I. DISPOSICIONES GENERALES

MINISTERIO DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y TRANSFORMACIÓN DIGITAL

1351 *Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.*

I

Este 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 entonces Ministro de Economía y Competitividad (hoy Ministra de Asuntos Económicos y Transformación Digital), dicte las normas necesarias para el desarrollo de lo dispuesto en la citada 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 solo a esta, 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

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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 la Comisión 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. El mencionado texto refundido fue a su vez desarrollado mediante el Reglamento aprobado por Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre.

La modificación realizada por la Ley 22/2015, de 20 de julio, conlleva la obligación de adecuar el reglamento que desarrolla el texto refundido, a la legislación vigente. 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 y derogue el reglamento anterior. 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 de este 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, este reglamento constituye el imprescindible desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

La adecuación a los principios de necesidad y eficacia se justifica 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 22/2015, de 20 de julio.

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 de este

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

al proporcionar criterios más precisos sobre las disposiciones establecidas en la Ley 22/2015, de 20 de julio.

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 de este 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 que no se incluyen 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 «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 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 estos no hayan sido elaborados con arreglo a los principios y normas contenidos en el marco normativo de información financiera expresamente establecido para su

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

elaboración por disposiciones legales o reglamentarias, salvo que se cumplan las premisas anteriores.

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 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 de derecho público representativas de auditores de cuentas para atender el requerimiento efectuado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para la elaboración o adaptación de una norma, para equipararlo al 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.

Se mantiene 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 y se encuentren sometidas al régimen de supervisión y control atribuido a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, de acuerdo con el 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, se excluye del concepto de familiares al cónyuge separado cuando se haya producido la separación efectiva y se encuentre inscrita en el registro civil. Asimismo, se precisa quiénes 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, de Auditoría de Cuentas, considerando como tales a quienes cumplan las condiciones de convivencia dentro del concepto de familiares definido por la citada Ley 22/2015, 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 cómo 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 22/2015, de 20 de julio, es decir, compartir costes o beneficios relevantes o recursos profesionales significativos, el diseño o implementación de políticas y procedimientos de control de calidad interno, la existencia de una estrategia

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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. De acuerdo con dicho criterio, en principio no sería red, la mera aceptación y la realización conjunta de una auditoría por parte de dos auditores, si no concurren el resto de circunstancias.

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 1.ª regula la auditoría de cuentas anuales, incluyendo un artículo dedicado al informe de auditoría en el que, partiendo del contenido del informe incluido en la Ley 22/2015, de 20 de julio, 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. Asimismo, en relación con la actuación del auditor respecto del informe de gestión, regulada en el artículo 5.1.f) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, por una parte, se precisa, que cuando dicho informe de gestión acompañe a las cuentas anuales, ya sea por obligación legal o de forma voluntaria, el auditor deberá actuar en todo caso de conformidad con lo dispuesto en dicho artículo de la Ley 22/2015, de 20 de julio; y, por otra parte, se establece la excepción en la aplicación del artículo 5.1.f) mencionado para determinados supuestos, de acuerdo con la Directiva 2014/95/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014, por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos y de acuerdo con la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad, el auditor de cuentas únicamente debe comprobar que se haya facilitado el estado de información no financiera, que puede ser obligatorio tanto para entidades de interés público, como para las que no tengan tal condición. Se aclara a este respecto en el reglamento la actuación del auditor en relación con dicha información que forma parte del informe de gestión, pero a la que no resulta de aplicación lo previsto para el informe de gestión establecido en el artículo 5.1.f) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, sino que el auditor únicamente debe comprobar la existencia de tal información, y su actuación en caso de inexistencia.

Se mantiene, como en la redacción del reglamento que ahora se deroga, que debe dejarse constancia documental de la fecha de entrega del informe y de su recepción por la entidad auditada cuando haya diferencia entre una fecha y otra.

Respecto a la obligación de emitir el informe, se recoge, tal y como figuraba en el reglamento que ahora se deroga, la obligación de que, en los casos en que se produzcan las circunstancias previstas que impidan la emisión del informe o determinen la renuncia al contrato, el auditor detalle en un escrito todas las circunstancias concurrentes y remita tal escrito a la entidad auditada en un plazo no superior a quince días naturales desde que el auditor tuviese constancia de tal situación. Dicho escrito en el caso de auditoría obligatoria se remitirá 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

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

caso de que se hubiera producido el nombramiento judicial del auditor. A estos efectos, se distingue en el plazo de comunicación entre quince días naturales, para la comunicación entre auditor y entidad auditada, dado que se trata de una comunicación entre particulares, y diez días hábiles, para las comunicaciones entre auditor y órgano judicial, Registro Mercantil e Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, dado que, en estos casos, deriva de una relación entre un administrado y órganos de carácter público.

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, de acuerdo con el artículo 279 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

En relación con el contrato de auditoría se precisan, para los supuestos de nombramiento de auditor por el Registrador Mercantil o por el órgano judicial correspondiente previstos en los artículos 265 y 266 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, los efectos de la posibilidad contemplada en el artículo 267 de dicho texto refundido que permite al auditor 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 naturales 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 trabajo o a continuar con el contrato de auditoría.

En relación con este nombramiento, en la disposición final primera se concede un plazo de diez días hábiles para la aceptación del contrato de auditoría, con la finalidad de que el auditor pueda evaluar, antes de aceptar el trabajo, su capacidad para desarrollarlo, 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 2.ª regula la auditoría de otros estados financieros o documentos contables, sin modificaciones relevantes.

La sección 3.ª se refiere a la obligación de requerir información a la entidad auditada y la obligación de esta de suministrarla, manteniéndose la necesidad de acreditar los requerimientos de información por parte del auditor y las respuestas obtenidas de la entidad auditada a dichos requerimientos de información.

La sección 4.ª 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 ha 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, como consecuencia de la asunción de la responsabilidad plena.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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

La sección 5.ª se refiere a la auditoría conjunta, que en su único artículo establece los principios rectores a seguir por los auditores cuando son nombrados conjuntamente para realizar una auditoría de cuentas anuales, incorporando como novedades la actuación en caso de discrepancia en cuanto a la opinión técnica a emitir, señalando que cada auditor presentará su opinión en un párrafo distinto del informe de auditoría y expondrá los motivos de la discrepancia; que los auditores nombrados no pueden pertenecer a la misma red y que deben comunicarse entre ellos las circunstancias que afecten a su independencia; también se regula sin que suponga novedad alguna la responsabilidad conjunta en relación con el deber de custodia y conservación de los papeles de trabajo. Con ello se pretende dotar de un marco reglamentario a estas actuaciones que pretende incentivar el Reglamento (UE) n.º 537/2014, 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 al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas e incluye dos secciones.

La sección 1.ª está referida al Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en el que se recogen las secciones de personas físicas, sociedades de auditoría, pudiendo obtenerse información sobre si auditan entidades de interés público, y auditores y sociedades de auditoría y demás entidades de terceros países.

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, adicionalmente a lo anterior, la concurrencia de la condición de reciprocidad y como novedad también se exige en el caso de auditores de cuentas 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. Se establece que el auditor de cuentas facilite al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la dirección electrónica habilitada única para sus comunicaciones.

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

Merece destacar, como novedad, por un lado, la posibilidad de que los cursos de formación teórica se organicen por los centros de formación superior acreditados por la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación u organismo equivalente del ámbito autonómico y 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 continuada, y, por otro lado, se permite incrementar el tiempo de formación práctica que puede realizarse antes de la terminación del programa de enseñanza teórica, computándose en años y no en horas. Y por último, se modifica la composición del tribunal calificador del examen de aptitud para el acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas, atendiendo a la necesidad de asegurar una mayor diversidad de sus representantes, considerando las materias objeto de examen.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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. 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. En el desarrollo reglamentario se establece 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, facilitando la entrada a nuevos centros y a los grupos de auditores, definiéndose las agrupaciones de sociedades y los grupos de auditores, 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 que se deroga 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 1.ª «Principio general de independencia», se concretan y aclaran determinados aspectos establecidos en la Ley 22/2015, de 20 de julio, 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 a la existencia de conflicto de intereses, que deben 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 que se deroga, 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

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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, y como venía sucediendo hasta ahora, 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, tanto en relación con la entidad auditada como respecto a entidades vinculadas a esta, como de las personas relacionadas con el auditor o que formen parte de la red. Dichas amenazas deben ser evaluadas individualmente y en conjunto con otras amenazas, considerando para ello la naturaleza de la amenaza la importancia para el auditor y, en su caso, la significatividad de la entidad vinculada a la entidad auditada en los términos que se definen.

En la sección 2.ª «Incompatibilidades», se concretan determinados aspectos de las causas de incompatibilidad establecidas en la Ley 22/2015, de 20 de julio, por razones de seguridad jurídica, 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 22/2015, de 20 de julio, 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 cuándo tienen carácter significativo y la percepción o solicitud de obsequios y favores.

La segunda subsección recoge las causas de incompatibilidad derivadas de servicios prestados, incorporándose cambios exigidos por las nuevas exigencias de la Ley 22/2015, de 20 de julio, como sucede en el caso de los servicios de valoración.

En la tercera subsección se determina y concreta cuándo se va a considerar que una situación o un servicio, para aquellos casos en que así lo establece la Ley 22/2015, de 20 de julio, tiene incidencia significativa de modo que afecte a la independencia del auditor. Para ello, se precisa que concurran 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 nueva, que se añade respecto al reglamento que se deroga, por superar uno de los parámetros (el más representativo), referidos a cifras relacionadas con la dimensión de la entidad auditada.

En la sección 3.ª «Particularidades de las normas de extensión», se desarrollan distintos aspectos de extensión del régimen de independencia previstos en la Ley 22/2015, de 20 de julio, con la misma finalidad indicada en las secciones anteriores de dotar al marco de seguridad jurídica y facilitar una mejor comprensión y aplicación práctica de dicho régimen. Dichas normas de extensión implican la falta de independencia del auditor, cuando concurren las situaciones o servicios no permitidos en determinadas personas vinculadas al 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 destacan como modificaciones con respecto al régimen anterior, las precisiones incorporadas con el fin de delimitar y precisar:

– 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 22/2015, de 20 de julio. 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

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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 22/2015, de 20 de julio.

– Cuando una entidad vinculada a la entidad auditada va a considerarse que tiene un carácter significativo, a efectos de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en aquellos casos en que la ausencia de dicho carácter se contempla como circunstancia enervadora o no generadora de incompatibilidad.

– En relación con las personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas, 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 este último grupo a quien tiene atribuidas y desempeña la función de seguimiento del sistema de control interno del auditor.

– Cuando 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 en la Ley 22/2015, de 20 de julio.

– Las personas de la red a la que pertenece el auditor, que le pueden generar situaciones de incompatibilidad.

– 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 4.ª «Contratación y prórroga», se concretan determinados aspectos de la prórroga y rescisión del contrato de auditoría y las obligaciones de remitir 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, como novedad, 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 los sujetos a los que afecta la prohibición del artículo 23 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se desvinculen del auditor antes de finalizar el trabajo de auditoría.

En la sección 5.ª «Honorarios», de un lado, se establece, como novedad y para garantizar la calidad de las auditorías, que los honorarios deban fijarse en función del esfuerzo de auditoría estimado para la realización del trabajo. 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 22/2015, de 20 de julio, 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 encomendada, 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.

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. Se precisan las particularidades de aplicación en caso de auditores de nuevo acceso y determinadas medidas para evitar el llamado efecto «cascada» que se produce al superar el porcentaje de concentración exigido que se genera como consecuencia de que concurran determinadas circunstancias ajenas al auditor, con el propósito de eliminar obstáculos a la expansión de los auditores de menor tamaño y de favorecer su recuperación, en línea con uno de los objetivos fijados en la Ley 22/2015, de 20 de julio.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

El capítulo III, «Garantía financiera», con un único artículo que presenta como cambio respecto a la regulación que ahora se deroga la actualización del importe garantizado.

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 22/2015, de 20 de julio, al exigir al auditor de cuentas 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 22/2015, de 20 de julio, 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 ciertas exigencias recogidas en la Ley 22/2015, de 20 de julio, y no contempladas con el mismo rango imperativo en la citada norma.

Con respecto a dichos criterios, 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.

La regulación incorporada va encaminada 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 y las políticas y procedimientos adecuados para generar, en caso de modificación necesaria del archivo compilado, un archivo complementario en el que se documente quién realiza el cambio, la fecha y los motivos de dicho cambio. Se establece asimismo que la documentación deberá compilarse en formato electrónico.

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 que se deroga, precisando a quienes alcanza el deber de secreto previsto en el artículo 31 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, incluyendo a todas las personas que hayan participado o colaborado en el desarrollo de la actividad de auditoría del auditor de cuentas, independientemente de si forman o no parte de la organización interna de estos. Se establece que los auditores de cuentas deberán adoptar las medidas necesarias para la protección de la documentación y de los archivos, disponiendo de sistemas informáticos con controles adecuados para reducir las posibilidades de deterioro o pérdida de la información, así como garantizar que no se producen accesos no autorizados.

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

La sección 1.ª «Del ámbito de aplicación», recoge la aplicación de este capítulo a los auditores de cuentas que realicen trabajos de auditoría de las cuentas anuales o de estados financieros o documentos contables correspondientes a entidades de interés público.

La sección 2.ª «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 con el 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 con el detalle a

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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 3.ª «Independencia», se concretan determinados aspectos de las particularidades del régimen de independencia establecido para este tipo de auditores en la Ley 22/2015, de 20 de julio. 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 los plazos de las obligaciones de comunicación en caso de rescisión y revocación del nombramiento de auditor.

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 64. Asimismo, se regula el proceso de autorización excepcional previsto en la Ley 22/2015, de 20 de julio, 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.

En la sección 4.ª, «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 22/2015, de 20 de julio. De esta forma se establecen los recursos y condiciones con los que como mínimo deben contar los auditores de cuentas de entidades de interés público en su estructura organizativa, adicionalmente a los establecidos en el artículo 42 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

V

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

En la sección 2.ª «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 relación con la obligación periódica en el mes de octubre de cada año de rendición de información por parte de los auditores de cuentas 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) n.º 537/2014, 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 de cuentas de entidades de interés público la remisión de información relativa al importe de los honorarios de actividad de

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

auditoría de cuentas en el mes de febrero de cada ejercicio. Finalmente, para que el citado Instituto 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 a auditores de entidades de interés público, así como su plazo de remisión.

En la sección 3.ª «Disposiciones comunes de las actuaciones de control», se definen las actuaciones de control, incluyéndose en estas no solo a las investigaciones e inspecciones sino también a las actuaciones de comprobación. Con respecto al reglamento que se deroga, se abandonan definitivamente los términos control de calidad y control técnico, que se sustituyen por inspecciones e investigaciones, respectivamente. Se determina la finalidad de estas actuaciones, así como su naturaleza, que se corresponde con las propias de información o actuaciones previas del artículo 55 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, 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 4.ª y 5.ª se regulan el objeto, alcance y finalización de las actuaciones de investigación y de inspección sin presentar cambios sustanciales respecto al reglamento que se deroga.

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, cuyo alcance viene definido por el artículo 26 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, se podrá verificar si estos auditores cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 87 relacionados con la estructura organizativa que deben tener este tipo de auditores.

Finalmente se regula el contenido del informe de inspección y 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, de acuerdo con el artículo 28 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril.

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 trasfronterizos 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 22/2015, de 20 de julio, en la sección 2.ª «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 con las autoridades europeas de supervisión.

La sección 3.ª 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 tres secciones.

El capítulo I 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.

Respecto al plazo de caducidad del procedimiento sancionador y, en relación con los supuestos de ampliación de dicho plazo, se prevé la comunicación a los interesados de la

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

iniciación y finalización del efecto suspensivo de las actuaciones contempladas en el artículo 22 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

En relación con el acuerdo de incoación se incorpora como novedad y como consecuencia de la aprobación de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, 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 quince días hábiles 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.

Y también como novedad y como consecuencia de la aprobación de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, se regula que en el caso de que concurran 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, recogiéndose la posibilidad de que el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas revise dicha Resolución y, en su caso, emita una nueva.

El capítulo II regula el procedimiento abreviado que fue incluido en el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, mediante la Disposición final primera del Real Decreto 602/2016, 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, sin que suponga ninguna novedad.

El capítulo III 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 22/2015, de 20 de julio. 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 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

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

menoscabo en la función de interés público encomendada a la auditoría, y siempre que concurriera el segundo elemento del tipo infractor, esto es, 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 hábiles, para garantizar la eficacia de dichas comunicaciones.

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 hasta ahora 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.

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.

VII

El título V «De las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas» al igual que en el reglamento que se deroga contiene el conjunto de requisitos que deben reunir estas corporaciones y las funciones que deben desempeñar.

Finalmente, las disposiciones adicionales primera a quinta del reglamento incorporan casi literalmente aspectos ya contenidos en el reglamento, 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 22/2015, de 20 de julio, 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 22/2015, de 20 de julio.

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, nueva disposición que tiene por objeto concretar una situación que da lugar a la obligación de comunicación entre la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia y el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, cuando

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

tuviera conocimiento de la existencia de cláusulas contractuales o estatutarias que pudieran restringir o limitar el nombramiento del auditor.

La disposición adicional décima recoge la colaboración entre el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública para la efectiva aplicación de lo establecido en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, y la normativa mercantil, aplicable al nombramiento del auditor de cuentas y fijación de sus honorarios, reconociendo, en particular, la necesidad de establecer los mecanismos para el acceso e intercambio de información entre ambas a estos efectos, como el acceso por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a la información de la base de datos de titularidad real. También se le da habilitación normativa a la encomienda de gestión para la tramitación de los expedientes sancionadores por el incumplimiento de la obligación de depósito de cuentas.

La disposición adicional undécima precisa la regulación del régimen sancionador aplicable al incumplimiento de la obligación de depositar las cuentas en el Registro Mercantil. Se precisa el plazo para la tramitación del procedimiento sancionador y los criterios para la imposición de las sanciones por el incumplimiento de la obligación de depósito de cuentas.

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 incluyen tres disposiciones finales referidas al plazo para aceptar el nombramiento del auditor por el Registro mercantil, el plazo para la modificación de las normas de control de calidad de los auditores de cuentas y la determinación de las corporaciones representativas de auditores de cuentas existentes.

En cumplimiento de lo previsto en la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, el proyecto de real decreto ha sido sometido al preceptivo trámite de consulta y audiencia mediante su puesta a disposición de los sectores afectados en la sede electrónica del entonces Ministerio de Economía y Empresa (actual Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital). El texto ha recibido comentarios del entonces Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades (actual Ministerio de Universidades), Ministerio de Hacienda, Ministerio de Política Territorial y Función Pública, Ministerio de Justicia, de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, y de la Agencia Española de Protección de Datos.

En su virtud, a propuesta de la Ministra de Asuntos Económicos y Transformación Digital, con la aprobación previa de la Ministra de Política Territorial y Función Pública, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 12 de enero de 2021,

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.*

Queda derogado 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.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

Quedan derogadas cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan a lo establecido en este real decreto.

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. Este real decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».
2. Lo dispuesto en los artículos 62 y 63.2 sobre honorarios será aplicable a los nuevos contratos que se firmen o se prorroguen a partir de la fecha de entrada en vigor del real decreto por el que se aprueba este reglamento.
3. Lo dispuesto en el capítulo IV del título II, en el artículo 72.2 y en el artículo 87 del reglamento entrará en vigor el 1 de julio de 2022 y será aplicable a los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales correspondientes a ejercicios económicos cerrados con posterioridad a dicha fecha.
4. Lo dispuesto en el artículo 65 del reglamento, respecto a la cuantía mínima de la garantía financiera, entrará en vigor el 1 de julio de 2021.

Dado en Madrid, el 12 de enero de 2021.

FELIPE R.

La Vicepresidenta Tercera del Gobierno
y Ministra de Asuntos Económicos y Transformación Digital,
NADIA CALVIÑO SANTAMARÍA

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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

TÍTULO PRELIMINAR.

CAPÍTULO I. Ámbito de aplicación.

Artículo 1. Concepto de auditor de cuentas.
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 del auditor de cuentas.

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 requerimiento y suministro de información.

Sección 4.ª Auditoría de cuentas consolidadas.

Artículo 16. Documentación de la evaluación y revisión del trabajo realizado por los auditores de cuentas sobre la información financiera de las entidades del conjunto consolidable.
Artículo 17. Comunicación 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.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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 prórrogas.
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.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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, o del diseño o aplicación de los sistemas informáticos.

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 por relación de control o influencia significativa en términos de importancia relativa.
Artículo 56. Personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas.
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 de cuentas.
Artículo 59. Condiciones de eliminación del instrumento financiero.

Sección 4.ª Contratación y prórroga.

Artículo 60. Prorroga 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.
Artículo 67. Sistema de control de calidad interno.
Artículo 68. Proporcionalidad y requisitos simplificados.
Artículo 69. Archivo de auditoría y documentación del trabajo.
Artículo 70. Registro de infracciones.
Artículo 71. Registro de entidades auditadas.

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 Del ámbito de aplicación.

Artículo 75. Ámbito de aplicación.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

Sección 2.ª De los informes.

Artículo 76. Informe adicional a la Comisión de Auditoría.
Artículo 77. Informe de transparencia.
Artículo 78. Informe a las autoridades nacionales supervisoras.

Sección 3.ª Independencia.

Artículo 79. Régimen aplicable.
Artículo 80. Obligaciones respecto a la Comisión de Auditoría de las entidades de interés público.
Artículo 81. Actuaciones en relación con la Comisión de Auditoría de las entidades de interés público.
Artículo 82. Proceso de selección de nombramiento de auditor.
Artículo 83. Prórroga.
Artículo 84. Rescisión del contrato o revocación del nombramiento de auditor.
Artículo 85. Rotación interna.
Artículo 86. Honorarios y transparencia.

Sección 4.ª Organización interna y del trabajo en relación con auditorías de entidades de interés público.

Artículo 87. Estructura organizativa.

TÍTULO III. Supervisión pública.

CAPÍTULO I. Función supervisora.

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

Artículo 88. Comité de Auditoría de Cuentas, Consejo de Contabilidad y Comité Consultivo de Contabilidad.

Sección 2.ª Facultades de supervisión.

Artículo 89. Rendición de información.

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

Artículo 90. Actuaciones de control.
Artículo 91. Plan de control de la actividad de auditoría de cuentas.
Artículo 92. Facultades para el ejercicio de las actuaciones del control.
Artículo 93. Iniciación de las actuaciones de control.
Artículo 94. Desarrollo de las actuaciones de control.
Artículo 95. Lugar y horario de las actuaciones de control.
Artículo 96. Documentación de las actuaciones de control.

Sección 4.ª Actuaciones de investigación.

Artículo 97. Objeto de las actuaciones de investigación.
Artículo 98. Alcance de las actuaciones de investigación.
Artículo 99. Finalización de las actuaciones de investigación.

Sección 5.ª Actuaciones de inspección.

Artículo 100. Objeto de las actuaciones de inspección.
Artículo 101. Criterios de las actuaciones de inspección.
Artículo 102. Alcance de las actuaciones de inspección.
Artículo 103. Finalización de las actuaciones de inspección.
Artículo 104. Publicación de informes de inspección.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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

Artículo 105. Comunicaciones entre el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y los auditores de cuentas.
Artículo 106. 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 107. Actuaciones de control de auditores en casos de prestación transfronteriza de servicios.
Artículo 108. Dispensas.

Sección 2.ª Coordinación con las autoridades competentes de Estados miembros de la Unión Europea y con las autoridades europeas de supervisión.

Artículo 109. Deber de colaboración en el intercambio de información.
Artículo 110. Solicitud de información.
Artículo 111. Utilización de la información intercambiada.
Artículo 112. Colaboración en la realización de actuaciones de control.
Artículo 113. Negativa a la remisión de información o a la realización de una actuación de control.
Artículo 114. Deberes de comunicación.

Sección 3.ª Coordinación con autoridades competentes de terceros países.

Artículo 115. Intercambio de información.

TÍTULO IV. Régimen de infracciones y sanciones.

CAPÍTULO I. Del procedimiento sancionador.

Artículo 116. Denuncia.
Artículo 117. Plazo de resolución, de caducidad del procedimiento y ampliación de plazos.
Artículo 118. Actuaciones previas.
Artículo 119. Acuerdo de incoación.
Artículo 120. Facultades del instructor.
Artículo 121. Propuesta de resolución.
Artículo 122. Resolución.
Artículo 123. Acumulación de expedientes y agrupación de sujetos infractores.

CAPÍTULO II. Procedimiento abreviado.

Artículo 124. Procedimiento abreviado.

CAPÍTULO III. Infracciones y sanciones.

Artículo 125. Negativa o resistencia a la actuación de control o de disciplina y falta de remisión de la documentación o información.
Artículo 126. Incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría de cuentas en determinados supuestos.
Artículo 127. No emisión o entrega en plazo del informe adicional para la Comisión de Auditoría o emisión con contenido sustancialmente incorrecto o incompleto.
Artículo 128. Realización de trabajos de auditoría sin estar inscrito como ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

Artículo 129. Incumplimientos de normas de auditoría en relación con un informe de auditoría.
Artículo 130. 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 131. Comunicaciones a las autoridades supervisoras.
Artículo 132. Identificación del auditor de cuentas en sus trabajos.
Artículo 133. Incumplimiento de los requerimientos de mejora.
Artículo 134. Información sustancialmente incorrecta o incompleta en el Informe de transparencia.
Artículo 135. Criterios de graduación de las sanciones.
Artículo 136. Sanción adicional a una sanción muy grave o grave consecuencia de un trabajo de auditoría de cuentas a una determinada entidad.
Artículo 137. Normas especiales.
Artículo 138. Publicidad de la sanción y vigencia.

TÍTULO V. De las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas.

Artículo 139. Corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas.
Artículo 140. Funciones.
Artículo 141. Del acceso a la documentación y las actuaciones de verificación por parte de las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas.

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 perceptoras 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 de cuentas.
Disposición adicional décima. Colaboración con la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública.
Disposición adicional undécima. Régimen sancionador del incumplimiento de la obligación de depósito de cuentas.

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. Procedimientos sancionadores.
Disposición transitoria quinta. Administradores concursales.
Disposición transitoria sexta. Modalidades de auditoría de cuentas, independencia y auditoría de las entidades de interés público.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

Disposición final primera. Nombramiento de auditor por el registrador mercantil.
Disposición final segunda. Modificación de las normas de control de calidad interno.
Disposición final tercera. Corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas.

TÍTULO PRELIMINAR

CAPÍTULO I

Ámbito de aplicación

Artículo 1. *Concepto de auditor de cuentas.*

Las menciones recogidas en este reglamento al auditor 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 cuentas 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 como auditoría de cuentas del artículo 1.2 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 como auditoría de cuentas del artículo 1.2 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 considerará auditoría de cuentas del artículo 1.2 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 considerará auditoría de cuentas del artículo 1.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, los trabajos de revisión realizados sobre cuentas anuales, estados financieros o documentos contables cuando estos 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 considerará auditoría de cuentas, 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 Ley 22/2015, de 20 de julio, 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 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

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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 1.ª y 2.ª del capítulo III del título I y, en su caso, de la sección 3.ª 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 por ellos 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 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.*

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

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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. El trámite de información pública al que se refiere el artículo 2.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se realizará mediante el envío para su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» y mediante la publicación de las normas en la página web y en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

2. Durante el trámite de información pública el texto de la norma quedará a disposición de quien estuviera interesado en su examen, tanto en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, incluyendo su página web, como en las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas, pudiéndose deducir las alegaciones pertinentes, que se podrán presentar por medios electrónicos. El 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 en su boletín oficial para su entrada en vigor, o bien en el caso de que considerara necesario realizar alguna modificación en la norma sometida a información pública comunicará a las corporaciones de derecho público representativas de 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 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 su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

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 representativas de auditores de cuentas 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.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

CAPÍTULO III

Definiciones

Artículo 8. *Definiciones.*

1. Entidades de interés público.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 3.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, 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 sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras y a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, respectivamente, así como las entidades emisoras de valores 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/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, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CE del Consejo.

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, los establecimientos financieros de crédito, 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.

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 las citadas letras.

2. Familiares.

a) A efectos de lo establecido en los artículos 3.12 y 3.13 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, no se considerarán cónyuges del auditor principal responsable o de la persona afectada por la causa de incompatibilidad quienes estén en situación de separación

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

efectiva de estas personas y dicha situación se encuentre inscrita en el registro civil correspondiente, de conformidad con las normas de derecho civil.

b) 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 de cuentas.

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 de cuentas aquellas personas o entidades en las que concurran cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) La existencia de vinculación de conformidad con lo establecido en el apartado 4 de este artículo.

b) 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:

1.º Compartir beneficios o costes, que sean significativos en los términos que por su relevancia pudiera concluirse la existencia de un acuerdo de cooperación. En todo caso se entenderá que se produce tal circunstancia cuando estos superen los porcentajes previstos en el artículo 52.b) sobre las cuentas anuales del auditor de cuentas.

2.º Control o gestión comunes o concertados.

3.º 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 de cuentas.

4.º 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 de cuentas.

5.º 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.

6.º 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.

No se considerará la existencia de red, cuando la cooperación tenga como único fin la realización conjunta de una auditoría por parte de dos auditores, siempre que no concurra ninguna de las restantes circunstancias.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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 esta 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 13.ª, párrafo 1.º, 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, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 47 del Código de Comercio, 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 esta se desarrolla.

c) Cuando el informe de gestión acompañe a las cuentas anuales, ya sea por obligación legal o de forma voluntaria, el auditor de cuentas emitirá la opinión a que se refiere la Ley 22/2015, de 20 de julio.

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

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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 los casos en que la fecha del informe de auditoría no coincida con la fecha de su entrega a la entidad auditada deberá dejarse constancia documental de tal entrega y de su fecha 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. 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 esta finalidad cuando pueda ser conocido y valorado por la entidad auditada y por los terceros que puedan relacionarse con esta, 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 contrató la 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, no se considerará que concurren las circunstancias citadas cuando el auditor de cuentas no pueda aplicar los 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 conocimiento de la circunstancia determinante, 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.

Lo establecido en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la continuidad del contrato de auditoría.

Adicionalmente, cuando la auditoría sea obligatoria, dicha comunicación deberá ser remitida 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

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

judicial que designó al auditor de cuentas para dicho trabajo, en el plazo de diez días hábiles desde la fecha de remisión del escrito a la entidad auditada.

4. 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 este se hubiese inscrito en Registro Mercantil, dicha comunicación deberá ser remitida al Registro Mercantil del domicilio social correspondiente a la entidad auditada, en el plazo de diez días hábiles desde la fecha indicada en el párrafo primero del apartado anterior.

5. 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.

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. Si el contrato de auditoría se suscribiese con una persona jurídica, esta 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, a que se refieren los artículos 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, 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 diez días naturales 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 o al órgano judicial que lo nombró.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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 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.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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.ª Imposibilidad de obtener la información requerida

Artículo 15. *Deber de requerimiento y suministro de información.*

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 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 dadas por 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 sobre la información financiera de las entidades del conjunto consolidable.*

1. 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.

2. La revisión y 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. Atendiendo a estos criterios la documentación relativa a la revisión del trabajo realizado deberá reflejar:

a) Los criterios y consideraciones tenidos en cuenta para la identificación y valoración de 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, extensión y momento de realización de las pruebas tanto diseñadas como realizadas 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:

1.º la naturaleza de las pruebas realizadas y su momento de realización,

2.º la información descriptiva de las poblaciones, los criterios y métodos utilizados para la determinación y selección de las muestras,

3.º los resultados de la realización de dichas pruebas y, en su caso, la investigación de las desviaciones e incorrecciones identificadas y su resultado, la extrapolación de las incorrecciones, procedimientos adicionales realizados y la evaluación del efecto de las desviaciones e incorrecciones en la auditoría, y

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

4.º las cuestiones concretas discutidas con los auditores de dichas entidades y las conclusiones alcanzadas sobre los anteriores aspectos y cuestiones.

Artículo 17. *Comunicación 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, 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 diez días hábiles 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, 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 de cuentas 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

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

afectar a la necesaria independencia en relación con la entidad auditada exigida por lo establecido en las secciones 1.ª y 2.ª del capítulo III del título I de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y en su caso, en la sección 3.ª del capítulo IV del título I de dicha ley.

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, los auditores de cuentas nombrados serán responsables de la custodia y conservación 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 indicarán las personas físicas o sociedades que auditen 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, que serán cumplimentados y remitidos por medios electrónicos.

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 los apartados 1 y 2 del artículo 9 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, así como de la garantía financiera exigida y constituida y, en su caso, de la formación continuada y facilitando la dirección

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

electrónica habilitada única para las comunicaciones con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. 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.

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 de la constitución de la garantía financiera exigida. Facilitará la dirección electrónica habilitada única para las comunicaciones con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

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 constitución de la garantía financiera exigida. Facilitará la dirección electrónica habilitada única para las comunicaciones con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

3. En el caso de que los auditores de cuentas en situación de ejercientes no mantengan debidamente la garantía financiera 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 el artículo 72 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

4. Podrán inscribirse como no ejercientes los auditores de cuentas que cumpliendo los requisitos de los apartados 1 y 2 del artículo 9 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 el artículo mencionado.

Asimismo, podrán cambiar 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 exigida. Facilitarán la dirección electrónica habilitada única para las comunicaciones con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

2. Las sociedades de auditoría deberán informar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de las designaciones de los auditores de cuentas para realizar auditorías y emitir informes de auditoría en su nombre, y de sus variaciones, y remitir la documentación acreditativa del cumplimento 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.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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 acreditará de conformidad con lo dispuesto en los artículos 5 y 6 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre. En caso de modificación o revocación, deberá ser comunicada expresamente y 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 la dirección electrónica habilitada única facilitada por esta que conste en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, salvo que aquellos manifiesten expresamente otra dirección electrónica.

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, 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 exigida. Facilitarán la dirección electrónica habilitada única para las comunicaciones con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

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

1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas hará pública, de forma actualizada, en su página web, 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, de forma actualizada, en su página web, 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 Seguridad Jurídica y Fe Pública, 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 a aquellos auditores de cuentas inscritos en situación de ejercientes y sociedades de auditoría que hayan manifestado expresamente su voluntad de estar incluidos en las citadas relaciones y que estén en situación que les permita ejercer la actividad de auditoría de cuentas.

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

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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 apartados 1 y 5, del artículo 11 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 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.
4. La tramitación de la baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas se podrá sujetar al procedimiento de tramitación simplificada contenido en el capítulo VI del título IV la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

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. Los programas de enseñanza teórica exigidos en el artículo 9.2.b) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, serán organizados e impartidos por las Universidades y las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas. Asimismo, podrán ser impartidos por centros de educación superior acreditados por la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación u organismo equivalente del ámbito autonómico y reconocidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
2. 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 educación superior acreditados, incluidos los que sean necesarios para 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.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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 efectiva de las tareas integrantes de las distintas fases que componen la actividad de auditoría de cuentas durante un periodo que sume al menos dos años de tiempo completo o su equivalente a tiempo parcial.

La formación práctica se realizará, con carácter general, con posterioridad a la terminación del programa de enseñanza teórica regulado en el artículo anterior.

No obstante, la formación práctica realizada antes de la finalización del programa de formación teórica podrá computar hasta un 50 por ciento de la formación práctica exigida.

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.b) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, hasta haber acreditado la realización de trabajos efectivos en auditoría de cuentas durante un periodo que sume, al menos, cinco años de tiempo completo o su equivalente a tiempo parcial en relación a las tareas integrantes de las distintas fases que componen la actividad de auditoría de cuentas. Asimismo, en este supuesto al menos el 50 por ciento de la 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 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.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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 solo 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 un título universitario oficial y con validez en todo el territorio nacional, en los términos previstos en el artículo 34 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, quedarán dispensados de los programas de enseñanza teórica y de la primera fase del examen, en aquellas materias que hayan superado en los estudios requeridos para la obtención de dichos títulos

Mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, publicada en su boletín, oído el Comité de Auditoría de Cuentas, se establecerán las condiciones de la dispensa en aquellos casos en que los programas que impartan las Universidades no contemplen con la extensión requerida en dicha resolución la totalidad de las materias a que se refiere el artículo 9.2.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

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 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 una periodicidad, al menos, bienal y solo 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 esta, 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 un representante de cada corporación de derecho público representativa de auditores de cuentas a su propuesta y de entre sus miembros, dos representantes del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas designados de entre los funcionarios de dicho organismo, un catedrático de universidad experto en las áreas de conocimiento relacionadas con alguna de las materias incluidas en el programa, designado a propuesta de dicho Instituto, y un representante de la Intervención General de la Administración del Estado, designado a propuesta de dicha Intervención.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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 secretario, esta 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.

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 Asuntos Económicos y Transformación Digital 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 la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas. En la resolución de nombramiento de dicha comisión se establecerán las tasas de pago por 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 15 a 22 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre.

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.

4. La prueba de aptitud se realizará con una periodicidad, al menos, bienal y en función del número de solicitudes presentadas. En todo caso, no podrán transcurrir más de seis meses desde la presentación de la solicitud de la práctica de la prueba de aptitud por quien 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 Asuntos Económicos y Transformación Digital 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.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

3. La prueba de aptitud se realizará dependiendo de la existencia de solicitudes, sin que puedan transcurrir más de seis 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. 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 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.

Las horas de formación realizadas por el auditor de cuentas 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.

2. 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 en tareas directamente ligadas a la actividad de auditoría de cuentas.

Cuando un auditor de cuentas no ejerciente solicite cambiar a la situación de ejerciente, deberá acreditar la realización de ciento veinte horas de formación continuada en el período de los tres años anteriores a 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 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 los tres años anteriores a 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 prórrogas.*

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

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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 1 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 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 1 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 prórroga se solicitará por el auditor para cada período de cómputo anual en que concurra la causa de fuerza mayor según modelo aprobado por resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

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 y notificar 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.

Artículo 35. *Actividades de formación continuada.*

1. La obligación de formación continuada deberá cumplirse 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, mediante la realización de las siguientes actividades:

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 6/2001, de 21 de diciembre, 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.

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 de cuentas.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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 serán organizadas, y en su caso impartidas, por las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas o por Universidades.

Asimismo, podrán ser organizadas por:

a) Centros de educación superior acreditados por la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación u organismo equivalente del ámbito autonómico.

b) 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, reconocidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Estas entidades, a efectos de solicitar el reconocimiento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, deberán mantener en todo momento un número suficiente y adecuado de auditores en situación de ejercientes.

A estos efectos, se entiende por agrupaciones de sociedades de auditoría y grupos de auditores la unión mediante un acuerdo formal entre sociedades de auditoría o auditores de cuentas respectivamente con la finalidad de organizar e impartir las actividades de formación continuada reguladas en este artículo.

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 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 de derecho público representativas de 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 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 este capítulo, incluidos los que sean necesarios para garantizar la calidad e idoneidad de la formación a impartir por razón de la materia y la disponibilidad de recursos que sean proporcionados a los sujetos a los que se imparte la formación, incluidos las referentes a los comités, comisiones o grupos de trabajo contemplados en el apartado 1.e).

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.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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 estas 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, los centros de educación superior acreditados por la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación u organismo equivalente del ámbito autonómico, las sociedades de auditoría, las agrupaciones de sociedades de auditoría, los grupos de auditores individuales ejercientes y los centros de formación 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 representativas de auditores de cuentas, en el plazo previsto en el párrafo anterior, 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 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 comprometer la objetividad del auditor en la realización de su trabajo de auditoría.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

Los auditores de cuentas 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 de cuentas 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 concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Las causas de incompatibilidad y las circunstancias 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 comprometer o que comprometan 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 el auditor de cuentas 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 participa en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada cuando preste 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 concurran las siguientes 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.

Lo dispuesto en este apartado será de aplicación a las personas con condiciones de influir directa o indirectamente en el resultado de la auditoría definidas 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

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

independencia y plantearse continuamente su independencia en relación con la entidad auditada.

4. Las menciones contenidas en este capítulo a las entidades auditadas y auditores de cuentas 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 mediante una relación de control las entidades contempladas en el artículo 8.5, que estén domiciliadas en un Estado miembro de la Unión Europea. No obstante, 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 a que se refiere el 14.2 de la Ley 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 1.º y 5.º, de dicha ley.

5. 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 el auditor de cuentas 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 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 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 los familiares a los que se refiere el artículo 3.12 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, salvo que los beneficios o perjuicios derivados de dicho conflicto resulten insignificantes o intranscendentes. A estos efectos se considerarán insignificantes o intrascendentes cuando resulten de escasa importancia cuantitativa en el curso normal de los negocios y

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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 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, incluso 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 tanto de situaciones, relaciones o servicios que originan la incompatibilidad del auditor de cuentas, como de otras distintas a estas, de acuerdo con lo establecido en los artículos 14 a 25 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y que pudieran comprometer la independencia del auditor.

Artículo 40. *Identificación y evaluación de amenazas.*

1. Al objeto de que la independencia de los auditores de cuentas no resulte comprometida, estos 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 que puedan suponer amenazas a su independencia, que concurran en relación con la entidad auditada o sus vinculadas y con las personas o entidades a que se refieren los artículos 18 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, los auditores de cuentas deberán analizar y valorar las situaciones, servicios y relaciones considerando que cada una de ellas 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 de la situación, servicio o relación 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 concurran, tanto individualmente considerada como en su conjunto con el resto de

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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, tanto individualmente como en su conjunto, el tipo de la amenaza, la importancia de las situaciones, servicios, relaciones o conflictos de intereses para el auditor de cuentas y, en su caso, la significatividad de la entidad vinculada en la entidad auditada. A estos efectos, 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.

Artículo 41. *Aplicación de medidas de salvaguarda.*

1. En el supuesto en que los auditores de cuentas, 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 de que de acuerdo con el artículo anterior, los auditores de cuentas 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 deberán abstenerse de realizar la auditoría y actuar de acuerdo con lo previsto en el artículo 10.3.

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 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 su independencia del auditor.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

Artículo 42. *Documentación.*

1. Para cada trabajo de auditoría de cuentas, antes de la emisión del informe de auditoría, 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 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.

2. Dichas obligaciones también existirán en el supuesto del artículo 41.1, en el que los auditores de cuentas 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).1.º 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 contractual 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 quien, cualquiera que sea su vinculación contractual 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.*

A los efectos de lo previsto en el artículo 16.1.a).2.º 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:

a) La posesión de instrumentos financieros de la entidad auditada o de una entidad vinculada a esta cuando, en este último caso, sean significativos para cualquiera de las partes, en los términos previstos en el artículo 45.2.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

b) 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.

No se considerará causa de incompatibilidad, la realización de 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 e independencia mutua y siguiendo los procedimientos habituales para su concesión.

A los efectos de lo establecido en este apartado se considerará significativo cuando concurra la circunstancia prevista en el artículo 45.2.a) sobre instrumentos financieros significativos.

En todo caso, el auditor de cuentas 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.

c) El mantenimiento de relaciones empresariales o comerciales con la entidad auditada, distintas de la prestación de servicios de auditoría de cuentas o distintos a estos, 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 en los honorarios de la relación comercial concurran las circunstancias contempladas en el artículo 52, así como cuando suponga más del 10 por ciento del patrimonio del auditor de cuentas.

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 por ciento del importe neto de la cifra de negocios de cualquiera de las partes, en el caso de sociedades de auditoría o de los ingresos anuales en el caso de auditores personas físicas.

d) 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).2.º y 16.1.a).3.º, 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 esta.

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

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

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).2.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se considerará que el instrumento financiero es significativo cuando concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

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

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

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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 al auditor de cuentas, 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).4.º 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.

Los auditores de cuentas deberán establecer en el código de conducta al que se refiere el artículo 67.2.b), la política de obsequios y favores que permita cumplir con lo establecido en el artículo 16.1.a).4.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, así como los procedimientos para su divulgación.

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.*

En los servicios a que se refiere el artículo 16.1.b).1.º 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.2.º 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 estas 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.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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 concurran las circunstancias contempladas en el artículo 52.

d) A efectos del cumplimiento del requisito de documentación del artículo 16.1.b 2.º 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).3.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, el auditor de cuentas deberá 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 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).4.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio:

a) 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 constituya la mitad del otro Consejo.

b) 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 concurran 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, o del diseño o aplicación de los sistemas informáticos.*

A los efectos de la excepción prevista en el artículo 16.1.b).5.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, el auditor de cuentas deberá 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, constando igualmente que esta 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

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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 3.ª Normas comunes

Artículo 52. *Importancia relativa e incidencia significativa.*

A los efectos de lo establecido en la sección 2.ª del capítulo III y de la sección 3.ª del capítulo IV del título I 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 concurran cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Los intereses, valores asignados, cantidades afectadas, separada o conjuntamente, superen los niveles o cifras de importancia relativa que ha de fijar el auditor de cuentas 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, 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 concurran 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:

1.º El 3 por ciento del activo total.
2.º El 5 por ciento del importe neto de la cifra de negocios.

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).2.º y 20.2.a).1.º 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 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. 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 concurra cualquiera de las circunstancias contempladas en el artículo 45.2.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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 concurriendo cualquiera de las circunstancias contempladas en el artículo 45.2, estas superen el doble del porcentaje que allí se establece.

Artículo 55. *Carácter significativo de una entidad vinculada por relación de control o influencia significativa en términos de importancia relativa.*

A los efectos de lo establecido en el artículo 18.2.a).3.º, en el artículo 18.2.b).2.º, en el artículo 18.2.c).1.º, en el artículo 18.2.d), en el artículo 19.2.a), en el artículo 19.2.b).1.º, en el artículo 19.2.c).1.º, 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 esta, 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 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.*

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 directamente 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 de cuentas.
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 de cuentas.
d) En sociedades de auditoría, adicionalmente, 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 cuando concurran 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).2.º, en el artículo 19.2.e).2.º, en el artículo 20.2.a).2.º, en el artículo 20.2.b) y en el artículo 20.2.d) de la Ley 22/2015, de 20

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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 de cuentas.*

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, distintas a las comprendidas en el artículo 19.1 de dicha ley, que podrán originar a estos una situación de incompatibilidad, se limitarán a las siguientes:

a) Las entidades de la red.

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. A efectos de lo establecido en el artículo 21.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá por circunstancias sobrevenidas ajenas a la voluntad o control del auditor de cuentas la adquisición de instrumentos financieros con ocasión de transmisiones mortis causa, o las derivadas de nuevas situaciones familiares, de reasignación de trabajos o de nuevas funciones.

3. Las actuaciones del auditor de cuentas 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.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

Sección 4.ª Contratación y prórroga

Artículo 60. *Prórroga y rescisión.*

1. A los efectos de hacer constar que el contrato de auditoría queda tácitamente prorrogado por un plazo de tres años, 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 por el auditor. En todo caso, se entenderá por justa causa la extinción de la obligación de auditar las cuentas anuales de la entidad.

3. En los supuestos de rescisión del contrato de auditoría o de revocación del nombramiento de auditor, la comunicación de tal circunstancia al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y al Registro Mercantil correspondiente se hará en un plazo de diez días hábiles desde que se haya producido. En dicha comunicación deberán figurar de forma expresa las causas que han motivado la rescisión del contrato o revocación del nombramiento.

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 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 pueden 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 estos, cuando concurran 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 a cualquiera de las personas previstas en sus apartados 1 y 2, cuando, no habiendo finalizado el trabajo de auditoría, se desvinculen del auditor de cuentas, y sin perjuicio de la aplicación del régimen de incompatibilidades previsto en los artículos 16 y siguientes de dicha ley.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

Sección 5.ª Honorarios

Artículo 62. *Honorarios.*

1. Los honorarios correspondientes a los servicios de auditoría deberán fijarse en función del esfuerzo de auditoría estimado para la realización de cada trabajo, debiendo figurar en el contrato de auditoría los criterios de determinación del precio en función de dicho esfuerzo.

2. A tal efecto, el esfuerzo de auditoría estará determinado en cada trabajo de auditoría por el tiempo, los medios, recursos y cualificación y especialización suficientes y 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.

3. Los honorarios correspondientes a los servicios de auditoría de cuentas ya sean referidos al mismo ejercicio o a ejercicios sucesivos, por el mismo auditor de cuentas, únicamente podrán modificarse si se alteran las condiciones que sirvieron de base para su fijación inicial. En el caso de que se modificaran los honorarios inicialmente estimados, deberá documentarse en el archivo de auditoría las razones que justifican la nueva estimación de honorarios, así como las condiciones de la realización de auditoría que en ningún caso comprometan la aplicación de lo exigido 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 no podrá percibir honorarios por la prestación de servicios, tanto de auditoría como distintos a estos, 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 los auditores de cuentas 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 estas 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, que define la dependencia financiera, 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. A tal efecto, deberán figurar:

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

2.º 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.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

b) Cuando el porcentaje así obtenido supere el 30 por ciento durante cada uno de los tres últimos ejercicios consecutivos, el auditor de cuentas 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 y de quienes formen parte de su red.
b) En el denominador, a los ingresos anuales totales obtenidos por el auditor de cuentas 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 tres años consecutivos en el supuesto de que dicho porcentaje para una entidad auditada, que no sea de interés público, se hubiera visto incrementado por encima del 30 por ciento como consecuencia de que se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

a) El auditor de cuentas 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.
b) La finalización o aceptación de un trabajo de auditoría de cuentas de una entidad relevante. A estos efectos, se entiende que un trabajo es relevante cuando los honorarios de auditoría correspondientes a dicho trabajo representen al menos el 30 por ciento de la cifra del importe total anual de los honorarios por servicios de auditoría del auditor.

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 pequeñas a que se refiere el artículo 25.3 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, los porcentajes de concentración establecidos en los apartados 1 y 2 serán del 35 por ciento.
A estos efectos, se entenderá por sociedades de auditoría pequeñas, aquellas que cumplan las condiciones de entidades pequeñas según los parámetros del artículo 3.9 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

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, este tendrá que ser prestado por entidades financieras inscritas en los registros especiales del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital 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

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

daños y perjuicios económicos que los auditores de cuentas 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, los auditores de cuentas deberán mantener la garantía financiera constituida hasta que se extinga la acción por prescripción de responsabilidad, pudiendo solicitarse la cancelación de esta 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 500.000 euros.

Dicha cuantía, en el caso de las sociedades de auditoría españolas, se multiplicará por cada uno de los socios de esta, sean o no auditores de cuentas, y de los 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 de cuentas 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 que pudieran causar 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 autorizado 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, esta 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 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 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 89. 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.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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 hábiles 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 ejerciente 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 Asuntos Económicos y Transformación Digital.

CAPÍTULO IV

Organización interna

Artículo 66. *Organización interna de los auditores de cuentas.*

1. Los auditores de cuentas deberán disponer de una organización interna adecuada para asegurar razonablemente el cumplimiento de la normativa aplicable que será formalizada por escrito. En el caso de las sociedades será aprobada por su órgano competente. Esta organización presentará una clara asignación de responsabilidades, funciones y tareas en todos los niveles necesarios para el cumplimiento de la normativa aplicable y permitirá la coordinación de su personal y de las personas y entidades que intervengan o puedan intervenir en la realización de los trabajos de auditoría de cuentas, a las que se refieren los artículos 19.1 y 20.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, 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, así como el sistema de control de calidad interno.

La organización interna será proporcionada a la dimensión del auditor de cuentas, la naturaleza y la complejidad de los trabajos de auditoría que realice.

2. Mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, oído el Comité de Auditoría de este Instituto, se podrán desarrollar los criterios, políticas y procedimientos a los que debe ajustarse la organización interna a que se refiere el artículo 28.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

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 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 las mismas, 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 la conciliación apropiada y oportuna de dicha información detallada y agregada con los libros y registros obligatorios para empresarios individuales y profesionales de acuerdo con la normativa mercantil y fiscal, así como con la declarada al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de conformidad con el artículo 89.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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, al tratamiento de datos personales, 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, que incluirán 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 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, conforme a lo establecido en este reglamento y en las normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas.

Dicho sistema deberá comprender políticas y procedimientos documentados y comunicados a todo el personal del auditor de cuentas y, en su caso, al personal de las 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, y contemplará, como mínimo, los elementos previstos en las normas de control de calidad interno.

2. Las normas de control de calidad interno regularán, al menos, el siguiente contenido:

a) Gobernanza y responsabilidades del liderazgo de la calidad de auditoría.

En todo caso, el responsable último del sistema de control de calidad será un auditor de cuentas inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas como auditor ejerciente, con la autoridad e independencia suficiente para el ejercicio de las responsabilidades.

El responsable del seguimiento interno del sistema de control de calidad ejercerá sus funciones con independencia funcional y ausencia de conflicto de interés.

Dichas responsabilidades deberán asegurar la promoción y atención prioritaria de una cultura interna de calidad en la realización de los trabajos de auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

b) Ética e independencia.

Los objetivos y requerimientos que se establezcan, incluidos en un código de conducta basado en los principios de ética definidos en el artículo 3, deberán ir dirigidos a la implementación eficaz de políticas y procedimientos que proporcionen una seguridad razonable de que se cumplen los requerimientos de ética e independencia aplicables.

c) Revisiones de control de calidad.

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.

d) Políticas retributivas.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 28.2.b) 2.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, las políticas retributivas deberán ofrecer suficientes incentivos al rendimiento para asegurar que la calidad de la auditoría de cuentas sea el objetivo primordial.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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.

e) Actividades externalizadas.

Las políticas y procedimientos para asegurar la responsabilidad plena de las actividades externalizadas a que se refiere el artículo 28.2.b).4.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y su sujeción al sistema de control de calidad interno.

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.

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.

f) Seguimiento.

Los objetivos y requerimientos que se establezcan irán dirigidos a revisar la eficacia del sistema de control de calidad interno.

Dichos objetivos y requerimientos asegurarán que el responsable de seguimiento tenga la experiencia y competencias necesarias; que se realice, al menos, una evaluación anual del sistema de control de calidad interno, de forma objetiva y libre de conflictos de intereses, de acuerdo con criterios de riesgo e imprevisibilidad y que se establezcan políticas y procedimientos relacionados con la evaluación continuada, la frecuencia mínima de las evaluaciones a realizar, los criterios de selección de las muestras y el tratamiento de las deficiencias en su caso detectadas, mediante el establecimiento de medidas correctoras y la revisión de su efectiva implementación.

g) Archivo.

Las políticas y procedimientos que aseguren, para cada trabajo de auditoría de cuentas, la elaboración y mantenimiento de un archivo electrónico de auditoría que cumpla con lo previsto en el artículo 69.

Artículo 68. *Proporcionalidad y requisitos simplificados.*

1. Las normas a que se refieren los artículos 66 y 67 establecerán que la organización interna y su documentación justificativa sean proporcionados a la dimensión y estructura organizativa de los auditores de cuentas y acorde con las características, complejidad y volumen de los trabajos de auditoría.

2. Adicionalmente, las políticas y los procedimientos de documentación y de comunicación en los auditores de cuentas que realicen exclusivamente auditorías de entidades pequeñas podrán ser menos formales y exhaustivos o más simplificados que en las sociedades de auditoría de mayor dimensión.

3. No obstante todo lo anterior, los auditores de cuentas 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 69. *Archivo de auditoría y documentación del trabajo.*

1. El archivo de auditoría deberá comprender 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 trabajo.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

b) La documentación completa soporte de cada trabajo, incluidos los papeles de trabajo del auditor que contengan un registro 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:

1.º Los criterios y consideraciones empleados para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección.

2.º La naturaleza, el momento de realización y la extensión de las pruebas tanto diseñadas como realizadas por el auditor para responder a los citados riesgos identificados.

3.º Cuando en la realización del trabajo se utilicen técnicas de muestreo, el objetivo del procedimiento, la descripción de las poblaciones analizadas, criterios y métodos tenidos en cuenta para seleccionar las muestras, los hechos o hipótesis relevantes para las cuestiones a verificar y los resultados de la realización de dichas pruebas y, en su caso, la investigación de las desviaciones e incorrecciones identificadas y su resultado, la extrapolación de las incorrecciones, los procedimientos adicionales realizados y la evaluación del efecto de las desviaciones e incorrecciones en la auditoría.

4.º 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.

5.º La evidencia de la revisión del trabajo realizada 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.

Toda la documentación referida en este apartado deberá compilarse en formato archivo electrónico, con las debidas medidas de seguridad que garanticen su autenticidad.

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

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

3. Una vez compilado el archivo, en el caso de hechos posteriores a la fecha del informe de auditoría o de hechos anteriores a dicha fecha que hubieran llegado a conocimiento del auditor con posterioridad a la referida fecha que requieran 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 y fecha del cambio y la documentación modificada con el objeto de que cualquier tercero pueda realizar un adecuado seguimiento de las modificaciones.

Artículo 70. *Registro de infracciones.*

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.

Artículo 71. *Registro de entidades auditadas.*

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

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

entidades que pertenecen al mismo, la información deberá indicar expresamente las entidades auditadas que forman parte del grupo.

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 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 los auditores de cuentas serán responsables de adoptar las medidas necesarias para la salvaguarda y conservación de la documentación, información, archivos y registros. Para ello, los auditores de cuentas deberán disponer de sistemas informáticos que cuenten con controles, que aseguren la custodia, integridad y recuperación de la información, que permitan emplear la diligencia debida que sea necesaria para reducir el riesgo de deterioro o pérdida, garantizar la accesibilidad y autorización restringida para su acceso, debiendo permitir una identificación única del archivo generado compilado y de la fecha de la compilación. Estos controles serán 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, para que quede constancia de las acciones realizadas sobre dichos archivos y se reduzca 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.

3. La obligación a que se refiere este artículo también será de aplicación a los auditores de cuentas que, conforme a lo previsto en la Ley 22/2015, de 20 de julio, y en este 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, así como sus razones, deberán ser comunicadas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en un plazo de quince días hábiles, a contar desde el momento en que se produjo o se tuvo conocimiento del hecho.

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, 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 esta, o haya cesado la vinculación con los auditores de cuentas 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 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

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

sometido a lo dispuesto en el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de protección de datos de carácter personal y garantía de los derechos digitales y sus disposiciones de desarrollo. A estos efectos, el tratamiento de los datos debe ser proporcional al objetivo perseguido, respetar en lo esencial el derecho a la protección de datos para lo cual deben establecerse medidas adecuadas y específicas para proteger los intereses y derechos fundamentales del interesado, de conformidad con lo establecido en el artículo 9.2 del Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos.

En el supuesto en que los auditores de cuentas externalizasen las actividades de auditoría, los procedimientos de control de calidad o los servicios de conservación y custodia de la documentación, deberá darse cumplimiento a lo dispuesto en la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de protección de datos de carácter personal y garantía de los derechos digitales.

CAPÍTULO VI

De la auditoría de entidades de interés público

Sección 1.ª Del ámbito de aplicación

Artículo 75. *Ámbito de aplicación.*

A los auditores de cuentas que realicen trabajos de auditoría de las cuentas anuales o de estados financieros o documentos contables correspondientes a entidades de interés público les será de aplicación lo establecido en este reglamento de acuerdo con las particularidades establecidas en este capítulo.

Sección 2.ª De los informes

Artículo 76. *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 a las autoridades nacionales supervisoras de las entidades de interés público auditadas será de un máximo de tres días hábiles desde la recepción de la solicitud efectuada por aquellas.

Artículo 77. *Informe de transparencia.*

1. A efectos de lo dispuesto en el artículo 37.1.a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se incluirá en el volumen total de ingresos de servicios de auditoría, los correspondientes a las auditorías de cuentas anuales, consolidadas y de otros estados financieros, especificando los que correspondan de forma agregada a entidades de interés público.

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 de cuentas.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

2. Las comunicaciones a las que se refiere el artículo 37, apartados 2 y 3, de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se harán por escrito y en el plazo de diez días hábiles, a contar desde la publicación o actualización del informe de transparencia.

Artículo 78. *Informe a las autoridades nacionales supervisoras.*

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 a las autoridades nacionales supervisoras de las entidades de interés público auditadas de 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 hábiles desde que tuviera conocimiento de las circunstancias que pudieran dar lugar a las situaciones previstas en dicho artículo y, en el caso de estar incluida en el ámbito de supervisión de más de una autoridad nacional supervisora de conformidad con su normativa de aplicación, deberá comunicarse a todas ellas.

Sección 3.ª Independencia

Artículo 79. *Régimen aplicable.*

A efectos de lo dispuesto en el régimen de independencia regulado en la sección 3.ª 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.
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.b), será del 0,5 por ciento.
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 80. *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 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 el artículo 529 quaterdecies, apartado 4, letra e) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

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

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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 con el órgano que tenga atribuidas y desempeñe funciones equivalentes a las asignadas a la Comisión de Auditoría.

Artículo 81. *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 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:

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

Artículo 82. *Proceso de selección de nombramiento de auditor.*

Los auditores de cuentas 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 o puedan disponer 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 del sector en el que opera. Todo ello se deberá documentar suficiente y adecuadamente.

En el caso de que el auditor de cuentas 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.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

b) A la fecha de la presentación de la oferta deberá haber analizado todas las posibles amenazas a la independencia y, en su caso, las medidas de salvaguarda necesarias que aseguren la independencia del auditor de cuentas para el primer ejercicio de auditoría, en el caso de ser elegido auditor de cuentas.

Artículo 83. *Prórroga.*

1. En el caso de que haya finalizado el período total de contratación máximo de diez años de un auditor de cuentas, la contratación conjunta de dicho auditor de cuentas con otro auditor de cuentas 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 tres 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 de cuentas 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 de cuentas podrá ser contratado conjuntamente con otro auditor de cuentas por el periodo adicional de hasta cuatro años a que se refiere el apartado anterior.

Artículo 84. *Rescisión del contrato o revocación del nombramiento de auditor.*

Los auditores de cuentas y la entidad auditada deberán comunicar las rescisiones de contrato o revocación de nombramientos a la autoridad nacional supervisora de la entidad de interés público en el plazo de quince días hábiles desde que se hubiesen producido, indicando las razones que la fundamentan.

Artículo 85. *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.

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 86. *Honorarios y transparencia.*

1. 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.

2. La sociedad de auditoría comunicará dicha autorización, junto con su motivación, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el plazo de cinco días hábiles desde la recepción de la autorización.

3. A efectos de lo establecido en este artículo se considerarán sociedades de auditoría medianas aquellas que cumplan las condiciones de entidades medianas según los parámetros del artículo 3.10 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

Sección 4.ª Organización interna y del trabajo en relación con auditorías de entidades de interés público

Artículo 87. *Estructura organizativa.*

1. A efectos de lo establecido en el artículo 45 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, el auditor de cuentas que realice trabajos de auditoría de cuentas de entidades de interés público, deberá disponer de una estructura organizativa y una dimensión adecuadas a la cantidad y complejidad de los trabajos de auditoría que realice de este tipo de entidades, atendiendo a la magnitud y naturaleza de las entidades auditadas.

2. En relación con cada trabajo de auditoría de las cuentas anuales de una entidad de interés público, adicionalmente a lo establecido en el artículo 42 de dicha ley, el auditor de cuentas deberá contar con mecanismos internos de control que garanticen que dispone, o tiene a su disposición, al menos, lo siguiente:

a) Auditores principales responsables con experiencia en auditoría de entidades de interés público por haber participado como miembros del equipo de auditoría con capacidad para influir en el resultado final del trabajo de auditoría de cuentas, teniendo en cuenta la complejidad del trabajo de auditoría, la magnitud y naturaleza de la entidad y un amplio conocimiento de la actividad en la que opera la entidad.

b) 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 dicho trabajo.

c) Especialistas en distintos campos que sean relevantes para la información económica-financiera de las entidades objeto de dicho trabajo, de acuerdo con la actividad de la entidad auditada, 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 dicho trabajo.

d) Revisor o revisores de control de calidad con, al menos, el mismo nivel de conocimientos y experiencia que fueran necesarios para actuar como un auditor principal responsable designado para firmar el informe de auditoría a que se refiere el apartado a).

3. En el caso de actuación conjunta de auditoría, se exigirá antes de la aceptación del trabajo el cumplimento de estos requisitos, al menos, a uno de los auditores designados conjuntamente.

4. Cualquier modificación que afecte a las condiciones establecidas en este artículo para ser auditor de entidades de interés público deberá ser comunicada al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el plazo de quince días hábiles desde que se haya producido.

TÍTULO III

Supervisión pública

CAPÍTULO I

Función supervisora

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

Artículo 88. *Comité de Auditoría de Cuentas, Consejo de Contabilidad y Comité Consultivo de Contabilidad.*

1. 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

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

con él, por trece vocales designados por el Ministro de Asuntos Económicos y Transformación Digital, 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 de cuentas, cuatro representantes de estas.
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 Asuntos Económicos y Transformación Digital.
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. 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 Asuntos Económicos y Transformación Digital 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. 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, dos representantes de los usuarios de información contable y un representante de las asociaciones u organizaciones representativas de los emisores de información económica de las empresas.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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 3.ª del capítulo II del título preliminar de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, 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 89. *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 electrónicas habilitadas únicas 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, 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 estos, 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 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.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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) 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 de cuentas, deberán optar por una de ellas a los efectos de lo dispuesto en este reglamento.

h) Los servicios que han sido prestados al auditor por otros auditores de cuentas, 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, en su conjunto; así como indicación de si ha prestado estos mismos servicios a otros auditores.

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) En su caso, su consideración como sociedad de auditoría pequeña o mediana.

Asimismo, se indicará:

1.º Si exclusivamente han realizado auditorías de entidades pequeñas.

2.º En el caso de haber realizado auditorías de entidades de interés público, si estas han sido realizadas exclusivamente a entidades pequeñas o medianas.

3.º Y en el caso de haber realizado auditorías de entidades que no tengan la consideración de interés público, si dichas auditorías han sido exclusivamente voluntarias o a entidades pequeñas.

c) 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.

d) 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), en el apartado 1 de este artículo, letras a) y c), tanto para auditores individuales como para sociedades de auditoría, y en el apartado 2.b) de este artículo para las sociedades, en el plazo de quince días hábiles, 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 sea causa de baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

4. Mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se exigirá, a los auditores de entidades de interés público, la información sobre honorarios referidos a la actividad de auditoría de cuentas a que se refiere el apartado 1.e), así como los honorarios por servicios de auditoría prestados a entidades de interés público, en el mes de febrero de cada año, referida al año natural inmediato anterior.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

Asimismo, mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se determinará la información que los auditores de cuentas de entidades de interés público 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 que serán cumplimentados por los auditores de cuentas y remitidos al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por medios electrónicos.

Sección 3.ª Disposiciones comunes de las actuaciones de control

Artículo 90. *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. Adicionalmente a las actuaciones de investigación e inspección, las actuaciones de comprobación comprenderán las actuaciones necesarias para que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas determine 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, inspección o una investigación, 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, sin perjuicio, en su caso, de continuar la actuación de control en relación con hechos distintos de los que dieron lugar al acuerdo de inicio.

Artículo 91. *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 pudiera 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.

c) Datos obtenidos a través de denuncias o de cualquier otro tipo de información que pueda conocer el Instituto.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

4. El plan de inspecciones programará la realización de las inspecciones a los auditores de cuentas considerando la frecuencia de estas actuaciones establecida en el artículo 54 de la Ley 22/2015, de 20 de julio y en el artículo 101.

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 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.

Artículo 92. *Facultades para el ejercicio de las actuaciones de control.*

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 las labores a las que se refiere dicho artículo, de facultades de acceso y examen de la documentación, actuando bajo la dirección y supervisión a que se refiere el artículo 55.6 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Artículo 93. *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.

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. Asimismo, deberá designar la persona o personas responsables de dirigir las actuaciones de control.

Este acuerdo podrá adoptarse de forma individualizada, para un auditor de cuentas, 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 incluidos en dicho acuerdo. La comunicación de la fecha de inicio al auditor de cuentas se efectuará por el personal designado para la dirección de la investigación o inspección correspondiente.

Artículo 94. *Desarrollo de las actuaciones de control.*

1. El auditor de cuentas 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 que la aportada o la puesta a disposición según requerimiento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por el auditor de cuentas. 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 sometido a actuaciones de control que realice las aclaraciones o explicaciones

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

sobre los papeles de trabajo o el resto de documentos aportados que se estimen oportunas.

Artículo 95. *Lugar y horario de las actuaciones de control.*

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 sometido a actuaciones de control o se encuentre la documentación requerida, o en su caso de las personas o entidades a las que se refiere el artículo 48.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, estas 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 96. *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 estas o se efectúan requerimientos de información u otras solicitudes a los auditores de cuentas.
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 esta 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 97. *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.

Artículo 98. *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 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.

Artículo 99. *Finalización de las actuaciones de investigación.*

1. Las investigaciones se someterán al principio de celeridad y se documentarán con la emisión de un informe de investigación, que se remitirá al auditor de cuentas para que, en su caso, realice las alegaciones que considere oportunas en un plazo de diez días hábiles.

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

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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.

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.

4. El resultado de estas actuaciones podrá tenerse en cuenta en el informe definitivo de inspección, en el caso de que se hubiera iniciado una actuación de inspección sobre el mismo auditor de cuentas, referida 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 100. *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 101. *Criterios de las actuaciones de inspección.*

1. Todos los auditores de cuentas individuales en la situación de ejercientes y las sociedades de auditoría serán sometidos a inspecciones de forma periódica.

2. La selección de auditores de cuentas, 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 criterios de riesgo de las entidades que auditen.

3. Los auditores de cuentas que auditen únicamente entidades distintas de las de interés público se someterán a inspección, al menos, cada seis 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 el artículo 54 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y el apartado anterior 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 el volumen de la actividad de auditoría u otras circunstancias, así lo requieran.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

Artículo 102. *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, 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. Asimismo, en las inspecciones de auditores de interés público se podrá verificar si los auditores de cuentas cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 87 relacionados con la estructura organizativa.

Artículo 103. *Finalización de las actuaciones de inspección.*

1. Las inspecciones se someterán al principio de celeridad y se documentarán mediante la emisión de un informe de inspección de carácter provisional, que se remitirá al auditor de cuentas para que, en su caso, realice las alegaciones que considere oportunas en un plazo no inferior a diez días hábiles.

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, añadiendo en su caso los requerimientos de mejora que fueran necesarios para resolver las deficiencias detectadas.

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 inspeccionado 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 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 que auditen entidades de interés público la presentación del plan de acción tendrá carácter obligatorio, siendo potestativo para los auditores de cuentas que no auditen entidades de interés público.

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

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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. 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.

5. 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 hábiles 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.

6. Asimismo, cuando se trate de actuaciones de inspección realizadas sobre auditores de cuentas y sociedades de auditoría que no realicen auditorías de las entidades consideradas de interés público, se podrá emitir un único informe con el contenido a que se refiere el apartado 2 y una vez contrastadas las conclusiones antes de la emisión del mismo con los auditores de cuentas y sociedades de auditoría. A dicho informe se podrán realizar alegaciones en el plazo no inferior de quince días hábiles. Una vez visto el informe y, en su caso, las alegaciones o una vez transcurrido el plazo de presentación de las mismas sin que estas se hubiesen realizado, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas adoptará el acuerdo a que se refiere el apartado 3 de este artículo.

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 87, dicho Instituto concederá un plazo para su subsanación. Asimismo, lo comunicará a la Comisión de Auditoría u órgano con funciones equivalentes previsto 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 104. *Publicación de informes de inspección.*

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 que auditaran, en el ejercicio incluido en el alcance del periodo de inspección, entidades de interés público.

No obstante, solamente serán objeto de publicación las partes del informe de inspección referentes al alcance de la revisión realizada, los datos principales del auditor de cuentas inspeccionado 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 105. *Comunicaciones entre el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y los auditores.*

A efectos de lo dispuesto en este reglamento y en la Ley 22/2015, de 20 de julio, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y los auditores de cuentas se relacionarán por medios electrónicos, de conformidad con lo establecido en el artículo 14 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre. A tal efecto, dichas comunicaciones se realizarán a través de las respectivas direcciones electrónicas habilitadas únicas.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

Artículo 106. *Personal al servicio del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.*

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 107. *Actuaciones de control de auditores en casos de prestación transfronteriza de servicios.*

Los auditores de cuentas autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas originariamente en un Estado miembro de la Unión Europea e inscritos 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 sujetos a las inspecciones del Estado miembro de origen y a las investigaciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Los auditores de cuentas autorizados originariamente por el Instituto de Contabilidad y Auditorías de Cuentas para realizar la actividad de auditoría de cuentas e inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y autorizados 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 sujetos a las inspecciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y a las investigaciones en el Estado miembro de destino.

Las actuaciones previstas en los apartados anteriores se llevarán a cabo sin perjuicio de lo que establezcan los acuerdos reguladores que se pudieran celebrar con los Estados miembros de la Unión Europea.

Artículo 108. *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 las inspecciones atribuidas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas 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, de acuerdo con el principio de reciprocidad.

Sección 2.ª Coordinación con las autoridades competentes de Estados miembros de la Unión Europea y con las autoridades europeas de supervisión

Artículo 109. *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 requeridos para la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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 procedimientos 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 110. *Solicitud de información.*

1. La solicitud 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 puede remitir una parte 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 111. *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 señalados por 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 112. *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 cuando se lleve a cabo en territorio español.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

2. En todo caso, se comunicará a dicha autoridad competente el resultado de las actuaciones que se desarrollen.

Artículo 113. *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, este 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 114. *Deberes de comunicación.*

1. Cuando se acuerde la baja de un auditor de cuentas del Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, este comunicará la correspondiente baja y las razones de esta a las autoridades competentes de los Estados miembros en los que el auditor de cuentas esté autorizado para ejercer la actividad de auditoría de cuentas.

Dicha comunicación se realizará en el plazo de quince días hábiles, a contar desde la baja 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, lo comunicará a la autoridad competente de dicho Estado miembro en el plazo máximo de quince días hábiles 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 115. *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 web 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.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

4. Para evitar retrasos innecesarios se puede remitir una parte 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

CAPÍTULO I

Del procedimiento sancionador

Artículo 116. *Denuncia.*

1. Cualquier persona podrá poner por escrito 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.

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 o cuando se refieran a los mismos auditores y trabajos sucesivos a aquellos que se hubieran denunciado e investigado con anterioridad.

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. 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 117. *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 conformidad con lo establecido en el artículo 69.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, sin perjuicio de la suspensión del plazo 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.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

2. Deberá comunicarse a los interesados la iniciación y finalización del efecto suspensivo de las actuaciones previstas en el artículo 22.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

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 los artículos 23 y 32 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, o por el transcurso del plazo de seis meses previsto en el artículo 85.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, 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 sujeto al procedimiento.

Artículo 118. *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 el artículo 90, que resulten necesarias con objeto de determinar con carácter preliminar si concurren circunstancias que justifiquen tal incoación.

2. De conformidad con el artículo 90.3, 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.

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 119. *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, 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.

2. El acuerdo de incoación se comunicará al instructor o instructores nombrados y se notificará únicamente a los interesados, con indicación expresa del régimen de recusación establecido.

3. Cuando el presunto responsable sea un auditor de cuentas autorizado 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

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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 quince días hábiles 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 120. *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 de este.

Artículo 121. *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 las 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 quince días hábiles, 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 122. *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.

El plazo para resolver el procedimiento quedará suspendido desde la fecha del acuerdo de realización de las actuaciones complementarias hasta la finalización de las actuaciones a que se refiere el párrafo 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 con 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

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

aporten cuantas alegaciones estimen pertinentes en el plazo de quince días hábiles. 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.
c) Cuando se considere que la sanción a imponer sea de distinta naturaleza y más gravosa.

Artículo 123. *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, concurra identidad sustancial o íntima conexión entre los procedimientos sancionadores, podrá acordarse la acumulación para su tramitación y resolución conjunta, en particular podrá acumularse cuando concurran 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.

CAPÍTULO II

Procedimiento abreviado

Artículo 124. *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.ll) 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 119, el órgano competente para dictar el acuerdo incorporará en este la propuesta de resolución, con el contenido previsto en el artículo 121, 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 quince días hábiles, 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.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

b) Transcurrido el plazo de alegaciones sin que estas 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 121. 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 quince días hábiles 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 quince días hábiles, 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.

CAPÍTULO III

Infracciones y sanciones

Artículo 125. *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 22/2015, de 20 de julio, 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 los sujetos responsables, que tiendan a dilatar, entorpecer o impedir indebidamente el ejercicio de estas.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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 considerará falta de remisión de la documentación o información requerida en el ejercicio de las competencias atribuidas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, la negativa a exhibir o poner a disposición de este Instituto cualquier clase de libros, registros, documentos o cualquier información que les sean exigidos; la omisión de la remisión de los documentos o información solicitada o la alteración o modificación de los aportados.

Artículo 126. *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 concurran 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 127. *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 recoja 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 128. *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

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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 129. *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 130. *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.

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 de servicios de auditoría y el importe de honorarios 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 89.

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 de cuentas, así como los ingresos totales de la red a la que pertenezcan.

Artículo 131. *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 hábiles desde que el auditor de cuentas haya tenido conocimiento de las circunstancias de obligada información a las que se refieren el artículo 38 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

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

hayan transcurrido tres días hábiles desde la finalización del plazo al que se refiere la disposición adicional séptima de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Artículo 132. *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 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 133. *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 a que se refiere el artículo 54.4 de la misma ley cuando, entre otros, las medidas para su cumplimiento no se hayan mantenido una vez implementadas.

Artículo 134. *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 135. *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

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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 esta fraccionada en tres tramos iguales, que constituirán, de acuerdo con sus cuantías, los grados superior, medio e inferior, respectivamente, de la sanción aplicable.

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. Esta circunstancia se aplicará, en particular, cuando el auditor de cuentas, no habiendo identificado una amenaza en un trabajo de auditoría, la identifique posteriormente y haya realizado procedimientos de evaluación de la significatividad y adoptado, en su caso, medidas de salvaguarda adecuadas y suficientes para eliminar o reducir dicha amenaza a un nivel aceptablemente bajo, y siempre que consten documentados los procedimientos, las medidas y las conclusiones.

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.

Se apreciará la circunstancia prevista en el artículo 80.1.f) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, como atenuante cuando no existan sanciones impuestas al sujeto infractor que estén inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas o que hayan sido canceladas por el transcurso de los plazos previstos en el artículo 138.

Se apreciará la circunstancia prevista en el artículo 80.1.f) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, como agravante, cuando existan sanciones impuestas al sujeto infractor, por distinto tipo de infracción, que estén inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y que no hayan sido canceladas por el transcurso de los plazos previstos en el artículo 138.

c) La concurrencia exclusiva de atenuantes deberá dar lugar a la imposición de una sanción en el grado inmediato inferior al inicialmente aplicable.

4. Los criterios contemplados en este artículo se aplicarán teniendo en cuenta las circunstancias que concurran en las infracciones cometidas y en los sujetos responsables.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

Artículo 136. *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 principal responsable del trabajo alcanza a la actividad de auditoría de las cuentas anuales, así como a la de otros estados financieros o documentos contables, incluidos los estados financieros consolidados formulados por la entidad auditada.

Artículo 137. *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, estas 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 de cuentas 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 138. *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

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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 a solicitar su cancelación.

TÍTULO V

De las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas

Artículo 139. *Corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas.*

Se consideran corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas las entidades de ámbito estatal de las que formen parte los auditores de cuentas 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 140. *Funciones.*

Corresponde a las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas 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 programas de enseñanza teórica, 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, así como realizar las verificaciones y comunicaciones referidas a dichas actividades.

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) Elaborar las normas deontológicas y códigos de conducta que deben seguir sus miembros.

g) Verificar la observancia de las prácticas y procedimientos internos de actuación de sus miembros en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, si su inobservancia lleva aparejada medidas disciplinarias en sus respectivos Estatutos.

h) Proponer al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la incoación del procedimiento sancionador, 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.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

i) 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 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, 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 durante los tres años inmediatamente anteriores a la ejecución de la inspección.

j) 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 este reglamento.

Artículo 141. *Del acceso a la documentación y las actuaciones de verificación por parte de las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas.*

A los efectos de lo dispuesto en las letras g) e i) del artículo anterior, las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas serán las responsables de establecer los procedimientos y medidas necesarias para asegurar que únicamente podrán participar y acceder a la documentación de los trabajos de auditoría de cuentas objeto de dichas actuaciones las personas físicas o jurídicas que no se encuentren inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en situación de ejercientes y que cumplan los requisitos exigidos en el artículo 55.2, letra b), de la Ley 22/2015, de 20 de julio, respecto del auditor de cuentas. Quienes accedan a dicha información estarán sujetos al deber de secreto regulado en el artículo 31 de dicha ley, así como a lo dispuesto en la normativa de protección de datos personales, no pudiéndose utilizar dicha información para ninguna otra finalidad incluso aun cuando se modifique la situación en el citado Registro o haya cesado su vinculación con las citadas corporaciones. Las corporaciones velarán en todo caso y momento por el cumplimiento de lo dispuesto en este artículo.

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, 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, las cuentas anuales de los ejercicios sociales en los que no concurran 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 perceptoras 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, 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.

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

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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, 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 este 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 este.

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, en todo caso, antes de que finalice el ejercicio social por auditar.

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

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

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 hábiles 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 esta haya hecho la correspondiente remisión a las citadas autoridades, deberá cumplirse en el plazo máximo de tres días hábiles.

4. Los datos, informes, antecedentes y demás información obtenida por los Órganos e Instituciones Públicas en virtud de lo dispuesto en esta disposición adicional, solo 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. 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 consultas estará en todo caso sujeta a la normativa de protección de datos personales y, además, no contendrá, en ningún caso, los datos referentes a los sujetos afectados por la 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.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

2. Dicho boletín contendrá:

a) Todos los datos cuya publicación en el mismo venga exigida por la Ley 22/2015, de 20 de julio, este 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) de este reglamento no estarán obligados a tener Comisión de Auditoría.

Disposición adicional novena. *Cláusulas limitativas en la selección del auditor de cuentas.*

Cuando concurran 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) n.º 537/2014, de 16 de abril de 2014, 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 Seguridad Jurídica y Fe Pública.*

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 3.1.k) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, 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 y en la normativa mercantil aplicable al nombramiento del auditor de cuentas y fijación de sus honorarios.

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, este 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.

A los efectos de acreditar el titular real de las entidades sujetas a auditoría, u otras comprobaciones necesarias para la supervisión y en tanto no se haya creado el Registro único de Titularidades Reales del Ministerio de Justicia, la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública dará las instrucciones necesarias para que quede asegurado el acceso al Registro de Titularidades Reales del Colegio Oficial de los Registradores de la

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

Propiedad, Mercantiles y de Bienes Muebles de España y a la Base de Datos de Titularidades Reales del Consejo General del Notariado.

Podrá encomendarse la gestión y la propuesta de decisión sobre los expedientes sancionadores por incumplimiento del deber de depósito de cuentas a los registradores mercantiles competentes por razón del domicilio del obligado. Los aranceles a percibir como premio de liquidación en razón de la encomienda de gestión para la sanción por falta de depósito de cuentas serán los que se establezcan en la encomienda concertada entre el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública previa memoria económica elaborada por el Colegio Oficial de los Registradores de la Propiedad y Mercantiles y de Bienes Muebles de España.

Disposición adicional undécima. *Régimen sancionador del incumplimiento de la obligación de depósito de cuentas.*

1. El plazo total para resolver y notificar la resolución en el procedimiento sancionador regulado en el artículo 283 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, será de seis meses a contar desde la adopción por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas del acuerdo de incoación, 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.

2. Los criterios para determinar el importe de la sanción, de conformidad con los límites establecidos en el artículo 283 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, serán los siguientes:

a) La sanción será del 0,5 por mil del importe total de las partidas de activo, más el 0,5 por mil de la cifra de ventas de la entidad incluida en la última declaración presentada ante la Administración Tributaria, cuyo original deberá aportarse en la tramitación del procedimiento.

b) En caso de no aportar la declaración tributaria citada en la letra anterior, la sanción se establecerá en el 2 por ciento del capital social según los datos obrantes en el Registro Mercantil.

c) En caso de que se aporte la declaración tributaria, y el resultado de aplicar los mencionados porcentajes a la suma de las partidas del activo y ventas fuera mayor que el 2 por ciento del capital social, se cuantificará la sanción en este último reducido en un 10 por ciento.

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 19/1988, de 12 de julio.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

La formación práctica adquirida entre el 1 de enero de 2015 y la entrada en vigor del real decreto por el que se aprueba este reglamento podrá acreditarse conforme a lo dispuesto en 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 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, y los nuevos requerimientos de información exigidos en el artículo 89 serán exigibles cuando se dicten las resoluciones que establezcan los modelos a los que se refieren los artículos 20 y 89 y en los plazos en ellas determinados. Hasta ese momento seguirán aplicándose las normas sobre solicitudes de inscripción y baja en las diferentes secciones del citado Registro y las normas sobre presentación de los modelos de remisión de información periódica al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas vigentes a la fecha de entrada en vigor del real decreto por el que se aprueba este reglamento.

Disposición transitoria cuarta. *Procedimientos sancionadores.*

Los procedimientos sancionadores administrativos regulados en este reglamento iniciados con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del real decreto por el que se aprueba este reglamento 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.

Disposición transitoria quinta. *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 transitoria sexta. *Modalidades de auditoría de cuentas, independencia y auditoría de las entidades de interés público.*

Lo establecido en el capítulo I del título I y en los capítulos II y VI del título II de este reglamento, que modifique el régimen anterior a la aprobación de este reglamento, será aplicable para los trabajos de auditoría de cuentas anuales y otros estados financieros o documentos contables correspondientes a ejercicios económicos que se cierren con posterioridad a la entrada en vigor del real decreto por el que se aprueba este reglamento.

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 diez días hábiles 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 este hubiese rechazado el nombramiento o su notificación, el Registrador Mercantil procederá a un nuevo nombramiento, caducando el anterior. Si el Registrador Mercantil designa sucesivamente a tres auditores y ninguno de ellos comparece o rechazan el nombramiento o la notificación, el registrador procederá al cierre del expediente salvo justa causa debidamente acreditada. El cierre del expediente no

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es

impedirá la producción de los efectos legalmente previstos para el supuesto de auditoría obligatoria.

Disposición final segunda. *Modificación de las normas de control de calidad interno.*

En el plazo máximo de tres meses desde la entrada en vigor de este reglamento, se adaptarán las normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas a lo establecido en los artículos 28 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y 67 de este reglamento, a iniciativa de las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas. Dichas normas tendrán como objetivo promover la máxima calidad y para ello podrán establecer requisitos específicos para el cumplimiento de los objetivos y principios del sistema de control de calidad establecidos por los mencionados artículos, de acuerdo con los principios y práctica comúnmente admitida en la Unión Europea.

Disposición final tercera. *Corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas.*

En tanto en cuanto cumplan los requisitos establecidos en el artículo 139, tendrán la consideración de representativas a efectos de lo dispuesto en la normativa reguladora de la auditoría de cuentas, al menos:

a) Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores.
b) Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

cve: BOE-A-2021-1351
Verificable en https://www.boe.es