentas pertenezcan simultáneamente a más de una corporación de derecho público representativa de auditores, deberán optar por una de ellas a los efectos de lo dispuesto en este Reglamento.

i) Los servicios prestados a otros auditores de cuentas o sociedades de auditoría, distinguiendo los relativos a la participación en la realización de trabajos de auditoría de cuentas y los referentes a tareas relacionadas con el sistema de control de calidad interno, con indicación del número de horas y honorarios facturados en su conjunto.

j) Se indicarán, con el mismo detalle, los servicios a que se refiere la letra anterior que le han sido prestados al auditor por otros auditores o sociedades de auditoría.

k) Se indicará su consideración o no como auditor de pequeña dimensión de conformidad con lo establecido en el artículo 64.5.

2. Las Sociedades de auditoría remitirán en el mes de octubre de cada año, y en relación con los doce meses anteriores, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, además de los datos a que se refiere el artículo 8.4.a), b), c), d), e) y f) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, la siguiente información:

a) La información a la que se refiere el apartado 1 anterior, con las adaptaciones necesarias, incluyendo la identificación del auditor principal responsable designado en cada trabajo de auditoría.



b) Capital social, con indicación de su distribución entre los socios y, en su caso, de aquella parte del capital representado por acciones sin derecho a voto, a la fecha de cierre del periodo de rendición.

c) Modificaciones estatutarias que se hayan producido.

3. Cualquier variación que se produzca durante el ejercicio, en relación con la información señalada en el artículo 8.3 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, apartados a) a c), y en el apartado 2 de este artículo, o que afecte a las condiciones necesarias para ser auditores de entidad de interés público incluidas en el artículo 86, deberá ponerse en conocimiento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en el plazo de quince días, a contar desde el momento en que se hubiera producido aquella o, en su caso, desde que surta efectos legales. Esta comunicación deberá realizarse en todo caso cuando la variación suponga el incumplimiento de alguno de los requisitos señalados en los artículos 8 a 10 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, para los auditores de cuentas personas físicas, y en los artículos 8 y 11 de dicha Ley, para las sociedades de auditoría y sea por tanto, en su caso, causa de baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

4. Mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se exigirá la información sobre honorarios referidos a la actividad de auditoría de cuentas a que se refiere el apartado 1.e) a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría por servicios de auditoría prestados a entidades de interés público, en el mes de febrero de cada año, referida al año natural inmediato anterior, para preparar y publicar la lista de auditores de cuentas y sociedades de auditoría a que se refiere el artículo 16.3 del Reglamento (UE) nº 537/2014, de 16 de abril.

Asimismo, mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se determinará la información que los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deban remitir a los efectos de la preparación de los informes sobre la evolución del mercado a que se refieren las disposiciones adicionales cuarta y quinta de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

5. Sin perjuicio de lo que disponga la normativa comunitaria, los auditores de cuentas y sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países, a que se refieren los artículos 10.3 y 11.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, remitirán la misma información y con igual periodicidad a que se refieren los apartados anteriores, con excepción de aquellos que procedan de terceros países cuyos sistemas de supervisión hayan sido declarados equivalentes por la Unión Europea, que remitirán la información con el contenido y periodicidad que se establezca mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

6. Mediante resolución se aprobarán los modelos a cumplimentar en relación con la información señalada anteriormente y los plazos de remisión de dicha información, así como la modificación de dichos plazos. Estos modelos serán cumplimentados por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría y remitidos al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por medios electrónicos.

7. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá requerir a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de cuentas, en cualquier momento, cuanta información venga exigida legal o reglamentariamente a éstos, así como cuanta información de carácter público respecto de las entidades auditadas se considere necesaria para el adecuado cumplimiento de las competencias que tiene atribuidas.



Sección 3.ª Disposiciones comunes de las actuaciones de control.

Artículo 89. Actuaciones de control.

1. Las actuaciones de control comprenderán las inspecciones, investigaciones y otras actuaciones de comprobación que se estimen necesarias a que se refiere el artículo 49 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

2. Las actuaciones de comprobación comprenderán las actuaciones necesarias para que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas determine, con los medios disponibles a su alcance, los hechos o circunstancias de los que haya tenido conocimiento por cualquier medio y que pudieran ser causa de un acuerdo de inicio de una actuación de control, o en su caso, del acuerdo de iniciación de un expediente sancionador.

3. Cuando se obtengan indicios de infracción en el curso de una actuación de control se podrá iniciar el procedimiento sancionador con anterioridad a la finalización de la actuación de control y la emisión del correspondiente informe.

Artículo 90. Finalidad y naturaleza del control de la actividad de auditoría de cuentas.

1. Corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ejercer de oficio el control de la actividad de auditoría de cuentas mediante investigaciones e inspecciones, con la finalidad de comprobar que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría en el ejercicio de su actividad se sujeta a la normativa reguladora de dicha actividad.

2. El ejercicio del control de la actividad está orientado al cumplimiento de los objetivos que se indican en este capítulo, dedicadas, respectivamente, a las actuaciones de investigación y de inspección.

3. La iniciación de las actuaciones de control de la actividad no presupone la existencia de irregularidades por parte del auditor o sociedad de auditoría investigado o inspeccionado.

Artículo 91. Normativa aplicable.

Las actuaciones de control de la actividad de auditoría de cuentas se regirán por lo dispuesto específicamente sobre esta materia en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas y, en su defecto, en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Artículo 92. Alcance del control de la actividad de auditoría de cuentas.

Todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas están sometidos a las actuaciones de control de su actividad de acuerdo con los criterios del plan de control de la actividad de auditoría de cuentas, al que se refiere el artículo 93.



Artículo 93. Plan de control de la actividad de auditoría de cuentas.

1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, considerando los medios técnicos y humanos disponibles, elaborará y publicará anualmente un plan de control de la actividad de auditoría de cuentas, que comprenderá los planes de investigaciones y de inspecciones.

2. El plan de control de la actividad será aprobado por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, una vez sometido a la consideración del Comité de Auditoría de Cuentas, publicándose dentro de los primeros cuatro meses del ejercicio al que se refiera. En el caso en que no pudiese adoptarse o emitirse el citado plan, quedará prorrogado el correspondiente al ejercicio inmediatamente anterior, siempre y cuando dicha prórroga no contravenga la periodicidad mínima de inspecciones prevista.

3. El plan de investigaciones considerará las siguientes fuentes de información:

a) Resultados u otra información que resulte de las actuaciones de inspección.

b) Datos objetivos que resulten de la información suministrada al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

c) Datos obtenidos a través de denuncias o de cualquier otro tipo de información que pueda conocer el Instituto, incluidas las procedentes de las entidades a que se refiere el artículo 51 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y las corporaciones de derecho público representativas de auditores y de otros organismos o instituciones públicas.

4. El plan de inspecciones programará la realización de las inspecciones a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría considerando la frecuencia de estas actuaciones establecida en el artículo 103.

5. Tanto el plan de investigaciones como de inspecciones podrán ser revisados cuando así lo aconseje la existencia de hechos que supongan modificaciones relevantes en la información disponible para la configuración del plan, o hechos que deriven de actuaciones de inspecciones o investigaciones en curso, o de modificaciones en la legislación de auditoría de cuentas, o hechos que provoquen o generen desconfianza en la información económico financiera que deben suministrar las empresas o entidades o en la actuación de auditores de cuentas o sociedades de auditoría y de aquellos derivados de posibles riesgos existentes no contemplados en el momento de la elaboración de los mismos.

6. En la memoria de actividades, se publicarán los resultados de la ejecución de los planes de investigaciones y de inspecciones y los resultados generales obtenidos y las conclusiones alcanzadas como consecuencia de las actuaciones de inspección finalizadas en el ejercicio anterior.

Artículo 94. Facultades para el ejercicio de las actuaciones de control.

1. En el desarrollo de la actividad de control de la actividad de auditoría de cuentas, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y su personal podrán requerir y examinar, además de los papeles de trabajo, cualquier libro, registro, documento, cualquiera que sea su soporte, o información que, de acuerdo con la finalidad perseguida, dicho Instituto estime necesaria para el adecuado cumplimiento de sus competencias, y a la que será de aplicación lo establecido en el artículo 72. El auditor de cuentas o sociedad de auditoría y, en su caso, las



personas y entidades a las que se refiere el artículo 48 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, así como el artículo 88, estarán obligados a facilitarla, así como a colaborar con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en dichas actividades de control.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y los empleados públicos que presten servicios en dicho Instituto quedarán, en todo caso, sujetos a la obligación de mantener el secreto de cuanta información conozcan en el ejercicio de tal actividad.

2. Las personas que participen en la actividad de control conforme a lo previsto en el artículo 55 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y 26 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, dispondrán, en el ejercicio de dicha función, de las mismas facultades y obligaciones que el personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a que se refiere el apartado anterior actuando bajo la dirección y supervisión a que se refiere el artículo 55.6 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Artículo 95. Iniciación de las actuaciones de control.

1. Los controles de la actividad de auditoría de cuentas se iniciarán de oficio por acuerdo del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en el marco del plan de control, al que se refiere el artículo 93.

2. El acuerdo de inicio indicará la naturaleza y alcance de las actuaciones de control, y en particular si la actuación de control se refiere a una investigación o a una inspección, en los términos previstos en los artículos 100 y 104. Asimismo, deberá designar la persona o personas responsables de dirigir las actuaciones de control.

Este acuerdo podrá adoptarse de forma individualizada, para un auditor o sociedad de auditoría, o de forma conjunta, para varios auditores o sociedades de auditoría. En el caso de que el acuerdo de inicio sea conjunto, su notificación se efectuará de manera individualizada y con garantía de la protección de los datos personales del resto de auditores o sociedades de auditoría incluidos en dicho acuerdo. La comunicación de la fecha de inicio al auditor de cuentas o sociedad de auditoría se efectuará por el personal designado para la dirección de la investigación o inspección correspondiente.

Artículo 96. Desarrollo de las actuaciones de control.

1. El auditor de cuentas o sociedad de auditoría deberá poner a disposición o remitir al personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas designado a tal efecto, en el plazo que se establezca en cada caso, la totalidad de los papeles de trabajo y, en su caso, los libros, registros, la documentación o información que, atendiendo a la finalidad perseguida, se le requiera, en el formato que estime adecuado. Cuando la información se hallara en soportes informáticos, se deberán poner a disposición del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas los medios adecuados que posibiliten el examen y verificación de dicha información.

En las actuaciones de control de la actividad de auditoría de cuentas, se entenderá que no existe más documentación o información, en relación con la previamente requerida por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que la aportada o la puesta a disposición según requerimiento por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría. A tal efecto se procederá mediante diligencia a identificar los papeles de trabajo o documentación entregada o remitida.



2. En el desarrollo de las actuaciones de control, se podrá requerir al auditor de cuentas o sociedad de auditoría sometidos a actuaciones de control que realicen las aclaraciones o explicaciones sobre los papeles de trabajo o el resto de documentos aportados que se estimen oportunas.

3. En cualquier momento del desarrollo de las actuaciones a que se refiere este capítulo, el auditor de cuentas o sociedad de auditoría sometidos a control podrán solicitar información sobre el estado de tramitación de estas actuaciones.

Artículo 97. Lugar y horario de las actuaciones de control.

Las actuaciones de control de la actividad de auditoría de cuentas se desarrollarán en los lugares y horarios señalados en el artículo 50 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Cuando las actuaciones de control de la actividad se efectúen en el domicilio social, sucursales, delegaciones, oficinas, locales, o en cualquier otro lugar donde se desarrolle la actividad del auditor de cuentas o sociedad de auditoría sometidos a actuaciones de control o se encuentre la documentación requerida, o en su caso de las personas o entidades a las que se refieren el artículo 48.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, éstas pondrán a disposición del personal designado para ejecutarlas el espacio físico y los medios auxiliares necesarios para facilitar la realización de las citadas actuaciones.

Artículo 98. Documentación de las actuaciones de control.

1. Las actuaciones de control de la actividad de auditoría de cuentas se documentarán, principalmente, en comunicaciones, diligencias e informes.

2. Las comunicaciones son los documentos a través de los cuales se notifica el inicio de las actuaciones u otros hechos o circunstancias relativas al desarrollo de las mismas o se efectúan requerimientos de información u otras solicitudes a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

3. Las diligencias son documentos que se extienden para hacer constar hechos, requerimientos o manifestaciones de las personas con las que se realizan las actuaciones. Las comunicaciones podrán incorporarse al contenido de las diligencias que se extiendan.

De las diligencias que se extiendan se entregará un ejemplar a la persona con quien se entiendan las actuaciones. Si ésta se negare a recibirla, se le remitirá por cualquiera de los medios admitidos en Derecho, y si se negare a firmar la diligencia, o no pudiera, se hará constar en la misma esta circunstancia, sin perjuicio de la entrega a dicha persona del duplicado correspondiente.

4. Los informes de control contendrán los resultados de las actuaciones de investigación o inspecciones llevadas a cabo.

Sección 4.ª Actuaciones de investigación.

Artículo 99. Objeto de las actuaciones de investigación.



Las investigaciones a que se refiere el artículo 53 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, podrán referirse a determinados aspectos de la actividad de auditoría de cuentas o a trabajos concretos de auditoría, considerados en su totalidad o referidos a partes específicas del mismo, y se realizarán por el personal que se contempla en el artículo 55 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, designado al efecto.

Artículo 100. *Alcance de las actuaciones de investigación.*

De acuerdo con la finalidad prevista en el artículo 53 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en las actuaciones de investigación podrán utilizarse por el personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas las técnicas y procedimientos que se consideren más apropiadas a las circunstancias y con el alcance necesario en cada caso para determinar la existencia o no de hechos o circunstancias que puedan suponer un incumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

Si en el curso de una investigación se diese el supuesto contemplado en el artículo 90.3, se procederá al inicio del correspondiente procedimiento sancionador, comunicándose al auditor dicho acuerdo, y sin perjuicio, en su caso, de continuar la investigación en relación con hechos distintos de los que dieron lugar al acuerdo de inicio

Artículo 101. *Finalización de las actuaciones de investigación.*

1. Las investigaciones se documentarán con la emisión de un informe de investigación, que se remitirá al auditor de cuentas o sociedad de auditoría para que, en su caso, realice las alegaciones que considere oportunas en un plazo de diez días.

Dicho informe, considerando el alcance y la extensión de las actuaciones realizadas, contendrá, al menos, la descripción de las verificaciones y revisiones realizadas, y las conclusiones alcanzadas, resaltando, en su caso, los posibles incumplimientos detectados de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

2. Trascurrido el plazo a que se refiere el apartado anterior y una vez analizadas, en su caso, las alegaciones presentadas, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas adoptará un acuerdo, que contendrá alguna de las decisiones siguientes:

- a) El archivo de las actuaciones de investigación, sin más trámite.
- b) La iniciación del procedimiento sancionador correspondiente, cuando de las actuaciones realizadas se deduzcan indicios de la comisión de alguna de las infracciones tipificadas en la Ley 22/2015, de 20 de julio.
- c) La realización de actuaciones complementarias.

3. La decisión del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, a que se refiere el apartado anterior, se notificará al auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

4. El resultado de estas actuaciones se tendrá en cuenta en el informe definitivo de inspección al que se refiere el artículo 105.2, en el caso de que se hubiera iniciado una actuación de inspección sobre el mismo auditor de cuentas o la misma sociedad de auditoría,



referida al mismo trabajo de auditoría y al mismo ejercicio auditado objeto de investigación o en el que se hubiera realizado la actuación objeto de investigación.

Sección 5.ª Actuaciones de inspección

Artículo 102. Objeto de las actuaciones de inspección.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 54 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, las inspecciones consisten en la revisión periódica de los sistemas de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría y su objetivo es mejorar la calidad de los trabajos de auditoría, mediante el requerimiento de que los auditores o sociedades de auditoría revisados implementen las medidas necesarias para corregir las deficiencias puestas de manifiesto en la inspección.

El Presidente podrá, en cualquier momento de una actuación de inspección, acordar el inicio de una investigación o la incoación de un expediente sancionador, sobre cualquier aspecto incluido en el alcance de dicha inspección, en aquellos casos en los que durante el desarrollo o como resultado de aquella actuación, se detectara la existencia de posibles incumplimientos o indicios de infracción.

Artículo 103. Frecuencia de las actuaciones de inspección.

1. Todos los auditores de cuentas en la situación de ejercientes y sociedades de auditoría serán sometidos a inspecciones de forma periódica.

2. La selección de auditores de cuentas y sociedades de auditoría, así como la selección tanto de los elementos del sistema de control de calidad como de los archivos de los trabajos de auditoría de cuentas a revisar, se llevará a cabo teniendo en cuenta criterios de riesgo de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría y criterios de riesgo de las entidades que auditen.

3. Todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que auditen entidades de interés público serán sometidos a inspección, de acuerdo con un plan de inspección, al menos cada 3 años, salvo que dichas entidades tengan la consideración de pequeñas y medianas, según las definiciones del artículo 3.9 y 3.10 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en cuyo caso, se someterán a inspección al menos cada 6 años.

Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que auditen únicamente entidades distintas de las de interés público se someterán a inspección, al menos, cada 6 años, salvo que solo realicen auditorías voluntarias o auditen entidades pequeñas según la definición recogida en el artículo 3.9 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en cuyo caso la inspección no estará sujeta a dicha periodicidad mínima.

4. Las inspecciones podrán realizarse con una periodicidad inferior a la establecida en los apartados anteriores cuando, a juicio del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y de acuerdo con la información y los medios de que disponga, la dimensión de la actividad del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría o el volumen de la actividad de auditoría u otras circunstancias, así lo requieran.



5. La dirección y supervisión y, en su caso, ejecución de dichas inspecciones corresponderá al personal que se relaciona en el artículo 55 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, sin perjuicio de lo indicado al respecto, en el artículo 26 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, para el caso de las inspecciones sobre auditores o sociedades de auditoría que auditan entidades de interés público.

Artículo 104. *Alcance de las actuaciones de inspección.*

1. Las inspecciones comprenderán, al menos, la verificación del sistema de control de calidad interno de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría, la revisión de los procedimientos documentados en los archivos de auditoría, con la finalidad de comprobar la adecuada implementación de dicho sistema de control, así como, en su caso, el seguimiento de las medidas de mejora implementadas para corregir las deficiencias puestas de manifiesto en la inspección inmediata anterior.

2. Las inspecciones podrán realizarse con un alcance general o parcial. En el caso de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que auditen entidades de interés público el alcance de la inspección tendrá en cuenta el artículo 26 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril. Asimismo, en las inspecciones se verificará si estos auditores de cuentas y sociedades de auditoría cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 86 relacionados con la estructura organizativa y dimensión.

Artículo 105. *Finalización de las actuaciones de inspección.*

1. Las inspecciones se documentarán mediante la emisión de un informe de inspección de carácter provisional, que se remitirá al auditor de cuentas o sociedad de auditoría para que, en su caso, realice las alegaciones que considere oportunas en un plazo no inferior a diez días.

Dicho informe, considerando el alcance y la extensión de las actuaciones realizadas, contendrá, al menos, la descripción de las verificaciones y revisiones realizadas, las conclusiones generales alcanzadas, resaltando, en su caso, las deficiencias detectadas. El informe, en función del alcance de la inspección, incluirá lo siguiente:

a) Seguimiento de las medidas de mejora implementadas para corregir las deficiencias puestas de manifiesto en la inspección inmediata anterior. Como resultado de dicho seguimiento se verificará y concluirá si se ha dado o no cumplimiento al requerimiento efectuado por el Presidente, según lo indicado en la letra b) del apartado 3 siguiente.

b) Descripción del análisis y evaluación de las políticas y procedimientos de control de calidad, así como de los archivos de auditoría que se hayan seleccionado.

2. Trascurrido el plazo a que se refiere el apartado anterior y una vez analizadas, en su caso, las alegaciones presentadas, se emitirá un informe de inspección de carácter definitivo que contendrá los aspectos a que se refiere el apartado anterior que procedan en cada circunstancia.

Los informes a los que se refieren este apartado y el apartado anterior deberán, en su caso, recoger los posibles incumplimientos detectados de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.



3. El Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, tomando en consideración el informe de inspección de carácter definitivo, adoptará un acuerdo que contendrá alguna de las decisiones siguientes:

a) El archivo de las actuaciones de inspección, sin más trámite.

b) El requerimiento de que el auditor o sociedad de auditoría inspeccionada implemente medidas de mejora para subsanar las deficiencias detectadas y reflejadas en el informe en los plazos que se establezcan al efecto, cuyo seguimiento se realizará en la inspección siguiente. En el acuerdo de requerimiento se indicará:

- i. Que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría inspeccionados deberán analizar las causas que motivaron las deficiencias detectadas por la inspección.
- ii. El plazo o plazos para la implantación de las medidas de mejora.
- iii. El plazo para la presentación, en su caso, del plan de acción, que en ningún caso será inferior a un mes.

El plan de acción detallará las actuaciones que llevarán a cabo los auditores para subsanar las deficiencias detectadas y reflejadas en el informe de inspección definitivo.

En el caso de auditores de cuentas y sociedades de auditoría que auditen entidades de interés público la presentación del plan de acción tendrá carácter obligatorio, siendo potestativo para los auditores y sociedades de auditoría que no auditen entidades de interés público.

En cualquier caso, si del contenido del plan de acción, se dedujera que con las medidas descritas podrían no subsanarse las deficiencias, se realizará una comunicación, al respecto, al auditor o sociedad de auditoría.

Los requerimientos de mejora efectuados a las sociedades de auditoría en aquellos casos en que se produzca la disolución y constitución a que se refiere el artículo 83.3 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, serán exigibles a la nueva sociedad.

c) Sin perjuicio de lo dispuesto en la letra b) anterior, la iniciación de un procedimiento sancionador cuando a la vista del resultado del seguimiento realizado conforme a lo indicado en el apartado 1.a), se deduzcan indicios de la comisión de la infracción grave recogida en el artículo 73.i) de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

4. Los informes a que se refieren los apartados anteriores deberán, en su caso, recoger las verificaciones realizadas y conclusiones alcanzadas sobre la existencia de posibles incumplimientos, o indicios de infracción que hubiesen detectado durante las actuaciones de investigación, que hubiera llevado a adoptar el acuerdo a que se refieren los artículos 102 y 122, así como la descripción de los hechos que pudieran ser constitutivos de los posibles incumplimientos.

5. La decisión del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, a que se refiere el apartado 3 anterior, se notificará al auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

6. Sin perjuicio de lo indicado en los apartados anteriores, cuando se trate de actuaciones de inspección de carácter parcial, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá, en la comunicación de inicio de actuaciones, poner de manifiesto los hechos en su poder que permitan formular el informe provisional, y conceder un plazo de diez días para realizar las



alegaciones correspondientes. Como resultado de dichas actuaciones se emitirá el informe de inspección de carácter definitivo a que se refiere el apartado 2 anterior.

7. Si como resultado de la inspección realizada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se detectasen deficiencias relacionadas con alguna de las cuestiones indicadas en el artículo 86, dicho Instituto concederá un plazo para su subsanación de acuerdo con el procedimiento y con los efectos que se determinen por resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Asimismo, comunicará a las comisiones de auditoría u órganos con funciones equivalentes previstos en la disposición adicional tercera de la Ley 22/2015, de 20 de julio, a fin de que adopten las medidas que estimen convenientes en el ejercicio de sus funciones de supervisión, así como a la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

Artículo 106. Publicación de informes de inspección.

1. El informe de inspección de carácter definitivo al que se refiere el artículo anterior será objeto de publicación cuando se refiera a auditores de cuentas y sociedades de auditoría que auditaran, en el ejercicio incluido en el alcance del periodo de inspección, entidades de interés público.

No obstante, solamente será objeto de publicación las partes del informe de inspección referentes al alcance de la revisión realizada, los datos principales del auditor de cuentas o la sociedad de auditoría inspeccionada referidos a su dimensión, así como, un resumen de las deficiencias puestas de manifiesto como resultado de la inspección. El mencionado resumen diferenciará entre las deficiencias referidas a las políticas y procedimientos de control de calidad y las deficiencias referidas a la realización de trabajos de auditoría de cuentas.

En ningún caso, serán objeto de publicación los datos identificativos de las entidades auditadas, si bien, se publicará el número de trabajos y entidades seleccionados para la revisión de archivos con indicación tanto del sector en que opera como del tipo de entidad de interés público, así como el número de trabajos y entidades y el sector en el que operan a los que se refieren las deficiencias.

Sección 6.ª Comunicaciones y medios del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

Artículo 107. Comunicaciones con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

A efectos de lo dispuesto en este Reglamento y en la Ley 22/2015, de 20 de julio, los auditores y las sociedades de auditoría se relacionarán con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por medios electrónicos, de conformidad con lo establecido en el artículo 14 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Artículo 108. Personal al servicio del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

1. Los inspectores y expertos a que se refiere el artículo 55 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, podrán asistir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en la realización de las inspecciones o integrarse, para la realización de labores instrumentales, bajo la supervisión del personal del ICAC, en los equipos de inspección o de investigación o para el desarrollo de



cualquier comprobación o actuación que se precise realizar en el ejercicio de la función supervisora.

2. A los efectos de lo establecido en el artículo 55 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá por labores instrumentales la asistencia en la revisión de documentación relacionada con la actividad de auditoría y en la elaboración de una propuesta de evaluación resultado de dicha asistencia, teniendo en cuenta la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, así como, en su caso, la normativa y práctica en el campo de especialización propio de los expertos.

CAPÍTULO II

Régimen de supervisión aplicable a auditores, así como a sociedades y demás entidades de auditoría autorizadas en Estados miembros de la Unión Europea y en terceros países

Sección 1.ª Actuaciones de control y dispensas

Artículo 109. *Actuaciones de control de auditores en casos de prestación transfronteriza de servicios.*

Sin perjuicio de lo que se establezca en los acuerdos reguladores que se celebren con las autoridades competentes de los Estados miembros de la Unión Europea a que se refiere el artículo 62.a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría autorizadas para realizar la actividad de auditoría de cuentas originariamente en un Estado miembro de la Unión Europea e inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en relación con los trabajos de auditoría realizados respecto a las cuentas de entidades con domicilio social en España, quedarán sujetas a las inspecciones del Estado miembro de origen y a las investigaciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Sin perjuicio de lo que se establezca en los acuerdos reguladores que se celebren con las autoridades competentes de los Estados miembros de la Unión Europea a que se refiere el artículo 62.a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría autorizadas originariamente por el Instituto de Contabilidad y Auditorías de Cuentas para realizar la actividad de auditoría de cuentas e inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y autorizadas en otro Estado miembro en relación con los trabajos de auditoría realizados respecto a las cuentas de entidades con domicilio social en dicho Estado miembro, quedarán sujetas a las inspecciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y a las investigaciones en el Estado miembro de destino.

Artículo 110. *Dispensas.*

Los auditores de cuentas de terceros países a los que se refiere el artículo 10.3 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, así como las sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países a las que se refiere el artículo 11.5 de la mencionada Ley, podrán quedar eximidos de la realización de las inspecciones atribuidas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el artículo 54 de dicha Ley, a condición de reciprocidad, cuando estén sujetos a sistemas de supervisión pública, control de calidad e investigación y sanciones que hayan sido declarados equivalentes por la Comisión Europea, en los términos establecidos en los correspondientes acuerdos de cooperación.



Sección 2.ª *Coordinación con autoridades competentes de Estados miembros de la Unión Europea*

Artículo 111. *Deber de colaboración en el intercambio de información.*

A efectos del artículo 63.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se podrá intercambiar, entre otra, la siguiente información:

- a) Datos del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría requeridos para la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- b) Fecha de inscripción en el registro y otra información relevante.
- c) Fecha de baja del registro, motivos de la baja y otra información relevante.
- d) Informe y documentación relacionada con las inspecciones de los sistemas de control de calidad que se estén llevando a cabo o que hayan finalizado.
- e) Informe y documentación relacionada con las investigaciones que se estén llevando a cabo o que hayan finalizado.
- f) Información acerca de procesos sancionadores que se estén llevando a cabo o que hayan finalizado.
- g) Cualquier información que pueda resultar de utilidad para el ejercicio de las funciones de supervisión atribuidas a las respectivas autoridades.

Artículo 112. *Solicitud de información.*

1. La solicitud de intercambio de información debe incluir una explicación de las razones que justifican tal solicitud y de la finalidad para la que se va a utilizar la información intercambiada y debe referirse a información necesaria para el cumplimiento de sus funciones y que no pueda obtenerse por otros medios.

2. La información a intercambiar se remitirá en la forma y el plazo máximo que se establezca entre las autoridades competentes de los Estados miembros o entre estas y las autoridades europeas de supervisión.

Para evitar retrasos innecesarios se pueden remitir partes de la información según lo permita su disponibilidad y si su envío resulta adecuado.

3. En el caso en que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas reciba una solicitud de información, dicha información a intercambiar se remitirá en la lengua que conste en el documento original a remitir.

Artículo 113. *Utilización de la información intercambiada.*

1. Sin perjuicio de lo establecido en las disposiciones de rango legal, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas solo podrá utilizar la información recibida para el ejercicio de sus competencias y de acuerdo con los fines para los que pudiera haber otorgado su consentimiento la autoridad que remite la información.

Cuando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en cumplimiento del deber de colaboración establecido en la normativa aplicable, deba remitir información recibida de una



autoridad competente de otro Estado miembro o de una autoridad europea de supervisión a otra autoridad competente en el territorio español, será necesaria la comunicación previa a la autoridad de la que se ha recibido la información.

2. Cuando la información recibida sea solicitada por otra autoridad competente de otro Estado miembro o por una autoridad europea de supervisión, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá remitir dicha información únicamente con el consentimiento previo de la autoridad de la que ha recibido la información a transmitir.

3. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas no podrá remitir la información recibida de una autoridad competente de otro Estado miembro o de una autoridad europea de supervisión a una autoridad competente de un tercer país. En este caso se dará traslado de la solicitud a la autoridad de la que proceda la información solicitada.

Artículo 114. Colaboración en la realización de actuaciones de control.

1. Cuando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas acuerde, a solicitud de la autoridad competente de otro Estado miembro, la realización de una actuación de control de la actividad de auditoría o permita a personal de dicha autoridad competente participar en una actuación de control de la actividad de auditoría junto con el personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, dicha actuación de control se desarrollará, con carácter general, bajo la dirección o coordinación del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas que se lleve a cabo en territorio español.

2. En todo caso, se comunicará a dicha autoridad competente el resultado de las actuaciones que se desarrollen.

Artículo 115. Negativa a la remisión de información o a la realización de una actuación de control.

En los supuestos contemplados en el artículo 63.3 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en que el Instituto no facilite la información solicitada por las autoridades competentes de otros Estados miembros o por las autoridades europeas de supervisión, o no realice una actuación de control de la actividad de auditoría o no permita al personal de la autoridad competente de otro Estado miembro participar en una actuación de control de la actividad de auditoría junto con el personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, éste deberá comunicar las causas de tal circunstancia a la autoridad solicitante en el plazo máximo de un mes a contar desde la recepción de la solicitud.

Artículo 116. Deberes de comunicación.

1. Cuando se acuerde la baja de un auditor de cuentas o sociedad de auditoría del Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, éste comunicará la correspondiente baja y las razones de la misma, a las autoridades competentes de los Estados miembros en los que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría estén autorizados para ejercer la actividad de auditoría de cuentas.

Dicha comunicación se realizará en el plazo de quince días, a contar desde la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.



2. Cuando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas concluya que se pueden estar llevando a cabo o que pueden haberse llevado a cabo en otro Estado miembro, actividades contrarias a las disposiciones nacionales de transposición de la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, en la redacción dada por la Directiva 2014/56/UE, lo comunicará a la autoridad competente de dicho Estado miembro en el plazo máximo de quince días a contar desde que concluya que tales actuaciones pudieran ser contrarias a las disposiciones aplicables, y sin perjuicio de las competencias que pueda ejercer el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

3. Cuando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas reciba una comunicación de la autoridad competente de otro Estado miembro acerca de la existencia de indicios de actuaciones en España que pudieran considerarse contrarias a la Ley 22/2015, de 20 de julio, al presente Reglamento y su normativa de desarrollo, deberá realizar las actuaciones oportunas, sin perjuicio de tener que comunicar a dicha autoridad competente el resultado de sus actuaciones.

Sección 3.ª Coordinación con autoridades competentes de terceros países

Artículo 117. Intercambio de información.

1. El intercambio de información a que se refiere el artículo 67.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, así como la colaboración para la realización de actuaciones de control se realizará con el contenido, plazos y formas establecidos en el correspondiente acuerdo de cooperación. En el acuerdo de cooperación se podrá adoptar la realización de una actuación de control o permitir, cuando así lo prevea la correspondiente Decisión de la Unión Europea y en los términos contenidos en la misma, al personal de la autoridad competente de un tercer país participar en una actuación de control junto con el personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas publicará en su Boletín Oficial y en su página de internet una relación de las autoridades competentes de terceros países con los que existan acuerdos de intercambio de información sobre la base de reciprocidad.

3. Cada solicitud de información recibida de una autoridad competente de un tercer país se evaluará para determinar si se puede atender la solicitud de remisión de información indicando en caso contrario la información que puede aportarse.

4. Para evitar retrasos innecesarios se pueden remitir partes de la información según lo permita su disponibilidad y si su envío resulta adecuado.

5. En caso de no poder atender una solicitud de información se informará de ello a la autoridad competente solicitante, indicando las causas de la imposibilidad.

6. Cuando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas acuerde con la autoridad competente de un tercer país la realización de una actuación de control o permita a personal de dicha autoridad competente participar en una actuación de control junto con el personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dicha actuación de control se desarrollará, con carácter general, bajo la dirección o coordinación del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas cuando se lleve a cabo en territorio español.



TÍTULO IV Régimen de infracciones y sanciones

Sección 1.ª Disposiciones generales

Artículo 118. *Normativa aplicable.*

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ejercerá la potestad sancionadora a la que se refiere el artículo 68 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de conformidad con lo establecido en el título III de la citada Ley, en el título IV de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y en el capítulo III del título preliminar de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

Sección 2.ª Del procedimiento sancionador

Artículo 119. *Denuncia.*

1. Cualquier persona podrá por escrito poner en conocimiento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la existencia de hechos que pudieran ser constitutivos de una infracción tipificada en la Ley 22/2015, de 20 de julio, aportando cuanta información y datos obren en su poder y haciendo referencia expresa a las normas reguladoras de la actividad de auditoría que hayan podido resultar incumplidas en la actuación del auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

2. Se acordará el archivo de las denuncias cuando se consideren infundadas, o cuando los hechos denunciados no posean suficiente entidad o trascendencia o sean de imposible investigación.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá fijar, con criterios selectivos de eficiencia, relevancia y significación, la orientación de su actividad de control en relación con denuncias sobre la actuación de los mismos auditores de cuentas o sociedades de auditoría, en relación con las cuentas de una misma entidad correspondientes a un mismo ejercicio o de diferentes periodos.

3. Se podrá solicitar al denunciante que aporte otros datos o medios de prueba que obren en su poder.

El denunciante no tendrá la condición de interesado en la actuación administrativa que se inicie a raíz de la denuncia ni será informado del resultado de las actuaciones realizadas en relación con los hechos denunciados, que podrán dar lugar al archivo de las actuaciones o a la incoación de expediente sancionador. Se establecerán los procedimientos necesarios para garantizar la protección de los datos del denunciante.

4. Las corporaciones de derecho público representativas de auditores deberán comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas los hechos de los que hubieran tenido conocimiento que pudieran ser constitutivos de infracciones a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En la tramitación de estas comunicaciones se aplicarán los principios de los apartados anteriores.



Sin perjuicio de los instrumentos y procedimientos de colaboración entre Administraciones Públicas, los órganos e instituciones públicas en general cooperarán con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para facilitarle el ejercicio de sus competencias de control y disciplinaria de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de cuentas.

Artículo 120. *Plazo de resolución, de caducidad del procedimiento y ampliación de plazos.*

1. El plazo total para resolver y notificar el procedimiento sancionador será de un año a contar desde la adopción por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas del acuerdo de incoación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 69.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, sin perjuicio de la suspensión del procedimiento y de la posible ampliación de dicho plazo total y de los parciales previstos para los distintos trámites del procedimiento, según lo establecido en los artículos 22, 23 y 32 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

2. En particular, el transcurso del plazo total para resolver y notificar el procedimiento sancionador se suspenderá cuando se acuerde la realización de pruebas técnicas o análisis contradictorios o dirimientes propuestos por los interesados, durante el tiempo necesario para la incorporación de los resultados al expediente y cuando se acuerde la solicitud de informes preceptivos a un órgano de la misma o distinta Administración, por el tiempo que medie entre la petición, y la recepción del informe. Deberá comunicarse a los interesados la iniciación y finalización del efecto suspensivo de estas actuaciones.

3. La competencia para acordar la ampliación del plazo total para resolver y notificar corresponderá al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

4. La competencia para acordar la ampliación de los distintos plazos parciales en la tramitación del procedimiento, incluido el de audiencia tras la formulación de la propuesta de resolución, corresponderá al instructor.

5. En los casos de prescripción de la infracción y en los de caducidad del procedimiento por el transcurso del plazo total de un año, más las ampliaciones previstas en el 69.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, o por el transcurso del plazo de seis meses previsto en el artículo 85.2 del citado texto legal cuando dicha caducidad hubiera determinado asimismo la prescripción de la infracción, se deberá dictar resolución expresa acordando el archivo. La resolución se notificará al auditor de cuentas o sociedad de auditoría de cuentas sujetos al procedimiento.

Artículo 121. *Actuaciones previas.*

1. Con anterioridad a la incoación del procedimiento sancionador se podrá ordenar por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la realización de las actuaciones previas de las contempladas en la sección 2ª, capítulo I, del título III, que resulten necesarias con objeto de determinar con carácter preliminar si concurren circunstancias que justifiquen tal incoación.

2. De conformidad con el artículo Artículo 903, cuando se obtengan indicios de infracción en el curso de una actuación de control se podrá iniciar el procedimiento sancionador con anterioridad a la finalización de la actuación de control y la emisión del correspondiente informe.



Cuando de las actuaciones previas de control se concluya que ha prescrito la infracción, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas acordará el archivo de actuaciones.

Artículo 122. *Acuerdo de incoación.*

1. La competencia para dictar el acuerdo de incoación corresponderá al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. El acuerdo de incoación tendrá el contenido previsto en el artículo 64.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, con las siguientes especialidades:

a) El nombramiento de instructor deberá recaer en un funcionario destinado en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Podrá ser nombrado instructor el funcionario que hubiera realizado las actuaciones previas de control.

b) Si la complejidad del procedimiento lo aconsejase, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, al dictar el acuerdo de incoación o en cualquier momento de la instrucción del procedimiento, podrá nombrar uno o varios instructores adjuntos. Los instructores adjuntos actuarán bajo la dirección del instructor principal y deberán reunir idénticas condiciones que las exigidas para el instructor principal, debiendo ser notificado su nombramiento a los interesados en los mismos términos que el de aquél, con indicación expresa del régimen de recusación establecido.

2. El acuerdo de incoación se comunicará al instructor nombrado y se notificará únicamente a los interesados.

3. Cuando el presunto responsable sea un auditor de cuentas o sociedad de auditoría autorizados originariamente en un Estado miembro de la Unión Europea, se comunicará a la autoridad competente de dicho Estado de procedencia que se ha acordado la incoación de un procedimiento sancionador.

4. Excepcionalmente, cuando en el momento de dictar el acuerdo de incoación no existan elementos suficientes para la calificación inicial de los hechos que lo motivan, la determinación de la citada calificación y de las sanciones que pudieran corresponder se realizará mediante un Pliego de cargos que dictará el Presidente en el plazo máximo de un mes desde la fecha del acuerdo de incoación. El Pliego de cargos se notificará a los interesados.

5. Una vez notificado el acuerdo de incoación o, en el caso de que se haya emitido Pliego de cargos, una vez notificado este, los interesados dispondrán de un plazo de diez días para formular alegaciones y aportar los documentos o informaciones que estimen convenientes, así como, en su caso, proponer prueba concretando los medios de que pretendan valerse.

Artículo 123. *Facultades del instructor.*

El instructor podrá solicitar que se emitan cuantos informes de carácter técnico o jurídico sean necesarios, en función de la complejidad del procedimiento, para llevar a buen fin la instrucción del mismo.

Artículo 124. *Propuesta de resolución.*



1. Una vez instruido el expediente, el instructor formulará la propuesta de resolución, en la que se fijarán de forma motivada los hechos que se declaran probados, su calificación jurídica, así como la infracción que, en su caso, pudieran constituir, la declaración de las personas o entidades que sean responsables, y la sanción que se proponga; o bien, se propondrá la declaración de no existencia de infracción o responsabilidad. En ambos casos, la propuesta de resolución deberá indicar la puesta de manifiesto del procedimiento, a la que se acompañará una relación de los documentos obrantes en el expediente a fin de que los interesados puedan obtener las copias de los que estimen convenientes, y el plazo para formular alegaciones y presentar los documentos e informaciones que estimen convenientes.

Cuando de la instrucción se concluya que ha prescrito la infracción, el instructor propondrá el archivo de actuaciones.

2. En caso de que se hayan nombrado instructores adjuntos, la propuesta de resolución se formulará por el instructor principal.

3. La propuesta de resolución se notificará a los interesados, acordándose el trámite de audiencia. Los interesados dispondrán de un plazo de diez días desde la notificación de la propuesta de resolución, para formular alegaciones y aportar los documentos e informaciones que estimen convenientes.

4. Concluido el trámite de audiencia, el instructor elevará la correspondiente propuesta de resolución, junto con todas las actuaciones, al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Artículo 125. *Resolución.*

1. La competencia para dictar la resolución corresponderá al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

2. Con anterioridad a dictar resolución, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá ordenar la realización de actuaciones complementarias, de acuerdo con lo establecido en el artículo 87 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Las actuaciones complementarias deberán practicarse en un plazo no superior a un mes y los interesados dispondrán de un plazo de audiencia de siete días a contar desde el día siguiente al de la notificación del resultado de dichas actuaciones complementarias.

El plazo para resolver el procedimiento quedará suspendido desde la fecha del acuerdo de realización de las actuaciones complementarias, hasta la finalización del plazo de audiencia al que se refiere el apartado anterior.

3. No se considerarán en la resolución otros hechos distintos de los determinados en la propuesta de resolución, salvo los que resulten de las actuaciones complementarias practicadas, en su caso, de acuerdo con lo previsto en el apartado anterior, y sin perjuicio de la distinta valoración jurídica que pudiera realizarse en relación a la efectuada en la propuesta de resolución.

4. En todo caso, cuando el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas considere que la infracción o la sanción reviste mayor gravedad que la determinada en la



propuesta de resolución, se notificará a los interesados para que aporten cuantas alegaciones estimen pertinentes en el plazo de diez días. Se considerará que concurre dicha circunstancia:

a) Cuando se consideren sancionables conductas que en la instrucción o en la propuesta de resolución se hubiesen considerado como no sancionables, con independencia de que la instrucción haya resuelto la finalización del procedimiento.

b) Cuando se cambie la calificación de una infracción de leve a grave o muy grave, o de grave a muy grave.

Artículo 126. Acumulación de expedientes y agrupación de sujetos infractores.

1. Se incoarán tantos procedimientos sancionadores como trabajos de auditoría existan respecto a los que se hayan apreciado indicios de infracción. No obstante, cuando de acuerdo con lo previsto en el artículo 57 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas concorra identidad sustancial o íntima conexión entre los procedimientos sancionadores, podrá acordarse la acumulación para su tramitación y resolución conjunta, en particular podrá acumularse cuando concurren identidad o conexión en los motivos o circunstancias que determinen la apreciación de varias infracciones.

2. Se podrán imponer en una misma resolución, resultado de un solo procedimiento, las sanciones impuestas a las sociedades de auditoría y al auditor de cuentas firmante del informe en su nombre que sea corresponsable, cuando aquellas deriven de una misma infracción, de acuerdo con los artículos 70.1.b) y 76 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Se procederá de igual forma para imponer sanciones a varios auditores de cuentas o sociedades de auditoría que hayan actuado conjuntamente, cuando las sanciones deriven de una misma infracción.

Sección 3.ª Procedimiento abreviado

Artículo 127. Procedimiento abreviado.

1. En caso de concurrir las circunstancias previstas en el artículo 69.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se podrá acordar la tramitación del procedimiento sancionador de forma abreviada cuando se trate de las infracciones contempladas en el artículo 72.b), en lo relativo al incumplimiento de la duración máxima de contratación exigida en los artículos 40.1, 72.f), 72.j), 72.k), 73.c), en lo relativo al incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 40.2, 73.d), 73.i), primer tipo, 73.j), primer y segundo tipos, 73.11) y 74 de la citada Ley.

2. En tales supuestos, la tramitación deberá cumplir los siguientes trámites:

a) En el acuerdo de incoación se hará constar expresamente que el procedimiento es abreviado y el plazo para resolver y notificar la resolución. Además de las indicaciones establecidas en el artículo 122, el órgano competente para dictar el acuerdo incorporará en éste la propuesta de resolución, con el contenido previsto en el artículo 124, incluida la indicación a los interesados de la puesta de manifiesto del expediente, a cuyo efecto se acompañará una relación de los documentos obrantes en el mismo, a fin de que puedan obtener las copias de los que estimen convenientes, concediéndoles un plazo de diez días, a contar desde el día siguiente al de la notificación de dicho acuerdo de incoación, para formular alegaciones y presentar los documentos e informaciones que estimen pertinentes. Se advertirá expresamente a los interesados que, en caso de no formular alegaciones ni aportar nuevos



documentos o elementos de prueba, podrá dictarse resolución en los términos contenidos en la propuesta de resolución incorporada al acuerdo de iniciación.

b) Transcurrido el plazo de alegaciones sin que éstas se hayan formulado por los interesados, el instructor, haciendo constar motivadamente tal circunstancia, elevará el expediente al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que podrá dictar resolución de acuerdo con la propuesta incorporada al acuerdo de iniciación. A efectos de lo previsto en el párrafo anterior, no se considerarán formuladas alegaciones cuando los interesados se limiten a reconocer su responsabilidad o manifiesten su conformidad con los hechos expuestos en el acuerdo de incoación, o en su caso, con la propuesta de sanción.

c) En caso de que sean formuladas alegaciones por los interesados, en las que se manifieste su disconformidad con la propuesta de resolución incorporada en el acuerdo de incoación, el instructor deberá formular nueva propuesta de resolución, reiterando o no, la inicialmente notificada según lo dispuesto en la letra a) de este apartado, debiendo verificarse en todo caso el cumplimiento de lo estipulado en el artículo 124. La propuesta de resolución que en su caso se formule se notificará a los interesados, acordándose el trámite de audiencia, y concediendo un plazo de diez días para formular alegaciones y presentar los documentos que estimen pertinentes. Concluido el trámite de audiencia, el instructor elevará la correspondiente propuesta de resolución, junto con todas las actuaciones, al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que dictará resolución.

d) En la resolución no se podrán aceptar hechos distintos de los determinados en el curso del procedimiento, con independencia de su diferente valoración jurídica. Cuando el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas considere que la infracción o la sanción revisten mayor gravedad que la determinada en la propuesta de resolución, se notificará dicha circunstancia al inculpado para que aporte cuantas alegaciones estime convenientes en el plazo de diez días, continuando la tramitación del procedimiento sancionador de forma ordinaria.

3. La competencia para dictar el acuerdo de incoación al que se incorpore la propuesta de resolución corresponderá a las unidades que hayan desarrollado actividades de comprobación o detectado los hechos que motivan la incoación, de acuerdo con lo previsto en el artículo 6 del Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto y la Estructura Orgánica del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

4. El plazo para resolver y notificar la resolución en los procedimientos sancionadores tramitados conforme a lo previsto en esta sección será de seis meses.

5. En cualquier momento del procedimiento anterior a su resolución, el órgano competente para resolver podrá acordar continuar la tramitación del procedimiento sancionador de forma ordinaria, siendo entonces el plazo para resolver y notificar de un año, a contar desde el acuerdo de incoación del procedimiento.

Sección 4.^a Infracciones y sanciones.

Artículo 128. Negativa o resistencia a la actuación de control o de disciplina y falta de remisión de la documentación o información.



Para la calificación de las infracciones tipificadas en los artículos 72.c) y 73.k) de la Ley de Auditoría de Cuentas, se aplicarán los siguientes criterios:

1. Se considerarán negativa o resistencia al ejercicio de las competencias de control o disciplina, así como falta de remisión de la documentación o información requerida para el ejercicio de las competencias atribuidas de control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, todas las acciones y omisiones de las entidades o personas a las que se refiere el artículo 70.1, apartados a), b) y c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, que tiendan a dilatar, entorpecer o impedir indebidamente el ejercicio de las mismas.

2. En todo caso se considerarán negativa o resistencia al ejercicio de las competencias de control o disciplina las siguientes actuaciones de los sujetos responsables:

a) La incomparecencia de la persona requerida por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas o por el personal designado para la realización de las actuaciones de control, de acuerdo con lo establecido en el capítulo I, título III, en el lugar, día y hora que se le hubiesen señalado en tiempo y forma para la iniciación, desarrollo o terminación de las actuaciones, salvo que medie causa suficiente que sea debidamente justificada.

b) Negar o dificultar indebidamente el acceso o la permanencia del personal designado para la realización de las actuaciones de control en el domicilio social, locales u oficinas donde se desarrolle actividad de la persona o entidad sometida a control o se encuentre la documentación requerida, así como obstaculizar la localización de dichos lugares.

c) Aquellas que supongan amenazas o coacciones al personal designado para la realización de las actuaciones de control.

d) Aquellas que, por acción u omisión, se dirijan a obstaculizar de forma recurrente la efectividad de las notificaciones realizadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el ejercicio de sus competencias de control o sancionadora.

3. En todo caso se considerarán falta de remisión de la documentación o información requerida en el ejercicio de las competencias atribuidas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, las siguientes:

a) La negativa a exhibir o poner a disposición cualquier clase de documentos que les sean exigidos, que tengan trascendencia para la realización de las actuaciones de control previstas en el capítulo I, título III.

b) La omisión o negativa a remitir o poner a disposición los libros, registros, documentos o cualquier información que sea necesaria para la realización de las actuaciones de control previstas en el capítulo I, título III, que les sean requeridos por el personal a quien se encomienden las actuaciones de control, así como la alteración o manipulación de los mismos.

Artículo 129. Incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría de cuentas en determinados supuestos.

No se considerarán cometidas las infracciones tipificadas en los artículos 72.h) y 73.a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, cuando concurren las circunstancias previstas en el artículo 5.2 de dicha Ley y se realicen por el auditor las actuaciones previstas en el artículo 10.



Artículo 130. No emisión o entrega en plazo del informe adicional para la Comisión de Auditoría o emisión con contenido sustancialmente incorrecto o incompleto.

A los efectos de lo establecido en los artículos 72.i) y 73.ñ) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá que en todo caso el informe adicional para la Comisión de Auditoría tiene un contenido sustancialmente incorrecto o incompleto cuando no incluya la información exigida en el artículo 36 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, o no recoja, en relación con dicha información, el resultado de las verificaciones y conclusiones reflejadas en los papeles de trabajo, o cuando la información contenida sea incorrecta o incompleta de modo que no pudiera comprenderse, o afectase al adecuado cumplimiento de las funciones atribuidas a la Comisión de auditoría.

Artículo 131. Realización de trabajos de auditoría sin estar inscrito como ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

1. La infracción muy grave tipificada en el artículo 72.j) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá asimismo cometida desde el momento en que se acepte el nombramiento de auditoría sin estar inscrito como ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

2. Si el infractor accede a la condición de ejerciente con anterioridad a la firma del informe de auditoría y a la notificación de la iniciación de una actuación de control, se deberá tener en consideración, a efectos de la graduación de la sanción a aplicar, la circunstancia atenuante de haber procedido a realizar por iniciativa propia actuaciones dirigidas a subsanar la infracción o aminorar sus efectos, establecida en el artículo 80.1.g) de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Artículo 132. Incumplimientos de normas de auditoría en relación con un informe de auditoría.

Constituye una única infracción de las contempladas en el artículo 73.b) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, el incumplimiento o el conjunto de incumplimientos de normas de auditoría que se declaren probados en relación con un trabajo de auditoría, siempre que sean susceptibles de tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe.

Asimismo, se entenderá cometida esta infracción cuando se haya incumplido lo dispuesto en el artículo 29.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, por no haber dispuesto de los recursos necesarios y adecuados para aceptar y realizar el trabajo de auditoría atendiendo a la dimensión y complejidad de la auditoría a realizar, de modo que pudiera afectar de forma significativa al resultado del trabajo y, por consiguiente, al informe emitido.

Artículo 133. Incumplimiento de la obligación de remisión de información al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas o remisión de información sustancialmente incorrecta o incompleta.

A efectos del artículo 73.d) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá que la información remitida al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas presenta un contenido sustancialmente incorrecto o incompleto, teniendo en cuenta la información pública y disponible cuando la información incorrecta u omitida pudiera alterar la comprensión de los datos y situación del auditor que impidiera o dificultara el adecuado ejercicio de las funciones



supervisoras que le encomienda la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

En particular, se entenderá que tal circunstancia se produce cuando afecte en los términos previstos en el párrafo anterior al menos a algunos de los siguientes aspectos:

a) Al importe de los honorarios y horas facturadas derivados tanto de servicios de auditoría como de servicios distintos de auditoría, a que se refieren los artículos 24, 25, y 41 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, con el desglose que contemple la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas referida en el artículo 88.

b) La identificación de cada uno de los servicios prestados.

c) La existencia de red a declarar y la identificación de las entidades que forman parte de ella.

d) La actualización del domicilio a efectos de notificaciones o de la dirección electrónica habilitada única.

e) El importe de los ingresos totales del auditor o sociedad de auditoría, así como los ingresos totales de la red a la que pertenezcan.

Artículo 134. *Comunicaciones a las autoridades supervisoras.*

1. La infracción tipificada en el artículo 73.f) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá siempre cometida cuando hayan transcurrido tres días desde que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría hayan tenido conocimiento de las circunstancias de obligada información a las que se refieren el artículo 37 y la disposición adicional séptima de la Ley 22/2015, de 20 de julio, sin haber efectuado la comunicación a los correspondientes órganos supervisores y, en su caso, a los auditores de cuentas de la entidad dominante. En todo caso, se entenderá cometida si no se ha realizado tal comunicación a la fecha de emitirse el informe de auditoría.

2. Se entenderá que la comunicación presenta un contenido sustancialmente incorrecto o incompleto cuando afecte al adecuado cumplimiento de las funciones atribuidas a la respectiva autoridad supervisora.

3. Asimismo, en todo caso se considerará falta de remisión de la copia del informe de auditoría de las cuentas anuales a las autoridades supervisoras competentes cuando hayan transcurrido tres días desde la finalización del plazo al que se refiere la disposición adicional séptima de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Artículo 135. *Identificación del auditor de cuentas en sus trabajos.*

Se considerará cometida la infracción tipificada en el artículo 73.g) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, cuando el informe emitido no corresponda a un trabajo de los comprendidos en las modalidades de auditoría de cuentas a que se refiere el artículo 4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, siempre y cuando su realización no haya sido atribuida a un auditor de cuentas o sociedad de auditoría por la normativa vigente.

No se considerará constitutiva de la infracción a que se refiere el párrafo anterior la simple mención de la condición de auditor de cuentas en cualquier tipo de informe que no corresponda a un trabajo de los comprendidos en las modalidades de auditoría de cuentas a que se refiere el citado artículo 4, siempre y cuando su redacción o presentación no puedan dar lugar a confusión sobre la naturaleza del trabajo.



En todo caso, se entenderá que no genera confusión sobre la naturaleza del trabajo o informe cuando la mención en él a la condición de auditor de cuentas se exponga a efectos meramente informativos y se indique expresamente que no se ha realizado un trabajo de auditoría de cuentas de los comprendidos en las modalidades de auditoría de cuentas a que se refiere el citado artículo

Se entenderá que se puede generar confusión sobre la naturaleza del trabajo o informe cuando, por razón de su contenido, redacción o presentación, se pudiera entender que se está emitiendo un informe de auditoría de cuentas de los regulados en los artículos 9 y 13.

Artículo 136. *Incumplimiento de los requerimientos de mejora.*

A los efectos de lo establecido en el artículo 73.i) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá que no se han cumplido sustancialmente los requerimientos de mejora en plazo cuando a su finalización no se hayan adoptado e implementado las medidas necesarias que permitan razonablemente subsanar las deficiencias que motivaron el requerimiento, así como cuando las medidas para su cumplimiento no se hayan mantenido una vez implementadas.

Artículo 137. *Información sustancialmente incorrecta o incompleta en el Informe de transparencia.*

A los efectos de lo establecido en el artículo 73.j) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá que el informe anual de transparencia presenta un contenido sustancialmente incorrecto o incompleto, cuando la información incorrecta u omitida pudiera alterar o impedir la adecuada comprensión o percepción de los datos y situación efectiva del auditor de cuentas contenida en dicho informe.

En particular, se entenderá que tal circunstancia se produce cuando afecte en los términos previstos en el párrafo anterior al menos a la descripción de la red, del sistema de control de calidad interno, la lista de las entidades de interés público auditadas, la declaración sobre las prácticas en materia de independencia y el detalle y desglose de los honorarios por servicios de auditoría y distintos de auditoría.

Artículo 138. *Criterios de graduación de las sanciones.*

1. Las sanciones previstas en los artículos 75 y 76 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, que resulten aplicables a cada sujeto infractor se considerarán divididas en tres grados, de mayor a menor, denominados, respectivamente, superior, medio e inferior, de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Cuando la sanción prevista para corregir una determinada infracción pueda consistir en la retirada de la autorización y baja definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en la suspensión de la autorización y baja temporal en dicho Registro o en la imposición de una multa, dichos tres tipos de medidas sancionadoras constituirán, en principio, los grados superior, medio e inferior, respectivamente, de la sanción aplicable.

b) Cuando la sanción prevista para corregir una determinada infracción pueda consistir en la retirada de la autorización y baja definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas o



en la imposición de una multa, el primer tipo de medida sancionadora constituirá, con carácter general, el grado superior de la sanción aplicable y se considerará fraccionada la de naturaleza pecuniaria en dos tramos iguales, que constituirán, en principio y de acuerdo con sus cuantías, los grados medio e inferior, respectivamente, de la sanción aplicable.

c) Cuando la sanción prevista para corregir una determinada infracción pueda consistir en la suspensión de la autorización y baja temporal en el Registro Oficial de Auditores o en la imposición de una multa, el primer tipo de medida sancionadora constituirá, con carácter general, el grado superior de la sanción aplicable y se considerará fraccionada la de naturaleza pecuniaria en dos tramos iguales, que constituirán, en principio y de acuerdo con sus cuantías, los grados medio e inferior, respectivamente, de la sanción aplicable.

d) Cuando la sanción prevista para corregir una determinada infracción sea exclusivamente de naturaleza pecuniaria, se considerará ésta fraccionada en tres tramos iguales, que constituirán, de acuerdo con sus cuantías, los grados superior, medio e inferior, respectivamente, de la sanción aplicable.

Los criterios contemplados en este apartado se aplicarán teniendo en cuenta las circunstancias que concurran en las infracciones cometidas y en los sujetos responsables.

2. La sanción que se imponga a cada sujeto infractor deberá quedar enmarcada en uno de los tres grados indicados en el apartado anterior, teniendo en cuenta para ello la naturaleza e importancia de la infracción cometida y aplicando, el resto de criterios de graduación previstos en el artículo 80.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, que resulten procedentes.

3. Sin perjuicio de lo dispuesto en otros preceptos de este Reglamento, para la determinación individualizada de la sanción a aplicar se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes criterios:

a) La circunstancia prevista en el artículo 80.1.g) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, únicamente se aplicará con carácter de atenuante.

b) Las circunstancias previstas en el artículo 80.1, letras a) y f) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, podrán aplicarse como circunstancias atenuantes o agravantes atendiendo al caso concreto en que deban ser aplicadas.

Únicamente se tendrá en consideración, a efectos de apreciar la aplicación de la circunstancia como agravante establecida en el artículo 80.1.f) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, la existencia de sanciones impuestas al sujeto infractor cuando concurran las circunstancias previstas en el artículo 80.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

c) La concurrencia exclusiva de atenuantes deberá dar lugar a la imposición de una sanción en el grado inmediato inferior al inicialmente aplicable.

Artículo 139. Sanción adicional a una sanción de multa por infracciones muy graves y graves cometidas en relación con entidades de interés público.

La sanción adicional prevista en el segundo párrafo del artículo 77 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se impondrá, en todo caso, cuando el auditor de cuentas o sociedad de auditoría, como resultado de la inspección realizada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, no cumplan los requisitos relacionados con la estructura organizativa y la dimensión a



que se refiere el artículo 86, siempre que pudiera tener un efecto significativo sobre el resultado del trabajo y, por consiguiente, en su informe.

Artículo 140. Sanción adicional a una sanción muy grave o grave consecuencia de un trabajo de auditoría de cuentas a una determinada entidad.

A los efectos de lo dispuesto en el artículo 78.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá que la prohibición al auditor de cuentas individual o a la sociedad de auditoría y a los auditores principales responsables del trabajo, alcanza a la actividad de auditoría de las cuentas anuales, así como la de otros estados financieros o documentos contables, incluidos los estados financieros consolidados formulados por la entidad auditada.

Artículo 141. Normas especiales.

1. Al responsable de dos o más infracciones se le impondrán todas las sanciones que correspondan a dichas infracciones para su cumplimiento simultáneo cuando proceda por razón de su naturaleza.

En el caso de que no sea posible el cumplimiento simultáneo de las sanciones impuestas, por razón de su naturaleza y efectos, éstas se cumplirán de forma sucesiva, comenzando por la de mayor gravedad, y dentro del plazo de prescripción de sanciones a que se refiere el artículo 86 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

En todo caso, se consideran de cumplimiento simultáneo las sanciones previstas en los artículos 75 a 77 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y las sanciones adicionales a las que se refiere el artículo 78 del mismo texto legal.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, se sancionarán como infracción continuada los incumplimientos del deber de independencia, y los incumplimientos de lo establecido en el artículo 15 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en relación con la misma entidad auditada, tipificados, respectivamente, como infracción muy grave o grave en los artículos 72.b) y 73.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y como infracción grave en el artículo 73.h) del mismo texto legal, cuando se refiera a la emisión de dos o más informes de auditoría de cuentas anuales, estados financieros o documentos contables formulados por dicha entidad y por entidades vinculadas a dicha entidad, correspondientes a otros tantos ejercicios sucesivos, siempre y cuando resulten dichas infracciones de una misma y única ocasión, situación o servicio o de un plan preconcebido. En tal caso, la sanción aplicable se deberá imponer en su mitad superior.

3. En el supuesto de que un solo hecho constituya dos o más infracciones o cuando una infracción sea medio necesario para cometer otra, se aplicará en su mitad superior la sanción prevista para la infracción más grave, sin que pueda exceder la sanción resultante de la suma de las que correspondería aplicar si se sancionaran separadamente las distintas infracciones. Cuando la sanción así computada exceda de este límite, la sanción será la suma de las que correspondería imponer a las infracciones por separado.

4. A los efectos de apreciar la existencia de un solo hecho, se requerirá que sean idénticos los actos de ejecución que sean constitutivos de los incumplimientos de normas de auditoría correspondientes a las infracciones cometidas.



5. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 70.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá que, en todo caso, concurre una discrepancia jurídica o técnica razonablemente justificada cuando el auditor o sociedad de auditoría haya ajustado su actuación a los criterios manifestados o publicados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en las resoluciones y contestaciones a consultas que se refieran a circunstancias iguales o similares a las contempladas en las normas técnicas de auditoría respecto a las cuales se plantea aquella discrepancia.

Artículo 142. *Publicidad de la sanción y vigencia.*

1. La publicidad de las inscripciones de las sanciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas a la que se refiere el artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, salvo la de revocación de la autorización y baja definitiva en el mismo, tendrá una duración de 7, 6, y 5 años, según se trate de sanciones impuestas por la comisión de infracciones muy graves, graves o leves, respectivamente, computándose dichos plazos desde el momento en que se haya producido la publicación.

Se procederá igualmente respecto de las inscripciones en el Registro Mercantil de las sanciones adicionales previstas en el artículo 78 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, a las que se refiere el artículo 82.3 de la citada Ley.

2. Una vez transcurridos los plazos a los que se refiere el apartado anterior, la inscripción de las sanciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y su publicidad, incluida la realizada en el Registro Mercantil, a la que se refiere el artículo 82.3 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, será cancelada de oficio, sin perjuicio del derecho del auditor de cuentas o sociedad de auditoría a solicitar su cancelación.

TÍTULO V

De las corporaciones de derecho público representativas de auditores

Artículo 143. *Corporaciones de derecho público representativas de auditores.*

Se consideran corporaciones de derecho público representativas de auditores las entidades de ámbito estatal de las que formen parte los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría que cumplan todos y cada uno de los siguientes requisitos:

a) Que en sus estatutos figure como única, o una de las actividades de sus miembros la de auditoría de cuentas.

b) Que al menos un 10 por ciento de los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas pertenezcan a la corporación.

c) Que al menos un 15 por ciento de los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en la situación establecida en el artículo 21.a), sean miembros de la corporación.

Artículo 144. *Funciones.*



Corresponde a las corporaciones de derecho público representativas de auditores desarrollar las siguientes funciones:

a) Elaborar, adaptar y revisar las normas técnicas de auditoría, de ética y de control de calidad interno, por propia iniciativa o a instancia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

b) Proponer y realizar de forma conjunta los exámenes de aptitud profesional a que se refiere el artículo 29, y conforme a lo previsto en el artículo 30.

c) Organizar y en su caso impartir cursos de formación teórica de los referidos en el artículo 27.2, una vez que sean homologados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

d) Organizar y en su caso impartir actividades de formación continuada, que deben realizar los auditores de cuentas, en los términos establecidos en el artículo 35, así como realizar las verificaciones y comunicaciones a que se refiere dicho artículo y el artículo 36.

e) Impulsar la colaboración de sus miembros en la formación práctica requerida para el examen de aptitud, vigilando su adecuado cumplimiento, de acuerdo con lo previsto en el artículo 28, debiendo dar el visto bueno en los certificados que expidan sus miembros, cuando así se prevea en las disposiciones normativas.

f) Verificar la observancia de las prácticas y procedimientos internos de actuación de sus miembros en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, así como proponer al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la incoación del procedimiento sancionador, en los términos a que se refiere el artículo 119.4 o, en su caso, comunicar aquellas cuestiones o asuntos detectados en el ejercicio de sus funciones que puedan suponer el incumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

g) Colaborar con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en todas aquellas cuestiones relacionadas con la actividad de auditoría de cuentas. En particular, podrán ejecutar, en los términos previstos en el artículo 55 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, bajo la supervisión y dirección del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, la inspección de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría que no auditen entidades de interés público cuando así lo acuerde dicho Instituto, siempre y cuando las personas encargadas directamente de una inspección sobre un auditor de cuentas o sociedad de auditoría, además de lo establecido en el artículo 55.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, no hayan colaborado en la implementación y diseño del sistema de control de calidad interno de los mismos auditores de cuentas o sociedades de auditoría durante los tres años inmediatamente anteriores a la ejecución de la inspección.

h) Cualesquiera otras previstas en sus Estatutos que tengan por objeto el mejor cumplimiento de lo dispuesto en la Ley 22/2015, de 20 de julio, y en el presente Reglamento.

Artículo 145. Del acceso a la documentación y deber de comunicación de las corporaciones de derecho público representativas de auditores.

A los efectos de lo dispuesto en el artículo 144, letras f) y g) anterior, las corporaciones de derecho público representativas de auditores podrán acceder a la documentación referente a



cada auditoría, quedando sujetas a la obligación establecida en el artículo 32.e) de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Disposición adicional primera. Auditoría de las cuentas anuales de las entidades por razón de su tamaño.

En desarrollo de la disposición adicional primera, apartado 1.f) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones legales, las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, y siempre que deban formular cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que le sea aplicable, estarán obligadas a someter a auditoría, en los términos previstos en el artículo 1.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, las cuentas anuales de los ejercicios sociales en los que no concurren las condiciones previstas en el artículo 263.2 de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

Disposición adicional segunda. Auditoría de cuentas anuales de las entidades receptoras de subvenciones o ayudas con cargo a los presupuestos de las Administraciones Públicas o a fondos de la Unión Europea.

1. En desarrollo de lo dispuesto en la disposición adicional primera, apartado 1.e) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones legales, las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica y siempre que deban formular cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que le sea aplicable, que durante un ejercicio social hubiesen recibido subvenciones o ayudas con cargo a los presupuestos de las Administraciones Públicas o a fondos de la Unión Europea, por un importe total acumulado superior a 600.000 euros, estarán obligadas a someter a auditoría las cuentas anuales correspondientes a dicho ejercicio y a los ejercicios en que se realicen las operaciones o ejecuten las inversiones correspondientes a las citadas subvenciones o ayudas, en los términos establecidos en el artículo 1.2 de la citada Ley 22/2015, de 20 de julio.

2. Se considerarán recibidas las subvenciones o ayudas, a los efectos de esta disposición, en el momento en que deban ser registradas en los libros de contabilidad de la empresa o entidad, conforme a lo establecido a este respecto en la normativa contable que le resulte de aplicación.

3. Se entenderán por subvenciones o ayudas, a los efectos de esta disposición, las consideradas como tales en el artículo 2 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.

Disposición adicional tercera. Auditoría de cuentas anuales de las entidades que contraten con el sector público.

1. En desarrollo de lo dispuesto en la disposición adicional primera, apartado 1.e), de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones legales, las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica y siempre que deban formular cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que le sea aplicable, que durante un ejercicio económico hubiesen celebrado con el Sector Público los contratos contemplados en el artículo 2 de la Ley 9/2017 de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del



Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014, por un importe total acumulado superior a 600.000 euros, y éste represente más del 50 % del importe neto de su cifra anual de negocios, estarán obligadas a someter a auditoría las cuentas anuales correspondientes a dicho ejercicio social y las del siguiente a éste, en los términos establecidos en el artículo 1, apartado 2, de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

2. Se considerarán realizadas las actuaciones referidas en el apartado anterior, a los efectos de esta disposición, en el momento en que deba ser registrado el derecho de cobro correspondiente en los libros de contabilidad de la entidad, de acuerdo con lo dispuesto a este respecto en el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.

Disposición adicional cuarta. Nombramiento de auditores en las entidades sujetas a la obligación de auditar sus cuentas anuales, por las circunstancias previstas en las disposiciones adicionales primera, segunda y tercera de este Reglamento.

El nombramiento de auditores en las entidades sujetas a la obligación de auditar sus cuentas anuales, por las circunstancias previstas en las disposiciones adicionales primera, segunda y tercera de este Reglamento, se hará por aquellas personas u órganos a quienes corresponda tal competencia, de conformidad con las normas aplicables a cada una de ellas según su naturaleza jurídica, antes de que finalice el ejercicio social por auditar.

Los períodos de nombramiento y contratación de auditores se regirán por lo establecido a estos efectos en el artículo 22 de la Ley 22/2015, de 20 de julio. No se podrá revocar a los auditores antes de que finalice el período para el que fueron nombrados, a no ser que medie justa causa, considerándose como tal, en todo caso, la extinción de la obligación de auditar las cuentas anuales de la entidad.

Disposición adicional quinta. Mecanismos de coordinación con Órganos o Instituciones públicas con competencias de control o inspección.

1. En desarrollo de lo dispuesto en la disposición adicional séptima de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones legales, se establece como uno de los sistemas o procedimientos de coordinación entre los Órganos o Instituciones Públicas que tengan atribuidas legalmente competencias de control y supervisión sobre empresas y entidades que sometan sus cuentas anuales a auditoría de cuentas y los auditores de cuentas de dichas empresas y entidades, la facultad de exigir a las citadas empresas y entidades que, previa solicitud a sus auditores de cuentas, circunstancia que habrá de figurar en el contrato de auditoría de cuentas anuales, se le remita un informe complementario al de auditoría de cuentas anuales que contribuya al mejor desempeño de las citadas funciones de supervisión y control. A estos efectos, los auditores de cuentas deberán elaborar dicho informe complementario al de auditoría de las cuentas anuales, que se desarrollará dentro del ámbito de dicha auditoría y cuya elaboración se sujetará en cada caso a la correspondiente norma técnica de auditoría.

2. La obligación de los auditores de cuentas de entidades distintas de las de interés público sometidas al régimen de supervisión de comunicar rápidamente por escrito al Banco de España, Comisión Nacional del Mercado de Valores y Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, así como a los órganos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, según proceda, cualquier hecho o decisión relevante sobre la entidad o institución auditada, a que se refiere el segundo párrafo de la



disposición adicional séptima de la Ley 22/2015, de 20 de julio, deberá cumplirse en el plazo máximo de tres días desde que hayan tenido conocimiento de las respectivas circunstancias que puedan dar lugar a las situaciones previstas en el citado artículo, y con independencia de que posteriormente se produzcan o no efectivamente las situaciones que llevarán a reflejar o no en el informe de auditoría las citadas circunstancias.

3. Asimismo, la obligación de los auditores de cuentas, a que se refiere el párrafo tercero de la disposición adicional séptima de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de enviar copia del informe de auditoría de las cuentas anuales a las autoridades supervisoras mencionadas en el apartado anterior, en el caso de haber transcurrido el plazo de una semana desde la fecha de entrega de dicho informe de auditoría a la entidad auditada por parte del auditor, sin que ésta haya hecho la correspondiente remisión a las citadas autoridades, deberá cumplirse en el plazo máximo de tres días.

4. Los datos, informes, antecedentes y demás información obtenida por los Órganos e Instituciones Públicas en virtud de lo dispuesto en esta disposición adicional, sólo podrán utilizarse para los fines de control y supervisión encomendados a dichas Instituciones. Las informaciones que los Órganos e Instituciones Públicas, para el cumplimiento de sus funciones, tengan que facilitar a los auditores de cuentas de las empresas y entidades sujetas a su supervisión y control, quedarán exceptuadas del deber de secreto al que, en su caso, dichos Órganos e Instituciones se encuentren sujetos, conforme a su respectiva normativa legal.

Disposición adicional sexta. *Formulación de consultas.*

1. Las personas con competencias para la formulación de cuentas anuales o su verificación, podrán efectuar consultas debidamente documentadas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, respecto de la aplicación de las normas contenidas en el marco normativo de información financiera aplicable y de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, dentro del ámbito de competencias de dicho Instituto.

2. La consulta habrá de comprender todos los antecedentes y circunstancias necesarios para que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas pueda formarse el debido juicio. En caso contrario, dicho Organismo podrá rechazar las consultas que se formulen.

3. La contestación tendrá carácter de mera información, no pudiendo los interesados entablar recurso alguno contra la misma.

4. La competencia para resolver las consultas será del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, quien, por la relevancia e interés de las cuestiones suscitadas en una determinada consulta, podrá someterlas a consideración del Comité de Auditoría de Cuentas o del Consejo de Contabilidad, en el marco de sus respectivas competencias.

5. Sin perjuicio de que las consultas reiteradas sobre un mismo asunto puedan instar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a la elaboración de una resolución de aplicación general, las consultas podrán ser publicadas en el Boletín Oficial del Instituto o en su página web, siempre que se considere que tienen interés general.

La publicación de dichas resoluciones o consultas no contendrá, en ningún caso, los datos referentes a las personas jurídico privadas, empresarios individuales o profesionales afectados por la resolución o consulta.



Disposición adicional séptima. *Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.*

1. Corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la edición, publicación y distribución del Boletín Oficial del Organismo, ostentando las funciones técnicas, económicas y administrativas a este respecto.

2. Dicho Boletín contendrá:

a) Todos los datos cuya publicación en el mismo venga exigida por la Ley 22/2015, de 20 de julio, el presente Reglamento o cualquier otra disposición.

b) Información relativa al Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

c) Cuanta información se considere de interés por el Instituto, por su relación con la contabilidad y la actividad de auditoría de cuentas, entre las que se incluirán las disposiciones relativas a tales materias.

3. La publicación del Boletín tendrá, como mínimo, periodicidad trimestral, y se hará al menos electrónicamente mediante los soportes que faciliten el mayor acceso a su contenido y en todo caso, con las previsiones y garantías en materia de transparencia, reutilización de la información y seguridad exigidas en la normativa aplicable en materia de información del sector público.

Disposición adicional octava. Comisión de Auditoría de entidades de interés público.

De conformidad con el apartado 3.c) de la disposición adicional tercera de la Ley 22/2015, de 20 de julio, las instituciones de inversión colectiva y los fondos de pensiones mencionados en el artículo 8.1.b) y c) no estarán obligados a tener Comisión de Auditoría.

Disposición adicional novena. *Cláusulas limitativas en la selección del auditor o sociedad de auditoría de cuentas.*

Cuando concurren los hechos a que se refiere el artículo 22.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y el artículo 16.6 del Reglamento (UE) nº 537/2014, de 16 de abril, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas informará a la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 de la disposición adicional cuarta de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Disposición adicional décima. *Colaboración con la Dirección General de los Registros y del Notariado.*

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 3.1.k) de la Ley 40/2015 de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y la Dirección General de los Registros y del Notariado establecerán los procedimientos y mecanismos de colaboración a efectos de la aplicación efectiva de lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.



A estos efectos, en relación con lo establecido en el apartado 2 de la disposición adicional novena de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se establecerán los mecanismos necesarios para el acceso e intercambio de información apropiados que permitan verificar al registrador mercantil que, previamente a la inscripción del nombramiento del auditor de cuentas, éste se encuentra inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en situación de ejerciente y no se ve afectado por alguna circunstancia que le impida la realización del trabajo de auditoría de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora de esta actividad, así como aquel intercambio de información correspondiente a los Registros Mercantiles, de la Propiedad u otra información, que pueda ser necesario para el ejercicio de la función supervisora ejercida por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en especial para poder acceder a la base de datos de titularidad real del Consejo General del Notariado, a que se refiere el artículo 9.6 del Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 10/2010, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

Disposición transitoria primera. *Programas de enseñanza teórica.*

A los efectos de considerar cumplido el requisito relativo al seguimiento de los programas de enseñanza teórica a que se refiere el artículo 27, se admitirán los programas de enseñanza teórica homologados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de acuerdo con las normativas anteriores, sin perjuicio de la obligación de las personas que los hubieren realizado de actualizar los conocimientos adquiridos.

Cuando se produzcan cambios sustantivos en las materias de formación, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá establecer mediante resolución la obligación de cursar formación adicional sobre dichas materias, estableciendo las condiciones de homologación de los programas que impartan dicha formación.

Disposición transitoria segunda. *Formación práctica.*

La formación práctica adquirida antes del 1 de enero de 2015 podrá acreditarse conforme a lo dispuesto en el artículo 25.3 del derogado Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

La formación práctica adquirida antes de la entrada en vigor de este Reglamento podrá acreditarse conforme a lo dispuesto en el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se desarrolla el texto refundido de la Ley 22/2015, de 20 de julio, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

Disposición transitoria tercera. *Remisión de información al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.*

Lo dispuesto en el artículo 20, en cuanto a los modelos de solicitud y baja en las diferentes secciones y situaciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, así como de la remisión de la documentación acreditativa del cumplimiento de las condiciones establecidas en el artículo 86 como auditores de cuentas o sociedades de auditorías de entidades de interés público será exigible cuando se dicte la resolución a que se refiere dicho artículo y en los plazos en ella determinados. Hasta ese momento seguirán aplicándose las normas sobre



solicitudes de inscripción y baja en las diferentes secciones del citado Registro vigentes a la fecha de entrada en vigor de este Reglamento.

Disposición transitoria cuarta. *Honorarios de auditoría.*

Lo dispuesto en el artículo 63 sobre honorarios será aplicable a los nuevos contratos que se firmen o se prorroguen a partir de la fecha de entrada en vigor de este Reglamento.

Disposición transitoria quinta. *Procedimientos sancionadores.*

Con excepción de lo establecido en el artículo 127 que regula el procedimiento abreviado, los procedimientos sancionadores administrativos regulados en este Reglamento iniciados con anterioridad a su fecha de entrada de en vigor continuarán rigiéndose por las normas contenidas en el régimen anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 26 de Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

Disposición transitoria sexta. *Administradores concursales.*

Hasta que entre en vigor el desarrollo reglamentario del artículo 27 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas remitirá al Decanato de los Juzgados, las relaciones de las personas físicas, en situación de ejercientes, y jurídicas inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas que hayan manifestado su disponibilidad para ser nombrados administradores concursales.

Disposición final primera. *Nombramiento de auditor por el registrador mercantil.*

Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones legales, en el caso de nombramiento de auditor de cuentas por el Registrador Mercantil en los supuestos previstos legalmente, el auditor de cuentas tendrá un plazo de 10 días a contar desde la fecha de la notificación del nombramiento para comparecer ante el Registrador y aceptar o rechazar el nombramiento.

Transcurrido el plazo al que se refiere el párrafo anterior sin haber comparecido el auditor designado, o si éste hubiese rechazado el nombramiento o su notificación, el Registrador Mercantil procederá a un nuevo nombramiento, caducando el anterior.

Disposición final segunda. *Corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas y sociedades de auditoría.*

En tanto en cuanto cumplan los requisitos establecidos en el artículo 143, tendrán la consideración de representativas a efectos de lo dispuesto en la normativa reguladora de la auditoría de cuentas, al menos:

- a) Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.
- b) El Consejo General de Economistas.