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

(«BOE núm. 266/2011, de 4 de noviembre de 2011»)

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.

I

El presente real decreto tiene por objeto dar cumplimiento a la previsión recogida en la disposición final quinta, apartado 1, del Real Decreto legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, por la que se autoriza al Gobierno para que, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, dicte las normas necesarias para el desarrollo de lo dispuesto en esta Ley. Dicho texto refundido se dictó al amparo de la habilitación normativa contenida en la disposición final segunda de la Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989 para su adaptación a la normativa comunitaria, que autorizaba al Gobierno para regularizar, aclarar y armonizar los textos legales que han de refundirse que regulaban la actividad de auditoría de cuentas.

La Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas incorporó a nuestro Ordenamiento jurídico la Directiva 84/253/CEE, de 10 de abril de 1984, del Consejo, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables, regulando por primera vez en España la actividad de auditoría de cuentas, configurando dicha actividad como aquella que, mediante la utilización de determinadas técnicas de revisión y verificación adecuadas, tiene por objeto la emisión de un informe que contenga una opinión técnica e independiente acerca de la fiabilidad de la información económica financiera auditada, cumpliendo con ello con una función de interés público, tal como subyace en la regulación contenida tanto en la Ley como en el texto refundido citado, y así ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional cuando se pronunció sobre la constitucionalidad de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Dicha Ley ha sido objeto de modificaciones, destacando, entre ellas, las acometidas mediante la Ley 44/2002, de 22 de septiembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, que respondía a la necesidad de avanzar y coadyuvar en la mejora de la calidad de los trabajos de auditoría así como de fortalecer la credibilidad de la actividad auditora y de contribuir al mejor funcionamiento de la economía de mercado, y la citada Ley 12/2010, de 30 de junio, que tuvo por objeto la incorporación a nuestra normativa interna 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/CEE del Consejo.

La citada Ley 19/1988, de 12 de julio, fue objeto de desarrollo mediante el Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, el cual ha sido objeto de dos modificaciones parciales. La primera modificación se produjo mediante el Real Decreto 180/2003, de 14 de febrero, en desarrollo de las disposiciones de la Ley 19/1988, de 12 de julio, relativas a la obligación de someter a auditoría de cuentas las formuladas por determinadas entidades por razón de su tamaño y actividad y a los procedimientos de coordinación entre los órganos o instituciones públicas con competencias atribuidas legalmente 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 segunda modificación se produjo mediante el Real Decreto 1156/2005, de 30 de septiembre, al objeto de incorporar las normas sobre periodicidad de la convocatoria del examen de aptitud profesional exigido para el acceso al Registro Oficial de Auditores de

Cuentas y sobre la composición y funcionamiento del tribunal, de acuerdo con la Ley 44/2002, de 22 de septiembre, y modificar los requisitos relativos a la fianza que deben prestar por mandato legal quienes ejercen la actividad auditora.

II

La modificación realizada por la Ley 12/2010, de 30 de junio, conlleva la obligación de adecuar a la legislación vigente el Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, así como desarrollar aquellos concretos aspectos que así lo requieren por mandato legal. Al mismo tiempo, se aprovecha la reforma para incorporar las mejoras de carácter técnico aconsejadas por la experiencia y la práctica desarrollada desde la entrada en vigor del Real Decreto 1636/1990, resultando por ende oportuno promulgar un nuevo Reglamento de desarrollo de la citada Ley y derogar éste. De acuerdo con ello, se desarrollan aquellos aspectos definidores de la actividad de auditoría de cuentas que conforman un corpus de regulación moderno, en el cual se perfila y concreta el sistema de supervisión pública insertado plenamente en el contexto internacional, y su implantación efectiva.

Este Reglamento, en cuanto a su estructura, sigue la misma sistemática y ordenación de materias que la contenida en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas que desarrolla, con la salvedad de aquellos preceptos legales que no precisan de desarrollo reglamentario.

El capítulo I «De la auditoría de cuentas» recoge un conjunto de disposiciones, distribuidos en siete secciones, que tienen por objeto definir la actividad de auditoría de cuentas al que resulta de aplicación este Reglamento, desde una doble perspectiva: positiva, al desarrollar los distintos elementos subjetivos y objetivos que definen la actividad de auditoría de cuentas así como sus modalidades; y negativa, mediante la delimitación expresa de aquellos trabajos que no tienen dicha naturaleza y, por tanto, que quedan fuera del ámbito de supervisión público legalmente establecido sobre aquella actividad. En la definición positiva destaca la precisión que se realiza sobre la necesidad de sujetar el objeto de la auditoría a un marco de regulación, es decir: las cuentas anuales, los estados financieros o documentos contables elaborados con el marco normativo que les resulte de aplicación y convenientemente formulados, firmados o asumidos formalmente por los responsables correspondientes. Y con la definición negativa, se excluyen expresamente de dicha consideración los trabajos consistentes en la comprobación específica de hechos concretos, en la aplicación de procedimientos acordados con la entidad auditada y la emisión de certificaciones, por cuanto que se realiza un trabajo con un alcance diferente y se emite una opinión con un significativo menor grado de fiabilidad. También es destacable la consideración que se efectúa de aquellos trabajos que, no siendo auditoría de cuentas y, por ende, no estarán sujetos al control de la actividad, son atribuidos legalmente a los auditores de cuentas. Se prevé la sujeción de dichos trabajos a las guías aprobadas conjuntamente por las corporaciones de auditores, de acuerdo con el mismo procedimiento que el diseñado para las normas de auditoría.

En este sentido, destacan la incorporación de la prohibición expresa de limitar la distribución o uso del informe de auditoría de cuentas, consecuente con la relevancia pública de esta actividad por los posibles efectos frente a terceros que puede tener todo informe; así como el desarrollo que se hace de la facultad legalmente establecida de no emitir el informe de auditoría o de renunciar al contrato de auditoría, fijándose los criterios que han de seguirse así como la línea que separa dicha facultad con la obligación de emitir un informe con opinión denegada, cuando concurran circunstancias de carácter técnico que impidan la aplicación de procedimientos de auditoría para obtener evidencia de acuerdo con las normas de auditoría.

Asimismo, dado que el auditor del grupo asume por mandato legal la responsabilidad plena por el informe que emita, se precisa el alcance y extensión de la obligación del auditor del grupo de revisar y evaluar el trabajo realizado por los auditores de las cuentas que componen el citado grupo, cuyo contenido y alcance se determina por lo dispuesto en la norma de auditoría correspondiente.

Se definen, a los exclusivos efectos del texto refundido que se desarrolla, las entidades que tienen la consideración de interés público, por su importancia pública significativa, tomando al efecto como criterio definitorio la especial actividad que realizan y su tamaño. Así, por un lado, se consideran como tales las entidades que tienen por objeto la captación de fondos, bienes o derechos o ahorros del público para su gestión o inversión, que superen ciertos umbrales referidos al número de partícipes o inversores y patrimonio gestionado, así como aquellas entidades que tienen incidencia notable en la estabilidad del sistema financiero y en el buen funcionamiento del sistema de pagos. Con la inclusión en dicha categoría de estas entidades, se trata de contribuir al mejor funcionamiento de los mercados en que operan dichas entidades, y de coadyuvar al régimen de supervisión al que se sujetan estas entidades por parte de los correspondientes órganos públicos.

El citado capítulo se completa con la definición de normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, como aquella que contempla los requisitos, criterios y formalidades que disciplinan la actividad del auditor de cuentas o sociedad de auditoría desde que obtiene la autorización para ejercer dicha actividad, y que se contienen en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, en este Reglamento, así como en las normas de auditoría, las normas de ética y las normas que regulan el sistema de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, cuya adopción es responsabilidad última del sistema de supervisión público que se atribuye por el texto refundido al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Parte integrante de dicha normativa son las

normas de auditoría que son aquellas que han de observarse necesariamente en la realización de todo trabajo de auditoría en el que ha de soportarse la opinión técnica que se expresa en relación con la información auditada. Dichas normas serán las contenidas en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Comisión de la Unión Europea y, en lo no adoptado o regulado por éstas, las normas técnicas de auditoría en los términos que se establecen en el presente Reglamento. Finalmente, 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. Se regula el contenido básico y régimen procedimental de elaboración de estas normas.

III

El capítulo II «Del acceso al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas» regula, en sus secciones primera y segunda, relativas al Registro Oficial de Auditores de Cuentas y al régimen de autorización para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, el conjunto de requisitos que facultan para el acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en cualquiera de las situaciones previstas para los auditores de cuentas personas físicas y sociedades de auditoría, y en definitiva, el régimen de acceso o de habilitación legal para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas regulada en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

En relación con el citado Registro, dos son los extremos que merecen aquí especial mención por constituir novedades introducidas por el citado texto refundido. La primera se refiere a la incorporación de aquellos auditores que, sin ser socios de una sociedad de auditoría, pueden ser designados expresamente para firmar informes de auditoría en su nombre, debiendo la sociedad de auditoría informar de las designaciones que en cada momento tenga efectuadas. La segunda se refiere a la obligatoria inscripción, de forma separada, de ciertos auditores y sociedades de auditoría de terceros países.

En cuanto al acceso al ejercicio de la actividad, en lo que a la formación exigida se refiere, se precisan el número de horas que se exigen para entender cumplido el requisito de formación práctica que se exige para poder ser inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas así como la obligación de rendir determinada información, sin perjuicio de que las normas de cómputo y distribución se determinen por resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, con la participación de las corporaciones de auditores citadas. Asimismo, dado el nuevo marco legal instaurado con la Ley 12/2010 y el sistema de ordenación de enseñanzas universitarias contemplado en la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, únicamente cabe contemplar la dispensa para la realización de la primera fase del examen a quienes tengan títulos universitarios oficiales y con validez en todo el territorio nacional. No obstante, con la idea de conjugar la calidad formativa académica de aquéllas con la contrastada formación práctica de quienes ejercen la actividad de auditoría se prevé que, en la impartición de los títulos de postgrado, las Universidades puedan contar con la colaboración de las Corporaciones representativas de auditores.

Adicionalmente, se recogen, en comparación con el régimen anterior, nuevas medidas tendentes a facilitar el ejercicio de supervisión pública en materia formativa. Así ocurre con los criterios que permiten tener por cumplido el referido requisito de formación práctica; la información a remitir, con el carácter de mínima, al Registro Oficial de Auditores de Cuentas; y el mayor detalle de esta información acerca del personal no inscrito o inscrito como no ejerciente en el Registro que prestan servicios en el ámbito de la actividad auditora, con el fin de conocer el periodo de formación práctica a los efectos de una eventual futura inscripción en el Registro o de la solicitud de pasar a la situación de ejerciente.

Junto al régimen de acceso ordinario, han de señalarse otras tres vías de acceso cuyo régimen se desarrolla: dos, aplicables a los auditores de cuentas autorizados en Estados miembros de la Unión Europea y en terceros países, para los cuales se establece una prueba de aptitud, cuyo diseño corresponde a una Comisión de evaluación cuya composición guarda la misma distribución que el Tribunal de acceso ordinario, y la tercera, aplicable a determinado personal al servicio de las Administraciones Públicas que desempeña funciones públicas mediante la realización de trabajos de auditoría o de revisión o control de éstos, ya sea en relación con el sector público ya sea con respecto de entidades financieras y compañías aseguradoras, para los que se concretan determinados criterios a los efectos de entender cumplido los requisitos que se exigen legalmente.

IV

El capítulo III «Del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas» se estructura en seis secciones. La primera desarrolla regula la obligación de formación continuada, cuyo fin es mantener el adecuado nivel de exigencia en relación con la actualización de sus conocimientos, dentro de un entorno financiero y mercantil en continuo cambio y progresivamente más complejo, estableciéndose la forma y condiciones en que ha de tenerse por cumplido el requisito de formación continuada mínima, cifrada en número de

horas, que deben seguir y acreditar los auditores de cuentas inscritos en situación de ejercientes y de no ejercientes que prestan servicios por cuenta ajena, mediante la realización de una serie de actividades.

La segunda sección desarrolla el régimen legal de independencia que deben guardar quienes ejercen la actividad de auditoría de cuentas, que fue modificado sustancialmente por las Leyes 44/2002 y 10/2010, al objeto de reforzar su debida observancia en cuanto que constituye el soporte fundamental de demostración de la objetividad, de modo que los usuarios de la información económica financiera auditada acepten con la máxima garantía y plena confianza esta información por cuanto ha sido verificada, precisamente, de manera objetiva por un tercero independiente. A tal efecto, básicamente se toma como referencia en la regulación aquí acometida el conjunto de requisitos fundamentales de independencia y de circunstancias susceptibles de amenazar a ésta situación contenido en la Recomendación de la Comisión de 16 de mayo de 2002 sobre independencia de los auditores de cuentas en la Unión Europea, que inspiró básicamente la reforma de la Ley 44/2002. Con ello se persigue dotar a este régimen de permanencia, así como de convergencia en el ámbito de la Unión Europea, toda vez que, según la Directiva 2006/43/CE, la Comisión podrá basarse en dicha Recomendación para adoptar medidas de ejecución relativas a la independencia. Se destaca que la responsabilidad del auditor implica un actitud de vigilancia y de alerta en la detección de posibles amenazas a su independencia y en la toma de las medidas de salvaguarda necesarias para poderlas reducir y, en su caso, eliminar.

De acuerdo con ello, por una parte, se resalta la obligación del auditor de cuentas, al objeto de asegurar la realización objetiva e íntegra de todo trabajo de auditoría, de abstenerse de actuar cuando concurran relaciones, situaciones o servicios que amenacen o comprometan su independencia, incluso cuando incurra en alguna de las situaciones de incompatibilidad previstas en la normativa. Asimismo, se establecen, con carácter de mínimas, las actuaciones de los auditores de cuentas para garantizar su objetividad y evitar así aquellos hechos o circunstancias que pueden constituir amenazas al deber de independencia. Estas situaciones o amenazas pueden ser de diversos tipos, como las de interés propio, autorrevisión, abogacía, familiaridad o confianza, e intimidación. Respecto a estos, los auditores de cuentas deberán establecer y aplicar las medidas de salvaguarda -políticas escritas, comunicaciones, procedimientos, prohibiciones, restricciones, etc.-que, a tales efectos, se juzguen necesarias, que deberán incluir la de abstenerse de realizar la auditoría de cuentas cuando se detecten situaciones o amenazas de carácter significativo que comprometan seriamente su objetividad, de tal suerte que fueran susceptibles de inducir a un tercero informado a concluir que el auditor no es capaz de ejercer un juicio objetivo e imparcial sobre las cuestiones tratadas durante la realización del trabajo de auditoría y que, por tanto, resulta comprometida la independencia del auditor.

Por otra parte, en relación con las causas legales de incompatibilidad, el reglamento desarrolla el texto refundido con el objeto de precisar o detallar todas aquellas circunstancias, relaciones o intereses susceptibles de constituir una amenaza o riesgo para la independencia del auditor y, por ende, de afectar al juicio objetivo e imparcial que todo auditor debe emitir. A este fin responde la mayor parte del contenido de este capítulo, siendo así que se desarrollan extremos relacionados con la ostentación de cargos, la consideración de interés financiero significativo, la delimitación de servicios declarados incompatibles de acuerdo con lo previsto en su caso por el ordenamiento jurídico así como de aquellos que se referencian a su incidencia medida en términos de importancia relativa sobre las cuentas auditadas, y la concentración de honorarios como parámetro para no permitir la dependencia financiera en relación con la auditada. Igualmente, se desarrollan las causas de incompatibilidad derivadas de las situaciones que concurren en quienes se encuentren en ciertas condiciones o situaciones con relación a los auditores de cuentas, las sociedades de auditoría y entidades auditadas. En este sentido, se desarrollan las situaciones susceptibles de constituir a dos entidades en una situación de vinculación, en coherencia con los parámetros contenidos en el Código de Comercio y demás normativa mercantil de desarrollo, así como el grupo de personas que están vinculadas a los auditores o sociedades de auditoría, tomando como referencia la citada Recomendación y con las particularidades reguladas en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Y, finalmente, en lo que hace referencia al periodo de contratación, se precisa el modo en que se puede entender acreditada la prorroga tácita, así como el ámbito al que resulta de aplicación la obligación de rotación impuesta a los auditores al objeto de tratar de atenuar y, en la medida de lo posible, evitar la existencia de relaciones prolongadas y próximas con la entidad auditada y su personal que conlleve una excesiva confianza en esta entidad por parte del auditor de cuentas que pueda comprometer su independencia o inducir a un tercero a cuestionar dicha independencia.

El resto de secciones que comprenden este capítulo regulan el conjunto de obligaciones que se exigen a los auditores de cuentas o sociedades de auditoría: el deber de prestar fianza que garantice permanentemente y de forma individualizada y suficiente el resarcimiento de los daños y perjuicios que pudieran causar por el incumplimiento de sus obligaciones, el deber de requerir cuanta información sea necesaria para realizar la auditoría de cuentas, los deberes de guardar secreto, de conservación y custodia, y el informe anual de transparencia que deben publicar quienes auditan las entidades definidas como de interés público y las sociedades de auditoría de terceros países. Respecto a éste informe,

novedad incorporada en la Ley 12/2010, se desarrollan determinadas cuestiones del contenido mínimo legalmente establecido con el objeto de favorecer una mayor divulgación de los aspectos esenciales de la estructura, organización y actividad de quienes auditan, que permita conocer su compromiso con la función de interés público.

V

Como parte integrante del sistema de supervisión pública, el capítulo IV «De la actividad de control de la actividad de auditoría de cuentas», distribuido en cuatro secciones, define la finalidad de esta actividad, así como las diferentes formas en que las mismas pueden instrumentarse, y dispone que el ejercicio y desarrollo de dichas actuaciones ha de permitir alcanzar la mejora, en su conjunto, en la calidad de los trabajos de auditoría, tratando de asegurar, en la medida de lo posible, mediante el empleo racional y eficiente de los recursos a tales fines dispuestos, que en la revisión de aquellos trabajos se incluyan a todos aquellos que están habilitados legalmente para ejercer la actividad auditora.

Se regula, igualmente, el modo de iniciación de estas actividades de control, el plan de control que sirve de base a dichas actuaciones, la forma en que han de desarrollarse, la constatación de las actuaciones y resultados obtenidos y la finalización de las actuaciones de control. Las actuaciones de control técnico, proyectadas sobre trabajos de auditoría, en su totalidad o referidas a partes específicas, o a concretos aspectos de la actividad auditora, tienen por objeto realizar las investigaciones oportunas para averiguar aquellos elementos de juicio que, en su caso, sirvan de base para incoar el correspondiente expediente sancionador. Las actuaciones de control de calidad consisten en la revisión de quienes ejercen dicha actividad realizada con carácter preventivo y bajo los principios de periodicidad y de generalidad. Se introduce aquí el proceso encaminado, principalmente, a formular requerimientos y a su seguimiento. En definitiva, ambas formas de actuación responden a un objetivo y finalidad distintos que afectan claramente al planteamiento y la orientación de la revisión; así, mientras que con las actuaciones de control técnico se pretende descartar o confirmar la existencia de posibles incumplimientos de la normativa reguladora de la auditoría de cuentas, con las actuaciones de control de calidad se pretende esencialmente la mejora de los procedimientos de control interno del auditor y su funcionamiento en el desarrollo de la actividad de auditoría, en general, y en el desarrollo de los trabajos, en particular, mediante la formulación de requerimientos de mejora.

El capítulo se completa con una última y cuarta sección, que regula el contenido de la información que se debe remitir periódicamente al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, al objeto de servir al mejor desarrollo de las competencias de supervisión y actuaciones de control atribuidas a dicho Instituto y, en particular, al especial deber que se le impone en relación con la observancia del requisito de independencia. Es de destacar la importante labor que ha de realizar el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el mantenimiento del Registro Oficial de Auditores de Cuentas, como un elemento básico del sistema de supervisión público y, por tanto, en la disposición y gestión de la información proporcionada por los auditores de cuentas en diferentes ámbitos y materias referidas a su actividad, la cual ha de contribuir a un mejor conocimiento y a una mayor transparencia de la actividad de auditoría de cuentas.

VI

El capítulo V «De las infracciones y sanciones y del procedimiento sancionador» incluye tres secciones, en las que se recogen las especificaciones de algunas de las circunstancias tipificadas como infracción, los criterios de graduación para la cuantificación de las sanciones y determinadas normas especiales referidas al cumplimiento de las sanciones, al tratamiento como infracción continuada por comisión de varios ilícitos, al concurso ideal de infracciones o unidad de hecho las infracciones, y a la cancelación de las sanciones inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Por otra parte, se establece el conjunto de disposiciones de aplicación al procedimiento administrativo sancionador, encaminado, en cuanto tal, a la defensa de los intereses generales, mediante la aplicación de las correspondientes medidas correctoras cuando se constaten actos contrarios a la normativa reguladora de la actividad de auditoría por parte de quienes los realicen, únicos interesados en el tipo de procedimiento que aquí nos ocupa. Se declara que, en todo caso, el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del Procedimiento para el ejercicio de la Potestad

Sancionadora, mantiene su carácter supletorio, al mismo tiempo que se regulan las especialidades de este procedimiento sancionador, derivadas de la actividad aquí disciplinada.

Como tales especialidades, se prevén las relativas a la denuncia, sin efecto vinculante en orden a la incoación de procedimiento sancionador, cuyo tratamiento está supeditado, mediante la ordenación y utilización eficiente y eficaz de los medios disponibles, al debido cumplimiento de las competencias de

control de la actividad auditora atribuidas legalmente al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas; a la atribución de competencias para acordar la ampliación de plazos para resolver y para efectuar alegaciones; a la realización de las actuaciones previas reguladas en este Reglamento; al acuerdo de incoación de expediente sancionador; a las facultades del instructor del expediente para recabar informes; a la resolución del expediente, previa toma en consideración del criterio del Comité de Auditoría del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el caso de infracciones muy graves o graves; a la posibilidad de realizar actuaciones complementarias; y a la tramitación o acumulación, para ciertos casos, de un único expediente.

VII

El capítulo VI «De la Cooperación internacional», agrupado en tres secciones, concreta los mecanismos de colaboración con las autoridades competentes de los demás Estados miembros de la Unión europea, pudiendo consistir dicha colaboración en el intercambio de información, en las llamadas inspecciones conjuntas consistentes en la participación en la realización de actuaciones de control, y en la obligación de realizar ciertas comunicaciones. Lo mismo se establece en relación con las autoridades competentes de terceros países, cuyos mecanismos serán los que fijen los correspondientes acuerdos de cooperación.

El último de los capítulos «De las corporaciones representativas de auditores», contiene el conjunto de requisitos que deben reunir estas corporaciones y las funciones que deben desempeñar, modificando en relación con el régimen anterior las que resultan del actual marco legal. Se resaltan así las obligaciones impuestas en relación con la propuesta y realización del examen de aptitud profesional; la formación continua; así como la elaboración de las normas deontológicas y códigos de conducta, la verificación de las prácticas y procedimientos internos contenidos en dichas normas; y la ejecución del control de calidad de los auditores de cuentas cuando así lo acuerde el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Finalmente las disposiciones adicionales primera a cuarta y octava del Reglamento incorporan disposiciones contenidas en el Reglamento aprobado por Real decreto 1636/1990 que se deroga. Las mismas tienen por objeto el desarrollo de lo previsto en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, relativa a la obligación de someter las cuentas anuales a auditoría, y de la disposición final primera del citado texto refundido, relativa a la coordinación entre los órganos o instituciones públicas y los auditores de cuentas de dichas empresas y entidades 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 los párrafos segundo y tercero de la citada disposición final primera del texto refundido.

Por otra parte, mediante la disposición adicional quinta, se distinguen los trabajos de auditoría de cuentas de las entidades del sector público sujetos a sus normativas específicas, de los que se realizan en dichas entidades por auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

Por otro lado, se regulan aspectos novedosos incorporados por la Ley 12/2010, como son los referidos al contenido mínimo que debe tener el informe anual que publica el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de acuerdo con el mandato de transparencia y publicidad contenido en la disposición adicional quinta del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, y la necesaria publicidad a dar de los acuerdos de intercambio de información adoptados con terceros países.

El resto de disposiciones incorporan aspectos regulados en el Reglamento que se deroga, tales como el régimen de consultas a formular ante el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, la publicación y distribución del Boletín oficial del citado Instituto, la composición de los órganos colegiados de éste y quiénes tienen la consideración de Corporación representativa de auditores.

El presente Reglamento se completa con un conjunto de disposiciones transitorias que tienen por objeto, principalmente, facilitar el paso al régimen nuevo que aquí se incorpora.

Este Reglamento ha sido sometido al previo informe de la Agencia Española de Protección de datos.

En su virtud, a propuesta de la Ministra de Economía y Hacienda, con la aprobación previa del Ministro de Política Territorial y Administración Pública, de conformidad con el Consejo de Estado, previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 28 de octubre de 2011,

DISPONGO:

Artículo único. Aprobación del Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas.

Se aprueba el Reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, cuyo texto se inserta a continuación.

Disposición derogatoria única. Derogación normativa.

Quedan derogadas cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan a lo dispuesto en el presente real decreto y, en particular:

a) El Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas.

b) La disposición adicional cuarta del Real Decreto 296/2004, de 20 de febrero, por el que se aprueba el régimen simplificado de contabilidad.

Disposición final primera. Título competencial.

El Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas se dicta en uso de la competencia exclusiva del Estado en materia de legislación mercantil, de conformidad con lo establecido en el artículo 149.1.6ª de la Constitución Española.

Disposición final segunda. Entrada en vigor.

El presente real decreto y el Reglamento que aprueba entrarán en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Dado en Madrid, el 31 de octubre de 2011.

JUAN CARLOS R.

La Vicepresidenta del Gobierno de Asuntos Económicos y Ministra de Economía y Hacienda,

ELENA SALGADO MÉNDEZ

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

CAPITULO I
De la auditoría de cuentas

SECCION 1ª
Ámbito de aplicación

Artículo 1. Concepto.

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 1.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 julio de 2011, se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros.

En dicha actividad se analizará, mediante la utilización de técnicas de revisión y verificación adecuadas, la información económico-financiera deducida de los documentos contables examinados, con el objeto de emitir un informe dirigido a poner de manifiesto una opinión técnica sobre la fiabilidad de la citada información.

2. La actividad de auditoría de cuentas tendrá que ser realizada por un auditor de cuentas con sujeción a lo establecido en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas definida en el artículo 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

3. Las menciones recogidas en este Capítulo I a los auditores de cuentas se entenderán realizadas, igualmente, a las sociedades de auditoría, así como al socio auditor de cuentas o auditor de cuentas designado expresamente para realizar el trabajo y firmar el informe de auditoría en nombre de las citadas sociedades.

Artículo 2. Modalidades de auditoría de cuentas.

1. La actividad de auditoría de cuentas, en función de los estados financieros o documentos contables objeto de examen, se referirá a una de las modalidades siguientes:

a) Auditoría de cuentas anuales.

b) Auditoría de otros estados financieros o documentos contables.

2. A estos efectos, 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.

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.

Artículo 3. Delimitación del ámbito de aplicación.

1. No se consideran comprendidos en ninguna de las modalidades de auditoría de cuentas establecidas en el apartado 1 del artículo anterior, 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 auditoría de cuentas para poder emitir una opinión técnica de auditoría de cuentas.

Dichos trabajos e informes no tendrán la consideración de la auditoría de cuentas regulada en este Reglamento.

2. Asimismo, no tendrán la consideración de auditoría de cuentas los trabajos que, sin reunir las características y condiciones propias de un trabajo de esta naturaleza, estén atribuidos por disposiciones de rango legal a auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Todos los trabajos que, sin tener la consideración de auditoría de cuentas, estén atribuidos por disposiciones legales a auditores inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas se sujetarán a lo dispuesto en la disposición legal correspondiente y en las guías que en su caso se aprueben conjuntamente por las corporaciones de derecho público representativas de auditores y, en su defecto, a los usos y a la práctica habitual en la realización del tipo de trabajo en cuestión. En la elaboración y publicación de estas guías se estará a lo previsto en la Sección séptima del presente Capítulo I de este Reglamento. En ningún caso, a estos trabajos le resultará de aplicación el régimen de supervisión y control previsto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

3. Los informes emitidos por auditores de cuentas sobre trabajos que no estén comprendidos en las modalidades de auditoría a que se refiere el artículo 2 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 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

SECCION 2ª
Auditoría de cuentas anuales

Artículo 4. Definición de auditoría de cuentas anuales.

1. La auditoría de las cuentas anuales consistirá en revisar y verificar a efectos de dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado de sus operaciones y, en su caso, de los flujos de efectivo de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

2. Adicionalmente, cuando la entidad auditada viniera obligada a emitir el informe de gestión, o lo hubiera emitido voluntariamente, los auditores de cuentas verificarán la concordancia de los datos contenidos en el mismo con los de las cuentas anuales examinadas.

Artículo 5. 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 y formalidades establecidos en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

2. De acuerdo con lo establecido en el artículo 3.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, el informe de auditoría de las cuentas anuales es un documento mercantil que contendrá, al menos, los siguientes datos, además de los exigidos por la normativa reguladora referida en el apartado precedente:

a) Identificación de la entidad auditada, de las cuentas anuales que son objeto de la auditoría, del marco normativo de información financiera que se aplicó en su elaboración, de las personas físicas o jurídicas que encargaron el trabajo y, en su caso, de las personas a quienes vaya destinado; así como la referencia a que las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad auditada.

b) Una descripción general del alcance de la auditoría realizada, con referencia a las normas de auditoría conforme a las cuales ésta se ha llevado a cabo y, en su caso, de los procedimientos previstos en ellas que no haya sido posible aplicar como consecuencia de cualquier limitación puesta de manifiesto en el desarrollo de la auditoría. Asimismo, se informará sobre la responsabilidad del auditor de cuentas o sociedad de auditoría de expresar una opinión sobre las citadas cuentas en su conjunto.

c) Una opinión técnica con el contenido y alcance que se establece en el artículo siguiente.

d) Una opinión sobre la concordancia o no del informe de gestión con las cuentas correspondientes al mismo ejercicio, en el caso de que el citado informe de gestión acompañe a las cuentas anuales.

e) Fecha y firma del auditor o auditores de cuentas que lo hubieran realizado. La fecha del informe de auditoría es aquella en que el auditor de cuentas ha completado los procedimientos de auditoría necesarios para formarse una opinión sobre las cuentas anuales.

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. Asimismo, el informe de auditoría contendrá, en su caso, manifestación explícita de las reservas o salvedades detectadas en el desarrollo del trabajo de auditoría, así como de cualquier aspecto que, no constituyendo una reserva o salvedad, el auditor deba o considere necesario destacar en el informe conforme a lo previsto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

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

6. El informe de auditoría de cuentas anuales deberá ir acompañado de la totalidad de documentos que componen las cuentas objeto de auditoría y, en su caso, del informe de gestión. En ningún caso el informe de auditoría podrá publicarse parcialmente o en extracto, ni de forma separada a las cuentas anuales objeto de auditoría. Tampoco podrá ir acompañado el informe de auditoría de cuentas anuales de otra información no auditada que no se encuentre claramente diferenciada de las cuentas anuales auditadas, salvo que dicha información se identifique como no auditada.

Artículo 6. Opinión técnica del auditor en el informe de auditoría sobre cuentas anuales.

1. El auditor de cuentas manifestará en el informe, de forma clara y precisa, su opinión técnica sobre si las cuentas anuales de un determinado ejercicio expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad auditada, a la fecha de cierre del ejercicio, así como del resultado de sus operaciones y, en su caso, de los flujos de efectivo correspondientes al ejercicio finalizado en dicha fecha, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.

2. La opinión podrá ser favorable, con salvedades, desfavorable o denegada. Cuando no existan reservas o salvedades la opinión técnica será considerada «favorable». En el supuesto contrario, cuando existan tales reservas se deberán poner de manifiesto todas ellas en el informe, indicando su naturaleza en el

párrafo de opinión, y la opinión técnica será calificada de «opinión con salvedades» o «desfavorable», atendiendo a lo establecido en las normas de auditoría.

3. Si en el desarrollo de la actividad regulada por el presente Reglamento, el auditor de cuentas, llegado el momento de emitir la opinión técnica a que se refiere el apartado uno anterior, encontrara razones para abstenerse de efectuar tal pronunciamiento, deberá hacer constar en el informe de auditoría las mismas, poniendo de manifiesto cuantos detalles e información complementaria sean necesarios; calificándose este supuesto como informe de auditoría con «opinión denegada».

Artículo 7. Obligación de emitir el informe y la falta de su emisión o renuncia al contrato de auditoría.

1. El informe de auditoría deberá ser emitido por el auditor de cuentas de conformidad con lo establecido en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas y en el contrato de auditoría suscrito a tal efecto.

La emisión del informe y su entrega a la entidad auditada deberán realizarse en las fechas previstas contractualmente, de forma que pueda cumplir con la finalidad para la que fue contratada la auditoría de cuentas. A estos efectos, se entenderá que el informe de auditoría cumple con la finalidad para la que fue contratada la auditoría de cuentas cuando contenga una opinión técnica de las previstas en el artículo 6 de modo que pueda ser conocida y valorada por la entidad auditada y por los terceros que puedan relacionarse con ésta, a la vez que permita cumplir con los requerimientos legales y estatutarios exigidos a la entidad auditada a este respecto.

No obstante lo anterior, si en el transcurso del trabajo el auditor detectase la existencia de circunstancias, no imputables al mismo, que pudieran afectar a la fecha de emisión del informe inicialmente prevista, el auditor de cuentas detallará en un escrito, que deberá ser remitido a quien realizó el encargo de auditoría, las circunstancias y sus posibles efectos en la emisión del informe de auditoría. Dicho escrito deberá documentarse en los papeles de trabajo.

2. De conformidad con lo previsto en el artículo 3.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de cuentas, la falta de emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, tan sólo podrá producirse por la existencia de justa causa y en aquellos supuestos en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Existencia de amenazas que pudieran comprometer de forma grave la independencia u objetividad del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, de acuerdo con lo dispuesto en la Sección I del Capítulo III de este Reglamento.

b) Imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor de cuentas o sociedad de auditoría por circunstancias no imputables a éstos.

A estos efectos, se considerará que existe imposibilidad absoluta para la realización del trabajo de auditoría:

1º. 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 referencia de las citadas cuentas anuales.

2º. Cuando, excepcionalmente, otras circunstancias no imputables al auditor de cuentas, y distintas de las de carácter técnico, impidan la realización del trabajo de auditoría en sus aspectos sustanciales. En particular y a estos efectos, no se considerará que existe imposibilidad absoluta en la realización del trabajo de auditoría cuando el auditor de cuentas no pueda aplicar aquellos procedimientos de auditoría que resulten necesarios para obtener evidencia de auditoría en relación con la información de las cuentas anuales, en cuyo caso el informe de auditoría se emitirá conforme a lo dispuesto en las normas de auditoría.

3. En los supuestos a que se refiere el apartado anterior, 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 hábiles desde la fecha en que el auditor tuviera constancia de la circunstancia referida, y siempre con anterioridad a la fecha en la que el informe de auditoría debiera emitirse para cumplir con la finalidad para la que fue contratado, sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la continuidad del contrato de auditoría.

Adicionalmente, cuando la auditoría sea obligatoria, dicha comunicación deberá ser remitida, en el plazo indicado en el párrafo anterior, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y al Registro Mercantil del domicilio social correspondiente a la entidad auditada.

4. Una vez realizadas las actuaciones referidas en este artículo, en dichos supuestos podrán entenderse finalizadas las obligaciones del auditor en cuanto al trabajo de auditoría a realizar sobre las cuentas anuales del ejercicio respecto al cual han concurrido las circunstancias contempladas en el apartado 2 de este artículo.

Artículo 8. Contrato de auditoría de cuentas anuales.

1. Con carácter previo al inicio de la realización del trabajo de auditoría, deberá suscribirse un contrato de auditoría entre la entidad auditada y el auditor de cuentas.

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 encargo y plazo de entrega del informe de auditoría, sin que puedan establecerse limitaciones al desarrollo del trabajo de auditoría ni estipulaciones contrarias a lo establecido en la citada normativa ni restricciones a la distribución o utilización del informe de auditoría.

2. En el momento de suscribirse el contrato de auditoría y, en todo caso, en el momento de aceptar la designación efectuada por la entidad, el auditor de cuentas deberá estar inscrito en la situación de ejerciente a que se refiere el artículo 27.a). Si el contrato de auditoría se suscribiese con una persona jurídica, ésta deberá estar inscrita en dicho momento como sociedad de auditoría en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Artículo 9. Actuación conjunta de auditores.

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.

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.

SECCION 3ª
Auditoría de otros estados financieros o documentos contables

Artículo 10. Definición de auditoría de otros estados financieros o documentos contables.

1. La auditoría de otros estados financieros o documentos contables a que se refiere el artículo 2.1.b) consistirá en verificar y dictaminar si dichos estados financieros o documentos contables expresan la imagen fiel o han sido preparados, según corresponda, de conformidad con el marco normativo de información financiera expresamente establecido para la elaboración de los citados documentos o estados.

2. Lo previsto en la Sección 2ª 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 11. Informe de auditoría sobre otros estados financieros o documentos contables.

El informe de auditoría sobre otros estados financieros o documentos contables contendrá, al menos, lo siguiente:

a) Identificación de la entidad a que se refiere el estado financiero o documento contable objeto de auditoría.

b) Identificación de quien o quienes encargaron el trabajo, y, en su caso, a quienes vaya destinado.

c) Identificación de los estados financieros o documentos contables objeto de auditoría que se acompañan al informe.

d) 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.

e) Referencia a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas aplicada en el trabajo realizado y, en su caso, a los procedimientos previstos en ellas que no haya sido posible aplicar como consecuencia de cualquier limitación impuesta a la actividad auditora. Asimismo, se mencionará la responsabilidad del auditor de cuentas de emitir una opinión técnica sobre los estados financieros o documentos contables en su conjunto.

f) En su caso, manifestación explícita de las reservas o salvedades detectadas en el desarrollo del trabajo.
g) Opinión técnica, con el contenido y alcance que se establecen en el artículo siguiente.

h) En su caso, manifestación explícita de cualquier aspecto que, no constituyendo una reserva o salvedad, el auditor de cuentas deba o considere necesario destacar en el informe de conformidad con lo previsto en la normativa reguladora de la auditoría de cuentas.

i) Firma del auditor o auditores de cuentas que lo hubieran realizado, con expresión de la fecha de emisión del citado informe.

Artículo 12. 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 g) 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 6.1 de este Reglamento para cuentas anuales, si bien referida a la información contenida en el estado financiero o documento contable concreto auditado.

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

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

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

SECCION 4ª
Auditoría de cuentas consolidadas

Artículo 13. Documentación de la revisión y evaluación del trabajo realizado por auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 5, apartados 2 y 3, del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, el auditor de cuentas que realice la auditoría de las cuentas anuales consolidadas, o de otros estados financieros o documentos contables consolidados, asume la plena responsabilidad del informe de auditoría emitido, aun cuando la auditoría de las cuentas anuales de las sociedades participadas haya sido realizada por otros auditores, y vendrá obligado a recabar la información necesaria, en su caso, a quienes hayan realizado la auditoría de cuentas de las entidades que formen parte del conjunto consolidable, que estarán obligados a suministrar cuanta información se les solicite.

2. A efectos de lo establecido en el artículo 5.4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, el auditor de cuentas de las cuentas anuales consolidadas deberá disponer de la documentación relativa a

la revisión y evaluación del trabajo de auditoría realizado por otros auditores de cuentas en relación con las auditorías de entidades que formen parte del conjunto consolidable, con el contenido y detalle establecidos en las normas de auditoría.

3. 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, de conformidad con lo previsto a este respecto en las normas de auditoría.

4. La mención contenida en esta sección a cuentas anuales consolidadas ha de entenderse también referida a otros estados financieros o documentos contables consolidados. Asimismo, la referencia a otros auditores de cuentas comprende a los auditores de cuentas o sociedades y demás entidades de auditoría de la Unión Europea y de terceros países.

Artículo 14. Acceso a la documentación de auditores de terceros países con los que no exista acuerdo de intercambio de información.

1. En el supuesto de que las cuentas anuales o estados financieros o documentos contables de una entidad que forme parte del conjunto consolidable y sea significativa para el grupo, teniendo en cuenta el concepto de importancia relativa en auditoría, sean auditados por auditores de cuentas o sociedades y demás entidades de auditoría registrados y autorizados en terceros países con los que no exista acuerdo de intercambio de información sobre la base de reciprocidad, el auditor de cuentas de las cuentas consolidadas será responsable de aplicar los procedimientos necesarios para facilitar que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas pueda tener acceso a la documentación de los trabajos de auditoría realizados por dichos auditores de cuentas o sociedades y demás entidades de auditoría registrados y autorizados en terceros países, incluidos los papeles de trabajo pertinentes para la auditoría del grupo.

2. A estos efectos, el auditor de las cuentas consolidadas deberá adoptar alguna de las siguientes medidas:

a) Conservar una copia de la documentación del trabajo realizado por los auditores de cuentas o sociedades y demás entidades de auditoría registrados y autorizados en terceros países.

b) Acordar, por escrito, con los auditores de cuentas o sociedades y demás entidades de auditoría registrados y autorizados en terceros países, el acceso adecuado e ilimitado a la documentación del trabajo realizado por éstos, con el fin de que el auditor de las cuentas consolidadas pueda remitir toda la documentación que a este respecto sea requerida por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

A tales efectos, el auditor de las cuentas consolidadas será responsable de aplicar los siguientes procedimientos:

1º. Se pondrá en contacto por escrito con el auditor del tercer país indicándole que, de acuerdo con la legislación en vigor en España, 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.

2º. 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 la justificación jurídica de los mismos. En el caso de que existan impedimentos evaluará la comunicación de dicha situación al Instituto de Contabilidad y auditoría de cuentas.

3. 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 7 del presente Reglamento.

SECCION 5ª
Entidades de interés público

Artículo 15. Entidades de interés público.

1. A los efectos exclusivos de lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, tendrán la consideración de entidades de interés público, las siguientes:

a) Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, así como las entidades de crédito y las entidades aseguradoras sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones o a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, a que se refiere el artículo 2.5.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

b) Las instituciones de inversión colectiva que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 150 partícipes o accionistas, las sociedades gestoras que administren dichas Instituciones, así como las empresas de servicios de inversión

c) Las sociedades de garantía recíproca, las entidades de pago y las entidades de dinero electrónico.

d) Los fondos de pensiones que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 500 partícipes y las sociedades gestoras que administren dichos fondos.

e) Aquellas entidades distintas de las mencionadas en los párrafos anteriores cuyo importe neto de la cifra de negocios o plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, sea superior a 200.000.000 de euros o a 1.000 empleados, respectivamente.

f) Los grupos de sociedades en los que se integren las entidades contempladas en los párrafos anteriores.

2. Las entidades mencionadas en los apartados b), d) y e) de este artículo 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 dichos apartados.

En el caso de tratarse del primer ejercicio social de constitución, transformación o fusión, las entidades a que se refiere este apartado tendrán la condición de entidades de interés público si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, los requisitos recogidos en el apartado anterior.

SECCION 6ª
Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas

Artículo 16. Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

La normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas contiene los principios y requisitos que los auditores de cuentas deben observar en el ejercicio de dicha actividad.

Se entenderá por normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas la contenida en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y en el presente Reglamento, así como en las normas de auditoría, de ética y de control de calidad interno de los auditores de cuentas.

Artículo 17. Normas de auditoría.

1. Las normas de auditoría a que se refiere el artículo 6.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas constituyen los principios y requisitos que deben observar los auditores de cuentas en la realización del trabajo de auditoría de cuentas y sobre las que deben basarse las actuaciones necesarias para expresar una opinión técnica responsable e independiente.

2. Las normas técnicas de auditoría tendrán por objeto la regulación de los aspectos no contemplados por las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea.

Asimismo, mientras no hayan sido adoptadas las normas internacionales de auditoría por la Unión Europea, las normas técnicas de auditoría constituyen los principios y requisitos que deben observar los auditores de cuentas en el desempeño de sus trabajos de auditoría de cuentas y sobre los que deben basarse las actuaciones necesarias para expresar una opinión técnica responsable e independiente.

En los supuestos excepcionales de circunstancias no previstas en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, tendrán la consideración de éstas los usos o prácticas habituales de los auditores de cuentas, entendidos como los actos reiterados, constantes y generalizados observados por aquéllos en el desarrollo de la actividad de auditoría de cuentas, y siempre que no resulten contradictorios con lo dispuesto en la citada normativa.

Artículo 18. Excepciones y requerimientos adicionales.

1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, oído su Comité de Auditoría de Cuentas, resolverá, en su caso, sobre los supuestos excepcionales en los que no resulte de aplicación alguna norma internacional de auditoría adoptada por la Unión Europea, o parte de ella, cuando así resulte de disposiciones legales o reglamentarias relativas al alcance de la auditoría de cuentas, siempre que se cumplan los requisitos y procedimiento de comunicación previstos en el artículo 26, apartados 2 y 3, 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/CEE del Consejo.

En estos casos excepcionales, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas comunicará a la Comisión Europea y a los demás Estados miembros las disposiciones legales o reglamentarias nacionales y su justificación, como mínimo seis meses antes de su aprobación y entrada en vigor, o, en el caso de una disposición legal o reglamentaria ya existente en el momento de la adopción de una norma internacional de auditoría por la Unión Europea, en un plazo no superior a tres meses desde la fecha de la citada adopción de la norma internacional de auditoría.

Una vez realizada la comunicación anterior, los casos excepcionales en los que no resulte de aplicación alguna norma internacional de auditoría, o parte de ella, adoptada por la Unión Europea, de acuerdo con lo previsto en este apartado, se publicarán mediante resolución del Instituto de Contabilidad de Auditoría de Cuentas.

2. Asimismo, podrán imponerse requisitos adicionales a las normas de auditoría adoptadas por la Unión Europea, de acuerdo con la normativa comunitaria que resulte de aplicación.

Corresponderá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas resolver sobre dichos casos excepcionales, así como comunicar los requisitos adicionales a la Comisión Europea y a los Estados miembros, antes de su adopción.

La adopción de los citados requisitos adicionales se realizará mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en la que se declare la vigencia de los apartados correspondientes de las normas técnicas de auditoría preexistentes a la adopción por la Unión Europea de las normas internacionales de auditoría sobre la misma materia, o mediante la publicación de nuevas normas técnicas de auditoría limitadas a los referidos requisitos adicionales, en cuya elaboración se estará a lo previsto en la sección 6ª de este Capítulo.

Artículo 19. 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 la sección 2ª del Capítulo III del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas:

a) Competencia profesional: Los auditores de cuentas deben mantener 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 continua y de actualización permanente.

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

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

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

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

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

Artículo 20. Normas de control de calidad interno de los auditores y sociedades de auditoría.

Las normas de control de calidad interno tendrán por objeto establecer los principios y requisitos a seguir por los auditores de cuentas en la implantación de un sistema de control de calidad interno que les permita asegurar razonablemente que la actividad de auditoría de cuentas se realiza conforme a lo exigido en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, este Reglamento y las normas de auditoría y de ética.

SECCION 7ª
Elaboración de normas técnicas, de ética y de control de calidad interno

Artículo 21. Iniciativa y elaboración.

1. De acuerdo con el artículo 6.4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, las normas técnicas de auditoría, las normas de ética y las normas de control de calidad interno se elaborarán, adaptarán o revisarán, debiendo estar de acuerdo con los principios generales y práctica comúnmente admitida en los países de la Unión Europea, así como con las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea, por las corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas, y bajo la responsabilidad del sistema de supervisión pública a que se refiere el artículo 27.3 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, las normas técnicas de auditoría, las normas de ética y las normas de control de calidad interno elaboradas, adaptadas o revisadas por las citadas corporaciones de derecho público no tendrán validez hasta que sean publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en su Boletín Oficial.

Artículo 22. Información pública.

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

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

Artículo 23. 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 Boletín Oficial para su entrada en vigor, o bien comunicará a las corporaciones públicas representativas de los auditores de cuentas, los motivos por los que no procediese su publicación, proponiendo las pertinentes modificaciones, si hubiere lugar a ellas.

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

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

Artículo 24. Supervisión por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, como responsable del sistema de supervisión público, podrá requerir a las corporaciones de derecho público representativas de los auditores de cuentas, cuando lo considere necesario, para que elaboren, adapten o revisen las normas técnicas de auditoría, las normas de ética y las normas de control de calidad interno.

2. En el supuesto de que transcurran seis meses desde dicho requerimiento sin que las citadas corporaciones de derecho público lo atiendan, se entenderá que éstas aceptan la aplicación de las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea o cuya práctica está comúnmente admitida en el ámbito de la Unión Europea, que entrarán en vigor mediante su publicación por resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de acuerdo con la responsabilidad atribuida en el artículo 27.3.b) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Dicha resolución se adoptará, previa emisión del informe favorable del Comité de Auditoría de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y siempre que la falta de atención del requerimiento a que se hace referencia en el apartado 1 pueda suponer la inexistencia de normas o la existencia de normas contrarias a la normativa de la Unión Europea o reguladora de la actividad de auditoría de cuentas contenida en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y en este Reglamento.

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

SECCION 1ª
Registro oficial de auditores de cuentas

Artículo 25. Ejercicio de la actividad.

1. Es responsabilidad del sistema de supervisión pública la gestión y control del acceso al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.

2. Podrán realizar la actividad de auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que, reuniendo los requisitos a que se refieren respectivamente los artículos 8 a 10 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, figuren inscritas, como ejercientes en el caso de las personas físicas, en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y hubieran prestado fianza en garantía de los daños y perjuicios que se pudieran derivar del incumplimiento de sus obligaciones

Artículo 26. Secciones del Registro.

El Registro Oficial de Auditores de Cuentas constará de tres secciones, una referida a personas físicas, otra a sociedades y una tercera referida a auditores de cuentas, sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países a los que se refiere el artículo 30.

A dichos efectos, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas establecerá, mediante resolución, los modelos de solicitud de inscripción en las citadas secciones.

Artículo 27. Personas físicas.

En la sección de personas físicas 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 que presta servicios por cuenta ajena.

c) No ejerciente.

Artículo 28. Situaciones.

1. Sólo los auditores de cuentas inscritos como ejercientes podrán actuar como responsables y firmantes de la actividad de auditoría de cuentas definida en el artículo 1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Los auditores de cuentas ejercientes deberán inscribirse como tales en alguna o algunas de las siguientes modalidades: a título individual, como socio de sociedad de auditoría de cuentas, 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 de los requisitos exigidos en el artículo 8.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, así como de la fianza exigida y constituida conforme a lo establecido en el artículo 55 de este Reglamento y, en su caso, de la formación continuada prevista en el artículo 40 del presente Reglamento. Cuando se trate de socios auditores de cuentas ejercientes o de auditores 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.

3. En la situación de no ejerciente que presta servicios por cuenta ajena podrán optar por inscribirse quienes se encuentren colaborando activamente con un auditor de cuentas en ejercicio o con una sociedad de auditoría de cuentas en tareas directamente ligadas a la actividad de auditoría de cuentas.

Para inscribirse en esta situación se deberá solicitar por escrito al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

En caso de no ejercer esta opción o de no acreditar el cumplimiento de los requisitos a que se refiere el apartado anterior, pasarán a figurar en la situación de no ejerciente.
4. Como no ejercientes se inscribirán los auditores de cuentas que no desarrollen la actividad de auditoría de cuentas en los términos a que se refiere el apartado 1 anterior de este artículo o no hayan optado por inscribirse en la situación descrita en el apartado 3 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 previstos en el artículo 8.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Artículo 29. Sociedades en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

1. Podrán inscribirse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas las sociedades de auditoría domiciliadas en territorio español o en el de un Estado miembro de la Unión Europea que acrediten, mediante la aportación al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de la solicitud correspondiente y documentación justificativa del cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 10.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

2. Las sociedades de auditoría deberán informar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de las designaciones que hagan a los auditores de cuentas para realizar auditorías y emitir informes de auditoría en su nombre, así como de sus variaciones. Asimismo, deberán comunicar quién o quiénes están designados, en todo momento, para representar a las sociedades de auditoría en sus relaciones con el Registro Oficial de Auditores de Cuentas. Se entenderá que no están designados quienes no hayan sido comunicados al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

3. Se presumirá, salvo manifestación contraria, que los socios auditores de cuentas ejercientes se encuentran designados para realizar auditorías y firmar informes en nombre de la sociedad.

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

Artículo 30. 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 9.3 y 10.4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Para inscribirse en esta situación deberá solicitarse por escrito al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y acreditar, junto a la solicitud, el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 9.3 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas

Artículo 31. Relación de auditores de cuentas.

1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas hará pública, al menos, anualmente y de forma actualizada, la relación de auditores de cuentas, con especificación del nombre, dirección, número de

registro, situación en la que se encuentren inscritos, y en el caso de ejercientes, domicilio profesional, dirección de Internet y número de registro de la sociedad o sociedades de auditoría con las que está relacionado, corporación de derecho público a la que pertenezcan, en su caso, y todas las demás inscripciones como auditor de cuentas ante las autoridades competentes de otros Estados miembros y como auditor en terceros países, con indicación de las autoridades competentes para la inscripción, y en su caso los números de registro.

2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas hará pública, al menos, anualmente y de forma actualizada, la relación de las sociedades de auditoría inscritas, en la que constará necesariamente para cada una de ellas:

a) Nombre, domicilio social, forma jurídica, dirección de cada oficina en la que realice su actividad, número de registro y dirección de Internet.

b) Nombre, apellidos, dirección y número de registro de cada uno de los socios, con indicación de quien o quienes ejerzan las funciones de administración o de dirección.

c) Nombre, apellidos, dirección y número de registro de los auditores de cuentas al servicio de la sociedad, con identificación de los que estén designados expresamente para realizar auditorías y firmar informes de auditoría en nombre de la sociedad y del periodo de vigencia de dicha inscripción.

d) Si la sociedad está vinculada a las entidades a que se refieren los artículos 17 y 18 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, deberá aportar información de los nombres y direcciones de dichas entidades, o la dirección de Internet concreta donde conste expresamente dicha información.

e) Todas las demás inscripciones como sociedad de auditoría ante las autoridades competentes de otros Estados miembros y de terceros países, con indicación de la autoridad competente para la inscripción y, en su caso, el número de registro.

f) Corporación de derecho público a la que en su caso pertenezcan.

3. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas hará pública, al menos, anualmente y de forma actualizada, una relación separada de auditores de cuentas y sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países, a los que se refieren respectivamente los artículos 9.3 y 10.4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, 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.

4. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas remitirá al Registro Mercantil Central y a la Dirección General de los Registros y el Notariado las relaciones de auditores de cuentas y sociedades de auditoría a que se refieren los artículos 355 y 356, respectivamente, del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio. Dichas listas incluirán, además de las sociedades de auditoría, a aquellos auditores de cuentas inscritos en situación de ejercientes que no hayan manifestado expresamente su voluntad de estar excluidos de las citadas relaciones.

5. Asimismo, 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 prestando servicios por cuenta ajena, y jurídicas inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas que hayan manifestado su disponibilidad para ser nombrados administradores concursales, conforme a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

Artículo 32. 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 8 y 9 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

c) Por renuncia voluntaria.

d) Por sanción.

En el caso de que los auditores de cuentas no mantengan debidamente la fianza prevista en el artículo 55 de este Reglamento quedarán adscritos automáticamente a la situación de no ejercientes.

2. Las sociedades de auditoría causarán baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, además de por los supuestos indicados en los puntos c) y d) del apartado anterior, cuando incumplan alguno de los requisitos establecidos en el artículo 10.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, así como en los supuestos de disolución de la sociedad o cuando ésta no hubiera prestado la fianza establecida en el artículo 55 de este Reglamento o dicha fianza fuera insuficiente, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 11.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

3. La solicitud de baja voluntaria en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas será dirigida al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Mediante la resolución a que se refiere el artículo 26 podrá establecerse la forma y condiciones para realizar la solicitud por medios electrónicos.

La tramitación de la correspondiente solicitud se sujetará a las disposiciones contenidas en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

SECCION 2ª
Autorización para el ejercicio de la auditoría de cuentas

Artículo 33. Autorización.

1. La autorización a que se refiere el artículo 8 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se concederá a quienes reúnan y acrediten las siguientes condiciones:

a) Haber obtenido una titulación oficial universitaria.

b) Haber seguido cursos de enseñanza teórica.

c) Haber adquirido una formación práctica.

d) Haber superado un examen de aptitud profesional organizado y reconocido por el Estado.

2. Quedarán dispensados del cumplimiento de la condición establecida en el apartado 1.a), quienes reúnan los requisitos de acceso a la universidad previstos en la normativa vigente y siempre que la formación práctica adquirida, a que se refiere la letra c) del apartado anterior, cumpla lo dispuesto en el artículo 35.2.

3. La solicitud de autorización e inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, será dirigida al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Mediante la resolución a que se refiere el artículo 26 podrán establecerse la forma y condiciones para realizar la solicitud por medios electrónicos.

La tramitación de la correspondiente solicitud se sujetará, en lo no establecido en este Reglamento, a las disposiciones contenidas en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Artículo 34. Cursos de enseñanza teórica.

1. Los cursos de enseñanza teórica exigidos en el párrafo b) del artículo 8.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se referirán a las materias siguientes:

a) Marco normativo de información financiera.

b) Análisis financiero, referido a estados contables.

c) Contabilidad analítica de costes y contabilidad de gestión.

d) Gestión de riesgos y control interno.

e) Auditoría de cuentas y normas de acceso a ésta.

f) Normativa aplicable al control de la auditoría de cuentas y a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

g) Normas internacionales de auditoría.

h) Normas de ética e independencia.

i) Y en la medida en que se requieran para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas:

1º. Derecho de sociedades, de otras entidades y gobernanza; derecho concursal, fiscal, civil y mercantil; derecho del trabajo y de la seguridad social; tecnología de la información y sistemas informáticos.

2º. Economía general, economía de la empresa y economía financiera; matemáticas y estadística, y principios fundamentales de gestión financiera de las empresas.

2. Los citados cursos serán organizados e impartidos por las Universidades o por las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas. En todo caso los mencionados cursos 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 cursos para su homologación.
Con carácter subsidiario corresponderá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la organización y realización de estos cursos.

3. A los efectos de considerar cumplido el requisito relativo al seguimiento de los cursos de enseñanza teórica, los funcionarios o empleados públicos a que se refiere el artículo 8.4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas 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 apartado 1 de este artículo.

Corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, mediante resolución, el establecimiento de las condiciones que deben reunir las citadas pruebas selectivas para reconocer a las personas que las realicen los efectos previstos en este apartado.

Artículo 35. Formación práctica.

1. De acuerdo con el artículo 8.2.b) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, la formación práctica deberá extenderse por un período mínimo de tres años en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, y se referirá especialmente a cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos. Al menos, dos años de dicha formación práctica se deberán realizar con un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría, que estén autorizados para la auditoría de cuentas, en el ejercicio de esta actividad en cualquier Estado miembro de la Unión Europea y en relación a las tareas relativas a las distintas fases que componen dicha actividad.

A estos efectos, no se entenderá cumplido el citado requisito de formación práctica hasta haber acreditado la realización de trabajos efectivos en dicho ámbito durante, al menos, 5.100 horas, de las cuales 3.400 deben corresponder a tareas relativas a las distintas fases que componen la actividad de auditoría de cuentas. De este último número de horas, podrá justificarse hasta un máximo de un 20 por ciento por dedicación a otras tareas relacionadas con la actividad de auditoría de cuentas.

La formación práctica a realizar con un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría, y en relación a las tareas relativas a las distintas fases que componen dicha actividad, se realizará, con carácter general, con posterioridad a la realización del curso de enseñanza teórica regulado en el artículo anterior. A estos efectos, únicamente se computará con un máximo de 425 horas antes de la realización del citado curso y un máximo de 850 horas durante la realización del mismo la formación práctica correspondiente a la actividad de auditoría de cuentas y a la realización sustancial de todas las tareas relativas a la auditoría de cuentas.

Lo establecido en este apartado será sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición transitoria segunda de este Reglamento.

2. Para las personas que, reuniendo el resto de requisitos establecidos en el artículo 8.1 del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, careciendo de titulación universitaria reúnan los requisitos de acceso a la universidad previstos en la normativa vigente, la formación práctica deberá extenderse por un período mínimo de ocho años en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, especialmente referidos al control de cuentas anuales, cuentas consolidadas y estados financieros análogos, de los cuales al menos cinco años hayan sido realizados con persona autorizada para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas y en el ejercicio de esta actividad.

A estos efectos, no se entenderá cumplido el citado requisito de formación práctica hasta haber acreditado la realización de trabajos efectivos en auditoría de cuentas durante, al menos, 8.500 horas y haber realizado sustancialmente todas las tareas relativas a la auditoría de cuentas. De dicho número de horas, podrá justificarse hasta un máximo de un 20 por ciento por dedicación a otras tareas relacionadas

con la actividad de auditoría de cuentas. Asimismo, en este supuesto al menos el 50 por ciento del número de horas de formación práctica deberá ser realizada con posterioridad a la realización en su totalidad de los cursos de enseñanza teórica regulados en el artículo anterior.

Lo establecido en este apartado será sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición transitoria segunda de este Reglamento.

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

4. Las certificaciones que se expidan para acreditar el requisito de la formación práctica con persona autorizada para la auditoría de cuentas a efectos de concurrir al examen de aptitud profesional regulado en el artículo siguiente, deberán hacer referencia al vínculo contractual que haya podido existir, así como al tiempo efectivo trabajado en auditoría de cuentas, conforme al detalle y contenido previsto en la resolución a que se refiere el apartado anterior, y sin perjuicio de las facultades de comprobación que pudieran llevarse a cabo en el proceso de convocatoria a que se refiere el artículo 37.2.

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 8.4 del texto refundido de la Ley de auditoría de Cuentas, 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.

Artículo 36. 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 34.1.

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

2. Quienes posean una titulación oficial con validez en todo el territorio nacional, de las que se refiere el artículo 34 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, quedarán dispensados de los cursos de formación teórica y de la primera fase del examen, en aquellas materias que hayan superado en los estudios requeridos para la obtención de dichos títulos, en la forma y condiciones que se establezcan. Para la impartición de estos títulos, las Universidades podrán solicitar la colaboración de una Corporación representativa de auditores.

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

3. El requisito relativo a la superación del examen de aptitud profesional por parte de los funcionarios o empleados públicos incluidos en el ámbito del artículo 8.4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas se entenderá cumplido con la acreditación a que se refiere el artículo 34.3.

Artículo 37. Convocatoria y tribunal.

1. De acuerdo con lo previsto en el artículo 8.2.c) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, el examen de aptitud profesional se realizará mediante el sistema de convocatoria única, a propuesta conjunta de las corporaciones de derecho público representativas de los auditores de cuentas y, subsidiariamente, por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, previa aprobación, en todo caso, por este último de la respectiva convocatoria, que se publicará mediante orden del Ministro de Economía y Hacienda. El contenido del programa será el previsto en cada orden de convocatoria.

La gestión y el desarrollo de cada convocatoria corresponderán de forma conjunta a las citadas corporaciones de derecho público y, en su caso y subsidiariamente, al Instituto de Contabilidad y Auditoría

de Cuentas. Las normas y criterios de coordinación entre las corporaciones se establecerán mediante orden ministerial específica o en cada orden de convocatoria.

2. La convocatoria tendrá, con carácter general, una periodicidad bienal y sólo podrán tener acceso a las pruebas las personas que cumplan y acrediten los requisitos establecidos en el artículo 8.1.a) y b) y 8.2.a) y b) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. A este respecto el tribunal nombrado al efecto podrá requerir cuanta documentación precise para verificar el cumplimiento de los citados requisitos.

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

Estará constituido por un presidente, que será un representante del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas designado de entre los subdirectores generales o asimilados de dicho organismo, un número par de vocales y un secretario.

Entre dichos vocales deberá figurar un representante, al menos, de cada corporación de derecho público representativa de los auditores de cuentas a su propuesta y de entre sus miembros.

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

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

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

5. En lo no previsto tanto en este artículo como en las correspondientes órdenes referidas en el apartado 1 se estará, en lo que al régimen de funcionamiento del tribunal se refiere, a lo dispuesto para los órganos colegiados de las Administraciones Públicas en los artículos 22 y siguientes de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Publicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Artículo 38. Autorización de auditores de cuentas de otros Estados miembros de la Unión Europea.

1. La prueba de aptitud que deberán superar los auditores de cuentas autorizados en otros estados miembros de la Unión Europea, a la que se refiere el artículo 9.1 de del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, para poder inscribirse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, versará sobre la normativa española aplicable a la auditoría de cuentas, de entre las materias establecidas en el artículo 34.1 del presente reglamento, cuyo conocimiento y aplicación se exige específicamente para ejercer la actividad de auditoría de cuentas en España, en la medida en que dicho conocimiento no se hubiese acreditado en el Estado miembro donde el auditor de cuentas esté autorizado.

2. A tal efecto, se nombrará por el Ministerio de Economía y Hacienda 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 recogidas en el artículo 34, y su valoración, así como la propuesta al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de autorización para el acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas. En la resolución de nombramiento de dicha comisión se establecerán los derechos de examen a satisfacer para concurrir al examen de aptitud, así como las normas de gestión y convocatoria que sean precisas.

3. La Comisión de Evaluación presentará la misma composición que la prevista para el Tribunal al que se refiere el artículo 37 anterior.

4. 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 22 y siguientes de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Publicas y del Procedimiento Administrativo Común.

5. La prueba de aptitud se realizará, con carácter general, con una periodicidad bienal y en función del número de solicitudes presentadas. En todo caso, no podrán transcurrir más de doce meses desde la presentación de la solicitud de la práctica de la prueba de aptitud por quién acredite su condición de

auditor de cuentas autorizado en un Estado miembro de la Unión Europea hasta la resolución de dicha solicitud mediante la admisión o denegación para la realización de la prueba de aptitud.

Artículo 39. Autorización de auditores de cuentas de terceros países.

Para poder obtener la autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, los auditores de cuentas de terceros países, siempre y cuando existan condiciones de reciprocidad, y acrediten requisitos equivalentes a los establecidos en los artículos 8.1, a) y c) y 8.2 a), b) y c) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, así como las obligaciones de formación continuada y de tenencia de domicilio o establecimiento permanente en España o de representante con domicilio en España, a que se refiere el artículo 9.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, deberán superar la prueba de aptitud a la que se refiere el artículo 38 anterior.

La comprobación del cumplimiento de los requisitos, el diseño de la prueba de aptitud, su valoración así como la propuesta de autorización de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, corresponderá a la Comisión de Evaluación a que se refiere el artículo anterior.

CAPITULO III
Del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas

SECCION 1ª
Formación continuada

Artículo 40. Formación continuada.

1. A los efectos de lo previsto en el artículo 7.7 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en situación de ejercientes, salvo aquellos a los que se refiere el artículo 9.3 de dicho texto refundido, o de no ejercientes que prestan servicios por cuenta ajena, 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.

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. Cuando un auditor de cuentas no ejerciente solicite pasar a la situación de ejerciente, deberá acreditar la realización de ciento veinte horas de formación continuada en el período de tres años que termine en la fecha de su petición, de las que al menos cincuenta horas deben justificarse como realizadas en los doce meses anteriores a la referida fecha.

Adicionalmente, los auditores 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.

3. Se dispensará de la obligación mínima de formación continuada a los auditores de nuevo acceso por el período, inferior al año, comprendido entre su inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y la fecha de rendición de la primera información.

4. En caso de que por causas de fuerza mayor el auditor no pueda cumplir con la obligación a que se refiere el apartado 1 de este artículo por un periodo superior a dos meses, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, previa solicitud del auditor, podrá no exigir la obligación de formación mínima proporcional a dicho periodo, siempre que ésta se acredite durante el año siguiente, y el auditor aporte la justificación documental de dicha imposibilidad.

Artículo 41. Actividades de formación continuada.

1. La obligación de formación continuada, a que se refiere el artículo anterior, se entenderá cumplida mediante la realización de las siguientes actividades, que versen sobre las materias a que se refiere el artículo 34.1:

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

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

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

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

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

f) 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.

g) 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 de Universidades.

2. Al menos 20 horas de formación continuada en un año y 85 horas en el periodo de tres años deben realizarse en materias relativas a contabilidad y auditoría de cuentas.
3. Las actividades incluidas en los párrafos a), e) y f) del apartado anterior serán organizadas, y en su caso impartidas, por las corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas. Asimismo, podrán estar organizadas por Universidades, y aquellos centros, entidades, sociedades de auditoría o grupos de auditores en número no inferior a quince unidos para tal fin, que sean reconocidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

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

4. Las actividades incluidas en los párrafos b) a d) del apartado 1 deberán ser justificadas ante la Corporación de Derecho Público representativa de los auditores de cuentas a la que pertenezca el auditor.

Las actividades incluidas en los párrafos a), b), c) y f) deberán estar certificadas por la persona competente de la entidad organizadora o del tribunal. Las actividades incluidas en el párrafo d) deberán acreditarse mediante la presentación de la citada publicación.

5. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá, mediante resolución, 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 centros, entidades y grupos de auditores para realizar las actividades de formación continuada a que se refiere esta Sección, incluidos las referentes a los comités, comisiones o grupos de trabajo contemplados en el apartado 1.b), así como la forma y plazo de remisión a dicho Instituto de la información correspondiente a dichas actividades.

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. Este extremo se hará constar en la convocatoria incluyendo en la declaración correspondiente la certificación de la puntuación o nota obtenida.

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

Artículo 42. Rendición de la información.

1. Las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas, las Universidades, así como los centros, entidades y grupos de auditores autorizados 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, así como de las actividades referidas en los párrafos b) a d) del artículo 41, que hayan justificado los auditores de cuentas a su respectiva corporación en dicho período. Asimismo, los auditores de cuentas remitirán al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas una declaración anual de las actividades de formación continuada realizadas, distintas de las referidas en el párrafo anterior que sean complementarias a las efectuadas conforme a dicho párrafo o que resulten necesarias para completar, justificar o subsanar la citada información, en los términos que prevea la resolución a que se refiere el artículo anterior.

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

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

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

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

SECCION 2ª
Independencia

Artículo 43. Principio general de independencia.

1. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su independencia en relación con la revisión y verificación de las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables pudiera verse comprometida.

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán abstenerse de participar en el proceso de toma de decisiones de la entidad auditada en los términos previstos en el artículo 13 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

En todo caso, se entenderá que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría han participado en el proceso de toma de decisiones de la entidad auditada cuando hayan colaborado o formado parte del órgano decisor de dicha entidad o cuando la decisión se haya basado en informes, trabajos o recomendaciones emitidas por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

Adicionalmente y en todo caso, los auditores de cuentas o sociedades de auditoría deberán abstenerse de realizar la auditoría en aquellos supuestos en que incurran en una causa de incompatibilidad, de acuerdo con las disposiciones legales y el presente Reglamento.

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

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

Los auditores de cuentas deben mantener una actitud de escepticismo profesional en cuya virtud deba estar siempre alerta ante situaciones que puedan suponer una amenaza a la independencia así como plantearse continuamente su independencia en relación con la entidad auditada.

3. En el supuesto en que, de conformidad con lo previsto en esta Sección, los auditores de cuentas o sociedades de auditoría deban abstenerse de realizar la auditoría, deberán asimismo realizar las comunicaciones a que se refiere el artículo 7.2.

4. Las menciones contenidas en esta Sección a las entidades auditadas y auditores de cuentas se entenderán realizadas a las personas y entidades a que se refieren, respectivamente, los artículos 15 a 18 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

5. A los efectos de lo dispuesto en esta Sección, y en el supuesto en que se produzcan cambios en las condiciones o situación de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, se estará a lo dispuesto en las normas de transmisión y sucesión contenidas en la Disposición adicional cuarta del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Artículo 44. Amenazas a la independencia.

1. Al objeto de que la independencia de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría no resulte comprometida, éstos deben aplicar los procedimientos necesarios para detectar e identificar las amenazas a la independencia que surjan o puedan surgir de las circunstancias, incluidas las causas de incompatibilidad previstas en el artículo 13 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, que concurran en relación con la entidad auditada, así como de las relaciones existentes con las personas o entidades y en el periodo a que se refieren los artículos 14 a 18 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

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

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

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

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

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

e) Intimidación: por la posibilidad de ser disuadido o condicionado por presión inapropiadas causada por la entidad auditada.

Para la identificación de la existencia de los distintos tipos de amenazas a la independencia, el auditor de cuentas y la sociedad de auditoría deberán analizar y valorar las actividades y servicios, así como las distintas situaciones y circunstancias de las que se deriven dichas amenazas atendiendo a su naturaleza real y a la evaluación del riesgo asociado a cada una de ellas.

3. Una vez identificadas las amenazas de independencia de acuerdo con lo previsto en los apartados anteriores, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán evaluar su importancia para determinar, por separado y en conjunto, 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, cargo o influencia de las personas o entidades implicadas, la naturaleza del factor o circunstancia que origina la amenaza, 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, por separado y en conjunto, se incrementa el grado de riesgo hasta el punto de que resulte comprometida su independencia.

En el supuesto de que el auditor de cuentas, una vez realizada la evaluación indicada anteriormente, llegue a la conclusión de que la amenaza identificada no resulta significativa para su objetividad, no será necesario que aplique las medidas de salvaguarda a que se refiere el artículo siguiente, sin perjuicio de la obligación de documentar en sus papeles de trabajo los procedimientos y evaluaciones efectuadas a este respecto.

Artículo 45. Medidas de salvaguarda.

1. En aquellos casos en los que, de acuerdo con el artículo anterior, los auditores de cuentas y sociedades de auditoría hayan identificado amenazas que consideren significativas para su objetividad, deben establecer y aplicar las medidas de salvaguarda necesarias para eliminar o, en su caso, para reducir a un grado aceptablemente bajo las citadas amenazas. A estos efectos, se tendrán en consideración, asimismo, las medidas de salvaguarda que puedan venir proporcionadas por la estructura de gestión y control de la entidad auditada.

En todo caso, las salvaguardas que se apliquen deberán guardar relación y proporción con la naturaleza y el nivel de importancia asociados a la amenaza identificada.

En el caso de que las medidas de salvaguarda aplicadas no eliminen las amenazas a la independencia detectadas ni reduzcan a un grado aceptablemente bajo el riesgo de falta de independencia, los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deberán abstenerse de realizar la auditoría y actuar de acuerdo con lo previsto en el artículo 43, apartados 2 y 3.

A estos efectos, se entiende que se reduce a un grado 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, el trabajo de auditoría en concreto así como la formación y conocimientos requeridos sobre la materia, 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 la independencia del auditor.

2. Las medidas y procedimientos para la detección y comunicación de amenazas a la independencia, así como las relativas a las salvaguardas potencialmente aplicables, integrantes de los sistemas y procedimientos de control de calidad, deberán formalizarse por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría por escrito y deberán comunicarse a las personas y entidades a que se refiere el artículo 17 y 18 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, así como al resto del personal que le preste servicios profesionales de cualquier naturaleza a la entidad auditada, cualquiera que sea su vínculo contractual.

3. Los procedimientos de identificación de amenazas y la adopción de medidas de salvaguarda deberán aplicarse, en todo caso, para cada trabajo de auditoría de cuentas y deberán documentarse e incorporarse a los papeles de trabajo correspondientes a dicho trabajo. Entre dicha documentación deberá figurar la justificación y las conclusiones alcanzadas sobre la importancia de las amenazas a la independencia detectadas y la consiguiente evaluación del grado de riesgo de falta de independencia. Asimismo, deberá documentarse el detalle de las medidas de salvaguarda aplicadas para eliminar o, en su caso, reducir el riesgo de independencia a un grado aceptablemente bajo.

Artículo 46. Causas de incompatibilidad.

1. Desempeño de cargos:

A los efectos de lo previsto en el artículo 13.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se entiende por:

a) Cargo de administración: el desempeñado en la entidad por quien forme parte del órgano de administración o equivalente de la entidad auditada, de conformidad con las normas aplicables según su naturaleza jurídica.

b) Cargo directivo: el desempeñado por quien pertenezca al órgano de dirección de la entidad auditada, o quien, cualquiera que sea el vínculo jurídico con la entidad, ostente facultades de responsabilidad, en dependencia jerárquica y funcional directa del órgano de administración de la entidad auditada o de su consejero delegado o posición equivalente.

c) Puesto de empleo: el ocupado por quien 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) Cargo de supervisión interna: el desempeñado por quien tenga atribuidas facultades para orientar y revisar o controlar la política y procedimientos de la entidad auditada.

2. Interés financiero:

A los efectos de lo establecido en el artículo 13.b) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se entiende por interés financiero directo la participación o el compromiso de tenencia de participación en la entidad auditada, la tenencia o el compromiso de tenencia de valores emitidos por la entidad auditada, la aceptación de derechos de participación en los beneficios o resultados de la entidad auditada, así como la titularidad de instrumentos financieros derivados e intereses económicos de cualquier naturaleza, relacionados con las participaciones, valores y beneficios mencionados. Se entienden asimismo incluidos los derechos de voto que pueden controlarse o ejercerse, así como la concesión o garantía de préstamos a la entidad auditada y la aceptación de préstamos o garantías de la entidad auditada cuándo ésta no sea una entidad financiera.

El término interés financiero indirecto hace referencia a las situaciones en que el auditor de cuentas, o las personas o entidades a que se refieren los artículos 50 y 51, tiene 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, incluidas las instituciones de inversión colectiva, en las que la entidad auditada tenga dichos intereses.

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán valorar si el interés financiero, directo o indirecto, es significativo para cualquiera de las partes, y si, por tanto, afecta a su independencia.

En todo caso, se considerará que el interés financiero es significativo cuando concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

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

b) Cuando alcance, de forma directa o indirecta, al menos, un 5% del capital social, de los derechos de voto o del patrimonio de la entidad auditada, o de un 0,5% cuando la entidad auditada tenga la consideración de entidad de interés público.

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 interés, y mediante las entidades vinculadas a la entidad auditada o a la entidad auditora, se está en situación de poder influir en la gestión de la entidad auditada o en el resultado de la auditoría.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no compromete la independencia del auditor de cuentas y sociedad de auditoría la tenencia de un interés financiero indirecto en la entidad auditada a través de un fondo de pensiones, institución de inversión colectiva o instrumento de inversión equivalente, siempre y cuando no se tenga relación con la auditoría de las cuentas anuales o estados financieros del gestor o administrador del fondo ni el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría tengan o puedan tener capacidad de influir en las decisiones de inversión.

Asimismo, se presumirá que no compromete la independencia del auditor de cuentas o sociedad de auditoría la obtención o mantenimiento de un préstamo concedido por la entidad auditada, siempre que esté dentro del objeto social de dicha entidad y se realice en condiciones normales de mercado. En tal caso, el auditor de cuentas o sociedad de auditoría deberá valorar la incidencia de su endeudamiento, y si represente un volumen excesivo en relación con su patrimonio, a los efectos de determinar la existencia de amenazas que comprometan su independencia.

3. Responsables del área económica financiera:

A los efectos de lo previsto en el artículo 13.c) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se entiende por responsables del área económica financiera de la entidad auditada quienes ocupen un cargo de responsabilidad en relación con la dirección o de supervisión de dicha área o quienes, cualquiera que sea su vinculación jurídica o cargo en la entidad, puedan ejercer una influencia determinante en las políticas contables de la entidad auditada.

4. Llevanza material o preparación de los estados financieros u otros documentos contables:

A los efectos de lo previsto en el artículo 13.d) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se entienden incluidos en la actividad de llevanza material o preparación de los estados financieros u otros documentos contables cualquier servicio o actividad relativa a la elaboración de los citados 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.

5. Servicios de valoración:

A los efectos de lo previsto en el artículo 13.e) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, los servicios de valoración implican asumir supuestos en cuanto a la aplicación de ciertas metodologías y técnicas, o la combinación de ambas, para fijar o atribuir cierto valor, o una gama de valores a un activo, un compromiso o a una actividad empresarial en su conjunto. Asimismo, se entenderá que un servicio de valoración conduce a la evaluación de cantidades en las cuentas anuales, estados financieros u otros documentos contables cuando dicho servicio y su resultado hayan servido de base para el registro contable o el soporte de valoración atribuido a un activo, un pasivo o un conjunto cualesquiera de éstos en las cuentas anuales, estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada.

A estos mismos efectos, se considera que los servicios de valoración conducen a la determinación de cantidades significativas cuando:

a) Éstas, separada o conjuntamente, superen los niveles o cifras de importancia relativa que ha de fijar el auditor de cuentas o sociedad de auditoría en la realización del trabajo de auditoría de las referidas

cuentas anuales u otros estados financieros y para la emisión del informe de auditoría correspondiente, de acuerdo con lo previsto en las normas de auditoría; o

b) La opción aplicada en la evaluación, ante otra alternativa, dé lugar a que la diferencia entre las cantidades derivadas de ambas alternativas no superen dichos niveles o cifras.

La valoración no conlleva un grado significativo de subjetividad cuando los elementos utilizados en la valoración están predeterminados por disposiciones normativas, siempre que éstas no permitan la opción de distintas alternativas, hipótesis o metodologías que puedan conducir a resultados sustancialmente diferentes.

6. Servicios de auditoría interna:

A los efectos de acreditar que la prestación de servicios de auditoría interna a que se refiere el artículo 13.f) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, no genera, en principio, incompatibilidad del auditor de cuentas y de la sociedad de auditoría, estos deberán dejar constancia en el contrato suscrito a tal efecto de que la entidad auditada asume la responsabilidad del establecimiento y del mantenimiento del sistema 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 posibilidad del auditor de cuentas y de la sociedad de auditoría de revisar los resultados proporcionados por la auditoría interna de la entidad a los efectos del trabajo de auditoría de cuentas.

7. Servicios de abogacía:

A los efectos de lo dispuesto en el artículo 13.g) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se entiende 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 se considerarán diferentes cuando, al menos, la mitad de los miembros de uno de ellos constituye la mitad del otro Consejo.

8. Honorarios con un porcentaje significativo:

A los efectos de lo dispuesto en el artículo 13.h) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, la prestación de servicios por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría no debe dar lugar a crear, real o aparentemente, una dependencia financiera con la entidad auditada.

A este respecto, se entenderá que existe un porcentaje significativo del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, cuando los honorarios percibidos de la entidad auditada y de las entidades a que se refiere el artículo 48 de este Reglamento, tomando la media de los últimos tres años, supongan más del 15 por 100 del total de ingresos anuales. Este porcentaje será del 20 por 100 para los auditores de cuentas personas físicas y para las sociedades de auditoría que tengan menos de seis socios, siempre y cuando no hayan auditado en ninguno de los tres citados años a entidades de interés público.

En el caso de sociedades de auditoría o auditores de cuentas que inicien su actividad, mediante su inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en situación de ejerciente, en los tres primeros años del ejercicio de la actividad se entenderá que el porcentaje es significativo cuando los honorarios percibidos de la entidad auditada y de las entidades a que se refiere el artículo 48 de este Reglamento, tomando la media de los tres primeros años, supongan más del 40 por 100 del total de ingresos anuales.

9. Sistemas de tecnología de la información financiera:

A los efectos de acreditar que la prestación de servicios a que se refiere el artículo 13.i) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, no genera, en principio, incompatibilidad del auditor de cuentas y sociedad de auditoría, éstos deberán dejar constancia en el contrato suscrito a tal efecto de que la entidad auditada asume la responsabilidad del sistema global de control interno, o de que el servicio se presta siguiendo las especificaciones establecidas por dicha entidad, constando igualmente que ésta asume la responsabilidad del proceso de diseño, ejecución y evaluación, incluida cualquier decisión al respecto, y del funcionamiento del sistema de tecnología de la información financiera, mediante el cual se generan evaluaciones o datos integrantes de las cuentas anuales u otros estados financieros.

De igual modo deberá dejarse constancia documental de las instrucciones y especificaciones establecidas por la entidad auditada en el caso de prestarse servicios de diseño y puesta en práctica de estos sistemas.

A tales efectos, se considerará que no genera incompatibilidad, siempre que la entidad auditada asuma la responsabilidad, la evaluación de los controles internos del sistema en cuanto a su diseño, implantación y ejecución realizado por un tercero para una entidad auditada o realizada por ella misma, ya sea como parte del trabajo de auditoría o para proponer recomendaciones a la dirección de la entidad auditada.

Artículo 47. Eliminación del interés financiero.

1. En el supuesto de poseer interés financiero en los términos contenidos en el artículo 46.2, el auditor de cuentas y la sociedad de auditoría a fin de cumplir con el requisito de independencia y, por tanto, poder aceptar el encargo de auditoría, deberán adoptar las medidas y procedimientos adecuados para liquidar, deshacer o eliminar dicho interés antes de la aceptación del nombramiento o de la designación.

2. En el caso de haber adquirido un interés financiero, por cualquier causa sobrevenida con posterioridad a la aceptación, el auditor de cuentas o sociedad de auditoría deberá proceder a liquidar, deshacer o eliminar dicho interés en el plazo de un mes desde que tuvo conocimiento de dicha circunstancia. En el caso de que esto no fuera posible resolver dicho interés en el plazo anterior por circunstancias no imputables al auditor, este plazo podrá ampliarse si bien, en todo caso, éste debe estar resuelto antes de la emisión del informe de auditoría. De no poder proceder en tal sentido, deberán abstenerse de realizar el trabajo de auditoría y realizar la comunicación prevista en el artículo 43, apartados 2 y 3.

Artículo 48. Vinculación a entidad auditada.

1. A los efectos de lo establecido en el artículo 12 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deberán considerar y valorar la existencia de entidades vinculadas con la entidad auditada, conforme a lo establecido en el apartado siguiente, de acuerdo con los criterios de actuación y procedimientos a que se refieren los artículos 44 y 45.

En el caso de que detecten amenazas a la independencia, los auditores de cuentas y sociedades de auditoría podrán tomar en consideración el carácter significativo, medido en términos de importancia relativa, de las relaciones de control, de unidad de decisión y de influencia significativa a que se refiere el apartado siguiente, al objeto de valorar la importancia de dichas amenazas y, por tanto, de considerar el grado de riesgo en el que resulta comprometida la independencia.

2. A efectos de lo dispuesto en los artículos 13 y 15 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se entiende que una entidad está vinculada a la entidad auditada cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Exista 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) Exista 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, el párrafo 1º. de la Norma de elaboración de las cuentas anuales 13.a y el apartado 24.5 del contenido de la memoria, así como las normas que se dicten en su desarrollo.

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

Artículo 49. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en familiares próximos del auditor de cuentas firmante.

1. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 16.2.b) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se considerará que el desempeño de cargos de empleo afecta a la elaboración de información significativa contenida en las cuentas anuales, estados financieros u otros documentos contables auditados, cuando las cifras o datos correspondiente a los saldos, partidas o áreas a que se refiere dicha elaboración o información superen los niveles o cifras de importancia relativa fijadas por el auditor de cuentas y sociedad de auditoría en la realización del trabajo de auditoría de los referidos estados o documentos y para la emisión del informe de auditoría correspondiente, de acuerdo con lo previsto en las normas de auditoría.

2. A los efectos de lo previsto en el artículo 16.2.c) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se considerará que una entidad vinculada no es significativa para la entidad auditada cuando las cifras o información que correspondiera a la participación o control que tiene la entidad auditada en aquella entidad no superan las cifras o niveles de importancia relativa que ha de fijar el auditor de cuentas o sociedad de auditoría en la realización del trabajo de auditoría de la entidad auditada y para la emisión del informe de auditoría correspondiente, de acuerdo con lo previsto en las normas de auditoría.

Artículo 50. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

1. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 17.1.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se entenderá que están vinculados con el auditor de cuentas firmante los socios pertenecientes a la misma sociedad de auditoría, y los auditores de cuentas o sociedades de auditoría que, sin pertenecer a la misma sociedad, estén vinculados mediante cualquier tipo de pacto, acuerdo o relación de prestación de servicios entre sí o para terceros.

Asimismo, se considerará que las sociedades de auditoría están vinculadas entre sí cuando concurran las relaciones y presunciones a que se refiere el artículo 48.

2. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 17.1.b) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se presume que tienen capacidad y posibilidad para influir en la valoración y resultado final del trabajo de auditoría, las siguientes personas:

a) Las que participan directa y de forma relevante en la aceptación y realización del trabajo de auditoría determinado; es decir, en todo caso, el auditor de cuentas firmante o el designado para realizar la auditoría en nombre de una sociedad de auditoría, el gerente o gerentes, los socios que sean profesionales de otras disciplinas que hayan prestado servicios determinantes o con resultado significativo para el trabajo de auditoría, y las personas encargadas del control de calidad del trabajo de auditoría.

b) Los socios, auditores o no, que tengan una responsabilidad directa de supervisión, gestión o valoración sobre la realización del trabajo de auditoría, incluidos quienes puedan preparar, revisar o influir directamente en la valoración del trabajo y conclusiones alcanzadas por las personas a que se refiere la letra a) anterior.

3. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 17.2.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se entenderá que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría no goza de la suficiente independencia cuando concurran en las personas a que se refiere el artículo 17.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas las circunstancias previstas en el artículo 13.c) de dicho texto refundido y siempre que por razón de la estructura y dimensión de la sociedad de auditoría, puedan existir unos vínculos o lazos próximos entre el auditor de cuentas firmante o sociedad de auditoría y aquellos auditores en los que concurren dichos vínculos, de modo que se pudiera concluir que el trabajo de auditoría o su resultado podría haber sido distinto del que se podría haber alcanzado de no haber existido dichos vínculos.

En todo caso, se entiende que concurren esos vínculos o lazos próximos cuando se den alguna de las siguientes circunstancias entre el auditor de cuentas firmante o sociedad de auditoría y el auditor de cuentas en quien concurren estos vínculos:

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, cualquiera que sea la duración temporal.

b) Cuando pertenezcan o estén vinculados a una misma sociedad de auditoría que tenga menos de seis socios.

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

d) Cuando el auditor de cuentas en quien incurre los vínculos referidos tenga la responsabilidad directa de supervisión, gestión, valoración o de otra índole, a que se refiere el apartado 2.b) de este artículo.

Artículo 51. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en otras personas o entidades que pertenecen a la red del auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

1. A efectos de lo dispuesto en el artículo 18 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se entenderá que una entidad o persona forma parte de la misma red que el auditor de cuentas firmante o la

sociedad de auditoría en cuyo nombre se realiza la auditoría, cuando concurran alguna de las siguientes circunstancias:

a) Formen parte del mismo grupo por concurrir las relaciones de control a que se refiere el artículo 42 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) Cuando estén sometidas o formen parte de la misma 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, el párrafo 1º. de la Norma de elaboración de las cuentas anuales 13.a y el apartado 24.5 del contenido de la memoria, así como las normas que se dicten en su desarrollo.

c) Cuando estén vinculadas por la existencia de control conjunto o influencia significativa en su gestión, de acuerdo con 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.

2. A los efectos de lo dispuesto en los artículos 18.2, letras a) y b) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se estará respectivamente a lo dispuesto en los artículos 49.1 y 50.3, respectivamente.

Artículo 52. Prórroga y revocación del contrato de auditoría.

1. Una vez ha finalizado el periodo por el que fueron contratados los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría para realizar la auditoría de cuentas, podrán ser prorrogados expresamente, incluso de forma sucesiva, por periodos máximos de hasta tres años.

2. Para que el contrato de auditoría quede tácitamente prorrogado por un plazo de tres años, el auditor de cuentas o sociedad de auditoría y la entidad auditada no deberán manifestar su voluntad en contrario antes de que finalice el último ejercicio por el que fueron inicialmente contratados o anteriormente prorrogados, sin perjuicio de la información de dicha prórroga en la Junta General de socios. Lo anterior no exime del deber de comunicar tal hecho en el Registro Mercantil correspondiente al domicilio social de la entidad auditada, mediante acuerdo o certificado suscrito por quien tenga competencia legal o estatutaria en la entidad auditada, 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.

3. La rescisión del contrato de auditoría o revocación del nombramiento de auditor por los órganos competentes deberán estar originados por la existencia de justa causa, sin perjuicio de las circunstancias que pudieran motivar la no emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, en virtud de lo previsto en el artículo 7. Conforme a lo previsto en el artículo 19.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, las divergencias de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría no son justa causa.

En los supuestos de rescisión del contrato de auditoría o de revocación del nombramiento de auditor establecidos en el artículo 19.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y en los artículos 264.3 y 266 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, así como las entidades auditadas, deberán comunicar tal circunstancia al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en un plazo de quince días desde que ésa se haya producido.

Artículo 53. Rotación.

A efectos de lo previsto en el artículo 19.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, será obligatoria la rotación del auditor firmante del informe de auditoría de las cuentas anuales consolidadas cuando transcurran siete años desde el primer año o ejercicio en que fueron auditadas dichas cuentas, y correspondan al grupo de sociedades que tenga la condición de entidad de interés público o el importe neto de la cifra de negocios del grupo sea superior a 50.000.000 de euros.

En el caso de que, de acuerdo con este artículo, el auditor firmante del informe de auditoría de las cuentas anuales consolidadas tuviera que rotar o ser reemplazado, y fuera asimismo el auditor de cuentas de la entidad dominante que formula las citadas cuentas anuales consolidadas, será igualmente obligatoria la rotación en relación con esta entidad dominante.

Artículo 54. Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría.

1. De acuerdo con el artículo 20 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, durante los dos años siguientes a la finalización del trabajo de auditoría de cuentas correspondiente, los auditores de cuentas firmantes del informe de auditoría y las sociedades de auditoría en cuyo nombre se realice la auditoría no podrán formar parte de los órganos de administración o de dirección de la entidad auditada, ni ocupar puesto de trabajo ni tener interés financiero directo o indirecto en la entidad auditada, significativo para cualquiera de las partes, en los términos previstos en el artículo 46.2 de este Reglamento.

Tampoco podrán concurrir dichas situaciones en relación con las entidades vinculadas a la entidad auditada en los términos previstos en el artículo 48.2, letras a) y b).

2. A los efectos de lo previsto en el artículo 20.1.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, la prohibición prevista en el apartado anterior se extenderá igualmente a los socios, auditores o no, de la sociedad de auditoría que tienen capacidad y posibilidad para influir en la valoración y resultado final del trabajo de auditoría de cuentas realizado, de conformidad con lo establecido en el artículo 50.2.

3. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 20.1.b) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se entenderá que existen influencias recíprocas entre, de un lado, los socios de la sociedad de auditoría o auditores designados que han dejado de tener vinculación o interés con la sociedad de auditoría antes de incurrir en las prohibiciones a que se refiere el citado artículo y, de otro lado, el auditor de cuentas firmante o la sociedad de auditoría en cuyo nombre se firmó el informe, que merman la objetividad de éstos, cuando concurren cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Cuando, sin pertenecer a la misma sociedad de auditoría, los citados socios y el auditor de cuentas firmante o la sociedad de auditoría en cuyo nombre se firmó el informe, 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, cualquiera que sea la duración temporal.

b) Cuando los citados socios y el auditor de cuentas firmante pertenecían o estaban vinculados a la sociedad de auditoría en cuyo nombre se firmó el informe de auditoría, siempre y cuando ésta tenía menos de seis socios.

c) Cuando, habiendo pertenecido o estado vinculados a una misma sociedad de auditoría, prestaban servicios, de forma permanente o esporádica, en la misma oficina, o en el mismo sector de actividad.

d) Cuando los citados socios tengan la responsabilidad directa de supervisión, gestión, valoración o de otra índole, a que se refiere el artículo 50.2.b) de este artículo.

SECCION 3ª
Fianza

Artículo 55. Fianza.

1. La fianza a que se refiere el artículo 23 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas se constituirá en forma de depósito en efectivo, valores de deuda pública, aval de entidades financieras inscritas en los registros especiales del Ministerio de Economía y de Hacienda y del Banco de España o seguro de responsabilidad civil, y tendrá que garantizar, hasta el límite que resulte de la aplicación de los apartados 2, 3 y 4 siguientes, el resarcimiento de la responsabilidad personal y directa derivada de los daños y perjuicios económicos que los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría pudieran causar, derivados 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 transcurra el plazo de prescripción.

La fianza constituida deberá ser suficiente y, en su caso, actualizarse para responder en cada momento 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. En el caso de cese de la actividad de auditoría de cuentas, el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría deberá mantener asimismo durante el citado plazo la fianza constituida, pudiendo solicitarse la devolución de la misma una vez transcurrido dicho plazo.

2. La fianza para el primer año de la actividad, que tendrá carácter de mínima en los sucesivos, en el supuesto de las personas físicas será de 300.000 euros. Dicha cuantía, en el caso de las sociedades de auditoría, se multiplicará por cada uno de los socios de la misma, sean o no auditores de cuentas, y auditores de cuentas designados para firmar informes de auditoría en nombre de la sociedad, teniendo, asimismo, el carácter de mínima en los años sucesivos.

3. Una vez transcurrido el primer año de la actividad, la fianza mínima a que se refiere el apartado anterior se incrementará en el 30 por ciento de la facturación que exceda de la cuantía equivalente a la de dicha fianza mínima y que corresponda a la actividad de auditoría de cuentas del ejercicio anterior.

4. En el caso de que la fianza se constituya mediante una póliza de seguro de responsabilidad civil, individual o colectiva, en cuyo caso se aportará el correspondiente certificado individual de seguro, éste deberá cubrir específicamente la responsabilidad civil tal y como se define en el artículo 22 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, y en los términos y condiciones establecidos en este artículo.

La cobertura debe realizarse de forma individualizada para cada asegurado 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. Los auditores de cuentas o sociedades de auditoría deberán justificar anualmente la vigencia y suficiencia de la fianza constituida en el plazo a que se refiere el artículo 79.1. Asimismo, deberán comunicar cualquier circunstancia que produzca la extinción, pérdida o la reducción de la eficacia de la fianza, así como cualquier modificación introducida en los términos inicialmente pactados, en el plazo de quince días a contar desde que acaeciera dicha circunstancia.

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

6. La insuficiencia de la fianza, cualquiera que sea la forma en que esté constituida, o su falta de vigencia, en su caso, será causa que automáticamente impedirá el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas y conllevará la adscripción a la situación de no ejercientes para las personas físicas y la baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas para las sociedades, una vez transcurridos los tres meses desde que se produjo tal circunstancia o el plazo para efectuar la subsanación requerida por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, a que se refiere el artículo 11.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, y sin perjuicio de la infracción que, en su caso, pudiera cometerse conforme a lo previsto en el artículo 34.h de dicho texto refundido.

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

SECCION 4ª
Información a requerir

Artículo 56. Deber de requerir y suministrar información.

Las entidades auditadas estarán obligadas a facilitar cuanta información fuera necesaria para realizar los trabajos de auditoría de cuentas; asimismo, quien o quienes realicen dichos trabajos de auditoría estarán obligados a requerir cuanta información precisen para la emisión del informe de auditoría.

En los casos en que los auditores de cuentas o sociedades de auditoría no hubieran podido obtener la información requerida y dicha información fuese relevante para el desarrollo del trabajo de auditoría de cuentas y para la emisión del informe, deberán dejar constancia documental del requerimiento de información realizado en sus papeles de trabajo, así como, en su caso, de las respuestas de la entidad auditada a dicho requerimiento.

SECCION 5ª
Deberes de secreto y custodia

Artículo 57. Deber de secreto.

El deber de secreto previsto en el artículo 25 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas será de aplicación incluso una vez que se hayan dado de baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría así como los socios de ésta, o haya cesado la vinculación con los auditores de cuentas o sociedades de auditoría por parte de las personas que intervinieron en la realización de la auditoría.

Artículo 58. Deber de conservación y custodia.

1. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas conservarán y custodiarán durante el plazo de cinco años, a contar desde la fecha del informe de auditoría, la documentación referente a cada auditoría de cuentas por ellos realizada, incluidos los papeles de trabajo del auditor que constituyan

las pruebas y el soporte de las conclusiones que consten en el informe. En caso de existir reclamación, juicio o litigio en relación con el informe de auditoría o en el que la documentación correspondiente a que se refiere este apartado pudiera constituir elemento de prueba, siempre que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría tenga conocimiento de tal circunstancia, el plazo 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.

Durante los plazos a que se refiere el párrafo anterior, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas serán responsables de adoptar las medidas necesarias para la salvaguarda y conservación de la documentación referente a cada trabajo de auditoría de cuentas.

2. La obligación a que se refiere el apartado anterior también será de aplicación a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que, conforme a lo previsto en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y en el presente Reglamento, causen baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

3. La pérdida o deterioro de la documentación referente a cada auditoría de cuentas, deberá ser comunicada, así como sus razones, en un plazo de diez días, a contar desde el momento de producirse el hecho, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Artículo 59. Protección de datos de carácter personal.

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

En la conservación de los datos a la que se refiere el artículo anterior, los auditores de cuentas y sociedades de auditoría implantarán las medidas de seguridad previstas en la normativa de desarrollo de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre.

En el supuesto en que los auditores de cuentas y sociedades de auditoría externalizase los servicios de conservación y custodia de la documentación deberá darse cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley Orgánica 15/1999.

SECCION 6ª
Informe anual de transparencia

Artículo 60. Informe anual de transparencia.

1. El informe anual de transparencia es un documento informativo sobre aspectos esenciales de la estructura y actividad del auditor de cuentas o sociedad de auditoría que sean relevantes para comprender la organización, nivel de actividad y procesos de control del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría a los efectos de conocer el compromiso con el interés público de su labor.

Será redactado de forma descriptiva, exponiendo hechos objetivos sin referencia a opiniones o juicios de valor que pudieran orientar la visión que se pretende ofrecer.

2. El informe anual de transparencia deberá publicarse en los tres meses siguientes a la finalización del año natural, en el caso del de auditores de cuentas, o del ejercicio económico en el de sociedades de auditoría. Conforme a lo dispuesto en el artículo 26 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, el informe anual de transparencia contendrá, al menos, la siguiente información:

a) Cuando se trate de una sociedad de auditoría se indicará la forma jurídica de la sociedad.

Se describirá la estructura de la propiedad, con indicación del porcentaje de participación en el capital social y de los derechos de voto que corresponde a la totalidad de los socios auditores de cuentas registrados en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y a los socios no auditores.

b) Cuando la sociedad de auditoría o el auditor de cuentas estén vinculados a las entidades o personas con las que formen una misma red, se deberá incluir una descripción de dichas entidades y personas, así como de las circunstancias, acuerdos o cláusulas estatutarias que regulen dicha vinculación.

c) Indicación de la estructura de los órganos de gobierno de la sociedad de auditoría. Se indicará la identidad de sus miembros, las funciones atribuidas y los cargos que

desempeñan, en su caso, dentro de la sociedad, así como una descripción de las reglas de funcionamiento del órgano de gobierno.

d) Descripción del sistema de control de calidad interno del auditor de cuentas o la sociedad de auditoría en relación con la actividad de auditoría de cuentas.

Deberá incluirse un resumen de la estructura organizativa encargada de la aplicación del sistema de control de calidad interno, con identificación de su responsable, de la metodología aplicada y de su alcance.

Se incluirá una declaración del auditor de cuentas o del órgano de administración de la sociedad de auditoría sobre la eficacia del funcionamiento del sistema de control de calidad. Deberá informarse, asimismo, de la fecha en que ha sido realizado el último control de calidad a que se refiere la Sección Tercera del capítulo IV de este Reglamento.

e) Relación de las entidades de interés público para las que se han realizado trabajos de auditoría en el último ejercicio, con indicación del ejercicio económico al que corresponden las cuentas anuales o estados financieros u otros documentos contables auditados.

f) Información sobre los procedimientos y protocolos de actuación seguidos por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría para garantizar su independencia, con mención de las revisiones internas del cumplimiento del deber de independencia realizadas.

g) Información sobre la política seguida por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría en relación con la formación continuada.

Se informará sobre las actividades y cursos de formación continuada realizados en el último ejercicio con el objeto de mantener y actualizar los conocimientos teóricos y habilidades necesarios para el desarrollo de su actividad, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 41.

h) Información de volumen total de la cifra anual de negocios, con desglose de los ingresos según procedan de la actividad de auditoría de cuentas o de otros servicios prestados distintos a dicha actividad,

i) Información sobre las bases para retribución de los socios, con indicación de los criterios por los que se determinan las retribuciones fijas y variables, si procede, y su relación con la consecución de los objetivos de calidad.

3. Mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se podrá desarrollar el contenido y la estructura del informe de transparencia.

4. Lo dispuesto en este artículo será de aplicación igualmente cuando un auditor de cuentas o sociedad de auditoría voluntariamente publique el informe anual de transparencia. En tal caso, la publicación de dicho informe deberá realizarse al menos durante tres años consecutivos.

CAPITULO IV
Del control de la actividad de auditoría de cuentas

SECCION 1ª
Disposiciones generales

Artículo 61. Finalidad y naturaleza del control de la actividad de auditoría de cuentas.

1. Corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ejercer de oficio el control de la actividad de auditoría de cuentas a través de las actuaciones de control técnico o investigaciones y de control de calidad o inspecciones, con la finalidad de comprobar que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría en el ejercicio de su actividad se sujeta a la normativa reguladora de dicha actividad.

2. El ejercicio del control de la actividad está orientado al cumplimiento de los objetivos que se indican en las secciones segunda y tercera de este capítulo, dedicadas, respectivamente, a las actuaciones de control técnico y de control de calidad.

3. La iniciación de las actuaciones de control de la actividad no presupone la existencia de irregularidades por parte del auditor o sociedad de auditoría investigado o inspeccionado.

Artículo 62. Normativa aplicable.

Las actuaciones de control de la actividad de auditoría de cuentas se regirán por lo dispuesto específicamente sobre esta materia en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas y, en su defecto, en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Artículo 63. Alcance del control de la actividad de auditoría de cuentas.

1. Todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas están sometidos a las actuaciones de control de su actividad de acuerdo con los criterios del plan de control de la actividad de auditoría de cuentas, al que se refiere el artículo 64

2. El control de la actividad de auditoría podrá referirse al sistema de control de calidad interno de los auditores y sociedades de auditoría, a determinados aspectos de la actividad de auditoría, o a trabajos concretos de auditoría, considerados en su totalidad o referidos a partes específicas de ellos.

Artículo 64. 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 anualmente un plan de control de la actividad de auditoría de cuentas, que comprenderá los planes de control técnico y de control de calidad.

2. El plan de control técnico dispondrá la realización de las investigaciones en función de los siguientes criterios:

a) Resultados u otra información que resulte de las actuaciones de control de calidad.

b) Datos objetivos que resulten de la información suministrada al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

c) Datos obtenidos a través de denuncias o de cualquier otro tipo de información que pueda conocer el Instituto, incluidas las procedentes de las corporaciones de derecho público representativas de auditores y de otros organismos o instituciones públicas.

El plan de control técnico podrá ser revisado cuando así lo aconseje la existencia de hechos que supongan modificaciones relevantes en la información disponible para la configuración del plan, hechos que deriven de modificaciones en la legislación de auditoría de cuentas, los que provoquen o generen desconfianza en la información económico financiera que deben suministrar las empresas o entidades y de aquellos derivados de posibles riesgos existentes no contemplados en el momento de la elaboración del mismo.

3. El plan de control de calidad programará la realización de las inspecciones a los auditores y sociedades de auditoría considerando los principios rectores de estas actuaciones establecidos en el artículo 74, y atendiendo a las necesidades de seguimiento del cumplimiento de los requerimientos de mejora.

4. 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, y publicado en el informe a que se refiere el apartado siguiente. En el caso en que no pudiese adoptarse o emitirse el citado Plan, quedará prorrogado el correspondiente al ejercicio inmediatamente anterior, siempre y cuando dicha prórroga no contravenga la periodicidad mínima de revisiones de control de calidad prevista.

5. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas incluirá en el informe a que se refiere la disposición adicional séptima de este Reglamento el plan anual de control de la actividad de auditoría de cuentas, los resultados de la ejecución de los planes de control técnico y de control de calidad y las conclusiones alcanzadas del sistema de control.

Artículo 65. Facultades para el ejercicio de las actuaciones del control.

1. En el desarrollo de la actividad de control de la actividad de auditoría de cuentas, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá requerir y examinar, además de los papeles de trabajo, cualquier libro, registro, documento, cualquiera que sea su soporte, o información que, de acuerdo con la finalidad perseguida, dicho Instituto estime necesaria para el adecuado cumplimiento de sus competencias, y a la que será de aplicación lo establecido en el artículo 58. El auditor de cuentas o sociedad de auditoría y, en su caso, las entidades a las que se refieren los artículos 17 y 18 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, estarán obligados a facilitarla, así como a colaborar con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en dichas actividades de control.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y los empleados públicos que presten servicios en dicho Instituto quedarán, en todo caso, sujetos a la obligación de mantener el secreto de cuanta información conozcan en el ejercicio de tal actividad.

2. Las corporaciones de derecho público representativas de auditores y quienes, conforme a la disposición adicional tercera del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, participen en la ejecución del control de calidad dispondrán, en el ejercicio de dicha función, de las mismas facultades y obligaciones que el personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a que se refiere el apartado anterior.

Artículo 66. Iniciación de las actuaciones de control.

1. Los controles de la actividad de auditoría de cuentas se iniciarán de oficio por acuerdo del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en el marco del plan de control, al que se refiere el artículo 64.

2. El acuerdo de inicio indicará el objeto y alcance de las actuaciones de control, en los términos previstos en los artículos 71 y 75. Asimismo, deberá designar la persona o personas encargadas de la realización de las actuaciones de control.

Este acuerdo podrá adoptarse de forma individualizada, para un auditor o sociedad de auditoría, o de forma conjunta, para varios auditores o sociedades de auditoría. La comunicación de la fecha de inicio al auditor de cuentas o sociedad de auditoría se efectuará por el personal designado para la investigación o inspección correspondiente.

3. Con carácter previo al acuerdo de inicio del control, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá realizar las actuaciones necesarias para determinar, con los medios disponibles a su alcance, los hechos o circunstancias de los que haya tenido conocimiento por cualquier medio y que pudieran ser causa de un acuerdo de inicio de control.

Artículo 67. Desarrollo de las actuaciones de control.

1. El auditor de cuentas o sociedad de auditoría deberá poner a disposición o remitir al personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas designado a tal efecto, en el plazo que se establezca en cada caso, la totalidad de los papeles de trabajo y, en su caso, los libros, registros, la documentación o información que, atendiendo a la finalidad perseguida, se le requiera. 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 los controles de la actividad de auditoría de cuentas, se entenderá que no existe más documentación e información, en relación con la previamente requerida por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que la aportada por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría. A tal efecto se procederá mediante diligencia a identificar los papeles de trabajo o documentación entregada o remitida.

2. En el desarrollo de las actuaciones de control, se podrá requerir al auditor de cuentas o sociedad de auditoría sometidos a actuaciones de control que realicen las aclaraciones o explicaciones sobre los papeles de trabajo o el resto de documentos aportados que se estimen oportunas.

3. En cualquier momento del desarrollo de las actuaciones de control, el auditor de cuentas o sociedad de auditoría sometidos a control podrán solicitar información sobre el estado de tramitación de estas actuaciones.

Artículo 68. Lugar y horario de las actuaciones de control.

Las actuaciones de control de la actividad de auditoría de cuentas se desarrollarán en los lugares y horarios señalados en el artículo 28.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Cuando las actuaciones de control de la actividad se efectúen en el domicilio social, agencias, sucursales, delegaciones, oficinas, locales, o en cualquier otro lugar donde se desarrolle la actividad del auditor de cuentas o sociedad de auditoría sometidos a actuaciones de control o se encuentre la documentación requerida, y en su caso de las entidades a las que se refieren los artículos 17 y 18 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, éstas pondrán a disposición del personal designado para ejecutarlas el espacio físico y los medios auxiliares necesarios para facilitar la realización de las citadas actuaciones.

Articulo 69. Documentación de las actuaciones de control.

1. Las actuaciones de control de la actividad de auditoría de cuentas se documentarán, principalmente, en comunicaciones, diligencias e informes.

2. Las comunicaciones son los documentos a través de los cuales se notifica el inicio de las actuaciones u otros hechos o circunstancias relativas al desarrollo de las mismas o se efectúan requerimientos de información u otras solicitudes a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

3. Las diligencias son documentos que se extienden para hacer constar hechos, requerimientos o manifestaciones de las personas con las que se realizan las actuaciones. Las comunicaciones podrán incorporarse al contenido de las diligencias que se extiendan.

De las diligencias que se extiendan se entregará un ejemplar a la persona con quien se entiendan las actuaciones. Si ésta se negare a recibirla, se le remitirá por cualquiera de los medios admitidos en Derecho, y si se negare a firmar la diligencia, o no pudiera, se hará constar en la misma esta circunstancia, sin perjuicio de la entrega a dicha persona del duplicado correspondiente.

4. Los informes de control contendrán los resultados de las actuaciones de control técnico o de control de calidad llevadas a cabo.

SECCION 2ª
Actuaciones de control técnico

Artículo 70. Definición y objeto de las actuaciones de control técnico.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 28.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, el control técnico consistirá en la investigación de determinados trabajos de auditoría de cuentas o aspectos de la actividad de auditoría, al objeto de determinar hechos o circunstancias que puedan suponer la falta de conformidad de la actividad de auditoría o de los trabajos de auditoría con lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.
Las investigaciones podrán referirse a determinados aspectos de la actividad de auditoría de cuentas o a trabajos concretos de auditoría, considerados en su totalidad o referidos a partes específicas del mismo, y se realizarán por el personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas designado a tal efecto.

Artículo 71. Alcance de las actuaciones de control técnico.

De acuerdo con la finalidad prevista en el artículo 28.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, en las actuaciones de control técnico podrán utilizarse por el personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas las técnicas y procedimientos que se consideren más apropiadas a las circunstancias y con el alcance necesario en cada caso para determinar la existencia o no de hechos o circunstancias que puedan suponer un incumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

Artículo 72. Finalización de las actuaciones de control técnico.

1. Las investigaciones se documentarán con la emisión de un informe, que se remitirá al auditor de cuentas o sociedad de auditoría para que, en su caso, realice las alegaciones que considere oportunas en un plazo de quince días.

Dicho informe, considerando el alcance y la extensión de las actuaciones realizadas, contendrá, al menos, la descripción de las verificaciones y revisiones realizadas, y las conclusiones generales 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 control técnico, sin más trámite.

b) La iniciación del procedimiento sancionador correspondiente, cuando de las actuaciones realizadas se deduzcan indicios de la comisión de alguna de las infracciones tipificadas en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

3. La decisión del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, a que se refiere el apartado 2 anterior, se notificará al auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

SECCION 3ª

Actuaciones de control de calidad

Artículo 73. Definición y objeto de las actuaciones de control de calidad.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 28.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, el control de calidad consistirá en la inspección o revisión periódica de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, cuyo objetivo es mejorar la calidad de los trabajos de auditoría, principalmente mediante la formulación de requerimientos de mejora.

Artículo 74. Principios rectores de las actuaciones de control de calidad.

1. Las inspecciones se ordenarán por los principios de generalidad y periodicidad y tendrán carácter preventivo.

En cumplimiento de dichos principios, todos los auditores de cuentas en la situación de ejercientes y sociedades de auditoría serán sometidos a una revisión de control de calidad de forma periódica. Dicha periodicidad será de una vez, al menos, cada tres años, respecto de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que realicen trabajos de auditoría a las entidades consideradas de interés público a que se refiere el artículo 15. El resto de auditores de cuentas en la situación de ejercientes y sociedades de auditoría serán sometidos a revisión de control de calidad una vez, al menos, cada seis años. La dirección y supervisión y, en su caso, ejecución de dichas revisiones de control de calidad corresponderá al personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Las inspecciones podrán realizarse con una periodicidad inferior a la establecida en el párrafo anterior cuando, a juicio del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, la dimensión de la actividad del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría o el volumen de la actividad de auditoría u otras circunstancias lo requieran.

2. En virtud de su carácter preventivo, las inspecciones, en ningún caso, irán dirigidas a la determinación de hechos o circunstancias que puedan constituir infracciones a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas y darán lugar a la formulación de requerimientos de mejora.

3. Cuando se acuerde la ejecución de las inspecciones con las corporaciones de derecho público representativas de auditores o con terceros en los términos establecidos en la disposición adicional tercera del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se deberá garantizar el principio de independencia de quienes realizan las inspecciones respecto de los auditores o sociedades de auditoría objeto del control de calidad.

Artículo 75. Alcance de las actuaciones de control de calidad.

1. Las inspecciones comprenderán, al menos, la verificación del sistema de control de calidad interno de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría, la revisión de los procedimientos documentados en los archivos de auditoría, con la finalidad de comprobar la adecuada implementación de dicho sistema de control, así como la revisión y verificación, en su caso, del informe anual de transparencia a que se refiere el artículo 26 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

2. Las inspecciones podrán realizarse con un alcance general o parcial.

3. La mejora de la calidad del sistema de control interno de los auditores y sociedades de auditoría se procurará mediante la formulación de requerimientos de mejora, en los términos establecidos en el artículo siguiente.

Artículo 76. Finalización de las actuaciones de control de calidad.

1. Las inspecciones se documentarán con la emisión de un informe de carácter provisional, que se remitirá al auditor de cuentas o sociedad de auditoría para que, en su caso, realice las alegaciones que considere oportunas en un plazo no inferior a quince días.

Dicho informe, considerando el alcance y la extensión de las actuaciones realizadas, contendrá, al menos, la descripción de las verificaciones y revisiones realizadas, las conclusiones generales alcanzadas, resaltando, en su caso, las deficiencias detectadas en el sistema de control de calidad interno del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, y si procediera los requerimientos provisionales de mejora.

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 definitivo que contendrá los aspectos a que se refiere el apartado anterior que procedan en cada circunstancia.

3. El Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, tomando en consideración el informe definitivo, adoptará un acuerdo que contendrá alguna de las decisiones siguientes:

a) El archivo de las actuaciones de control de calidad, sin más trámite.

b) La exigencia del cumplimiento de los requerimientos de mejora en los plazos que se establezcan al efecto, cuyo seguimiento se realizará en los términos a que se refiere el artículo siguiente.

A estos efectos, el auditor de cuentas o sociedad de auditoría inspeccionado podrá presentar un plan de actuaciones, que detalle las políticas y procedimientos necesarios para el cumplimiento de los requerimientos de mejora en los plazos que señale el acuerdo del Presidente. En tal caso, dicho plan se remitirá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el plazo que se señale en el acuerdo que no podrá ser inferior a un mes.

Asimismo, en cualquiera de los informes y decisiones a que se refiere este artículo, se podrán incluir otras recomendaciones referentes a aspectos detectados en el sistema de control de calidad interno que, sin dar lugar a requerimientos de mejora, resulte conveniente perfeccionar o modificar. Estas recomendaciones no serán susceptibles del seguimiento a que se refiere el artículo siguiente.

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 o sociedad de auditoría.

5. Sin perjuicio de lo indicado en los apartados anteriores, cuando se trate de actuaciones de control de calidad realizadas sobre auditores de cuentas y sociedades de auditoría que no realicen auditorías de las entidades consideradas de interés público a que se refiere el artículo 15, 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. Una vez visto el informe y, en su caso, las alegaciones o una vez transcurrido el plazo de presentación de las mismas sin que éstas se hayan realizado, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas adoptará el acuerdo a que se refiere el apartado 3 de este artículo.
Lo dispuesto en el párrafo anterior podrá ser de aplicación cuando se practiquen controles de calidad o inspecciones de carácter parcial a que se refiere el artículo 75.2.

Artículo 77. Seguimiento de los requerimientos de mejora.

1. A los efectos de lo dispuesto en el artículo anterior, los auditores y sociedades de auditoría de cuentas deberán justificar en los plazos señalados la implementación de los requerimientos de mejora que, en su caso, se hayan formulado.

2. El seguimiento de dichos requerimientos de mejora se realizará en el marco del plan de control a que se refiere el artículo 64, y dará lugar a un informe que será comunicado al auditor de cuentas o sociedad de auditoría para que alegue lo que estime oportuno en un plazo no inferior a quince días.

3. A la vista del informe a que se refiere el apartado anterior, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas adoptará alguna de las decisiones siguientes:

a) El archivo de las actuaciones de control de calidad, sin más trámite.

b) La iniciación del procedimiento sancionador correspondiente.

La decisión del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, a que se refiere este apartado, se notificará al auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

Contra la decisión del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, podrá interponerse recurso de alzada ante el Ministerio de Economía y Hacienda, de conformidad con lo previsto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen jurídico de las Administraciones públicas y del Procedimiento administrativo común. La resolución del recurso de alzada pondrá fin a la vía administrativa.

SECCION 4ª
Denuncia y deber de información

Artículo 78. Denuncia pública.

1. Cualquier persona podrá por escrito poner en conocimiento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la existencia de hechos que pudieran ser constitutivos de una infracción tipificada en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aportando cuanta información y datos obren en su poder y

haciendo referencia expresa a las normas reguladoras de la actividad de auditoría que hayan podido resultar incumplidas en la actuación del auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

2. Se acordará el archivo de las denuncias cuando se consideren infundadas, o cuando los hechos denunciados no posean suficiente entidad o trascendencia o sean de imposible investigación.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá fijar, con criterios selectivos de eficiencia, relevancia y significación, la orientación de su actividad de control en relación con denuncias sobre la actuación de los mismos auditores de cuentas o sociedades de auditoría, en relación con las cuentas de una misma entidad correspondientes a un mismo ejercicio o de diferentes periodos.

3. Se podrá solicitar al denunciante que aporte otros datos o medios de prueba que obren en su poder.

4. No se considerará al denunciante interesado en la actuación administrativa que se inicie a raíz de la denuncia, ni legitimado para la interposición de recursos en relación con los resultados de la misma.

5. Las corporaciones de derecho público representativas de auditores deberán comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas los hechos de los que hubieran tenido conocimiento que pudieran ser constitutivos de infracciones a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En la tramitación de estas comunicaciones se aplicarán los principios de los apartados anteriores.

Sin perjuicio de los instrumentos y procedimientos de colaboración entre Administraciones Públicas, los órganos e instituciones públicas en general cooperarán con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para facilitarle el ejercicio de su competencias de control y disciplinaria de los auditores y sociedades de auditoría de cuentas.

Artículo 79. Información a remitir por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

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, la siguiente información:

a) Domicilio profesional, dirección de las oficinas que mantengan abiertas y dirección de la página web o, en su defecto, de correo electrónico.

b) Corporación de derecho público a la que, en su caso, pertenezcan.

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, la corporación a la que, en su caso, pertenezcan y la naturaleza y modalidad del correspondiente vínculo contractual.

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 especificando la naturaleza y modalidad del correspondiente vínculo contractual.

e) Razón social y número de registro de la sociedad o sociedades de auditoría con las que está relacionado. Nombre y apellidos o razón social de las personas o entidades que pertenecen a la misma red contempladas en los artículos 50 y 51 o indicación del lugar donde pueda obtenerse públicamente dicha información.

f) Todas las demás inscripciones como auditor de cuentas ante las autoridades competentes de otros Estados miembros y como auditor en terceros países, con indicación, de las autoridades competentes para la inscripción, y en su caso los números de registro.

g) Volumen de negocio en horas y euros facturados, procedentes de la actividad de auditoría de cuentas.

h) Relación de las entidades auditadas, el plazo de contratación, la fecha de emisión del informe, el auditor de cuentas firmante, el tipo de opinión, las horas y honorarios facturados, distinguiendo:

1º. Los que corresponden a la auditoría de cuentas de otros servicios distintos prestados tanto a la entidad auditada como a las entidades vinculadas a ésta a que se refiere el artículo 48 de este Reglamento.

2º. Los que correspondan por servicios prestados a la entidad auditada por las personas y entidades que pertenecen a la red del auditor de cuentas o sociedad de auditoría a que se refieren los artículos 50 y 51.

En particular, se comunicaran los servicios de auditoría interna y de diseño y puesta en práctica de los sistemas de tecnología de la información financiera, que se presten a las entidades cuyas cuentas son auditadas.

La relación a que se refiere esta letra se hará con indicación separada de las entidades auditadas que tengan la consideración de entidades de interés público.

i) Indicación, en su caso, de la dirección de Internet o página web donde conste expresamente el informe anual de transparencia según lo dispuesto en el artículo 60.

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 la información a que se refieren las letras b) a i) del apartado anterior, así como:

a) Domicilio social, forma jurídica, dirección de cada oficina en la que realice su actividad y dirección de la página web o, en su defecto, de correo electrónico.

b) Nombre y apellidos de los socios, con indicación, para aquellos que pertenezcan al Registro Oficial de Auditores de Cuentas, de su número de inscripción y de la corporación de derecho público a la que, en su caso, pertenezcan.

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.

d) Nombre y apellidos de los administradores y directores.

e) Identificación de los auditores al servicio de la sociedad que estén designados expresamente para realizar auditorías y firmar informes de auditoría en nombre de la sociedad y del periodo de vigencia de dicha designación.

f) Modificaciones estatutarias que se hayan producido.

3. Cualquier variación que se produzca durante el ejercicio, en relación con la información señalada en los apartados 1, a), b) y f) y en el apartado 2, deberá ponerse en conocimiento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en el plazo de quince días, a contar desde el momento en que se hubiera producido aquélla o, en su caso, desde que surta efectos legales, con independencia de la baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas que conlleve, de acuerdo con lo establecido en el artículo 11 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, siempre que la variación lleve consigo el incumplimiento de alguno de los requisitos señalados en los artículos 8 y 9, para los auditores de cuentas personas físicas, y 10, para las sociedades de auditoría, de dicho texto refundido.

La información a que se refiere el apartado 1.h) podrá ser exigida a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría con mayor frecuencia temporal.

4. 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 9.3 y 10.4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, 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.

5. Mediante resolución se aprobarán los modelos a cumplimentar en relación con la información señalada anteriormente y los plazos de remisión de dicha información. Estos modelos serán cumplimentados por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría y remitidos al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por medios electrónicos.

6. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para el adecuado y necesario cumplimiento de las competencias que legalmente tiene atribuidas, podrá requerir a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de cuentas, en cualquier momento, cuanta información venga exigida legal o reglamentariamente a éstos, así como cuanta información de carácter público respecto de las entidades auditadas, se considere conveniente.

CAPITULO V
De las infracciones y sanciones y del procedimiento sancionador

SECCION 1ª
Disposiciones generales

Artículo 80. Normativa aplicable.

Corresponderá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la potestad sancionadora respecto de los sujetos responsables contemplados en el artículo 31 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y la ejercerá de conformidad con lo establecido en el Capítulo IV de dicho texto refundido y en el Título IX de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

En lo que no esté previsto en este Reglamento, se aplicará de forma supletoria el Reglamento del Procedimiento para el Ejercicio de la Potestad Sancionadora, aprobado por el Real Decreto 1.398/1993, de 4 de agosto.

SECCION 2ª
Infracciones y sanciones

Artículo 81. Excusa, negativa o resistencia a la actuación de control.

Para la calificación de las infracciones tipificadas en los artículos 33.c) y 34.l) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se aplicarán los siguientes criterios:

1. Se considerarán negativa o resistencia al ejercicio de las competencias de control o disciplina, así como falta de remisión de la documentación o información requerida para el ejercicio de las competencias atribuidas de control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, todas las acciones y omisiones de las entidades o personas a las que se refiere el artículo 31.1, apartados a), b) y c) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, que tiendan a dilatar, entorpecer o impedir indebidamente el ejercicio de las mismas.

2. En todo caso se considerarán negativa o resistencia al ejercicio de las competencias de control o disciplina:

a) La incomparecencia de la persona requerida por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas o del personal designado para la realización de las actuaciones de control, de acuerdo con lo establecido en el Capítulo IV de este Reglamento, 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 y 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) Las actitudes que supongan amenazas o coacciones al personal designado para la realización de las actuaciones de control o que se dirijan a dilatar indebidamente las citadas actuaciones.

3. En todo caso se considerarán falta de remisión de la documentación o información requerida en el ejercicio de las competencias atribuidas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, las siguientes:

a) La negativa a exhibir o poner a disposición cualquier clase de documentos que les sean exigidos, que tengan trascendencia para la realización de las actuaciones de control previstas en el Capítulo IV de este Reglamento.

b) La omisión o negativa a remitir o poner a disposición los libros, registros, documentos o cualquier información que sea necesaria para la realización de las actuaciones de control previstas en el Capítulo IV de este Reglamento, que les sean requeridos por el personal a quien se encomienden las actuaciones de control, así como la alteración o manipulación de los mismos.

Artículo 82. Incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría de cuentas en determinados supuestos.

No se considerará cometida la infracción tipificada en el artículo 34.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, cuando concurran las circunstancias del artículo 7.

Artículo 83. Incumplimientos de normas de auditoría en relación con un informe de auditoría.

Constituye una única infracción de las contempladas en el artículo 34.b) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, 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.

Artículo 84. Identificación del auditor de cuentas en sus trabajos.

Se considerará cometida la infracción tipificada en el artículo 34.g) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas 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 2, siempre y cuando su realización no haya sido atribuida a un auditor de cuentas o sociedad de auditoría por las disposiciones legales vigentes.

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 2, 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 2.

Se entenderá que se puede generar confusión sobre la naturaleza del trabajo o informe como de auditoría de cuentas 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 5 y 6 o 10 y 11.

Artículo 85. Realización de trabajos de auditoría sin estar inscrito como ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

1. La infracción grave tipificada en el artículo 34.h) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas se entenderá 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. Cuando se cometa la infracción grave a la que se refiere el apartado 1 anterior, si el infractor accede a la condición de ejerciente con anterioridad a la firma del informe de auditoría y a la notificación de la iniciación de una actuación de control, se deberá tener en consideración, a efectos de la graduación de la sanción a aplicar, la circunstancia atenuante de haber procedido a realizar por iniciativa propia actuaciones dirigidas a subsanar la infracción o aminorar sus efectos, establecida en el artículo 37.1.g) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Artículo 86. Criterios de graduación de las sanciones.

1. Las sanciones previstas en el artículo 36 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas que resulten aplicables a cada sujeto infractor se considerarán divididas en tres grados, de mayor a menor, denominados, respectivamente, superior, medio e inferior, de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Cuando la sanción prevista para corregir una determinada infracción pueda consistir en la retirada de la autorización y baja definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en la suspensión de la autorización y baja temporal en dicho Registro o en la imposición de una multa, dichos tres tipos de medidas sancionadoras constituirán, en principio, los grados superior, medio e inferior, respectivamente, de la sanción aplicable.

b) Cuando la sanción prevista para corregir una determinada infracción pueda consistir en la 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.

c) Cuando la sanción prevista para corregir una determinada infracción sea exclusivamente de naturaleza pecuniaria, se considerará ésta fraccionada en tres tramos iguales, que constituirán, de acuerdo con sus cuantías, los grados superior, medio e inferior, respectivamente, de la sanción aplicable.

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

2. La sanción que se imponga a cada sujeto infractor deberá quedar enmarcada en uno de los tres grados indicados en el apartado anterior, teniendo en cuenta para ello la naturaleza e importancia de la infracción cometida y aplicando, en su caso, el resto de criterios de graduación previstos en el artículo 37.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas 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) Únicamente se tendrá en consideración, a efectos de apreciar la aplicación de la circunstancia agravante establecida en el artículo 37.1.f) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, la existencia de sanciones impuestas al sujeto infractor que estén inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y hasta la fecha en que deban ser canceladas por el transcurso de los plazos previstos en el artículo 88.

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

Artículo 87. Normas especiales.

1. Al responsable de dos o más infracciones se le impondrán todas las sanciones que correspondan a dichas infracciones para su cumplimiento simultáneo cuando proceda por razón de su naturaleza.

En el caso de que no sea posible el cumplimiento simultáneo de las sanciones impuestas, por razón de su naturaleza y efectos, éstas se cumplirán de forma sucesiva, comenzando con la de mayor gravedad, y dentro del plazo de prescripción de sanciones a que se refiere el artículo 40 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

En todo caso, se consideran de cumplimiento simultáneo las sanciones previstas en el artículo 36 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y la sanción de prohibición de auditar contemplada en el artículo 37.3 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, se sancionarán como infracción continuada los incumplimientos del deber de independencia en relación con la misma entidad auditada, tipificados como infracción muy grave o grave en los artículos 33.b) y 34.c) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, respectivamente, 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, correspondientes a otros tantos ejercicios sucesivos, siempre y cuando resulten dichas infracciones de una misma y única ocasión o situación 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 31.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se entenderá que, entre otros casos, concurre una discrepancia jurídica o técnica razonablemente justificada cuando se 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 que las contempladas en las normas técnicas de auditoría respecto a las cuales se plantea aquella discrepancia.

Artículo 88. Cancelación de la inscripción de las sanciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

1. Las inscripciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de las sanciones impuestas por la comisión de infracciones muy graves, salvo la de retirada de la autorización y baja definitiva en el mismo, serán canceladas de oficio transcurridos tres años desde su cumplimiento.

2. Las inscripciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de las sanciones impuestas por la comisión de infracciones graves serán canceladas de oficio transcurridos dos años desde su cumplimiento.

3. Las inscripciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de las sanciones impuestas por la comisión de infracciones leves, salvo la de amonestación privada que no se inscribirán en ningún caso, serán canceladas de oficio transcurrido un año desde su cumplimiento.

4. Se entenderán cumplidas las sanciones, a efectos del inicio del cómputo del plazo de cancelación de las inscripciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, desde la finalización del plazo de la baja o desde el pago de la multa en vía ordinaria o ejecutiva, en el caso de las sanciones pecuniarias.

5. El auditor de cuentas o sociedad de auditoría podrá solicitar la cancelación en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de las sanciones inscritas una vez transcurridos los plazos desde su cumplimiento a que se refieren los apartados anteriores.

SECCION 3ª
Del procedimiento sancionador

Artículo 89. Plazo de caducidad del procedimiento y ampliación de plazos.

1. El plazo total para resolver y notificar el procedimiento sancionador será de un año a contar desde la adopción por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas del acuerdo de incoación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 30.3 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, 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 42.6 y 49 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

2. En los supuestos a que se refiere el apartado anterior, la competencia para acordar la ampliación del plazo total para resolver y notificar corresponderá al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

3. En los casos de prescripción de la infracción y en los de caducidad del procedimiento por el transcurso del plazo total de un año, más las ampliaciones previstas en el artículo 30.3 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, o por el transcurso del plazo de seis meses previsto en el artículo 39.2 del citado texto refundido cuando dicha caducidad hubiera determinado asimismo la prescripción de la infracción, se deberá dictar resolución expresa que contendrá la declaración de las circunstancias que concurran, con indicación de los hechos producidos y las normas aplicables. La resolución se notificará al auditor de cuentas o sociedad de auditoría de cuentas sujetos al procedimiento

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.

Artículo 90. Actuaciones previas y prescripción.

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 que resulten necesarias con objeto de determinar con carácter preliminar si concurren circunstancias que justifiquen tal incoación.

2. Cuando se obtengan indicios fundados y debidamente documentados de infracción en el curso de cualquier actuación de control de la actividad de auditoría de cuentas se podrá iniciar el procedimiento sancionador sin finalizar su tramitación.

3. 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 y la no procedencia de iniciar el procedimiento sancionador, notificándose a los interesados el acuerdo o la resolución adoptados. Se considerarán interesados a estos efectos quienes resulten identificados en el acuerdo de incoación como presuntamente responsables.

Artículo 91. 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

13.1 del Reglamento del Procedimiento para el Ejercicio de la Potestad Sancionadora, con las siguientes especialidades:

a) El nombramiento de instructor deberá recaer en un funcionario destinado en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Podrá ser nombrado instructor el funcionario que hubiera realizado las actuaciones previas de control.

b) Si la complejidad del procedimiento lo aconsejase, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, al dictar el acuerdo de incoación o en cualquier momento de la instrucción del procedimiento, podrá nombrar uno o varios instructores adjuntos. Los instructores adjuntos actuarán bajo la dirección del instructor principal y deberán reunir idénticas condiciones que las exigidas para el instructor único o principal, debiendo ser notificado su nombramiento a los interesados en los mismos términos que el de aquél, con indicación expresa del régimen de recusación establecido.

2. El acuerdo de incoación se comunicará al instructor nombrado y se notificará únicamente a los interesados. Se considerarán interesados quienes resulten identificados en el acuerdo de incoación como presuntamente responsables.

3. En su caso, se comunicará al denunciante la incoación del expediente, siempre que éste haya solicitado dicha incoación.

4. Cuando el presunto responsable sea un auditor de cuentas o sociedad de auditoría autorizados originariamente en un Estado miembro de la Unión Europea, se comunicará a la autoridad supervisora competente de dicho Estado de procedencia que se ha acordado la incoación de un procedimiento sancionador.

Artículo 92. Facultades del instructor.

El instructor podrá solicitar que se emitan cuantos informes de carácter técnico o jurídico sean necesarios, en función de la complejidad del procedimiento, para llevar a buen fin la instrucción del mismo.

Artículo 93. 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.

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. A la notificación se acompañará una relación de los documentos obrantes en el procedimiento a fin de que los interesados puedan obtener las copias que estimen pertinentes.

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 94. Resolución.

1. El Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, previo sometimiento del expediente en aquellos casos en que las infracciones estén calificadas como muy graves o graves, a la consideración del Comité de Auditoría de Cuentas, dictará resolución en el plazo de tres meses, a contar desde la fecha de reunión de dicho Comité.

2. 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 20.1, del Reglamento del Procedimiento para el Ejercicio de la Potestad Sancionadora, tanto con anterioridad, como con posterioridad al sometimiento del expediente a la consideración del Comité de Auditoría de Cuentas, en caso de que dicho trámite sea procedente. Las actuaciones complementarias deberán practicarse en un plazo no superior a un mes y los interesados dispondrán de un plazo de audiencia de siete días a contar desde el día siguiente al de la notificación del resultado de dichas actuaciones complementarias. Dicho resultado será sometido a la consideración del Comité de Auditoría de Cuentas, si así lo ha requerido previamente éste.

El plazo para resolver el procedimiento quedará suspendido desde la fecha del acuerdo de realización de las actuaciones complementarias, hasta la fecha de reunión del Comité de Auditoría de Cuentas, y el

plazo para dictar resolución a que se refiere el apartado anterior comenzará a contar desde dicha fecha de reunión.

3. No se considerarán en la resolución otros hechos distintos de los determinados en la propuesta de resolución, salvo los que resulten de las actuaciones complementarias practicadas, en su caso, de acuerdo con lo previsto en el apartado anterior, y sin perjuicio de la distinta valoración jurídica que pudiera realizarse en relación a la efectuada en la propuesta de resolución.

4. En todo caso, cuando el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas considere, tanto con anterioridad, como con posterioridad al sometimiento del expediente a la consideración del Comité de Auditoría de Cuentas, en caso de que dicho trámite sea procedente, que la infracción reviste mayor gravedad que la determinada en la propuesta de resolución, se notificará a los interesados para que aporten cuantas alegaciones estimen pertinentes en el plazo de quince días. Se considerará que concurre dicha circunstancia:

a) Cuando se consideren sancionables conductas que en la propuesta de resolución se hubiesen considerado como no sancionables.

b) Cuando se cambie la calificación de una infracción de leve a grave o muy grave, o de grave a muy grave.

Artículo 95. 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 concurra identidad en los motivos o circunstancias que determinen la apreciación de varias infracciones podrán acumularse la incoación e instrucción de los distintos procedimientos.

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 31 y 36 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

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.

CAPITULO VI
De la cooperación con Estados miembros de la Unión Europea y de la cooperación internacional

SECCION 1ª
Deber de colaboración con las autoridades competentes de los Estados miembros de la Unión Europea

Artículo 96. Deber de colaboración en el intercambio de información.

1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas colaborará con las autoridades competentes de otros Estados miembros mediante el intercambio de la información precisa para el desempeño de sus funciones de acuerdo con lo dispuestos en el artículo 42.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

2. Se podrá considerar información precisa, entre otra, la contenida en los siguientes documentos:

a) Datos del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría requeridos para la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

b) Fecha de inscripción en el registro y otra información relevante.

c) Fecha de baja del registro, motivos de la baja y otra información relevante.

d) Informe y documentación relacionada con las inspecciones de los sistemas de control de calidad que se estén llevando a cabo o que hayan finalizado.

e) Informe y documentación relacionada con las investigaciones que se estén llevando a cabo o que hayan finalizado.

f) Información acerca de procesos sancionadores que se estén llevando a cabo o que hayan finalizado.

Artículo 97. Solicitud de información.

1. La solicitud de intercambio de información debe incluir una explicación de las razones que justifican tal solicitud y de la finalidad para la que se va a utilizar la información intercambiada y debe referirse a información necesaria para el cumplimiento de sus funciones y que no pueda obtenerse por otros medios.

2. La información a intercambiar se remitirá en la forma y el plazo máximo que se establezca entre las autoridades competentes de los Estados miembros.

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. En los casos en que así se establezca entre las autoridades competentes de los Estados miembros, se acompañará de una traducción no oficial al inglés.

Artículo 98. Utilización de la información intercambiada.

1. Sin perjuicio de lo establecido en las disposiciones de rango legal, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas solo podrá utilizar la información recibida para el ejercicio de sus competencias y de acuerdo con los fines para los que pudiera haber otorgado su consentimiento la autoridad competente 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 a otra autoridad competente en el territorio español, será necesaria la comunicación previa a la autoridad competente de la que se ha recibido la información.

Cuando la información recibida contuviera datos de carácter personal deberá además ser conforme a lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de carácter personal, y sus disposiciones de desarrollo.

2. Cuando la información recibida sea solicitada por otra autoridad competente de otro Estado miembro, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá remitir dicha información únicamente con el consentimiento previo del Estado miembro del 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 a una autoridad competente de un tercer país.

En este caso se dará traslado de la solicitud a la autoridad competente de la que proceda la información solicitada.

Artículo 99. 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 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, corresponderá a este Instituto decidir si ejerce la dirección de la correspondiente actuación que se lleve a cabo en territorio español.

2. En todo caso, se comunicará a la autoridad competente que haya solicitado la realización de la actuación de control, el resultado de las actuaciones que se desarrollen.

Artículo 100. Negativa a la remisión de información o a la realización de una actuación de control.

En los supuestos, contemplados en el artículo 43.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, en que el Instituto no facilite la información solicitada por las autoridades competentes de otros Estados miembros, o no realice una actuación de control o permita al personal de la autoridad competente de otro Estado miembro participar en una actuación de control junto con el personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, éste deberá comunicar las causas de tal circunstancia a la autoridad competente solicitante en el plazo de un mes a contar desde la recepción de la solicitud.

Artículo 101. Deberes de comunicación.

1. Cuando se acuerde la baja de un auditor de cuentas o sociedad de auditoría del Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, éste comunicará la correspondiente baja y las razones de la misma, a las autoridades competentes de los Estados miembros en los que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría estén autorizados para ejercer la actividad de auditoría de cuentas.

Dicha comunicación se realizará en el plazo de quince días, a contar desde la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

2. Cuando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas concluya que se pueden estar llevando a cabo o que pueden haberse llevado a cabo en otro Estado miembro, actividades contrarias a las disposiciones nacionales de transposición de la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, lo comunicará a la autoridad competente de dicho Estado miembro en el plazo máximo de quince días a contar desde que concluya que tales actuaciones pudieran ser contrarias a las disposiciones aplicables, y sin perjuicio de las competencias que pueda ejercer el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

3. Cuando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas reciba una comunicación de la autoridad competente de otro Estado miembro acerca de la existencia de indicios de actuaciones en España que pudieran considerarse contrarias al texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, 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.

SECCION 2ª
Supervisión de auditores de cuentas, sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países

Artículo 102. Dispensas.

Los auditores de cuentas de terceros países a los que se refiere el artículo 9.3 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas así como las sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países a las que se refiere el artículo 10.4 podrán quedar eximidos de las actuaciones de control de calidad atribuidas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el artículo 28 de dicho texto refundido, a condición de reciprocidad, cuando estén sujetos a sistemas de supervisión pública, control de calidad e investigación y sanciones que hayan sido declarados equivalentes por la Comisión Europea, en los términos establecidos en los correspondientes acuerdos de cooperación.

SECCION 3ª
Coordinación con autoridades competentes de terceros países

Artículo 103. Intercambio de información.

1. El intercambio de información a que se refiere el artículo 43.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas 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.

El acuerdo de cooperación deberá prever las garantías que la normativa reguladora contempla en relación con la protección de datos de carácter personal y con el deber de secreto.

2. 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.

3. Para evitar retrasos innecesarios se pueden remitir partes de la información según lo permita su disponibilidad y si su envío resulta adecuado.

4. Se deberá rechazar una solicitud de información cuando:

a) El acceso a la solicitud de información pueda contravenir las disposiciones legales y reglamentarias u otras que resulten aplicables.

b) La remisión de la información pueda considerarse contraria al interés público.

c) La remisión de la información pueda perjudicar a la soberanía, a la seguridad o al orden público.

d) Se hubiesen iniciado ante las autoridades españolas procedimientos judiciales sobre los mismos hechos y contra los mismos auditores de cuentas o sociedades de auditoría.

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 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas cuando se lleve a cabo en territorio español.

CAPITULO VII
De las corporaciones de derecho público representativas de auditores

Artículo 104. Corporaciones de derecho público representativas de auditores.

Se consideran corporaciones de derecho público representativas de auditores las entidades de derecho público de las que formen parte los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría que cumplan todos y cada uno de los siguientes requisitos:

a) Que en sus estatutos figure como única, o una de las actividades de sus miembros la de auditoría de cuentas.

b) Que al menos un 10 por ciento de los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas pertenezcan a la corporación.

c) Que al menos un 15 por ciento de los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en la situación establecida en el artículo 27.a), sean miembros de la corporación.

Artículo 105. Funciones.

Corresponde a las corporaciones de derecho público representativas de auditores desarrollar las siguientes funciones:

a) Elaborar, adaptar y revisar las normas 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 36, y conforme a lo previsto en el artículo 37.

c) Organizar y en su caso impartir cursos de formación teórica de los referidos en el artículo 34.2, una vez que sean homologados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

d) Organizar y en su caso impartir actividades de formación continuada, que deben realizar los auditores de cuentas, en los términos establecidos en el artículo 41, así como realizar las verificaciones y comunicaciones a que se refiere dicho artículo y el 42.

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 35, 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 los términos a que se refiere el artículo 78.5 o, en su caso, comunicar aquellas cuestiones o asuntos detectados en el ejercicio de sus funciones que puedan suponer el incumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

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, bajo la supervisión y dirección del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, el control de calidad de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría cuando así lo acuerde dicho Instituto, siempre y cuando las personas encargadas directamente de una actuación de control de calidad sobre un auditor de cuentas o sociedad

de auditoría no hayan colaborado en la implementación y diseño del sistema de control de calidad interno de los mismos auditores de cuentas o sociedades de auditoría durante los tres años inmediatamente anteriores a la ejecución del control de calidad.

j) Cualesquiera otras previstas en sus Estatutos que tengan por objeto el mejor cumplimiento de lo dispuesto en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y en el presente Reglamento.

Artículo 106. Del acceso a la documentación y deber de comunicación de las corporaciones de derecho público representativas de auditores.

1. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 105, letras g) e i) anterior, las corporaciones de derecho público representativas de auditores podrán acceder a la documentación referente a cada auditoría, quedando sujetas a la obligación establecida en el artículo 25.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

2. Las corporaciones de derecho público deben poner en conocimiento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas los planes de actuación y las actuaciones iniciadas a que se refieren las letras g) e i) del artículo anterior, así como el resultado de los mismos.

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) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, y sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones legales, las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, y siempre que deban formular cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que le sea aplicable, estarán obligadas a someter a auditoría, en los términos previstos en el artículo 1.2 del citado texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, las cuentas anuales de los ejercicios sociales en los que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 257 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, no concurran las circunstancias previstas para poder formular balance abreviado, debiendo hacerlo en modelo normal.

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) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, y sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones legales, las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica y siempre que deban formular cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que le sea aplicable, que durante un ejercicio social hubiesen recibido subvenciones o ayudas con cargo a los presupuestos de las Administraciones Públicas o a fondos de la Unión Europea, por un importe total acumulado superior a 600.000 euros, estarán obligadas a someter a auditoría las cuentas anuales correspondientes a dicho ejercicio y a los ejercicios en que se realicen las operaciones o ejecuten las inversiones correspondientes a las citadas subvenciones o ayudas, en los términos establecidos en el artículo 1.2 del citado texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

2. Se considerarán recibidas las subvenciones o ayudas, a los efectos de esta disposición, en el momento en que deban ser registradas en los libros de contabilidad de la empresa o entidad, conforme a lo establecido a este respecto en la normativa contable que le resulte de aplicación.

3. Se entenderán por subvenciones o ayudas, a los efectos de esta disposición, las consideradas como tales en el artículo 2 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.

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

1. En desarrollo de lo dispuesto en la disposición adicional primera, apartado 1.e), del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, y sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones legales, las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica y siempre que deban formular cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que le sea aplicable, que durante un ejercicio económico hubiesen celebrado con el Sector Público los contratos contemplados en el artículo 2 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público por un importe total acumulado superior a 600.000 euros, y éste represente más del 50 % del importe neto de su cifra anual de negocios, estarán obligadas a someter a auditoría las cuentas anuales correspondientes a dicho ejercicio social y las del siguiente a éste, en los términos establecidos en el artículo 1, apartado 2, del citado texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

2. Se considerarán realizadas las actuaciones referidas en el apartado anterior, a los efectos de esta disposición, en el momento en que deba ser registrado el derecho de cobro correspondiente en los libros de contabilidad de la entidad, de acuerdo con lo dispuesto a este respecto en el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.

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

El nombramiento de auditores en las entidades sujetas a la obligación de auditar sus cuentas anuales, por las circunstancias previstas en las disposiciones adicionales primera, segunda y tercera de este Reglamento, se hará por aquellas personas u órganos a quienes corresponda tal competencia, de conformidad con las normas aplicables a cada una de ellas según su naturaleza jurídica, antes de que finalice el ejercicio social por auditar.

Los períodos de nombramiento y contratación de auditores se regirán por lo establecido a estos efectos en el artículo 19 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. No se podrá revocar a los auditores antes de que finalice el período para el que fueron nombrados, a no ser que medie justa causa, considerándose como tal, en todo caso, la extinción de la obligación de auditar las cuentas anuales de la entidad.

Disposición adicional quinta. Auditoría en entidades del sector público.

1. Los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales u otros estados financieros o documentos contables de entidades que forman parte del sector público estatal, autonómico o local y se encuentran atribuidos legalmente a los órganos públicos de control de la gestión económico-financiera del sector público en el ejercicio de sus competencias se rigen por sus normas específicas, no resultando de aplicación a dichos trabajos lo establecido en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

Lo dispuesto en el párrafo anterior es igualmente de aplicación para los trabajos de colaboración que pudieran realizar los auditores de cuentas o de sociedades de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores, en virtud de contratos celebrados por los citados órganos públicos de control y en ejecución de la planificación anual de auditorías de dichos órganos.

Los informes a que se refiere este apartado que pudieran emitir auditores de cuentas o sociedades de auditoría sobre entidades públicas no podrán identificarse como de auditoría de cuentas, ni su redacción o presentación podrán generar confusión respecto a su naturaleza como trabajo de auditoría de cuentas.

2. No obstante el apartado anterior, en los casos en que en los mencionados contratos celebrados entre los órganos públicos de control y los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas se incluya, junto a colaboración en la realización de la auditoría pública, la emisión de un informe de auditoría de cuentas de los previstos en el artículo 1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, destinado a atender determinadas exigencias previstas en normas sectoriales o por otras razones de índole mercantil o financiero, tales como la concurrencia a licitaciones internacionales o para obtener recursos en mercados financieros, los informes de auditoría de cuentas que pudieran emitirse por los auditores de cuentas o sociedades de auditoría a estos efectos, estarán sujetos a lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

3. Los trabajos de auditoría de cuentas realizados por un auditor de cuentas o sociedad de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas sobre las cuentas anuales o estados financieros u otros documentos contables de entidades integrantes del sector público estatal, autonómico o local que, conforme a su normativa de aplicación, se encuentran obligados legalmente a someter sus cuentas anuales a la auditoría de cuentas prevista en el artículo 1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas están sujetos a lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En particular, están incluidos en este apartado los trabajos de auditoría realizados por un auditor de cuentas o sociedad de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas sobre las cuentas anuales de las sociedades mercantiles pertenecientes al mencionado sector público sujetas a la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría conforme a la normativa mercantil.

Disposición adicional sexta. Pertenencia a varias corporaciones de derecho público e ingreso en el Registro de ciertas corporaciones.

1. Cuando los auditores de cuentas o Sociedades de auditoría pertenezcan simultáneamente a más de una corporación de derecho público representativa de auditores, deberán optar por una de ellas a los efectos de lo dispuesto en este Reglamento. La información que se solicita en los apartados 1.b) y 2.b) del artículo 79, deberá mencionar únicamente la corporación de derecho público por la que se ha optado.

2. El ingreso de las personas físicas en el Registro Oficial de Auditores dependiente del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España se realizará mediante la realización y superación del examen aptitud profesional, cuyo desarrollo se realiza en el Capítulo II, Sección 2ª, del presente Reglamento, por quienes cumplan los requisitos establecidos en el artículo 8 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Podrán inscribirse también en dicho Registro Oficial de Auditores las sociedades de auditoría que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 10 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

3. El ingreso de las personas físicas en el Registro General de Auditores dependiente del Consejo General de Colegios de Economistas de España se realizará mediante la realización y superación del examen aptitud profesional, cuyo desarrollo se realiza en el Capítulo II, Sección 2ª, del presente Reglamento, por quienes cumplan los requisitos establecidos en el artículo 8 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Podrán inscribirse también en dicho Registro Oficial de Auditores las sociedades de auditoría que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 10 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Disposición adicional séptima. Transparencia y publicidad.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas elaborará y dará publicidad anualmente a un informe en el que se refleje su actuación, tanto en el ámbito de la contabilidad como en el de la auditoría de cuentas, así como su gestión.

En relación con la actividad de auditoría de cuentas, se incluirá, al menos:

a) Los programas o planes de actuación del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

b) La Memoria de actividades, en la que se reflejarán los resultados generales y conclusiones alcanzadas del control de la actividad y un resumen explicativo de las actuaciones desarrolladas en ejercicio de sus competencias disciplinarias.

c) Su situación y evolución.

Disposición adicional octava. Mecanismos de coordinación con Órganos o Instituciones públicas con competencias de control o inspección.

1. En desarrollo de lo dispuesto en la disposición final primera del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, en su primer párrafo, 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 sometidas al régimen de supervisión de comunicar rápidamente por escrito al Banco de España, Comisión Nacional del Mercado de Valores y Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, así como a los órganos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, según proceda, cualquier hecho o decisión relevante sobre la entidad o institución auditada, a que se refiere el segundo párrafo de la disposición final primera del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, deberá cumplirse en un plazo máximo de diez días desde el momento en que se tenga conocimiento efectivo de que tales hechos o decisiones se han producido.

3. Asimismo, la obligación de los auditores de cuentas, a que se refiere el párrafo tercero de la disposición final primera del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, de enviar copia del informe de auditoría de las cuentas anuales a las autoridades supervisoras mencionadas en el apartado anterior, en el caso de haber transcurrido el plazo de una semana desde la fecha de entrega de dicho informe de auditoría a la entidad auditada por parte del auditor, sin que ésta haya hecho la correspondiente remisión a las citadas autoridades, deberá cumplirse en los diez días siguientes a la finalización de la mencionada semana.

4. Los datos, informes, antecedentes y demás información obtenida por los Órganos e Instituciones Públicas en virtud de lo dispuesto en esta disposición adicional, sólo podrán utilizarse para los fines de control y supervisión encomendados a dichas Instituciones. Las informaciones que los Órganos e Instituciones Públicas, para el cumplimiento de sus funciones, tengan que facilitar a los auditores de cuentas de las empresas y entidades sujetas a su supervisión y control, quedarán exceptuadas del deber de secreto al que, en su caso, dichos Órganos e Instituciones se encuentren sujetos, conforme a su respectiva normativa legal.

Disposición adicional novena. 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 y en ningún caso constituirá un acto administrativo, no pudiendo los interesados entablar recurso alguno contra la misma.

4. La competencia para resolver las consultas será del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, quien, por la relevancia e interés de las cuestiones suscitadas en una determinada consulta, podrá someterlas a consideración del Comité de Auditoría de Cuentas o del Consejo de Contabilidad, en el marco de sus respectivas competencias.

5. Sin perjuicio de que las consultas reiteradas sobre un mismo asunto puedan instar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a la elaboración de una resolución de aplicación general, las consultas podrán ser publicadas en el Boletín del Instituto o en su página web, siempre que se considere que tienen interés general.

La publicación de dichas resoluciones o consultas no contendrá, en ningún caso, los datos referentes al domicilio de las personas jurídico privadas, empresarios individuales o profesionales afectados por la resolución o consulta.

Disposición adicional décima. Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

1. Corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la edición, publicación y distribución del Boletín Oficial del Organismo, ostentando las funciones técnicas, económicas y administrativas a este respecto.

2. Dicho Boletín contendrá:

a) Todos los datos cuya publicación en el mismo venga exigida por el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, el presente Reglamento o cualquier otra disposición.
b) Información relativa al Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

c) Cuanta información se considere de interés por el Instituto, por su relación con la contabilidad y la actividad de auditoría de cuentas, entre las que se incluirán las disposiciones relativas a tales materias.

3. La publicación del Boletín tendrá, al menos, periodicidad trimestral, y se hará mediante los soportes que faciliten el mayor acceso a su contenido.

4. En caso de que el Boletín sea objeto de publicación electrónica se adoptarán las medidas técnicas necesarias para evitar la indexación y recuperación automática de publicaciones a través de motores de búsqueda desde Internet.

Disposición adicional undécima. Acuerdos de intercambio de información con terceros países atendiendo al principio de reciprocidad.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas publicará en su Boletín Oficial y en su página de internet una relación de los terceros países con los que existan acuerdos de intercambio de información, sobre la base de reciprocidad, conforme a lo previsto en el artículo 43 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Disposición adicional duodécima. Composición de los órganos colegiados del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

1. El Comité de Auditoría de Cuentas estará presidido por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y compuesto, junto con él, por 13 vocales designados por el Ministro de Economía y Hacienda, con la siguiente distribución:

a) A propuesta del Presidente del Tribunal de Cuentas, un representante de dicho órgano.

b) A propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, un representante de la Intervención General de la Administración del Estado.

c) A propuesta del Ministro de Justicia, un miembro de la carrera judicial o fiscal o abogado del Estado o registrador mercantil.

d) A propuesta del Gobernador del Banco de España, un representante de dicha institución.

e) A propuesta del Presidente de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, un representante de dicho organismo y un analista de inversiones.

f) A propuesta del Director General de Seguros y Fondos de Pensiones, un representante de dicha Dirección General.

g) A propuesta de los presidentes de las corporaciones de derecho público representativas de auditores, cuatro representantes de éstas.

h) 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 cuatro vocales designados por el Ministro de Economía y Hacienda con la siguiente distribución:

a) A propuesta del Gobernador del Banco de España, un representante de dicha institución.

b) A propuesta del Presidente de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, un representante de ésta.

c) A propuesta del Director General de Seguros y Fondos de Pensiones, un representante de dicha Dirección General.

d) A propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, un representante 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 y compuesto, junto con él, por un máximo de veinte vocales designados por el Ministro de Economía y Hacienda, con la siguiente distribución:

a) A propuesta del Ministro de Justicia, un representante de dicho departamento.

b) A propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, un representante de la Intervención General de la Administración del Estado y un representante de la Dirección General de Tributos.

c) A propuesta del Gobernador del Banco de España, un representante de dicha institución.

d) A propuesta del Presidente de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, un representante de dicha Comisión, un representante de los usuarios de información contable y un representante de las

asociaciones u organizaciones representativas de los emisores de información económica de las empresas.

e) A propuesta del Presidente del Instituto Nacional de Estadística, un representante de dicho Instituto.

f) A propuesta del Director General de Seguros y Fondos de Pensiones, un representante de dicha Dirección General.

g) A propuesta del Presidente del Consejo General de Colegios de Economistas de España, un representante de dicho Consejo.

h) A propuesta del Presidente del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España, un representante de dicho Consejo.

i) A propuesta del Presidente del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, un profesional de la auditoría.

j) A propuesta del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 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 esta disposición adicional se regirán por lo dispuesto en el capítulo II del título II de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Disposición transitoria primera. Cursos de formación teórica.

1. A los efectos de considerar cumplido el requisito relativo al seguimiento de los cursos de enseñanza teórica a que se refiere el artículo 34 de este Reglamento, se admitirán los cursos de formación de auditores homologados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de acuerdo con la normativa anterior, sin perjuicio de la obligación de las personas que los hubieren realizado de actualizar los conocimientos adquiridos y de examinarse en la primera fase del examen de las materias que en su día no hubieran cursado.

2. Quienes posean los títulos citados en la disposición transitoria tercera del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas podrán completar su formación, en función de la titulación correspondiente, y obtener la dispensa a que se refiere el artículo 36 de este Reglamento acreditando a tal efecto, mediante certificado académico de estudios, la superación de las materias necesarias impartidas en una titulación oficial con validez en todo el territorio nacional, de las recogidas en el artículo 34 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, siempre que tal posibilidad esté contemplada en la homologación realizada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

3. En tanto no se adopten por la Unión Europea las normas internacionales de auditoría a que se refiere el artículo 34.1 de este Reglamento, los cursos de formación teórica deberán promover su conocimiento general.

Disposición transitoria segunda. Formación práctica.

Lo establecido en el artículo 35 de este Reglamento relativo al deber de adquirir formación práctica se exigirá a partir del 1 de enero de 2015.

La formación práctica adquirida hasta dicha fecha deberá acreditarse de acuerdo con la normativa vigente hasta la fecha de entrada en vigor de este Reglamento contenida en el artículo 25.3 del Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de cuentas.

Disposición transitoria tercera. Información a remitir.

La obligación de remitir información al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por medios electrónicos a que se refiere el artículo 79 de este Reglamento será exigible a partir de 1 de enero de 2013.

Disposición transitoria cuarta. Fianza.

1. La fianza que deben prestar los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deberán cumplir con el régimen contemplado en el artículo 55 a partir del 1 de enero de 2013.

2. Las pólizas de seguro de responsabilidad civil que se suscriban a partir de la fecha de entrada en vigor de este Reglamento no podrán dejar de cubrir la responsabilidad correspondiente a los informes de auditoría de cuentas firmados hasta dicha fecha, dentro de los límites previstos en los apartados 2 y 3 del artículo 35 del Reglamento de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre.

Disposición transitoria quinta. Periodicidad en el control de calidad.

La periodicidad a que se refiere el artículo 74.1 de este Reglamento comenzará a contarse desde el inicio del año siguiente al de la entrada en vigor de este Reglamento.

Disposición transitoria sexta. Trabajos distintos de auditoría encomendados por disposiciones legales a auditores de cuentas.

Todos los trabajos que, sin tener la consideración de auditoría de cuentas, estén atribuidos por disposiciones legales a los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, seguirán realizándose aplicando las normas técnicas específicas publicadas por resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, hasta tanto se aprueben conjuntamente por las corporaciones representativas de auditores las guías, a que se refiere el artículo 3.2 del presente reglamento, y sean publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Disposición transitoria séptima. Procedimientos sancionadores.

Los procedimientos sancionadores administrativos regulados en este Reglamento iniciados con anterioridad a su fecha de entrada de en vigor continuarán rigiéndose por las normas contenidas en el régimen anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 128 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Disposición transitoria octava. Formación continuada.

La obligación contemplada en el artículo 42 de este Reglamento de rendir información sobre las actividades y cursos de formación continuada será exigible a partir del 1 de octubre de 2013 y para los doce meses anteriores.

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

En tanto en cuanto cumplan los requisitos establecidos en el artículo 104 de este Reglamento, 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 Colegios de Economistas de España.

b) Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España.

c) Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

d) El Consejo General de Economistas que se constituya con arreglo a la disposición transitoria segunda de la Ley 30/2011, de 4 de octubre, sobre la creación del Consejo General de Economistas, en sustitución de las corporaciones a que se refieren las letras a) y b), que quedarán disueltas conforme a la citada disposición.