

I. DISPOSICIONS GENERALS**MINISTERI D'AFERS ECONÒMICS I TRANSFORMACIÓ DIGITAL**

1351 *Reial decret 2/2021, de 12 de gener, pel qual s'aprova el Reglament de desplegament de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'auditoria de comptes.*

I

Aquest Reial decret té per objecte complir la previsió que recull la disposició final vuitena de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'auditoria de comptes, per la qual s'autoritza el Govern perquè, a proposta del llavors ministre d'Economia i Competitivitat (avui ministra d'Affers Econòmics i Transformació Digital), dicti les normes necessàries per desplegar el que disposa aquesta Llei.

La Llei esmentada té per objecte regular l'activitat d'auditoria de comptes, que es caracteritza per la rellevància pública que exerceix perquè presta un servei a l'entitat revisada i afecta i interessa no tan sols a aquesta, sinó també als tercers que hi mantinguin o hi puguin mantenir relacions, tenint en compte que tots, entitat auditada i tercers, poden conèixer la qualitat de la informació econòmica financera auditada sobre la qual versa l'opinió d'auditoria emesa. Sobre la base d'aquesta rellevància o funció d'interès públic, es regulen les condicions, els requisits i les formalitats que han de complir els qui exerceixen aquesta activitat, al mateix temps que se sotmet la vigilància d'aquesta activitat a un Règim de supervisió pública, la responsabilitat del qual s'atribueix a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

La Llei esmentada va adaptar la legislació interna espanyola als canvis incorporats per la Directiva 2014/56/UE del Parlament Europeu i del Consell, de 16 d'abril de 2014, per la qual es modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlament Europeu i del Consell, de 17 de maig de 2006, relativa a l'auditoria legal dels comptes anuals i dels comptes consolidats, en allò que no s'hi ajusta. Al costat de la Directiva esmentada, es va aprovar el Reglament (UE) núm. 537/2014 del Parlament Europeu i del Consell, de 16 d'abril de 2014, sobre els requisits específics per a l'auditoria legal de les entitats d'interès públic, si bé es van incorporar opcions que han d'exercir els estats membres, que així mateix es van concretar en la Llei referida. Aquesta normativa va introduir canvis substancials en la normativa existent, derivats de la necessitat, posada de manifest a la Unió Europea, de recuperar la confiança dels usuaris en la informació econòmica financera que s'audita, en especial la de les entitats d'interès públic, i de reforçar la qualitat de les auditories, enfortint la seva independència.

Amb aquesta finalitat, amb el nou marc legal es persegueix, en primer lloc, incrementar la transparència en l'actuació dels auditors clarificant la funció que exerceix l'auditoria i l'abast i les limitacions que té, per tal de reduir la denominada bretxa d'expectatives entre el que espera un usuari d'una auditoria i el que realment és. El principal canvi incorporat és el nou model d'informe d'auditoria, juntament amb obligacions més grans de comunicació i informació que s'exigeixen als qui auditen entitats d'interès públic, amb la millora de la informació que s'ha de proporcionar a l'entitat auditada, als inversors i altres interessats. En segon lloc, persegueix reforçar la independència dels auditors en l'exercici de la seva activitat, pilar bàsic i fonamental en el qual resideix la confiança que es disposa en l'informe d'auditoria, amb la incorporació de requisits més restrictius i la potenciació de l'actitud d'escepticisme professional i l'atenció especial que s'ha de prestar per evitar conflictes d'interès o la presència de determinats interessos. Igualment, s'exigeixen requisits més grans per als qui auditen entitats d'interès públic, mitjançant una llista de serveis diferents d'auditoria prohibits, que no es poden prestar a aquelles entitats, la seva matriu i les controlades; determinades normes per les quals es limiten els honoraris que poden percebre pels serveis diferents dels d'auditoria permesos o en relació amb una determinada entitat d'interès públic, l'obligació de rotació externa, i determinades

obligacions en relació amb la Comissió d'Auditoria d'aquestes entitats. En tercer lloc, la nova normativa pretén dinamitzar el mercat d'auditoria mitjançant un conjunt de mesures que pretenen resoldre els problemes detectats en relació amb l'estructura del mercat i les dificultats de creixement d'auditors. I en quart lloc, per tal d'evitar una fragmentació en el mercat d'auditoria en l'àmbit de la Unió Europea, la nova normativa pretén un grau més alt d'harmonització, també en les normes que vigilen l'activitat, i exigeix més transparència i independència en l'activitat supervisora i introdueix el criteri de risc com a rector en les revisions de control de qualitat que ha de dur a terme l'autoritat esmentada.

Amb la Llei 22/2015, de 20 de juliol, va quedar derogat el Reial decret legislatiu 1/2011, d'1 de juliol, pel qual es va aprovar el text refós de la Llei d'auditoria de comptes. Aquest text refós va ser al seu torn desplegat mitjançant el Reglament aprovat pel Reial decret 1517/2011, de 31 d'octubre.

La modificació efectuada per la Llei 22/2015, de 20 de juliol, comporta l'obligació d'adequar el Reglament que desplega el text refós a la legislació vigent. Amb aquests antecedents, és necessari aprovar un nou reglament que, seguint la sistemàtica i el contingut de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, la desplegui i derogui el Reglament anterior. Per això, i d'acord amb la normativa aplicable, amb caràcter previ a la redacció d'aquest projecte es va obrir un procés de consulta pública prèvia amb la finalitat de conèixer l'opinió dels possibles interessats en la reforma sobre els objectius i l'abast que servís de base per redactar el Reglament. Els comentaris rebuts, tots del sector auditor, es mostren a favor d'emprendre la reforma principalment amb la finalitat d'aclarir els dubtes sobre l'abast d'algunes qüestions, sense deixar de manifestar alguns efectes de la reforma legal aprovada recentment.

En relació amb l'adequació d'aquest Reglament als principis de bona regulació que conté l'article 129 de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre, del procediment administratiu comú de les administracions públiques, aquest Reglament constitueix el desplegament imprescindible de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

L'adequació als principis de necessitat i eficàcia es justifica per la raó de l'interès general la protecció del qual és un objectiu d'aquesta norma: la confiança que els tercers dipositen en els estats financers auditats. Per procedir al desplegament dels preceptes inclosos en la vigent Llei 22/2015, de 20 de juliol, necessari per millorar-ne l'aplicabilitat, es considera idònia la utilització en primera instància de la facultat reglamentària del Govern perquè, mitjançant un reial decret, aprovi aquest Reglament. Des de la perspectiva d'eficàcia, en termes de la consecució dels objectius perseguits, també és un reglament aprovat mitjançant un reial decret l'instrument jurídic considerat idoni que permet garantir de la millor manera i amb seguretat jurídica l'aplicació consistent de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

L'adequació al principi de proporcionalitat es justifica perquè aquest Reglament conté la regulació imprescindible per atendre la necessitat d'aplicació de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, i no hi ha la possibilitat d'adoptar altres mesures menys restrictives de drets o que imposin menys obligacions als destinataris que les que siguin necessàries per consolidar la qualitat de les auditories a fi de garantir la consecució de l'interès públic perseguit. En aquest sentit, també s'incorporen previsions per assegurar una aplicació proporcionada de les disposicions que contenen la Llei 22/2015, de 20 de juliol, i aquest Reglament a la complexitat de les tasques d'auditoria que s'han de dur a terme, determinada al seu torn per la naturalesa i les característiques del treball que s'ha d'efectuar.

L'adequació al principi de seguretat jurídica es justifica perquè la norma contribueix a reforçar aquest principi, d'una banda, perquè és coherent i consistent amb la resta de l'ordenament jurídic i, de l'altra, perquè n'afavoreix la certesa i claredat en proporcionar criteris més precisos sobre les disposicions que estableix la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

L'adequació al principi de transparència es justifica i s'ha materialitzat mitjançant la participació intensa oferta als destinataris potencials en l'elaboració de la norma i tercers interessats, inclòs l'accés als documents propis del procés d'elaboració. D'altra banda, l'adequació al principi de transparència també es produeix pel fet que la norma defineix

clarament els seus objectius, reflectits en el preàmbul i en la memòria amb què s'acompanya.

Finalment, l'adequació al principi d'eficiència es justifica perquè es comprova que aquesta iniciativa normativa no imposa, per satisfer l'interès públic enunciat, càrregues administratives innecessàries o accessorïes.

Per elaborar el Reglament de desplegament de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'han tingut en compte les consideracions següents.

En primer lloc, només s'han inclòs en els articles d'aquest Reglament les previsions que suposen un desplegament del contingut dels articles de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, amb la incorporació de les modificacions necessàries per adaptar-se a les disposicions que conté aquesta Llei i el manteniment amb caràcter general de la regulació anterior en tot el que no sigui contrària a aquesta Llei o no es consideri convenient modificar-la perquè així ho aconsella la pràctica.

En segon lloc, s'han dut a terme certes modificacions en alguns aspectes que no modifica la Llei 22/2015, de 20 de juliol, que s'han considerat necessàries per raons de millora tècnica aconsellades per la pràctica, així com d'altres per mantenir la coherència i consistència amb la terminologia i el tractament que empren la Llei 22/2015, de 20 de juliol o bé les normes d'auditoria adaptades per a la seva aplicació a Espanya, publicades mitjançant les resolucions d'ICAC de 15 d'octubre de 2013 i 23 de desembre de 2016.

Amb el nou reglament es pretén dotar el cos normatiu que han d'aplicar els qui exerceixen l'activitat d'auditoria de comptes de la convenient seguretat jurídica que permeti aplicar les disposicions d'aquest cos de manera que se satisfaci la finalitat d'interès públic que s'encomana a aquesta activitat.

II

Aquest Reglament segueix la mateixa sistemàtica i ordenació de matèries que conté la Llei 22/2015, de 20 de juliol, que desplega, amb l'excepció que no s'hi inclouen els preceptes legals que no requereixen desplegament reglamentari, i està estructurat en un títol preliminar i cinc títols que es divideixen en capítols i seccions, i, en algun cas, en subseccions.

El títol preliminar inclou tres capítols. El capítol I «Àmbit d'aplicació» delimita l'objecte i l'àmbit d'aplicació del Reglament, i aclareix, en primer lloc, la inclusió en l'àmbit d'aplicació de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, de la verificació per part dels auditors dels comptes formulats per entitats a les quals la seva normativa aplicable exigeix la gestió de comptabilitat però no estableix un marc normatiu d'informació financera per a la seva aplicació quan es formulin aquests comptes de conformitat amb un marc que sigui aplicable, tenint en compte la naturalesa de l'entitat auditada, així com de la verificació per part dels auditors dels comptes formulats per entitats la normativa aplicable de les quals els exigeix que presentin uns comptes auditats, quan aquests comptes s'hagin preparat de conformitat amb un marc normatiu d'informació financera que sigui aplicable tenint en compte la naturalesa de l'entitat auditada. En segon lloc, aclareix l'exclusió de l'àmbit d'aplicació de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, dels treballs de revisió que no tenen aquesta naturalesa, sense que es produeixin novetats rellevants en relació amb el marc actualment vigent. Entre aquests treballs exclosos figuren els duts a terme sobre comptes anuals, estats financers o documents comptables quan aquests no s'hagin elaborat d'acord amb els principis i les normes que conté el marc normatiu d'informació financera establert expressament per a la seva elaboració per disposicions legals o reglamentàries, llevat que es compleixin les premisses anteriors.

El capítol II «Normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes» regula la normativa reguladora de l'auditoria de comptes i l'elaboració de les normes tècniques d'auditoria, d'ètica i de control de qualitat. Igualment com fins ara, es defineixen els principis d'ètica que s'han de promoure i observar en l'exercici de l'activitat i que s'han de desplegar en les normes d'ètica corresponents que s'aprovin, i s'estableix que les normes de control de qualitat intern han d'establir els principis i requisits que han de seguir els auditors en la implantació i el manteniment dels sistemes de control de qualitat.

Per tal de dotar-lo de més transparència, es regula el contingut bàsic i el règim procedimental d'elaboració d'aquestes normes, i les principals modificacions introduïdes són les que es refereixen, d'una banda, a la publicació de les normes provisionals per al tràmit d'informació pública també a la pàgina web de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, a més del Butlletí Oficial d'aquest Institut i el «Butlletí Oficial de l'Estat». I d'altra banda, es regula la publicació de les normes definitives a la pàgina web de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes. En relació amb l'elaboració subsidiària per part de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, es modifica l'article per reduir de sis a dos mesos el termini que tenen les corporacions de dret públic representatives d'auditors de comptes per atendre el requeriment efectuat per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes per elaborar o adaptar una norma, per equiparar-lo al termini de publicació de la norma per al tràmit d'informació pública.

El capítol III «Definicions» ha inclòs el desplegament d'algunes definicions que conté la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

Es manté la definició d'entitats d'interès públic, que es va adoptar mitjançant el Reial decret 877/2015, de 2 d'octubre, que va modificar la definició continguda en el Reglament que desplega el text refós de la Llei d'auditoria de comptes. S'aclareix que es consideren entitats d'interès públic les que cotitzin en el mercat regulat de qualsevol Estat membre i estiguin sotmeses al règim de supervisió i control atribuït a la Comissió Nacional del Mercat de Valors, d'acord amb el contingut de l'article 2.13 de la Directiva 2006/43 del Parlament Europeu i del Consell, de 17 de maig de 2006, relativa a l'auditoria legal dels comptes anuals i dels comptes consolidats, en la redacció que en fa la Directiva 2014/56/UE.

Respecte a la definició de familiars, s'exclou del concepte de familiars el cònjuge separat quan s'hagi produït la separació efectiva i estigui inscrita en el Registre Civil. Així mateix, es detalla qui són els familiars amb vincles estrets de la persona afectada per la causa d'incompatibilitat, de la definició de l'article 3.13 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'auditoria de comptes, considerant com a tals els qui compleixin les condicions de convivència dins del concepte de familiars definit per la Llei 22/2015, tenint en compte la finalitat i l'esperit de la Llei esmentada que aquests siguin un grup més reduït dins del concepte de familiars, per facilitar-ne una millor interpretació i aplicació efectiva.

En relació amb la definició de xarxa, que amb caràcter general no ha canviat a la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'ha tingut en compte com s'ha transposat aquest concepte en l'àmbit de la Unió Europea, amb la finalitat d'evitar possibles diferències entre la normativa nacional i la dels països del nostre entorn. Amb la redacció que se'n fa, s'aclareix que l'acord de cooperació, inclòs en la Directiva 2006/43/CE del Parlament Europeu i del Consell, de 17 de maig de 2006, relativa a l'auditoria legal dels comptes anuals i dels comptes consolidats, en la redacció que en fan la Directiva 2014/56/UE i la Llei 22/2015, de 20 de juliol, pot adoptar forma escrita o no, així com que l'acord de cooperació esmentat es pot assolir mitjançant alguna de les circumstàncies que preveu la Llei 22/2015, de 20 de juliol, és a dir compartir costos o beneficis rellevants o recursos professionals significatius, el disseny o la implementació de polítiques i procediments de control de qualitat intern, l'existència d'una estratègia empresarial comuna o l'ús d'un nom comercial comú. S'ha aclarit que la concurrència d'una d'aquestes circumstàncies determina l'existència de l'acord de cooperació i, per tant, l'existència de xarxa. D'acord amb aquest criteri, en principi no seria xarxa la mera acceptació i la realització conjunta d'una auditoria per part de dos auditors si no concorren la resta de circumstàncies.

Finalment, dins d'aquest capítol se segueix definint el concepte d'entitats vinculades a l'entitat auditada i entitats vinculades per relació de control, per referència a la normativa mercantil i comptable que, a causa de la seva precisió en el concepte de vinculació, proporciona més seguretat jurídica a l'hora de definir la vinculació respecte a l'entitat auditada.

III

El títol I «De l'auditoria de comptes» inclou dos capítols.

El capítol I desplega les modalitats d'auditoria de comptes i inclou cinc seccions.

La secció 1a regula l'auditoria de comptes anuals, i inclou un article dedicat a l'informe d'auditoria que, partint del contingut de l'informe inclòs a la Llei 22/2015, de 20 de juliol, recull únicament la descripció de la responsabilitat de l'òrgan d'administració de l'entitat de la formulació dels estats financers a auditar i del sistema de control intern de l'entitat auditada, la descripció de l'objecte de l'auditoria i de la manera en què es desenvolupa, així com la referència al nom, el domicili i el número de Registre oficial d'auditors de comptes de l'auditor o auditors principals responsables i de la societat d'auditoria, per a una millor identificació dels responsables de l'informe. Així mateix, en relació amb l'actuació de l'auditor respecte de l'informe de gestió, regulada a l'article 5.1.f) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'una banda, es precisa que quan aquest informe de gestió acompanyi els comptes anuals, ja sigui per obligació legal o de manera voluntària, l'auditor ha d'actuar en tot cas de conformitat amb el que disposa l'article esmentat de la Llei 22/2015, de 20 de juliol; i, de l'altra, s'estableix l'excepció en l'aplicació de l'article 5.1.f) esmentat per a determinats supòsits, d'acord amb la Directiva 2014/95/UE del Parlament Europeu i del Consell, de 22 d'octubre de 2014, per la qual es modifica la Directiva 2013/34/UE pel que fa a la divulgació d'informació no financera i informació sobre diversitat per part de grans empreses determinades i grups determinats, i d'acord amb la Llei 11/2018, de 28 de desembre, per la qual es modifica el Codi de comerç, el text refós de la Llei de societats de capital aprovat pel Reial decret legislatiu 1/2010, de 2 de juliol, i la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'auditoria de comptes, en matèria d'informació no financera i diversitat, l'auditor de comptes únicament ha de comprovar que s'hagi facilitat l'estat d'informació no financera, que pot ser obligatori tant per a entitats d'interès públic com per a les que no tinguin aquesta condició. Sobre això el Reglament aclareix l'actuació de l'auditor en relació amb la informació esmentada que forma part de l'informe de gestió, però a la qual no és aplicable el que preveu per a l'informe de gestió establert a l'article 5.1.f) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, sinó que l'auditor únicament ha de comprovar l'existència d'aquesta informació, i la seva actuació en cas d'inexistència.

Es manté, com en la redacció del Reglament que ara es deroga, que s'ha de deixar constància documental de la data de lliurament de l'informe i de la seva recepció per part de l'entitat auditada quan hi hagi diferència entre una data i l'altra.

Respecte a l'obligació d'emetre l'informe, es recull, tal com figurava en el Reglament que ara es deroga, l'obligació que, en els casos en què es produeixin les circumstàncies previstes que impedeixin l'emissió de l'informe o determinin la renúncia al contracte, l'auditor detalli en un escrit totes les circumstàncies concurrents i remeti aquest escrit a l'entitat auditada en un termini no superior a quinze dies naturals des que l'auditor tingui constància d'aquesta situació. Aquest escrit en el cas d'auditoria obligatòria s'ha de remetre no tan sols a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes i al Registre Mercantil, com estava regulat fins ara, sinó també al jutjat en cas que s'hagi produït el nomenament judicial de l'auditor. A aquests efectes, es distingeix en el termini de comunicació entre quinze dies naturals, per a la comunicació entre auditor i entitat auditada, atès que es tracta d'una comunicació entre particulars, i deu dies hàbils, per a les comunicacions entre auditor i òrgan judicial, Registre Mercantil i Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, atès que, en aquests casos, deriva d'una relació entre un administrat i òrgans de caràcter públic.

Es matisa, respecte al contingut d'aquest article, que s'entén per auditoria obligatòria aquella en què es nomena un auditor perquè l'entitat està obligada a auditar els seus comptes, així com quan es produeix el nomenament de l'auditor per part del Registre Mercantil o el jutjat.

En el cas d'auditoria voluntària, si el nomenament de l'auditor s'ha inscrit en el Registre Mercantil, s'ha d'efectuar la comunicació únicament a aquest de les causes d'impossibilitat d'emetre l'informe corresponent. Amb això es garanteix que, en els casos en què l'auditor estigui inscrit en el Registre Mercantil, aquest pugui tenir coneixement, si s'escau, de la impossibilitat per la qual l'auditor no pot portar a terme l'auditoria contractada, atès que si es presentessin els comptes anuals a dipòsit sense l'informe d'auditoria corresponent no

seria admès el dipòsit d'aquests comptes, d'acord amb l'article 279 del text refós de la Llei de societats de capital aprovat pel Reial decret legislatiu 1/2010, de 2 de juliol.

En relació amb el contracte d'auditoria es detallen, per als supòsits de nomenament d'auditor per part del registrador mercantil o de l'òrgan judicial corresponent que preveuen els articles 265 i 266 del text refós de la Llei de societats de capital, els efectes de la possibilitat establerta a l'article 267 del text refós esmentat que permet a l'auditor sol·licitar que es garanteixi el pagament dels seus honoraris, per evitar situacions en què l'auditor nomenat no té seguretat del cobrament d'aquests honoraris, cosa que podria afectar la seva independència en la realització del treball d'auditoria, i es detalla que aquesta garantia l'ha de prestar l'entitat en el termini de deu dies naturals des que l'auditor notifica la seva sol·licitud i es preveuen les conseqüències que, en cas que no s'aporti la garantia esmentada, l'auditor pugui renunciar al treball o a continuar amb el contracte d'auditoria.

En relació amb aquest nomenament, la disposició final primera concedeix un termini de deu dies hàbils per acceptar el contracte d'auditoria, amb la finalitat que l'auditor pugui avaluar, abans d'acceptar el treball, la seva capacitat per dur-lo a terme, així com el compliment de la condició de la necessària independència i dels requisits restants que estableix la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes. Amb això, aquesta obligació és exigible per a tots els treballs.

La secció 2a regula l'auditoria d'altres estats financers o documents comptables, sense modificacions rellevants.

La secció 3a es refereix a l'obligació de requerir informació a l'entitat auditada i l'obligació d'aquesta de subministrar-la, i es manté la necessitat d'acreditar els requeriments d'informació per part de l'auditor i les respostes obtingudes de l'entitat auditada als requeriments d'informació esmentats.

La secció 4a es refereix a l'auditoria dels comptes consolidats. S'hi detalla la documentació que l'auditor del grup ha de tenir respecte a la revisió i avaluació del treball realitzat pels auditors de les entitats que formen part del conjunt consolidable i que ha de reflectir, entre d'altres, els riscos que l'auditor ha considerat per a la planificació del treball que s'ha de dur a terme, les qüestions i els aspectes concrets revisats, el treball realitzat pels altres auditors, així com la motivació per la qual l'auditor dels comptes consolidats considera adequat i suficient el treball esmentat. S'hi manifesta que les obligacions incorporades responen a l'abast més gran de la regulació existent a la Llei 22/2015, de 20 de juliol, ja que incorpora el manament mínim que conté la Directiva 2014/56/UE, respecte al contingut en les normes internacionals d'auditoria, adaptades per a la seva aplicació a Espanya, com a conseqüència de l'assumpció de la responsabilitat plena.

A més, s'inclou en aquesta secció un nou article per establir reglamentàriament el termini i la forma de la comunicació a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes de la impossibilitat de revisar el treball d'altres auditors, mitjançant un escrit que detalli les circumstàncies que impedeixin aquesta revisió.

La secció 5a es refereix a l'auditoria conjunta, que en el seu únic article estableix els principis rectors que han de seguir els auditors quan són nomenats conjuntament per fer una auditoria de comptes anuals, i incorpora com a novetats l'actuació en cas de discrepància sobre l'opinió tècnica que s'ha d'emetre i assenyala que cada auditor ha de presentar la seva opinió en un paràgraf diferent de l'informe d'auditoria i ha d'exposar els motius de la discrepància; que els auditors nomenats no poden pertànyer a la mateixa xarxa i que s'han de comunicar entre ells les circumstàncies que afectin la seva independència; també es regula, sense que suposi cap novetat, la responsabilitat conjunta en relació amb el deure de custòdia i conservació dels papers de treball. Amb això es pretén dotar d'un marc reglamentari aquestes actuacions que pretén incentivar el Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril de 2014, sobre els requisits específics per a l'auditoria legal de les entitats d'interès públic.

El capítol II desplega l'accés a l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes i inclou dues seccions.

La secció 1a està referida al Registre oficial d'auditors de comptes, el qual recull les seccions de persones físiques, societats d'auditoria, de les quals es pot obtenir informació

sobre si auditen entitats d'interès públic, i auditors i societats d'auditoria i altres entitats de tercers països.

Dins de la secció de persones físiques s'elimina la situació voluntària de «no exercent que presta serveis per compte d'altri», i es manté únicament, d'una banda, la situació d'«exercent», que inclou els auditors individuals i els auditors designats per les societats d'auditoria per a la signatura d'informes d'auditoria, i s'elimina la modalitat de «soci de societat d'auditoria», i, de l'altra, la situació de «no exercent».

Es regula el procés d'inscripció dels auditors autoritzats en altres estats membres o tercers països com a exercent i s'estableix l'obligació que acreditin, a més de les condicions establertes a la Llei 22/2015, de 20 de juliol, la constitució de la garantia, i per als qui estiguin autoritzats en tercers països s'exigeix que acreditin, addicionalment a això, la concurrència de la condició de reciprocitat i com a novetat també s'exigeix en el cas d'auditors de comptes i societats d'auditoria i altres entitats de tercers països que s'inscriuen per tal que l'informe d'auditoria emès respecte a determinades entitats domiciliades en tercers països amb valors que cotitzen en els mercats oficials nacionals tingui validesa a Espanya. S'estableix que l'auditor de comptes faciliti a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes l'adreça electrònica habilitada única per a les seves comunicacions.

La secció 2a regula els requisits exigits per obtenir l'autorització per a l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes.

S'ha de destacar, com a novetat, d'una banda, la possibilitat que els cursos de formació teòrica els organitzin els centres de formació superior acreditats per l'Agència Nacional d'Avaluació de la Qualitat i Acreditació o un organisme equivalent de l'àmbit autonòmic i reconeguts per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, igual que es va reconèixer la facultat a aquests centres d'organitzar els cursos de formació continuada, i, d'altra banda, es permet incrementar el temps de formació pràctica que es pot realitzar abans de la finalització del programa d'ensenyament teòric, que es computa en anys i no en hores. I finalment, es modifica la composició del tribunal qualificador de l'examen d'aptitud per a l'accés al Registre oficial d'auditors de comptes, atenent la necessitat d'assegurar més diversitat dels seus representants, considerant les matèries objecte d'examen.

IV

El títol II «De l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes» consta de sis capítols. En el capítol I «Formació continuada», es desplega l'obligació dels auditors de comptes de dur a terme activitats de formació continuada, la finalitat de la qual és mantenir el nivell d'exigència adequat en relació amb l'actualització dels seus coneixements, dins d'un entorn financer i mercantil en continu canvi i progressivament més complex. La realització d'activitats de formació continuada per part dels auditors de comptes s'ha d'orientar al manteniment i l'actualització del coneixement d'aquells aspectes de les matèries a què es refereix l'article 9.2.c) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, a un nivell suficientment elevat, que garanteixin el compliment correcte de la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes en la realització dels treballs d'auditoria acceptats. En el desplegament reglamentari s'estableix la forma i les condicions en què s'ha de considerar complert el requisit de formació continuada mínima, xifrada en un nombre d'hores, que han de seguir i acreditar els auditors de comptes inscrits en situació d'exercent i de no exercent que estiguin col·laborant activament amb un auditor de comptes, mitjançant la realització d'una sèrie d'activitats. Així mateix, s'estableixen els centres que poden organitzar i impartir aquestes activitats de formació, es facilita l'entrada a nous centres i als grups d'auditors, es defineixen les agrupacions de societats i els grups d'auditors, la seva acreditació i justificació i la remissió d'informació anual sobre això a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes. La regulació està en línia amb l'exigida en el Reglament que es deroga i s'incorporen les millores que de l'experiència acumulada es dedueixen recomanables.

El capítol II, «D'independència», que consta de cinc seccions, regula el règim d'independència al qual estan subjectes els auditors de comptes en l'exercici d'aquesta activitat, suport fonamental en el qual recolza la confiança que es diposita en l'informe

d'auditoria de comptes. A fi de salvaguardar el deure d'independència que obliga l'auditor a abstenir-se d'actuar quan es pugui veure compromesa la seva objectivitat en relació amb la informació econòmica financera que s'ha d'auditar, la Llei 22/2015, de 20 de juliol, configura un sistema mixt basat en un doble pilar, d'una banda, en l'anomenat sistema d'amenaques i salvaguardes que s'articula com un sistema d'autodiagnòstic en què l'auditor ha d'establir els procediments necessaris per identificar situacions, relacions o serveis, incloses les definides com a causes d'incompatibilitat, que puguin generar amenaces a la independència, avaluar-les i, si s'escau, aplicar mesures de salvaguarda. I de l'altra, en l'enumeració d'un conjunt de circumstàncies, situacions o relacions específiques en què es considera que, en cas que hi concorrin, els auditors no gaudeixen d'independència respecte a una entitat determinada, i l'única solució o salvaguarda possible és la no-realització del treball d'auditoria. Així, es recullen, al costat de les causes d'incompatibilitat, limitacions en relació amb els honoraris, la durada dels contractes i les prohibicions posteriors. Aquestes situacions són una manifestació del principi de ser i semblar independent pel qual opta la normativa comunitària ja que és una actitud inobservable que no es pot mesurar i en el sentit de detallar aquelles situacions que s'han d'evitar en la mesura que es pugui concloure que no s'observaria l'objectivitat deguda en cas que hi concorrin.

La secció 1a, «Principi general d'independència», concreta i aclareix determinats aspectes que estableix la Llei 22/2015, de 20 de juliol, relatius al principi general d'independència, i destaquen com a novetats les precisions que es fan en relació amb la prohibició de participar en la gestió o presa de decisions en l'entitat auditada, els contorns de la qual són objecte d'una doble delimitació, positiva i negativa; i a l'existència de conflicte d'interessos, que ha d'evitar el personal que participa en la realització del treball d'auditoria o que poden resultar de situacions de les quals poden derivar amenaces a la independència. En línia amb el Reglament que es deroga, es regula el procés d'identificació i avaluació d'amenaques a la independència de l'auditor, l'aplicació de les salvaguardes que si s'escau siguin procedents per eliminar-les o reduir-les a un nivell suficientment baix que no en comprometi la independència, i la documentació de totes les actuacions efectuades sobre això, procés que s'integra en el seu sistema de control intern. En particular, i com passava fins ara, s'adverteix que les amenaces no deriven únicament de les circumstàncies constitutives d'incompatibilitat, sinó que poden provenir de situacions, relacions o serveis diferents d'aquelles, tant en relació amb l'entitat auditada com respecte a entitats vinculades a aquesta, com de les persones relacionades amb l'auditor o que formin part de la xarxa. Aquestes amenaces s'han d'avaluar individualment i en conjunt amb altres amenaces, per a la qual cosa s'ha de considerar la naturalesa de l'amenaça, la importància per a l'auditor i, si s'escau, la significativitat de l'entitat vinculada a l'entitat auditada en els termes que es defineixen.

La secció 2a, «Incompatibilitats», concreta determinats aspectes de les causes d'incompatibilitat que estableix la Llei 22/2015, de 20 de juliol, per raons de seguretat jurídica, a fi de facilitar una millor comprensió i aplicació pràctica d'aquestes circumstàncies per part dels auditors de comptes. Aquesta secció inclou tres subseccions. La primera recull les causes d'incompatibilitat derivades de situacions personals. Respecte al règim anterior, convé destacar que es desplega per aclarir i precisar determinades circumstàncies derivades de situacions personals no permeses incorporades a la Llei 22/2015, de 20 de juliol, per manament comunitari, com ara la tinença d'interès significatiu directe (es consideren com a tals determinades relacions empresarials, préstecs, garanties i intercanvi de personal clau, de valor significatiu), la possessió d'instruments financers i la realització d'operacions amb aquests instruments, i s'aclareix quan tenen caràcter significatiu i la percepció o sol·licitud d'obsequis i favors.

La segona subsecció recull les causes d'incompatibilitat derivades de serveis prestats, i s'incorporen canvis exigits per les noves exigències de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, com succeeix en el cas dels serveis de valoració.

La tercera subsecció determina i concreta quan s'ha de considerar que una situació o un servei, per als casos en què així ho estableix la Llei 22/2015, de 20 de juliol, té una

incidència significativa de manera que afecti la independència de l'auditor. Amb aquesta finalitat, es precisa que concorrin alguna de les dues circumstàncies que es fixen com a referència: una, perquè supera la xifra d'importància relativa fixada per l'auditor en la realització del treball concret, i una altra de nova, que s'afegeix respecte al Reglament que es deroga, perquè supera un dels paràmetres (el més representatiu), referits a xifres relacionades amb la dimensió de l'entitat auditada.

La secció 3a, «Particularitats de les normes d'extensió», desplega diferents aspectes d'extensió del règim d'independència que preveu la Llei 22/2015, de 20 de juliol, amb la mateixa finalitat indicada en les seccions anteriors de dotar el marc de seguretat jurídica i facilitar una millor comprensió i aplicació pràctica del règim esmentat. Aquestes normes d'extensió impliquen la falta d'independència de l'auditor, quan concorren les situacions o serveis no permesos en determinades persones vinculades a l'auditor per raó de parentiu o professional, així com en els qui pertanyen a la mateixa xarxa i en relació amb l'entitat auditada o les seves vinculades. Aquestes normes no operen amb caràcter absolut perquè s'incorporen excepcions o requisits més restrictius en funció del grau de participació en el treball d'auditoria, de la naturalesa de la relació amb l'entitat auditada, del grau de familiaritat i de la rellevància dels instruments financers que es tinguin o de les operacions que es duen a terme. Així, es destaquen com a modificacions respecte al règim anterior les precisions incorporades amb la finalitat de delimitar i precisar:

- En relació amb les incompatibilitats derivades d'instruments financers, d'una banda, quan la possessió d'instruments financers de l'entitat auditada i les seves vinculades genera incompatibilitat, atenent les circumstàncies i particularitats que preveu la Llei 22/2015, de 20 de juliol. I de l'altra, i en coherència amb això, s'estableix que en els supòsits en què la possessió d'aquests instruments financers no estigui prohibida o generi una situació d'incompatibilitat, tampoc la generi la realització d'operacions amb els instruments esmentats. Així mateix, es concreten els supòsits en què cal considerar si els instruments financers esmentats o el volum d'operacions és significatiu o molt significatiu als efectes del que preveu la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

- Quan una entitat vinculada a l'entitat auditada es considera que té un caràcter significatiu, als efectes de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, en els casos en què l'absència del caràcter esmentat es preveu com una circumstància enervant o no generadora d'incompatibilitat.

- En relació amb les persones o entitats relacionades directament amb l'auditor de comptes, les persones que participen o tenen capacitat per influir en el resultat final del treball d'auditoria o responsabilitat de supervisió o gestió del treball; les persones amb qui s'entenen vinculats els auditors de comptes responsables de l'informe d'auditoria; les persones que intervenen en les activitats d'auditoria, inclòs en aquest últim grup qui té atribuïdes i exerceix la funció de seguiment del sistema de control intern de l'auditor.

- Quan s'ha de considerar que les relacions amb possibles efectes o influència en el resultat del treball per raó de l'estructura i dimensió de la societat d'auditoria o la seva xarxa impliquen una situació d'incompatibilitat, en els supòsits en què així ho preveu la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

- Les persones de la xarxa a la qual pertany l'auditor, que li poden generar situacions d'incompatibilitat.

- I determinats aspectes relacionats amb l'eliminació d'instruments financers sobrevinguts amb posterioritat a l'acceptació del treball que s'ha de dur a terme, així com respecte a la realització d'operacions amb els instruments esmentats en aquest període.

La secció 4a, «Contractació i pròrroga», concreta determinats aspectes de la pròrroga i rescissió del contracte d'auditoria i les obligacions de remetre informació sobre això a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes. I sobre prohibicions posteriors a la realització del treball d'auditoria de comptes, es concreten, com a novetat, determinats aspectes a fi d'assegurar-ne l'aplicació efectiva, i aclareix què s'entén per interès financer significatiu directe o indirecte, qui té a aquests efectes responsabilitat de supervisió o gestió en la realització del treball, quan existeixen influències recíproques entre qui cessa

i l'auditor signant que determina l'aplicació del règim de prohibicions i com afecta el fet que els subjectes als quals afecta la prohibició de l'article 23 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, es desvinculin de l'auditor abans que finalitzi el treball d'auditoria.

La secció 5a «Honoraris», d'una banda, estableix, com a novetat i per garantir la qualitat de les auditories, que els honoraris s'hagin de fixar en funció de l'esforç d'auditoria estimat per a la realització del treball. Aquesta estimació s'ha de fer en funció dels mitjans, els recursos, la qualificació i l'especialització requerits en cada treball, segons la complexitat de les tasques que s'han de dur a terme. Això respon al principi que conté la Llei 22/2015, de 20 de juliol, de disposar de recursos suficients i adequats per poder acceptar i dur a terme el treball d'auditoria corresponent. Si no es procuren aquests recursos i mitjans, no s'estaria en condicions de poder complir la funció d'interès públic encomanada, ja que no proporciona fiabilitat a la informació auditada. Igualment, s'estableix que aquests honoraris no es poden modificar en l'exercici o exercicis successius, llevat que es modifiquin les condicions que van servir de base per a la seva realització, i així es justifiqui.

Es detallen les regles de còmput per determinar l'existència de dependència financera i econòmica, real o aparent, que no està permesa, perquè s'arriba a un nivell de concentració determinat en una entitat en relació amb el total dels ingressos. Es detallen les particularitats d'aplicació en cas d'auditors de nou accés i determinades mesures per evitar l'anomenat efecte «cascada» que es produeix quan se supera el percentatge de concentració exigida que es genera com a conseqüència que concorrin determinades circumstàncies alienes a l'auditor, amb el propòsit d'eliminar obstacles a l'expansió dels auditors de dimensió més petita i d'afavorir-ne la recuperació, en línia amb un dels objectius que fixa la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

El capítol III, «Garantia financera», amb un únic article que presenta com a canvi, respecte a la regulació que ara es deroga, l'actualització de l'import garantit.

El capítol IV tracta de l'«Organització interna». En la regulació que aquí s'emprèn es té molt en compte el canvi molt rellevant incorporat per manament de la normativa europea a la Llei 22/2015, de 20 de juliol, ja que s'exigeix a l'auditor de comptes que disposi d'una organització sòlida basada en uns procediments administratius i comptables sòlids i eficaços, procediments eficaços de gestió de riscos que afectin l'activitat d'auditoria de comptes, mecanismes que assegurin el control dels sistemes informàtics, i un sistema de control intern. És a dir, la Llei 22/2015, de 20 de juliol, imposa requeriments addicionals als que ja existien en la norma de control de qualitat intern, i que requereixen ser desplegats i precisats, per a més seguretat jurídica. Així, s'estableixen els principis bàsics, les polítiques i els criteris que tot auditor de comptes ha d'establir per garantir que la seva activitat s'exerceix de conformitat amb la normativa aplicable, respectant en tot cas l'autonomia en l'organització empresarial de l'auditor per triar els procediments concrets que ha d'aplicar l'auditor, que han de ser els que segons el seu criteri siguin proporcionats i adequats a la seva estructura i dimensió.

Així mateix, es regulen les condicions que ha de tenir el sistema de control de qualitat intern que els auditors han d'implantar, per a la qual cosa s'han de basar en la norma de control de qualitat intern, respecte a la qual s'incorporen els requisits addicionals per complir certes exigències que recull la Llei 22/2015, de 20 de juliol, i que la norma esmentada no preveu amb el mateix rang imperatiu.

Respecte a aquests criteris, es precisen els principis d'adequació i proporcionalitat a la dimensió de l'auditor de comptes i la complexitat dels treballs que ha de dur a terme, i les polítiques de comunicació i documentació poden ser més simplificades i menys formals.

La regulació incorporada va encaminada a prevenir i, si s'escau, detectar riscos d'incompliments en relació amb l'activitat d'auditoria, inclosos els necessaris per salvaguardar la independència.

Finalment, es detallen amb més precisió determinats aspectes de l'organització de cada treball d'auditoria, entre d'altres, els relacionats amb el contingut mínim de la documentació de cada treball i les polítiques i els procediments adequats per generar, en cas de modificació necessària de l'arxiu compilat, un arxiu complementari que documenti

qui efectua el canvi, la data i els motius d'aquest canvi. S'estableix així mateix que la documentació s'ha de compilar en format electrònic.

El capítol V, «Deures de custòdia i secret», regula aspectes concrets del deure de conservació i custòdia en línia amb el que estableix sobre això el Reglament que es deroga, i detalla a qui arriba el deure de secret que preveu l'article 31 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, incloses totes les persones que hagin participat o col·laborat en l'exercici de l'activitat d'auditoria de l'auditor de comptes, independentment de si formen o no part de la seva organització interna. S'estableix que els auditors de comptes han d'adoptar les mesures necessàries per protegir la documentació i els arxius i han de disposar de sistemes informàtics amb controls adequats per reduir les possibilitats de deteriorament o pèrdua de la informació, així com garantir que no es produeixen accessos no autoritzats.

El capítol VI del títol II, «De l'auditoria de les entitats d'interès públic», conté quatre seccions.

La secció 1a, «De l'àmbit d'aplicació», recull l'aplicació d'aquest capítol als auditors de comptes que duguin a terme treballs d'auditoria dels comptes anuals o d'estats financers o documents comptables corresponents a entitats d'interès públic.

La secció 2a, «Dels informes», concreta determinats aspectes referents als informes addicionals que han d'emetre els auditors d'entitats d'interès públic. Així, en relació amb l'informe addicional a la Comissió d'Auditoria, s'aclareix que únicament és obligatori per als treballs d'auditoria sobre comptes anuals; es precisen determinats aspectes del contingut de l'informe de transparència, en relació amb el detall que s'ha de proporcionar de serveis i honoraris; i en relació amb l'informe que si s'escau han de remetre a les autoritats nacionals supervidores, es concreta el termini màxim per remetre'l.

La secció 3a, «Independència», concreta determinats aspectes de les particularitats del règim d'independència que estableix per a aquest tipus d'auditors la Llei 22/2015, de 20 de juliol. Així, s'imposen requisits més restrictius, principalment, referits al caràcter significatiu de les causes d'incompatibilitat, i es recullen les obligacions i actuacions que amb el caràcter de mínim han d'efectuar els auditors de comptes de les entitats d'interès públic en relació amb la Comissió d'Auditoria de cadascuna d'aquestes entitats, de manera que pugui donar compliment al que estableix el Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, i l'article 529 quaterdecies del text refós de la Llei de societats de capital, i així contribuir a augmentar el valor afegit que suposa l'auditoria i a coadjuvar al millor funcionament de les funcions atribuïdes a aquesta Comissió i consegüentment a una qualitat més gran de la informació econòmica financera.

D'altra banda, i en relació amb la contractació, es recullen les actuacions que ha de seguir l'auditor de comptes d'entitats d'interès públic quan participi en un procés de selecció de nomenament d'auditor que regula l'article 16 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril; es detallen el procés i els terminis de pròrroga del contracte de l'auditor en diferents casos de contractació conjunta; i es fixen els terminis de les obligacions de comunicació en cas de rescissió i revocació del nomenament d'auditor.

Aquest capítol dedica el seu últim article als honoraris i la transparència, i estableix que per al còmput dels límits aplicables de concentració s'utilitzin les regles que estableix sobre això l'article 64. Així mateix, es regula el procés d'autorització excepcional que preveu la Llei 22/2015, de 20 de juliol, que permet fer l'auditoria de l'exercici següent malgrat que s'incorri en concentració a les societats d'auditoria petites i mitjanes, i es defineixen aquestes societats.

La secció 4a, «Organització interna i del treball en relació amb auditories d'entitats d'interès públic», desplega reglamentàriament la previsió que conté a aquests efectes l'article 45 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol. D'aquesta manera s'estableixen els recursos i les condicions de què han de disposar com a mínim els auditors de comptes d'entitats d'interès públic en la seva estructura organitzativa, addicionalment als que estableix l'article 42 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

V

El títol III, «Supervisió pública», s'estructura en dos capítols; el capítol I, «Funció supervisora», es divideix a la vegada en sis seccions. La secció 1a, «Òrgans col·legiats de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes», regula la composició dels òrgans col·legiats de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

La secció 2a, «Facultats de supervisió», defineix les facultats de la supervisió i autoritza l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes a sol·licitar informació a qualsevol persona relacionada amb un treball d'auditoria efectuat.

En relació amb l'obligació periòdica el mes d'octubre de cada any de rendició d'informació per part dels auditors de comptes a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, a més de la informació que recull la Llei 22/2015, de 20 de juliol, se sol·licita la remissió de determinada informació perquè l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pugui verificar el compliment de les limitacions respecte als honoraris que estableixen la Llei 22/2015, de 20 de juliol, i el Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, sobre els requisits específics per a l'auditoria legal de les entitats d'interès públic, així com altra informació necessària per a l'exercici adequat de la seva funció supervisora. Així mateix, i perquè l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pugui elaborar la llista a què es refereix l'article 16 del Reglament comunitari esmentat, se sol·licita als auditors de comptes d'entitats d'interès públic que remetin informació relativa a l'import dels honoraris d'activitat d'auditoria de comptes el mes de febrer de cada exercici. Finalment, per tal que l'Institut esmentat pugui preparar els informes d'evolució del mercat d'auditoria a què es refereixen les disposicions addicionals quarta i cinquena de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'habilita aquesta autoritat supervisora perquè mitjançant una resolució determini la informació que s'ha de sol·licitar a auditors d'entitats d'interès públic, així com el seu termini de remissió.

La secció 3a, «Disposicions comunes de les actuacions de control», defineix les actuacions de control, entre les quals s'inclouen no tan sols les investigacions i inspeccions sinó també les actuacions de comprovació. Respecte al Reglament que es deroga, s'abandonen definitivament els termes control de qualitat i control tècnic, que se substitueixen per inspeccions i investigacions, respectivament. Es determina la finalitat d'aquestes actuacions, així com la seva naturalesa, que es correspon amb les pròpies d'informació o actuacions prèvies de l'article 55 de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre, l'abast d'aquestes activitats de control i diferents aspectes de la seva realització i es defineix el pla d'actuacions de control atenent el principi de transparència i tenint en compte criteris de risc per a la selecció de les inspeccions i investigacions.

Les seccions 4a i 5a regulen l'objecte, l'abast i la finalització de les actuacions d'investigació i d'inspecció sense presentar canvis substancials respecte al Reglament que es deroga.

La selecció per a la realització de les inspeccions s'ha de fer tenint en compte criteris de risc i la periodicitat mínima exigida. A més, per als auditors d'entitats d'interès públic, l'abast dels quals defineix l'article 26 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, es pot verificar si aquests auditors compleixen els requisits establerts a l'article 87 relacionats amb l'estructura organitzativa que han de tenir aquest tipus d'auditors.

Finalment es regula el contingut de l'informe d'inspecció i el règim de la seva publicitat per al cas d'auditors d'entitats d'interès públic, a fi de dotar de més transparència l'activitat supervisora, d'acord amb l'article 28 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril.

El capítol II, «Règim de supervisió pública», aplicable tant als auditors, societats i altres entitats d'auditoria autoritzades en estats membres de la Unió Europea com de tercers països, regula el Règim de supervisió pública aplicable a aquests auditors. La primera secció, «Actuacions de control i dispenses», delimita el camp d'actuacions de control en el cas de la prestació de serveis transfronterers a la Unió Europea, que depèn del domicili de l'entitat auditada, i la inspecció correspon a l'autoritat del domicili de l'entitat auditada i la investigació al país on originàriament es va inscriure l'auditor.

Les modificacions que s'incorporen en relació amb el règim vigent consisteixen a preveure, tal com fa la Llei 22/2015, de 20 de juliol, a la secció 2a, «Coordinació amb

autoritats competents d'estats membres de la Unió Europea», que l'intercanvi d'informació ja no es produeix únicament entre les diferents autoritats competents, sinó també amb les autoritats europees de supervisió.

La secció 3a regula la «Coordinació amb autoritats competents de tercers països», sense presentar pràcticament diferències respecte al règim anterior.

VI

El títol IV, «Règim d'infraccions i sancions», inclou tres seccions.

El capítol I regula el procediment sancionador. En relació amb la denúncia se suprimeix la comunicació al denunciant de la incoació del procediment sancionador, i s'acull la regla general i la possibilitat que preveu l'article 64.1, segon paràgraf, de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre.

Respecte al termini de caducitat del procediment sancionador i en relació amb els supòsits d'ampliació d'aquest termini, es preveu la comunicació als interessats de la iniciació i finalització de l'efecte suspensiu de les actuacions que preveu l'article 22 de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre.

En relació amb l'acord d'incoació s'incorpora com a novetat, i com a conseqüència de l'aprovació de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre, la possibilitat excepcional, quan en el moment de dictar l'acord d'incoació no hi hagi elements suficients per a la qualificació inicial dels fets que el motiven, que la determinació d'aquesta qualificació i de les sancions que puguin correspondre, s'ha de fer mitjançant un plec de càrrecs en el termini màxim d'un mes des de la data de l'acord d'incoació, que s'ha de notificar als interessats. Finalment, es concreta el termini de quinze dies hàbils per presentar al·legacions a l'acord d'incoació i a la proposta de resolució, i es concreta a més que, en cas que s'emeti el plec de càrrecs, el termini per a les al·legacions compta des de la remissió d'aquest plec.

I també com a novetat i com a conseqüència de l'aprovació de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre, es regula que en cas que concorrin les circumstàncies que preveu l'article 89.1 de la Llei esmentada i l'instructor resolgui la finalització del procediment amb l'arxivament de les actuacions, s'ha de notificar igualment als interessats als efectes de la presentació d'al·legacions, i es recull la possibilitat que el president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes revisi la resolució esmentada i, si s'escau, n'emeti una de nova.

El capítol II regula el procediment abreujat que es va incloure en el Reglament que desplega el text refós de la Llei d'auditoria de comptes, aprovat pel Reial decret 1517/2011, de 31 d'octubre, mitjançant la disposició final primera del Reial decret 602/2016, de 2 de desembre, pel qual es modifiquen el pla general de comptabilitat aprovat pel Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre; el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses aprovat pel Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre; les normes per a la formulació de comptes anuals consolidats aprovades pel Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre; i les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense fins lucratiu aprovades pel Reial decret 1491/2011, de 24 d'octubre, sense que suposi cap novetat.

El capítol III regula les infraccions i sancions. Quant a les infraccions, s'incorporen elements que permeten precisar o especificar les conductes que integren tipus infractors, dins dels límits de la Llei 22/2015, de 20 de juliol. Com a novetats respecte a la regulació vigent, s'indica que, en relació amb la infracció derivada de la negativa o resistència a l'actuació de control o de disciplina, s'inclouen aquelles actuacions que, per acció o omissió, es dirigeixin a obstaculitzar de manera reiterada l'efectivitat de les notificacions efectuades per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes en l'exercici de les seves competències de control o disciplina.

Es despleguen les circumstàncies en què es considera que l'informe addicional per a la Comissió d'Auditoria té un contingut substancialment incorrecte o incomplet quan la informació incorrecta o incompleta n'impedeixi la comprensió o l'exercici adequat de les funcions per part de la Comissió d'Auditoria. Així mateix, es despleguen les circumstàncies en què es considera que la informació remesa a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes és substancialment incorrecta o incompleta, quan aquesta impedeixi l'exercici

adequat de les competències de supervisió, així com les circumstàncies en què es considera que l'informe de transparència presenta un contingut substancialment incorrecte o incomplet, quan la informació incorrecta o omesa pugui impedir la comprensió adequada de la situació de l'auditor.

S'aclareix que s'entén comesa la infracció derivada de l'incompliment de les normes d'auditoria en relació amb un informe d'auditoria quan s'hagi incomplert el que estableix la Llei 22/2015, de 20 de juliol, respecte a l'exigència de tenir recursos suficients i apropiats per poder acceptar i realitzar el treball d'auditoria que siguin adequats amb la complexitat de les tasques d'auditoria que s'han de dur a terme segons la dimensió i naturalesa de l'entitat que s'ha d'auditar, atès que, en aquest cas, no s'estaria en condicions d'aplicar i complir les prescripcions exigides amb vista a emetre una opinió tècnica sobre la fiabilitat de la informació econòmica financera auditada, amb el detriment consegüent en la funció d'interès públic encomanada a l'auditoria, i sempre que concorri el segon element del tipus infractor, això és, que es pugui produir un efecte significatiu en un treball d'auditoria i, per consegüent, en el seu informe.

Respecte a la infracció derivada de l'incompliment de l'obligació de comunicació a les autoritats supervisores de l'entitat auditada de determinades circumstàncies en relació amb l'entitat esmentada de les quals l'auditor hagi tingut coneixement durant la realització de l'auditoria, es redueix el termini d'aquesta comunicació a tres dies hàbils, per garantir l'eficàcia de les comunicacions esmentades.

Quant a les sancions, respecte als criteris de graduació, s'estableix la classificació en els tres graus en què s'han de dividir les sancions a imposar i es recull el cas de la sanció per infraccions molt greus comeses per una societat d'auditoria, que la redacció fins ara vigent no preveia, per completar la casuística, i a més es concreta el caràcter d'atenuant o agreujant dels criteris de graduació de sancions que preveu la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

S'aclareix que la sanció addicional de prohibició de realització de l'auditoria de comptes de l'entitat auditada en els tres exercicis següents en què la sanció adquireixi fermesa en via administrativa, en cas que s'imposin sancions per infraccions greus o molt greus relacionades amb un treball d'auditoria, s'entén aplicable no tan sols a l'auditoria dels comptes anuals sinó a l'auditoria d'altres estats financers o documents comptables.

VII

El títol V, «De les corporacions de dret públic representatives d'auditors de comptes», com en el Reglament que es deroga, conté el conjunt de requisits que han de reunir aquestes corporacions i les funcions que han d'exercir.

Finalment, les disposicions addicionals primera a cinquena del Reglament incorporen gairebé literalment aspectes ja continguts en el Reglament que es deroga, encara que se n'actualitza el contingut en els aspectes en què és necessari. Aquestes disposicions tenen per objecte el desplegament del que preveuen la disposició addicional primera de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, relativa a l'obligació de sotmetre els comptes anuals a auditoria, i la disposició addicional setena de l'esmentada Llei 22/2015, de 20 de juliol, relativa a la coordinació entre els òrgans o les institucions públiques i els auditors de comptes i a la possibilitat que aquestes institucions sol·licitin als auditors l'elaboració d'un informe complementari al d'auditoria de comptes anuals. Al mateix temps, per tal que aquests òrgans i institucions públiques obtinguin més i millor informació sobre la situació i el funcionament de les entitats sotmeses a la seva supervisió, de manera que s'augmenti l'eficàcia en l'exercici de les seves funcions d'inspecció i control, es despleguen aspectes relatius a les obligacions dels auditors de comptes que preveu la disposició final primera esmentada de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

Les disposicions addicionals sisena i setena donen continuïtat a les tasques que l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes duu a terme en l'establiment de criteris uniformes d'interpretació de la normativa d'informació financera aplicable i de la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes. A més, mantenen i actualitzen la competència de l'edició, publicació i distribució del Butlletí Oficial de l'Institut de

Comptabilitat i Auditoria de Comptes, instrument de reconegut prestigi i eficàcia en el sector de l'auditoria de comptes a Espanya.

La disposició addicional vuitena manté l'exempció de disposar de Comissió d'Auditoria dirigida a les institucions d'inversió col·lectiva i fons de pensions, que ja es va incorporar mitjançant el Reial decret 877/2015, de 2 d'octubre, per a l'activitat de la qual, per les seves característiques pròpies, no es considera procedent l'establiment d'aquesta institució.

La disposició addicional novena, disposició nova que té per objecte concretar una situació que dona lloc a l'obligació de comunicació entre la Comissió Nacional dels Mercats i la Competència i l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, quan tingui coneixement de l'existència de clàusules contractuals o estatutàries que puguin restringir o limitar el nomenament de l'auditor.

La disposició addicional desena recull la col·laboració entre l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes i la Direcció General de Seguretat Jurídica i Fe Pública per a l'aplicació efectiva del que estableixen la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes i la normativa mercantil, aplicable al nomenament de l'auditor de comptes i fixació dels seus honoraris, i reconeix, en particular, la necessitat d'establir els mecanismes per a l'accés i intercanvi d'informació entre les dues a aquests efectes, com l'accés per part de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes a la informació de la base de dades de titularitat real. També es dona habilitació normativa a la comanda de gestió per a la tramitació dels expedients sancionadors per l'incompliment de l'obligació de dipòsit de comptes.

La disposició addicional onzena precisa la regulació del règim sancionador aplicable a l'incompliment de l'obligació de dipositar els comptes en el Registre Mercantil. Es detalla el termini per tramitar el procediment sancionador i els criteris per imposar les sancions per l'incompliment de l'obligació de dipòsit de comptes.

Mitjançant les sis disposicions transitòries es pretén facilitar l'aplicació d'aquesta nova regulació, especialment en relació amb els règims anteriors i amb els nous requeriments.

Finalment, s'inclouen tres disposicions finals referides al termini perquè el Registre Mercantil accepti el nomenament de l'auditor, el termini per a la modificació de les normes de control de qualitat dels auditors de comptes i la determinació de les corporacions representatives d'auditors de comptes existents.

En compliment del que preveu la Llei 50/1997, de 27 de novembre, del Govern, el projecte de reial decret s'ha sotmès al tràmit preceptiu de consulta i audiència mitjançant la seva posada a disposició dels sectors afectats a la seu electrònica del llavors Ministeri d'Economia i Empresa (actual Ministeri d'Afers Econòmics i Transformació Digital). El text ha rebut comentaris del llavors Ministeri de Ciència, Innovació i Universitats (actual Ministeri d'Universitats), Ministeri d'Hisenda, Ministeri de Política Territorial i Funció Pública, Ministeri de Justícia, de la Comissió Nacional dels Mercats i la Competència, i de l'Agència Espanyola de Protecció de Dades.

En virtut d'això, a proposta de la ministra d'Afers Econòmics i Transformació Digital, amb l'aprovació prèvia de la ministra de Política Territorial i Funció Pública, d'acord amb el Consell d'Estat i amb la deliberació prèvia del Consell de Ministres a la reunió del dia 12 de gener de 2021,

DISPOSO:

Article únic. *Aprovació del Reglament que desplega la Llei 22/2015, de 20 de juliol.*

S'aprova el Reglament de desplegament de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'auditoria de comptes, el text del qual s'inclou a continuació.

Disposició derogatòria única. *Derogació normativa.*

Queda derogat el Reial decret 1517/2011, de 31 d'octubre, pel qual s'aprova el Reglament que desplega el text refós de la Llei d'auditoria de comptes, aprovat pel Reial decret legislatiu 1/2011, d'1 de juliol.

Queden derogades totes les disposicions del mateix rang o inferior que s'oposin al que estableix aquest Reial decret.

Disposició final primera. *Títol competencial.*

Les disposicions que conté aquest Reial decret es dicten a l'empara del que disposa l'article 149.1.6a de la Constitució, que atribueix a l'Estat la competència exclusiva sobre la legislació mercantil.

Disposició final segona. *Entrada en vigor.*

1. Aquest Reial decret entra en vigor l'endemà de la publicació en el «Butlletí Oficial de l'Estat».

2. El que disposen els articles 62 i 63.2 sobre honoraris és aplicable als nous contractes que se signin o es prorroguin a partir de la data d'entrada en vigor del Reial decret pel qual s'aprova aquest Reglament.

3. El que disposen el capítol IV del títol II, l'article 72.2 i l'article 87 del Reglament entra en vigor l'1 de juliol de 2022 i és aplicable als treballs d'auditoria sobre comptes anuals corresponents a exercicis econòmics tancats amb posterioritat a aquesta data.

4. El que disposa l'article 65 del Reglament, respecte a la quantia mínima de la garantia financera, entra en vigor l'1 de juliol de 2021.

Madrid, 12 de gener de 2021.

FELIPE R.

La vicepresidenta tercera del Govern i ministra d'Afers Econòmics i Transformació Digital,
NADIA CALVIÑO SANTAMARÍA

REGLAMENT DE DESPLEGAMENT DE LA LLEI 22/2015, DE 20 DE JULIOL, D'AUDITORIA DE COMPTES

Títol Preliminar.

Capítol I. Àmbit d'aplicació.

Article 1. Concepte d'auditor de comptes.

Article 2. Delimitació de l'àmbit d'aplicació.

Capítol II. Normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

Secció 1a Normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

Article 3. Normes d'ètica.

Article 4. Normes de control de qualitat intern de l'auditor de comptes.

Secció 2a Elaboració de normes tècniques d'auditoria, d'ètica i de control de qualitat.

Article 5. Informació pública.

Article 6. Publicació i entrada en vigor.

Article 7. Elaboració per part de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

Capítol III. Definicions.

- Article 8. Definicions.
- Títol I De l'auditoria de comptes.
- Capítol I. De les modalitats d'auditoria de comptes.
- Secció 1a Auditoria de comptes anuals.
- Article 9. L'informe d'auditoria de comptes anuals.
- Article 10. Obligació d'emetre l'informe d'auditoria de comptes anuals i la falta de la seva emissió o renúncia al contracte d'auditoria.
- Article 11. Contracte d'auditoria de comptes anuals.
- Secció 2a Auditoria d'altres estats financers o documents comptables.
- Article 12. Auditoria d'altres estats financers o documents comptables.
- Article 13. Informe d'auditoria sobre altres estats financers o documents comptables.
- Article 14. Opinió tècnica de l'auditor en l'informe d'auditoria sobre altres estats financers o documents comptables.
- Secció 3a Impossibilitat d'obtenir la informació requerida.
- Article 15. Deure de requeriment i subministrament d'informació.
- Secció 4a Auditoria de comptes consolidats.
- Article 16. Documentació de l'avaluació i revisió del treball efectuat pels auditors de comptes sobre la informació financera de les entitats del conjunt consolidable.
- Article 17. Comunicació a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes de la impossibilitat de revisar el treball d'auditoria efectuat per altres auditors.
- Article 18. Accés a la documentació d'auditors de tercers països amb els quals no existeixi un acord d'intercanvi d'informació.
- Secció 5a Actuació conjunta d'auditors.
- Article 19. Actuació conjunta d'auditors.
- Capítol II. De l'accés a l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes.
- Secció 1a Registre oficial d'auditors de comptes.
- Article 20. Seccions del Registre.
- Article 21. Inscripció de les persones físiques en el Registre oficial d'auditors de comptes.
- Article 22. Situacions.
- Article 23. Inscripció de les societats d'auditoria en el Registre oficial d'auditors de comptes.
- Article 24. Inscripció separada de determinats auditors de comptes, així com de societats i altres entitats d'auditoria de tercers països.
- Article 25. Relacions d'auditors de comptes i de societats d'auditoria.
- Article 26. Baixa en el Registre.
- Secció 2a Autorització per a l'exercici de l'auditoria de comptes.
- Article 27. Programes d'ensenyament teòric.
- Article 28. Formació pràctica.
- Article 29. Examen d'aptitud.
- Article 30. Convocatòria i tribunal.
- Article 31. Autorització d'auditors de comptes d'altres estats membres de la Unió Europea.

Article 32. Autorització d'auditors de comptes de tercers països.

Títol II. De l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes.

Capítol I. Formació continuada.

Article 33. Formació continuada.

Article 34. Dispenses i pròrrogues.

Article 35. Activitats de formació continuada.

Article 36. Rendició de la informació.

Capítol II. D'independència.

Secció 1a Principi general d'independència.

Article 37. Principi general d'independència.

Article 38. Conflicte d'interessos.

Article 39. Amenaces a la independència.

Article 40. Identificació i avaluació d'amenaces.

Article 41. Aplicació de mesures de salvaguarda.

Article 42. Documentació.

Secció 2a Incompatibilitats.

Subsecció 1a Causes d'incompatibilitat derivades de situacions personals.

Article 43. Exercici de càrrecs.

Article 44. Interès significatiu directe.

Article 45. Instruments financers.

Article 46. Obsequis o favors.

Subsecció 2a Causes d'incompatibilitat derivades de serveis prestats.

Article 47. Serveis de comptabilitat o preparació dels registres comptables o d'estats financers.

Article 48. Serveis de valoració.

Article 49. Serveis d'auditoria interna.

Article 50. Serveis d'advocacia.

Article 51. Serveis de disseny i posada en pràctica de procediments de control intern o de gestió de riscos, o del disseny o aplicació dels sistemes informàtics.

Subsecció 3a Normes comunes.

Article 52. Importància relativa i incidència significativa.

Secció 3a Particularitats de les normes d'extensions

Article 53. Elaboració d'informació significativa.

Article 54. Incompatibilitats derivades d'instruments financers.

Article 55. Caràcter significatiu d'una entitat vinculada per relació de control o influència significativa en termes d'importància relativa.

Article 56. Persones o entitats relacionades directament amb l'auditor de comptes.

Article 57. Relacions amb possibles efectes o influència en el resultat del treball per raó de l'estructura i dimensió de la societat d'auditoria o la seva xarxa.

Article 58. Incompatibilitats derivades de situacions que concorren en altres persones o entitats pertanyents a la xarxa de l'auditor de comptes.

Article 59. Condicions d'eliminació de l'instrument financer.

Secció 4a Contractació i pròrroga.

- Article 60. Prorroga i rescissió.
- Article 61. Prohibicions posteriors a la finalització del treball d'auditoria i durant la seva realització.
- Secció 5a Honoraris.
- Article 62. Honoraris.
- Article 63. Dependència financera i econòmica.
- Article 64. Causes d'abstenció per honoraris percebuts.
- Capítol III. Garantia financera.
- Article 65. Garantia financera.
- Capítol IV. Organització interna.
- Article 66. Organització interna dels auditors de comptes.
- Article 67. Sistema de control de qualitat intern.
- Article 68. Proporcionalitat i requisits simplificats.
- Article 69. Arxiu d'auditoria i documentació del treball.
- Article 70. Registre d'infraccions.
- Article 71. Registre d'entitats auditades.
- Capítol V. Deures de custòdia i secret.
- Article 72. Deure de conservació i custòdia.
- Article 73. Deure de secret.
- Article 74. Protecció de dades de caràcter personal.
- Capítol VI. De l'auditoria d'entitats d'interès públic.
- Secció 1a. De l'àmbit d'aplicació.
- Article 75. Àmbit d'aplicació.
- Secció 2a. Dels informes.
- Article 76. Informe addicional a la Comissió d'Auditoria.
- Article 77. Informe de transparència.
- Article 78. Informe a les autoritats nacionals supervisoras.
- Secció 3a. Independència.
- Article 79. Règim aplicable.
- Article 80. Obligacions respecte a la Comissió d'Auditoria de les entitats d'interès públic.
- Article 81. Actuacions en relació amb la Comissió d'Auditoria de les entitats d'interès públic.
- Article 82. Procés de selecció de nomenament d'auditor.
- Article 83. Pròrroga.
- Article 84. Rescissió del contracte o revocació del nomenament d'auditor.
- Article 85. Rotació interna.
- Article 86. Honoraris i transparència.
- Secció 4a. Organització interna i del treball en relació amb auditories d'entitats d'interès públic.
- Article 87. Estructura organitzativa.
- Títol III. Supervisió pública.
- Capítol I. Funció supervisora.

Secció 1a Òrgans col·legiats de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

Article 88. Comitè d'Auditoria de Comptes, Consell de Comptabilitat i Comitè Consultiu de Comptabilitat.

Secció 2a Facultats de supervisió.

Article 89. Rendició d'informació.

Secció 3a Disposicions comunes de les actuacions de control.

Article 90. Actuacions de control.

Article 91. Pla de control de l'activitat d'auditoria de comptes.

Article 92. Facultats per a l'exercici de les actuacions del control.

Article 93. Iniciació de les actuacions de control.

Article 94. Desenvolupament de les actuacions de control.

Article 95. Lloc i horari de les actuacions de control.

Article 96. Documentació de les actuacions de control.

Secció 4a Actuacions d'investigació.

Article 97. Objecte de les actuacions d'investigació.

Article 98. Abast de les actuacions d'investigació.

Article 99. Finalització de les actuacions d'investigació.

Secció 5a Actuacions d'inspecció.

Article 100. Objecte de les actuacions d'inspecció.

Article 101. Criteris de les actuacions d'inspecció.

Article 102. Abast de les actuacions d'inspecció.

Article 103. Finalització de les actuacions d'inspecció.

Article 104. Publicació d'informes d'inspecció.

Secció 6a Comunicacions i mitjans de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

Article 105. Comunicacions entre l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes i els auditors de comptes.

Article 106. Personal al servei de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

Capítol II. Règim de supervisió aplicable a auditors, així com a societats i altres entitats d'auditoria autoritzades en estats membres de la Unió Europea i en tercers països.

Secció 1a Actuacions de control i dispenses.

Article 107. Actuacions de control d'auditors en casos de prestació transfronterera de serveis.

Article 108. Dispenses.

Secció 2a Coordinació amb les autoritats competents d'estats membres de la Unió Europea i amb les autoritats europees de supervisió.

Article 109. Deure de col·laboració en l'intercanvi d'informació.

Article 110. Sol·licitud d'informació.

Article 111. Utilització de la informació intercanviada.

Article 112. Col·laboració en la realització d'actuacions de control.

Article 113. Negativa a la remissió d'informació o a la realització d'una actuació de control.

Article 114. Deures de comunicació.

- Secció 3a Coordinació amb autoritats competents de tercers països.
- Article 115. Intercanvi d'informació.
- Títol IV. Règim d'infraccions i sancions.
- Capítol I. Del procediment sancionador.
- Article 116. Denúncia.
- Article 117. Termini de resolució, de caducitat del procediment i ampliació de terminis.
- Article 118. Actuacions prèvies.
- Article 119. Acord d'incoació.
- Article 120. Facultats de l'instructor.
- Article 121. Proposta de resolució.
- Article 122. Resolució.
- Article 123. Acumulació d'expedients i agrupació de subjectes infractors.
- Capítol II. Procediment abreujat.
- Article 124. Procediment abreujat.
- Capítol III. Infraccions i sancions.
- Article 125. Negativa o resistència a l'actuació de control o de disciplina i falta de remissió de la documentació o informació.
- Article 126. Incompliment de l'obligació de dur a terme una auditoria de comptes en determinats supòsits.
- Article 127. No-emissió o lliurament en termini de l'informe addicional per a la Comissió d'Auditoria o emissió amb contingut substancialment incorrecte o incomplet.
- Article 128. Realització de treballs d'auditoria sense estar inscrit com a exercent en el Registre oficial d'auditors de comptes.
- Article 129. Incompliments de normes d'auditoria en relació amb un informe d'auditoria.
- Article 130. Incompliment de l'obligació de remissió d'informació a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes o remissió d'informació substancialment incorrecta o incompleta.
- Article 131. Comunicacions a les autoritats supervisores.
- Article 132. Identificació de l'auditor de comptes en els seus treballs.
- Article 133. Incompliment dels requeriments de millora.
- Article 134. Informació substancialment incorrecta o incompleta en l'informe de transparència.
- Article 135. Criteris de graduació de les sancions.
- Article 136. Sanció addicional a una sanció molt greu o greu conseqüència d'un treball d'auditoria de comptes a una entitat determinada.
- Article 137. Normes especials.
- Article 138. Publicitat de la sanció i vigència.
- Títol V. De les corporacions de dret públic representatives d'auditors de comptes.
- Article 139. Corporacions de dret públic representatives d'auditors de comptes.
- Article 140. Funcions.
- Article 141. De l'accés a la documentació i les actuacions de verificació per part de les corporacions de dret públic representatives d'auditors de comptes.
- Disposició addicional primera. Auditoria dels comptes anuals de les entitats per raó de la seva dimensió.
- Disposició addicional segona. Auditoria de comptes anuals de les entitats perceptores de subvencions o ajudes amb càrrec als pressupostos de les administracions públiques o a fons de la Unió Europea.

Disposició addicional tercera. Auditoria de comptes anuals de les entitats que contractin amb el sector públic.

Disposició addicional quarta. Nomenament d'auditors en les entitats subjectes a l'obligació d'auditar els seus comptes anuals, per les circumstàncies que preveuen les disposicions addicionals primera, segona i tercera d'aquest Reglament.

Disposició addicional cinquena. Mecanismes de coordinació amb òrgans o institucions públiques amb competències de control o inspecció.

Disposició addicional sisena. Formulació de consultes.

Disposició addicional setena. Butlletí Oficial de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

Disposició addicional vuitena. Comissió d'auditoria d'entitats d'interès públic.

Disposició addicional novena. Clàusules limitadores en la selecció de l'auditor de comptes.

Disposició addicional desena. Col·laboració amb la Direcció General de Seguretat Jurídica i Fe Pública.

Disposició addicional onzena. Règim sancionador de l'incompliment de l'obligació de dipòsit de comptes.

Disposició transitòria primera. Programes d'ensenyament teòric.

Disposició transitòria segona. Formació pràctica.

Disposició transitòria tercera. Remissió d'informació a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

Disposició transitòria quarta. Procediments sancionadors.

Disposició transitòria cinquena. Administradors concursals.

Disposició transitòria sisena. Modalitats d'auditoria de comptes, independència i auditoria de les entitats d'interès públic.

Disposició final primera. Nomenament d'auditor per part del registrador mercantil.

Disposició final segona. Modificació de les normes de control de qualitat intern.

Disposició final tercera. Corporacions de dret públic representatives d'auditors de comptes.

TÍTOL PRELIMINAR

CAPÍTOL I

Àmbit d'aplicació

Article 1. *Concepte d'auditor de comptes.*

Les mencions que recull aquest Reglament a l'auditor de comptes s'entenen fetes, igualment, a les societats d'auditoria, així com a l'auditor o auditors de comptes designats expressament com a auditors principals responsables per dur a terme el treball i signar l'informe d'auditoria en nom d'aquestes societats.

Article 2. *Delimitació de l'àmbit d'aplicació.*

1. La verificació per part dels auditors de comptes dels comptes anuals o estats financers formulats per entitats a les quals la seva normativa aplicable exigeixi la gestió de comptabilitat i la formulació de comptes que reflecteixin la imatge fidel del seu patrimoni, resultat i situació financera, encara que aquesta normativa no estableixi un marc normatiu d'informació financera aplicable, s'entén com a auditoria de comptes de l'article 1.2 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, quan aquests comptes o estats financers s'hagin preparat de conformitat amb un marc normatiu d'informació financera que sigui aplicable tenint en compte la naturalesa de l'entitat auditada.

2. Així mateix, la verificació per part dels auditors dels comptes o estats financers formulats per entitats a les quals la seva normativa aplicable exigeixi presentar uns

comptes o estats financers auditats, encara que aquesta normativa no estableixi un marc normatiu d'informació financera aplicable, s'entén com a auditoria de comptes de l'article 1.2 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, quan aquests comptes o estats financers s'hagin preparat de conformitat amb un marc normatiu d'informació financera que sigui aplicable tenint en compte la naturalesa de l'entitat auditada.

3. No es consideren auditoria de comptes de l'article 1.2 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, els treballs efectuats sobre comptes anuals, estats financers o documents comptables consistents en la comprovació específica de fets concrets, en l'emissió de certificacions o en la revisió o aplicació de procediments amb un abast limitat inferior al que exigeix la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes per poder emetre una opinió tècnica d'auditoria de comptes.

4. Tampoc es consideren auditoria de comptes de l'article 1.2 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, els treballs de revisió efectuats sobre comptes anuals, estats financers o documents comptables quan aquests no s'hagin elaborat d'acord amb els principis i les normes que conté el marc normatiu d'informació financera aplicable, establert expressament per mitjà de disposicions legals o reglamentàries per a la seva elaboració.

Així mateix, no es consideren auditoria de comptes els treballs que, sense reunir les característiques i condicions pròpies d'un treball d'aquesta naturalesa, de conformitat amb el que estableix l'article 1.2 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, estiguin atribuïts per disposicions de rang legal a auditors de comptes inscrits en el Registre oficial d'auditors de comptes. Aquests treballs se subjecten al que disposa la normativa legal corresponent que sigui aplicable.

5. Els informes emesos per auditors de comptes sobre treballs que no tinguin la consideració d'auditoria de comptes de conformitat amb el que estableix l'article 1.2 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, així com aquells informes als quals es refereixen els apartats 3 i 4 d'aquest article, no es poden identificar com a informes d'auditoria de comptes, ni la seva redacció o presentació poden generar confusió respecte a la seva naturalesa com a treballs d'auditoria de comptes efectuats de conformitat amb la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes definida a l'article 2 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

CAPÍTOL II

Normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes

Secció 1a Normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes

Article 3. Normes d'ètica.

1. La responsabilitat i l'actuació dels auditors de comptes ha d'estar presidida pel principi d'interès públic que comporta l'activitat d'auditoria de comptes. En aquest sentit, els auditors de comptes en l'exercici de la seva activitat han de tenir en consideració i actuar en tot cas amb subjecció als principis ètics següents: competència professional, diligència deguda, integritat i objectivitat, sense perjudici del que estableixen respecte al deure d'independència les seccions 1a i 2a del capítol III del títol I i, si s'escau, de la secció 3a del capítol IV, del títol I de la Llei 22/2015, de 20 de juliol. A aquests efectes:

a) La competència professional exigeix que els auditors de comptes mantinguin els seus coneixements teòrics i pràctics en el nivell requerit per assegurar que les entitats auditades i els usuaris de la informació financera rebin amb plena confiança un servei òptim.

Aquests coneixements adquirits s'han de mantenir al llarg del temps de manera que els auditors de comptes han de dur a terme activitats de formació continuada i d'actualització permanent.

b) La diligència deguda fa referència al deure especial de cura i atenció que han de prestar els auditors de comptes quan coneguin i apliquin la normativa reguladora de

l'activitat d'auditoria, de manera que les conclusions a les quals arribin en la realització del treball d'auditoria estiguin degudament suportades i justificades.

c) L'objectivitat implica, per als auditors de comptes, actuar amb imparcialitat i sense conflictes d'interessos que en puguin comprometre la independència. En cap cas, els auditors de comptes no poden comprometre la seva actuació per influències indegudes, favoritismes o prejudicis, ni tenir interessos aliens que puguin afectar la forma de plantejar i dur a terme un treball d'auditoria, o que puguin afectar la formació d'un judici imparcial.

d) El principi d'integritat imposa per als auditors de comptes l'obligació de ser honest en l'exercici de la seva activitat. La integritat també implica que els auditors de comptes actuïn amb rectitud i compromís davant de qualsevol circumstància que pugui suposar un conflicte d'interessos.

2. Els auditors de comptes han d'actuar d'acord amb les normes que regulin l'activitat d'auditoria de comptes atenent no tan sols la lletra, sinó també l'esperit en què aquelles s'inspiren.

Els auditors de comptes han de promoure un entorn laboral i corporatiu d'integritat i de respecte als principis i les normes d'ètica que regeixen l'activitat d'auditoria de comptes.

Article 4. *Normes de control de qualitat intern dels auditors de comptes.*

Les normes de control de qualitat intern tenen per objecte establir els principis i requisits que han de seguir els auditors de comptes en la implantació i el manteniment d'un sistema de control de qualitat intern que els permeti assegurar raonablement que l'activitat d'auditoria de comptes es duu a terme de conformitat amb el que exigeixen la Llei 22/2015, de 20 de juliol, aquest Reglament i les normes d'auditoria i d'ètica.

Secció 2a Elaboració de normes tècniques d'auditoria, d'ètica i de control de qualitat

Article 5. *Informació pública.*

1. El tràmit d'informació pública al qual es refereix l'article 2.4 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'ha de dur a terme mitjançant l'enviament per a la seva publicació en el «Butlletí Oficial de l'Estat» i mitjançant la publicació de les normes en la pàgina web i en el Butlletí Oficial de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

2. Durant el tràmit d'informació pública el text de la norma queda a disposició de qui estigui interessat en el seu examen, tant a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, inclosa la seva pàgina web, com a les corporacions de dret públic representatives d'auditors de comptes, i es poden deduir les al·legacions pertinents, que es poden presentar per mitjans electrònics. El termini de dos mesos d'informació pública es pot ampliar en funció de la transcendència i les circumstàncies excepcionals que puguin concórrer en una determinada norma.

Article 6. *Publicació i entrada en vigor.*

1. En un termini màxim de tres mesos des de la conclusió del tràmit d'informació pública o, si s'escau, des de la presentació de l'adaptació o revisió corresponent, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha de procedir, mitjançant una resolució, a la publicació corresponent en la seva pàgina web i en el seu butlletí oficial perquè entri en vigor, o bé en cas que consideri necessari fer alguna modificació en la norma sotmesa a informació pública ha de comunicar a les corporacions de dret públic representatives d'auditors de comptes els motius pels quals no sigui procedent la seva publicació, i proposar les pertinents modificacions, si escauen, i requerir-ne la revisió a aquests efectes.

2. Un cop revisades les normes per part de les corporacions de dret públic representatives d'auditors de comptes segons les modificacions proposades, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha de procedir a la publicació a què es refereix l'apartat anterior.

3. Adicionalment, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha d'enviar la resolució perquè es publiqui en el «Butlletí Oficial de l'Estat».

Article 7. *Elaboració per part de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.*

En el supòsit referit a l'article 2.4, segon paràgraf, de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, quan hagin transcorregut dos mesos des del requeriment de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes sense que les corporacions de dret públic representatives d'auditors de comptes l'hagin atès, aquest Institut ha de procedir a l'elaboració, adaptació o revisió corresponent, informar-les sobre això i complir els tràmits d'informació pública i publicació.

CAPÍTOL III

Definicions

Article 8. *Definicions.*

1. Entitats d'interès públic.

Als efectes del que disposa l'article 3.5 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, tenen la consideració d'entitats d'interès públic les següents:

a) Les entitats de crèdit, les entitats asseguradores, així com les entitats emissores de valors admesos a negociació en mercats secundaris oficials de valors sotmeses al règim de supervisió i control atribuït al Banc d'Espanya, a la Direcció General d'Assegurances i Fons de Pensions, als organismes autonòmics amb competències d'ordenació i supervisió de les entitats asseguradores i a la Comissió Nacional del Mercat de Valors, respectivament, així com les entitats emissores de valors en el mercat alternatiu borsari que pertanyen al segment d'empreses en expansió. A aquests efectes s'entén com a mercat secundari oficial de valors qualsevol mercat regulat d'un Estat membre de la Unió Europea, en els termes que preveu l'article 2.13 de la Directiva 2006/43/CE del Parlament Europeu i del Consell, de 17 de maig de 2006, relativa a l'auditoria legal dels comptes anuals i dels comptes consolidats, per la qual es modifiquen les directives 78/660/CEE i 83/349/CEE del Consell i es deroga la Directiva 84/253/CE del Consell.

b) Les empreses de serveis d'inversió i les institucions d'inversió col·lectiva que, durant dos exercicis consecutius, a la data de tancament de cada un, tinguin com a mínim 5.000 clients, en el primer cas, o 5.000 partícips o accionistes, en el segon cas, i les societats gestores que administrin aquestes institucions.

c) Els fons de pensions que, durant dos exercicis consecutius, a la data de tancament de cada un, tinguin com a mínim 10.000 partícips i les societats gestores que administrin aquests fons.

d) Les fundacions bancàries, els establiments financers de crèdit, les entitats de pagament i les entitats de diners electrònics.

e) Les entitats diferents de les que esmenten els paràgrafs anteriors amb un import net de la xifra de negocis i una plantilla mitjana que durant dos exercicis consecutius, a la data de tancament de cada un, siguin superiors a 2.000.000.000 d'euros i a 4.000 empleats, respectivament.

f) Els grups de societats en els quals la societat dominant sigui una de les entitats que preveuen les lletres anteriors.

Les entitats que esmenten les lletres b), c) i e) del paràgraf anterior perden la consideració d'entitats d'interès públic si deixen de reunir durant dos exercicis consecutius, a la data de tancament de cada un, els requisits que estableixen aquestes lletres.

Les entitats a què es refereixen les lletres del paràgraf anterior tenen la condició d'entitats d'interès públic si reuneixen els requisits per ser-ho al tancament de l'exercici social de la seva constitució, transformació o fusió i de l'exercici immediatament posterior. No obstant això, en cas que una de les entitats que participi en la fusió o que l'entitat que

es transformi tingui la consideració d'entitat d'interès públic en l'exercici anterior a aquesta operació, no perden tal condició les entitats resultants si reuneixen al tancament d'aquest primer exercici social els requisits que recullen aquestes lletres.

2. Familiars.

a) Als efectes del que estableixen els articles 3.12 i 3.13 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, no es consideren cònjuges de l'auditor principal responsable o de la persona afectada per la causa d'incompatibilitat els qui estiguin en situació de separació efectiva d'aquestes persones i aquesta situació estigui inscrita en el Registre Civil corresponent, de conformitat amb les normes de dret civil.

b) Als efectes del que estableix l'article 3.13 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'entenen com a familiars consanguinis amb vincles estrets per raó de la convivència durant almenys un any a la llar de la persona afectada, les persones que tinguin un vincle de consanguinitat en primer grau directe o en segon grau col·lateral segons el que preveu l'article 3.12 de la Llei esmentada.

A aquests mateixos efectes, s'entén per persona afectada per la causa d'incompatibilitat l'auditor o auditors de comptes principals responsables del treball d'auditoria i qualsevol de les persones que estableixen els articles 19.1 i 20.1 de la Llei esmentada de conformitat amb les particularitats establertes en els articles esmentats.

3. Xarxa de l'auditor de comptes.

Als efectes del que disposa l'article 3.14 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'entén que pertanyen a la xarxa de l'auditor de comptes les persones o entitats en les quals concorre qualsevol de les circumstàncies següents:

a) L'existència de vinculació de conformitat amb el que estableix l'apartat 4 d'aquest article.

b) Un acord de cooperació, sigui quina sigui la forma de la seva instrumentació, inclosa la no escrita, amb vocació de permanència quan es mantingui per un període superior a 12 mesos o quan es repeteixi de manera recurrent en el temps, a través d'algun dels mitjans següents:

1r Compartir beneficis o costos, que siguin significatius en els termes que per la seva rellevància es pugui concloure l'existència d'un acord de cooperació. En tot cas, s'entén que es produeix tal circumstància quan aquests superin els percentatges que preveu l'article 52.b) sobre els comptes anuals de l'auditor de comptes.

2n Control o gestió comuns o concertats.

3r El disseny i la implementació comuna de polítiques i procediments de control de qualitat intern, inclòs el seguiment, efectuat per una estructura més àmplia que la de l'auditor de comptes.

4t L'ús d'un nom comercial comú. Es considera que s'utilitza un nom comercial comú quan aquest s'inclou en tot o en part en el nom comercial de l'auditor de comptes.

5è Una estratègia empresarial comuna. A aquests efectes s'entén per estratègia empresarial comuna aquella que suposa que les decisions que s'han de prendre en polítiques d'explotació i gestió financera es prenen de manera centralitzada, coordinada o complementària a fi d'assolir objectius estratègics comuns, aconseguir una millora en l'explotació del negoci o sinergies més grans.

6è Compartir una part significativa dels recursos professionals quan per la seva naturalesa o rellevància es pugui concloure l'existència d'un acord de cooperació. A aquests efectes, s'entenen per recursos professionals, entre d'altres, els referits al personal amb capacitació relacionada amb l'àrea economicofinancera, l'assessorament jurídic, la consultoria de gestió empresarial o qualsevol altre d'anàleg, a recursos tècnics i d'assessorament i als sistemes d'intercanvi d'informació.

No es considera que existeix xarxa quan la cooperació tingui com a única finalitat la realització conjunta d'una auditoria per part de dos auditors, sempre que no concorri cap de les circumstàncies restants.

4. Entitats vinculades a l'entitat auditada.

D'acord amb l'article 3.15 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, són entitats vinculades a l'entitat auditada les que hi estan vinculades directament o indirectament mitjançant alguna de les circumstàncies següents:

a) L'existència d'una relació de control, determinada per l'existència de grup perquè concorren les relacions de control que preveu l'article 42.1 del Codi de comerç, i d'acord amb les normes i presumpcions que contenen els articles 2 i 3 de les normes per a la formulació de comptes anuals consolidats, aprovades mitjançant el Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre.

b) L'existència d'unitat de decisió, en els termes que preveu el Pla general de comptabilitat aprovat pel Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, en particular, la norma d'elaboració dels comptes anuals 13a, paràgraf 1r, i l'apartat 24.5 del contingut de la memòria de les normes d'elaboració dels comptes anuals, així com les normes que es dictin en el seu desplegament.

c) L'existència de control conjunt o influència significativa en la seva gestió, d'acord amb el que disposa l'article 47 del Codi de comerç, quan es compleixin els dos requisits i les presumpcions que estableixen els articles 4 i 5 de les normes per a la formulació de comptes anuals consolidats, aprovades mitjançant el Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre.

5. Entitats vinculades a l'entitat auditada per relació de control.

D'acord amb l'article 3.16 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, són entitats vinculades mitjançant una relació de control quan concorre qualsevol de les circumstàncies que preveu la lletra a) de l'apartat anterior.

TÍTOL I

De l'auditoria de comptes

CAPÍTOL I

De les modalitats d'auditoria de comptes

Secció 1a Auditoria de comptes anuals

Article 9. *L'informe d'auditoria de comptes anuals.*

1. L'informe d'auditoria de comptes anuals l'han d'emetre els auditors de comptes amb subjecció al contingut, els requisits, el model de presentació i les formalitats que estableix la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

2. L'informe d'auditoria dels comptes anuals és un document mercantil que ha de contenir, a més del que exigeix l'article 5 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, les dades següents:

a) Manifestació sobre la responsabilitat de l'òrgan d'administració de l'entitat en relació amb la formulació dels comptes anuals auditats i el sistema del control intern de l'entitat.

b) Descripció general de l'objecte d'una auditoria de comptes i de la manera en què aquesta es desenvolupa.

c) Quan l'informe de gestió acompanyi els comptes anuals, ja sigui per obligació legal o de manera voluntària, l'auditor de comptes ha d'emetre l'opinió a què es refereix la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

d) Nom, domicili professional i número d'inscripció en el Registre oficial d'auditors de comptes de l'auditor o auditors de comptes que signen l'informe.

En cas que l'auditor nomenat sigui una societat d'auditoria, a més del nom i el número d'inscripció en el Registre oficial d'auditors de comptes de l'auditor de comptes que signa l'informe, s'ha d'indicar la denominació social, el domicili social i el número d'inscripció en el Registre oficial d'auditors de comptes de la societat.

3. La data de l'informe d'auditoria no pot ser anterior a la de formulació dels comptes anuals per part de l'òrgan d'administració.

En els casos en què la data de l'informe d'auditoria no coincideixi amb la data del seu lliurament a l'entitat auditada s'ha de deixar constància documental d'aquest lliurament i de la seva data en els papers de treball de l'auditor de comptes.

4. En l'informe d'auditoria de comptes anuals no es poden establir limitacions del seu ús.

Article 10. Obligació d'emetre l'informe d'auditoria de comptes anuals i la falta de la seva emissió o renúncia al contracte d'auditoria.

1. L'emissió de l'informe i el seu lliurament a l'entitat auditada s'han d'efectuar en les dates previstes contractualment, de manera que pugui complir la finalitat per a la qual es va contractar l'auditoria de comptes. A aquests efectes, s'entén que l'informe d'auditoria compleix aquesta finalitat quan pugui ser conegut i valorat per part de l'entitat auditada i els tercers que s'hi puguin relacionar, a la vegada que permeti complir els requeriments legals i estatutaris exigits a l'entitat auditada sobre això.

No obstant això, si en el transcurs del treball l'auditor detecta l'existència de circumstàncies, no imputables a aquest que puguin afectar la data d'emissió de l'informe inicialment prevista, l'auditor de comptes ha de detallar en un escrit, que s'ha de remetre a qui va contractar l'auditoria, les circumstàncies i els seus possibles efectes en l'emissió de l'informe d'auditoria. Aquest escrit s'ha de documentar en els papers de treball.

2. Als efectes del que preveu l'article 5.2.b) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, es considera que existeix impossibilitat absoluta per dur a terme el treball d'auditoria:

a) Quan l'entitat no lliuri a l'auditor de comptes els comptes anuals formulats, objecte d'examen, amb el requeriment escrit previ efectuat a aquest efecte. En tot cas, s'entén que no s'ha produït aquest lliurament quan hagi transcorregut més d'un any des de la data de tancament de l'exercici d'aquests comptes anuals.

b) Quan, excepcionalment, altres circumstàncies no imputables a l'auditor de comptes, i diferents de les de caràcter tècnic, impedeixin dur a terme el treball d'auditoria en els seus aspectes substancials. En particular, no es considera que concorren les circumstàncies esmentades quan l'auditor de comptes no pugui aplicar els procediments d'auditoria que siguin necessaris per obtenir evidència d'auditoria en relació amb la informació dels comptes anuals; en aquest cas, l'informe d'auditoria s'ha d'emetre de conformitat amb el que disposen les normes d'auditoria.

3. En els supòsits a què es refereix l'article 5.2 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, l'auditor de comptes ha de detallar en un escrit totes les circumstàncies determinants de la falta d'emissió de l'informe o la renúncia al contracte d'auditoria. Aquest escrit s'ha de remetre a l'entitat auditada, en un termini no superior a quinze dies naturals des de la data en què l'auditor tingui coneixement de la circumstància determinant, i excepte en el supòsit que preveu la segona part de l'apartat 2.a) anterior, sempre amb anterioritat a la data en què l'informe d'auditoria s'hagi d'emetre per complir la finalitat per a la qual es va contractar.

El que estableix l'apartat anterior s'entén sense perjudici de la possibilitat de renunciar a la continuïtat del contracte d'auditoria.

Adicionalment, quan l'auditoria sigui obligatòria, aquesta comunicació s'ha de remetre a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes i al Registre Mercantil del domicili social corresponent a l'entitat auditada, així com, si s'escau, a l'òrgan judicial que va designar l'auditor de comptes per a aquest treball, en el termini de deu dies hàbils des de la data de remissió de l'escrit a l'entitat auditada.

4. S'entén que una auditoria és obligatòria quan la seva realització es derivi del que exigeixen la disposició addicional primera de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, així com els supòsits de nomenament d'auditor per part del registrador mercantil o jutjat a què es refereixen els articles 40 del Codi de comerç i 265 i 266 del text refós de la Llei de societats de capital aprovat pel Reial decret legislatiu 1/2010, de 2 de juliol.

En els supòsits de nomenament d'auditor de manera voluntària quan aquest s'hagi inscrit en el Registre Mercantil, aquesta comunicació s'ha de remetre al Registre Mercantil del domicili social corresponent a l'entitat auditada, en el termini de deu dies hàbils des de la data indicada en el paràgraf primer de l'apartat anterior.

5. Una vegada efectuades les actuacions referides en aquest article, en els supòsits esmentats es poden entendre finalitzades les obligacions de l'auditor quant al treball d'auditoria que s'ha de dur a terme sobre els comptes anuals de l'exercici respecte al qual han concorregut les circumstàncies que preveu l'apartat 2 d'aquest article.

Article 11. *Contracte d'auditoria de comptes anuals.*

1. Abans d'acceptar el nomenament i signar el contracte d'auditoria l'auditor de comptes ha d'avaluar la seva capacitat per al compliment adequat i efectiu del treball d'auditoria, així com les seves condicions d'independència, de conformitat amb el que disposa la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

2. Amb caràcter previ a l'inici de la realització del treball d'auditoria, corresponent al primer exercici per al qual l'auditor hagi estat nomenat, s'ha de subscriure un contracte d'auditoria entre l'entitat auditada i l'auditor de comptes, que té naturalesa mercantil.

El contracte d'auditoria de comptes anuals s'ha de formalitzar per escrit i ha d'incloure, de conformitat amb la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes, almenys, la identificació dels comptes anuals objecte d'auditoria i els aspectes rellevants del treball d'auditoria que s'ha de dur a terme, referits al període de contractació, els honoraris, la finalitat o la raó per la qual es duu a terme el treball d'auditoria i el termini de lliurament de l'informe d'auditoria.

No es poden establir limitacions a l'abast o al desenvolupament del treball d'auditoria ni restriccions a la distribució o utilització de l'informe d'auditoria, ni estipulacions contràries al que estableix la normativa esmentada, incloses les que tinguin per objecte limitar la responsabilitat de l'auditor pels danys i perjudicis que l'incompliment de les seves obligacions pugui causar o que aquesta sigui assumida per l'entitat auditada.

3. En el moment que se subscriu el contracte d'auditoria i, en tot cas, en el moment que s'accepti la designació efectuada per part de l'entitat, l'auditor de comptes ha d'estar inscrit en la situació d'exercent. Si el contracte d'auditoria se subscriu amb una persona jurídica, aquesta ha d'estar inscrita en el moment esmentat com a societat d'auditoria en el Registre oficial d'auditors de comptes.

4. En els casos de nomenament d'auditor per part del registrador mercantil o l'òrgan judicial, a què es refereixen els articles 265 i 266 del text refós de la Llei de societats de capital aprovat pel Reial decret legislatiu 1/2010, de 2 de juliol, els auditors de comptes poden sol·licitar una caució adequada o provisió de fons en garantia del pagament dels seus honoraris abans d'iniciar l'exercici de les seves funcions. L'entitat ha de prestar aquesta garantia en el termini de deu dies naturals des que l'auditor de comptes sol·liciti la notificació. Si no es presta la garantia en el termini establert, l'auditor pot renunciar al contracte, i ho ha de comunicar al registrador mercantil o a l'òrgan judicial que el va nomenar.

Secció 2a Auditoria d'altres estats financers o documents comptables

Article 12. Auditoria d'altres estats financers o documents comptables.

1. Als efectes del que estableix l'article 4.2 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'entén per altres estats financers o documents comptables aquells que són elaborats d'acord amb els principis i les normes que conté el marc normatiu d'informació financera aplicable, expressament establert per a la seva elaboració per mitjà de disposicions legals o reglamentàries.

En particular, queden inclosos en aquest concepte els estats o documents comptables integrants dels comptes anuals que s'elaborin separatament, o fins i tot elaborats en el seu conjunt, però que es refereixin en aquest cas a un període inferior al de l'exercici social.

Aquests estats o documents han d'estar signats o ser assumits formalment pels qui tinguin atribuïdes les competències per formular-los, subscriure'ls o emetre'ls, en la mateixa forma que la prevista en la legislació mercantil per a la formulació dels comptes anuals. Si s'escau, el document en el qual consti aquesta assumpció formal ha d'acompanyar els estats financers o documents comptables corresponents.

2. El que preveu la secció 1a d'aquest capítol I per als treballs i l'informe d'auditoria dels comptes anuals és aplicable, amb l'adaptació corresponent i en allò que no regula expressament aquesta secció, als treballs i informes d'auditoria sobre altres estats financers o documents comptables.

Article 13. Informe d'auditoria sobre altres estats financers o documents comptables.

L'informe d'auditoria sobre altres estats financers o documents comptables ha de contenir la informació adaptada a l'estat financer o document comptable objecte d'auditoria, així com, almenys, el següent:

a) Referència al fet que els estats financers o documents comptables objecte d'auditoria de comptes han estat signats o assumits formalment pels qui tinguin atribuïdes les competències per subscriure'ls o emetre'ls, així com la referència al marc normatiu d'informació financera aplicat en la preparació d'aquests estats o documents establert per mitjà de disposicions legals o reglamentàries.

b) Opinió tècnica, amb el contingut i l'abast que estableix l'article següent.

Article 14. Opinió tècnica de l'auditor en l'informe d'auditoria sobre altres estats financers o documents comptables.

1. La forma de l'opinió tècnica a què es refereix la lletra b) de l'article anterior depèn del tipus de marc normatiu d'informació financera aplicable, de conformitat amb el que disposa aquest article.

En cas que el marc normatiu d'informació financera aplicable sigui un marc d'imatge fidel, l'opinió tècnica ha d'adoptar la forma que preveu l'article 5.1.e) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, si bé referida a la informació continguda en l'estat financer o document comptable concret auditat.

Quan el marc normatiu d'informació financera aplicable sigui un marc de compliment, l'opinió tècnica ha de versar sobre si els estats financers o documents comptables auditats s'han preparat, en tots els aspectes significatius, de conformitat amb el marc normatiu d'informació financera expressament establert per a l'elaboració d'aquests documents o estats.

2. Es considera que un marc d'informació financera és d'imatge fidel quan, a més d'exigir l'aplicació d'uns principis i normes comptables determinats, prevegi explícitament la possibilitat d'incloure les informacions complementàries precises per assolir aquesta imatge fidel i, en casos excepcionals, la de deixar d'utilitzar els principis i les normes comptables aplicables que siguin incompatibles amb aquesta.

En cas que el marc normatiu d'informació financera aplicable requereixi el compliment d'uns determinats principis i normes comptables, sense possibilitat d'aplicar les previsions a què es refereix el paràgraf anterior, aquest marc té la consideració de marc de compliment.

Secció 3a Impossibilitat d'obtenir la informació requerida

Article 15. Deure de requeriment i subministrament d'informació.

Als efectes del que estableix l'article 6 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, en els casos en què els auditors de comptes no hagin pogut obtenir la informació requerida i aquesta informació sigui rellevant per desenvolupar el treball d'auditoria de comptes i per emetre l'informe, han de deixar constància documental que acrediti el requeriment d'informació efectuat en els seus papers de treball, així com, si s'escau, les respostes donades per l'entitat auditada a aquest requeriment.

Secció 4a Auditoria de comptes consolidats

Article 16. Documentació de l'avaluació i revisió del treball efectuat pels auditors de comptes sobre la informació financera de les entitats del conjunt consolidable.

1. Als efectes del que estableix l'article 7.4 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, l'auditor dels comptes anuals consolidats ha de disposar de la documentació relativa a l'avaluació i revisió del treball d'auditoria efectuat per altres auditors de comptes en relació amb la verificació de la informació financera de les entitats que formin part del conjunt consolidable, i ha de reflectir l'evidència obtinguda per suportar la seva opinió de l'auditoria dels comptes consolidats.

2. La revisió i el detall de la documentació a què es refereix l'apartat anterior està en funció de les característiques i circumstàncies del conjunt consolidable i de la importància relativa de cada una de les seves entitats integrants, així com dels riscos, per a l'auditoria dels comptes consolidats, identificats en la informació financera d'aquestes entitats. Atenent aquests criteris, la documentació relativa a la revisió del treball efectuat ha de reflectir:

a) Els criteris i les consideracions que s'han tingut en compte per identificar i valorar els riscos d'incorrecció material als efectes de l'auditoria dels comptes consolidats, entre els quals figuren els relatius al negoci, les transaccions o operacions, i el seu processament, així com el control intern d'aquestes entitats.

b) Els riscos que l'auditor dels comptes consolidats ha considerat, als efectes de l'auditoria dels comptes consolidats, per planificar el treball que s'ha de dur a terme en relació amb la informació financera d'aquestes entitats.

c) La naturalesa, l'extensió i el moment de realització de les proves tant dissenyades com realitzades per l'auditor dels comptes anuals consolidats per respondre als esmentats riscos identificats en la informació financera d'aquestes entitats.

d) Els aspectes concrets revisats del treball dut a terme pels auditors d'aquestes entitats sobre la informació financera esmentada, que han d'incloure:

1r la naturalesa de les proves realitzades i el seu moment de realització,

2n la informació descriptiva de les poblacions, els criteris i mètodes utilitzats per determinar i seleccionar les mostres,

3r els resultats de la realització d'aquestes proves i, si s'escau, la investigació de les desviacions i incorreccions identificades i el seu resultat, l'extrapolació de les incorreccions, els procediments addicionals realitzats i l'avaluació de l'efecte de les desviacions i incorreccions en l'auditoria, i

4t les qüestions concretes discutides amb els auditors d'aquestes entitats i les conclusions a les quals s'ha arribat sobre els aspectes i les qüestions anteriors.

Article 17. Comunicació a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes de la impossibilitat de revisar el treball d'auditoria efectuat per altres auditors.

Als efectes del que preveu l'article 7.5 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, quan l'auditor dels comptes consolidats no pugui revisar el treball d'auditoria efectuat per altres auditors de comptes, inclosos els de la Unió Europea i de tercers països, en relació amb la informació financera de les entitats que formin part del conjunt consolidable, ha de detallar en un escrit totes les circumstàncies que impedeixin aquesta revisió, el qual s'ha de remetre a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes en un termini no superior a deu dies hàbils des de la data en què l'auditor tingui constància de la situació referida.

Article 18. Accés a la documentació d'auditors de tercers països amb els quals no existeixi un acord d'intercanvi d'informació.

Als efectes del que estableix l'article 7.7 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, l'auditor dels comptes consolidats és responsable d'aplicar els procediments següents:

a) S'ha de posar en contacte per escrit amb l'auditor del tercer país i indicar-li que, d'acord amb la legislació en vigor a Espanya i la normativa de la Unió Europea, existeix l'obligació de permetre que l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes accedeixi a la documentació del treball que hagi dut a terme en el marc de l'auditoria dels comptes consolidats.

b) Ha de sol·licitar una confirmació escrita respecte a si existeixen impediments legals o d'un altre tipus per a la remissió de la documentació del treball i, si s'escau, una explicació detallada d'aquests impediments juntament amb la seva justificació jurídica. En cas que hi hagi impediments, ha d'avaluar la comunicació d'aquesta situació a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

c) Quan hi hagi impediments legals o d'un altre tipus per remetre la documentació del treball dut a terme pels auditors de comptes o societats i altres entitats d'auditoria registrats i autoritzats en tercers països, l'auditor de comptes dels comptes consolidats ha de conservar la documentació relativa als procediments aplicats per accedir a aquesta documentació i els impediments esmentats. En cas que els impediments no siguin legals, l'auditor de comptes dels comptes consolidats ha de documentar la prova que demostrï aquests impediments.

L'existència d'aquests impediments no constitueix un supòsit d'impossibilitat absoluta per dur a terme el treball d'auditoria de comptes consolidats, segons el que preveu l'article 10.

Secció 5a Actuació conjunta d'auditors

Article 19. Actuació conjunta d'auditors.

1. Quan es nomenin diversos auditors de comptes per dur a terme un treball d'auditoria de comptes, l'informe d'auditoria ha de ser únic i s'ha d'emetre sota la responsabilitat de tots ells, els quals han de signar l'informe i queden subjectes al que preveu la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

En cas de discrepància quant a l'opinió tècnica que s'ha d'emetre, cada auditor de comptes ha de presentar la seva opinió en un paràgraf diferent de l'informe d'auditoria i ha d'exposar els motius de la discrepància.

2. Els auditors de comptes nomenats conjuntament no poden pertànyer a la mateixa xarxa, i s'han de comunicar entre ells totes les circumstàncies que puguin afectar la necessària independència en relació amb l'entitat auditada exigida pel que estableixen les seccions 1a i 2a del capítol III del títol I de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, i, si s'escau, la secció 3a del capítol IV del títol I de la Llei esmentada.

3. Les relacions entre els auditors de comptes nomenats i les actuacions que han de seguir en relació amb el treball d'auditoria s'han de portar a terme d'acord amb la norma d'auditoria específica.

En els supòsits a què es refereix aquest article, els auditors de comptes nomenats són responsables de la custòdia i conservació de la totalitat dels papers de treball que corresponguin al treball d'auditoria.

CAPÍTOL II

De l'accés a l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes

Secció 1a Registre oficial d'auditors de comptes

Article 20. *Seccions del Registre.*

El Registre oficial d'auditors de comptes consta de les seccions independents següents:

- a) Persones físiques.
- b) Societats d'auditoria i
- c) Auditors de comptes, societats i altres entitats d'auditoria de tercers països als quals es refereix l'article 24.

En les seccions a) i b) anteriors s'han d'indicar les persones físiques o societats que auditin els comptes anuals o estats financers de les entitats d'interès públic.

A aquests efectes, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha d'establir, mitjançant una resolució, els models de sol·licitud d'inscripció i de baixa en les diferents seccions, que s'han d'emplenar i remetre per mitjans electrònics.

Article 21. *Inscripció de les persones físiques en el Registre oficial d'auditors de comptes.*

A la secció de persones físiques del Registre oficial d'auditors de comptes s'han d'inscriure els auditors de comptes amb especificació de la situació en què es trobin, en funció de la seva relació amb l'activitat d'auditoria de comptes, en una de les següents:

- a) Exercent.
- b) No exercent.

Article 22. *Situacions.*

1. Només els auditors de comptes inscrits com a exercents poden actuar com a responsables i signants de l'informe d'auditoria de comptes definida a l'article 1 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

Els auditors de comptes exercents s'han d'inscriure com a tals en alguna o algunes de les modalitats següents: a títol individual o com a auditor de comptes designat expressament per una societat d'auditoria per signar informes d'auditoria en nom d'aquesta societat.

2. Per inscriure's en aquesta situació d'exercent s'ha de sol·licitar per escrit a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, i acompanyar la sol·licitud amb la documentació que acrediti del compliment dels requisits que exigeixen els apartats 1 i 2 de l'article 9 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, així com de la garantia financera exigida i constituïda i, si s'escau, de la formació continuada, i facilitar l'adreça electrònica habilitada única per a les comunicacions amb l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes. Quan es tracti d'auditors de comptes designats expressament per la societat per signar informes d'auditoria en nom seu, és la societat d'auditoria la responsable de remetre aquesta documentació acreditativa. Per a la inscripció és aplicable el que disposa l'article 28 de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre.

En cas que l'auditor sol·licitant estigui autoritzat com a exercent en un altre Estat membre de la Unió Europea, la sol·licitud d'inscripció s'ha d'acompanyar de l'acreditació de l'autorització atorgada per l'autoritat competent de l'Estat membre on s'hagi registrat en origen, així com l'acreditació de la superació de la prova d'aptitud a què es refereix l'article 10.1 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, i de la constitució de la garantia financera exigida. Ha de facilitar l'adreça electrònica habilitada única per a les comunicacions amb l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

En cas que l'auditor sol·licitant estigui autoritzat com a exercent en un tercer país, la sol·licitud d'inscripció s'ha d'acompanyar de l'acreditació de l'autorització atorgada per l'autoritat competent del tercer país, l'acreditació del compliment dels requisits a què es refereix l'article 10.2 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, en particular l'acreditació de l'existència de condicions de reciprocitat, així com l'acreditació de la constitució de la garantia financera exigida. Ha de facilitar l'adreça electrònica habilitada única per a les comunicacions amb l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

3. En cas que els auditors de comptes en situació d'exercent no mantinguin degudament la garantia financera, queden adscrits automàticament a la situació de no exercent, sense perjudici de l'exigència de la responsabilitat que si s'escau sigui procedent segons el que estableix l'article 72 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

4. Es poden inscriure com a no exercent els auditors de comptes que, tot i complir els requisits dels apartats 1 i 2 de l'article 9 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, no hagin optat per inscriure's en la situació descrita a l'apartat 2 anterior. L'adscripció a aquesta situació s'ha de sol·licitar per escrit a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes i s'ha d'acreditar, si s'escau, el compliment dels requisits que cita l'article esmentat.

Així mateix, poden canviar a aquesta situació els auditors que estiguin inscrits com a exercent i sol·licitin a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes el seu canvi de situació.

Article 23. Inscripció de les societats d'auditoria en el Registre oficial d'auditors de comptes.

1. Es poden inscriure en el Registre oficial d'auditors de comptes les societats l'objecte social de les quals inclogui l'activitat d'auditoria de comptes, que estiguin domiciliades en el territori espanyol o en el d'un Estat membre de la Unió Europea, que aportin a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, juntament amb la sol·licitud corresponent, la documentació justificativa del compliment dels requisits que estableix l'article 11.1 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, i que hagin prestat la garantia financera exigida. Han de facilitar l'adreça electrònica habilitada única per a les comunicacions amb l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

2. Les societats d'auditoria han d'informar l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes de les designacions dels auditors de comptes per fer auditories i emetre informes d'auditoria en nom seu, i de les seves variacions, i remetre la documentació acreditativa del compliment dels requisits per a cada designació. S'entén que no estan designats els qui no s'hagin comunicat a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

En qualsevol cas, la data d'inici d'aquesta designació és la de la comunicació per part de la societat d'auditoria o la data d'inscripció en el Registre oficial d'auditors de comptes, en el supòsit que es tracti d'una nova societat d'auditoria, llevat que s'especifiqui una altra data posterior.

3. Les societats d'auditoria han de comunicar qui representa les societats d'auditoria en les seves relacions amb l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes. La representació s'ha d'acreditar de conformitat amb el que disposen els articles 5 i 6 de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre. En cas de modificació o revocació, s'ha de comunicar expressament i s'ha d'acompanyar de la identificació de qui assumeix la representació.

4. Les comunicacions que faci l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes en l'exercici de les seves competències als socis auditors de comptes i als auditors designats expressament per fer auditories i signar informes en nom de la societat d'auditoria, s'han d'efectuar a l'adreça electrònica habilitada única facilitada per aquesta que consti en el

Registre oficial d'auditors de comptes, llevat que aquells manifestin expressament una altra adreça electrònica.

Article 24. Inscripció separada de determinats auditors de comptes, així com de societats i altres entitats d'auditoria de tercers països.

Han de figurar inscrits en una secció separada en el Registre oficial d'auditors de comptes els auditors de comptes i societats i altres entitats d'auditoria de tercers països que emetin informes d'auditoria sobre comptes anuals o comptes anuals consolidats d'una entitat constituïda fora de la Unió Europea i els valors de la qual estiguin admesos a negociació en un mercat regulat a Espanya, de conformitat amb el que preveuen els articles 10.3 i 11.5 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

Per inscriure's en aquesta situació, s'ha de sol·licitar per escrit a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, acreditar, junt amb la sol·licitud, el compliment dels requisits que preveu l'article 10.3 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, així com prestar la garantia financera exigida. Han de facilitar l'adreça electrònica habilitada única per a les comunicacions amb l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

Article 25. Relacions d'auditors de comptes i de societats d'auditoria.

1. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha de fer pública, de manera actualitzada, a la seva pàgina web, la relació d'auditors de comptes i societats d'auditoria, i ha d'especificar de cadascun la informació a què es refereixen els apartats 3 i 4, respectivament, de l'article 8 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

2. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha de fer pública, de manera actualitzada, a la seva pàgina web, una relació separada d'auditors de comptes i societats i altres entitats d'auditoria de tercers països, als quals es refereixen respectivament els articles 10.3 i 11.5 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, amb la menció que no estan autoritzats per a l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes a Espanya, i en la qual s'ha d'incloure, almenys, informació relativa al nom o la raó social i l'adreça de cadascun, i sense perjudici del que disposi la normativa comunitària sobre això.

3. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha de posar a disposició del Registre Mercantil Central, de la Direcció General de Seguretat Jurídica i Fe Pública, i del deganat dels jutjats, les relacions d'auditors de comptes i societats d'auditoria als efectes del que estableixen els articles 355 i 356, respectivament, del Reglament del Registre Mercantil, aprovat pel Reial decret 1784/1996, de 19 de juliol, i l'article 40 del Codi de comerç.

Aquestes llistes, que es poden consultar per mitjans telemàtics, han d'incloure els auditors de comptes inscrits en situació d'exercents i les societats d'auditoria que hagin manifestat expressament la seva voluntat d'estar inclosos en aquestes relacions i que estiguin en una situació que els permeti exercir l'activitat d'auditoria de comptes.

En aquestes llistes han de figurar les adreces de les oficines obertes en les quals els auditors de comptes exerceixin efectivament la seva activitat.

Article 26. Baixa en el Registre.

1. Els auditors de comptes causen baixa temporal o definitiva segons els casos, en el Registre oficial d'auditors de comptes, en els supòsits següents:

- a) Per mort.
- b) Per incompliment de qualsevol dels requisits que estableixen els articles 9 i 10 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.
- c) Per renúncia voluntària.
- d) Per sanció.

2. Les societats d'auditoria causen baixa en el Registre oficial d'auditors de comptes, en els supòsits següents:

- a) Per dissolució de la societat.
- b) Per incompliment de qualsevol dels requisits que estableixen els apartats 1 i 5, de l'article 11 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, sense perjudici del que disposa l'article 12.2 de la Llei esmentada.
- c) Per renúncia voluntària.
- d) Per sanció.
- e) Per la falta de prestació de la garantia financera o per la insuficiència d'aquesta garantia, sense perjudici del que disposa l'article 12.2 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

3. En cas de sol·licitud de baixa voluntària en el Registre oficial d'auditors de comptes, aquesta sol·licitud s'ha d'adreçar al president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

4. La tramitació de la baixa en el Registre oficial d'auditors de comptes es pot subjectar al procediment de tramitació simplificada que conté el capítol VI del títol IV de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre.

No obstant això, en cas que la baixa sigui causada per mort de l'auditor o dissolució de la societat d'auditoria, així com per sanció, la baixa s'ha d'inscriure mitjançant un acord del president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

Secció 2a Autorització per a l'exercici de l'auditoria de comptes

Article 27. Programes d'ensenyament teòric.

1. Els programes d'ensenyament teòric que exigeix l'article 9.2.b) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, han de ser organitzats i impartits per les universitats i les corporacions de dret públic representatives d'auditors de comptes. Així mateix, poden ser impartits per centres d'educació superior acreditats per l'Agència Nacional d'Avaluació de la Qualitat i Acreditació o l'organisme equivalent de l'àmbit autonòmic i reconeguts per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

2. Mitjançant una resolució publicada en el seu butlletí, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, escoltat el Comitè d'Auditoria de Comptes, ha d'establir les característiques i condicions que han de reunir aquests centres d'educació superior acreditats, inclosos els que siguin necessaris per garantir la qualitat i idoneïtat de la formació que s'ha d'impartir per raó de la matèria.

En tot cas, aquests programes han d'estar homologats, prèviament, per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes. A aquests efectes, l'organisme esmentat, escoltat el Comitè d'Auditoria de Comptes, mitjançant una resolució publicada en el seu butlletí, ha d'establir les característiques i condicions que han de reunir aquests programes per a la seva homologació.

Amb caràcter subsidiari correspon a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes l'organització i la realització d'aquests programes.

3. Als efectes de considerar complert el requisit relatiu al seguiment dels programes d'ensenyament teòric, els funcionaris o empleats públics a què es refereix l'article 9.4 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, han d'acreditar la superació de les proves selectives corresponents, així com que els coneixements requerits per a aquesta superació inclouen suficientment les matèries relacionades a l'article 9.2.c) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

Mitjançant l'examen de la documentació que requereix el paràgraf anterior, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha de resoldre en cada cas el compliment dels requisits a què es refereix el paràgraf anterior per part de les persones sol·licitants als efectes que preveu aquest apartat.

Article 28. *Formació pràctica.*

1. El requisit de formació pràctica a què es refereix l'article 9.2.b) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, no s'entén complert fins que s'hagi acreditat la realització efectiva de les tasques que integren les diferents fases que componen l'activitat d'auditoria de comptes durant un període que sumi almenys dos anys de temps complet o el seu equivalent a temps parcial.

La formació pràctica s'ha de dur a terme, amb caràcter general, amb posterioritat a la finalització del programa d'ensenyament teòric que regula l'article anterior.

No obstant això, la formació pràctica duta a terme abans de la finalització del programa de formació teòrica pot computar fins a un 50 per cent de la formació pràctica exigida.

2. Per a les persones que, tot i reunir la resta de requisits que estableix l'article 9.1 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, no tinguin titulació universitària però reuneixin els requisits d'accés a la universitat que preveu la normativa vigent, no s'entén complert el requisit de formació pràctica a què es refereix l'article 9.2.b) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, fins que s'hagi acreditat la realització de treballs efectius en auditoria de comptes durant un període que sumi, almenys, cinc anys de temps complet o el seu equivalent a temps parcial en relació amb les tasques que integren les diferents fases que componen l'activitat d'auditoria de comptes. Així mateix, en aquest supòsit almenys el 50 per cent de la formació pràctica s'ha de dur a terme amb posterioritat a la finalització del programa d'ensenyament teòric que regula l'article anterior.

3. Els auditors de comptes han de retre informació anual a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes de la formació pràctica que hagin dut a terme les persones al seu servei, amb el detall i la distribució, i en el termini que es determinin mitjançant una resolució de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

4. Les certificacions que s'expedeixin per acreditar el requisit de la formació pràctica amb una persona autoritzada per a l'auditoria de comptes als efectes de concórrer a l'examen d'aptitud professional que regula l'article següent, han de fer referència al vincle contractual que hagi pogut existir, així com al temps efectiu treballat en auditoria de comptes, de conformitat amb el detall i contingut que preveu la resolució a què es refereix l'apartat anterior, i sense perjudici de les facultats de comprovació que es puguin portar a terme en el procés de convocatòria a què es refereix l'article 30.2.

5. Als efectes de considerar complert el requisit relatiu a la formació pràctica, els funcionaris o empleats públics a què es refereix l'article 9.4 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, han d'aportar un certificat emès per l'òrgan competent del centre, organisme o entitat pública que tingui legalment atribuïdes les funcions d'auditoria a què es refereix l'apartat esmentat, en el qual s'acrediti, amb detall suficient, el desenvolupament durant tres anys efectius de treball corresponent a l'auditoria de comptes anuals, comptes consolidats o estats financers anàlegs d'entitats del sector públic, d'entitats financeres o asseguradores, o a la supervisió o control directe d'auditories i auditors de comptes dels documents esmentats.

6. Mitjançant una resolució de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes es poden determinar els criteris que s'han de tenir en compte relacionats amb les tasques que integren l'activitat d'auditoria de comptes.

Article 29. *Examen d'aptitud.*

1. L'examen d'aptitud professional està encaminat a la comprovació rigorosa de la capacitat del candidat per a l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes, i consta de dues fases:

a) En la primera fase es comprova el nivell de coneixements teòrics assolits respecte de les matèries a què es refereix l'article 9.2.c) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

b) En la segona fase, a la qual només poden accedir els qui hagin superat la primera fase de l'examen, es determina la capacitat d'aplicar els coneixements teòrics a la pràctica de l'activitat d'auditoria de comptes.

2. Els qui tinguin un títol universitari oficial i amb validesa a tot el territori nacional, en els termes que preveu l'article 34 de la Llei orgànica 6/2001, de 21 de desembre, d'universitats, queden dispensats dels programes d'ensenyament teòric i de la primera fase de l'examen, en les matèries que hagin superat en els estudis requerits per obtenir els títols esmentats.

Mitjançant una resolució de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, publicada en el seu butlletí, escoltat el Comitè d'Auditoria de Comptes, s'han d'establir les condicions de la dispensa en els casos en què els programes que imparteixin les universitats no estableixin amb l'extensió requerida en la resolució esmentada la totalitat de les matèries a què es refereix l'article 9.2.c) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

3. El requisit relatiu a la superació de l'examen d'aptitud professional per part dels funcionaris o empleats públics inclosos en l'àmbit de l'article 9.4 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'entén complert amb l'acreditació a què es refereix l'article 27.3.

Article 30. *Convocatòria i tribunal.*

1. L'ordre ministerial per la qual es publiqui la convocatòria corresponent a l'examen d'aptitud professional, a què es refereix l'article 9.3 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, ha de determinar les bases del seu desenvolupament o realització, el contingut del programa de matèries i l'import dels drets d'examen.

La gestió i el desenvolupament de cada convocatòria corresponen de manera conjunta a les corporacions de dret públic representatives d'auditors de comptes i, si s'escau i subsidiàriament, a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes. Els criteris de coordinació i actuació s'han d'establir en cada ordre de convocatòria.

2. La convocatòria té una periodicitat, almenys, biennal i només poden tenir accés a les proves les persones que compleixin i acreditin els requisits que estableix l'article 9.2.a) i b) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

Sobre això el tribunal nomenat a aquest efecte pot requerir tota la documentació que necessiti per verificar el compliment dels requisits esmentats, així com dels que estableix la convocatòria.

3. El tribunal ha de ser nomenat en cada ordre de convocatòria i, d'acord amb aquesta, li correspon el disseny, el desenvolupament i la qualificació dels exàmens d'aptitud.

Ha d'estar constituït per un president, que ha de ser un representant de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes designat entre els titulars de les unitats amb nivell orgànic de sub-direcció general o equivalent de l'organisme esmentat, un nombre parell de vocals i un secretari.

Entre aquests vocals han de figurar un representant de cada corporació de dret públic representativa d'auditors de comptes a proposta seva i d'entre els seus membres, dos representants de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes designats d'entre els funcionaris d'aquest organisme, un catedràtic d'universitat expert en les àrees de coneixement relacionades amb alguna de les matèries incloses en el programa, designat a proposta de l'Institut esmentat, i un representant de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat, designat a proposta d'aquesta Intervenció.

El secretari, que actua amb veu i sense vot, ha de ser designat a proposta de les corporacions. En cas que no hi hagi un acord unànim de les corporacions en la proposta sobre el secretari, aquesta l'ha de fer l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

4. En tota ordre de convocatòria s'ha de designar un tribunal suplent.

5. En allò que no prevegin tant aquest article com les ordres corresponents referides a l'apartat 1 cal atènyer-se, pel que fa al règim de funcionament del tribunal, al que disposin per als òrgans col·legiats de les administracions públiques els articles 15 a 22 de la Llei 40/2015, d'1 d'octubre, de règim jurídic del sector públic.

6. Les actuacions del tribunal, i en particular la tramitació dels recursos que, si s'escau, es puguin interposar, s'han de dur a terme d'acord amb la Llei 39/2015, d'1 d'octubre.

Article 31. Autorització d'auditors de comptes d'altres estats membres de la Unió Europea.

1. Als efectes de la prova d'aptitud a què es refereix l'article 10.1 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, el Ministeri d'Afers Econòmics i Transformació Digital ha de nomenar una comissió d'avaluació, a la qual correspon comprovar la condició d'auditor de comptes a l'Estat membre d'origen, el disseny de la prova d'aptitud, sobre la base de la normativa espanyola relacionada amb les matèries a què es refereix l'article 9.2.c) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, i la seva qualificació, així com la proposta a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes d'autorització per a la inscripció en el Registre oficial d'auditors de comptes. En la resolució de nomenament d'aquesta comissió s'han d'establir les taxes de pagament pels drets d'examen que s'han de satisfer per concórrer a l'examen d'aptitud, així com les normes de gestió i convocatòria que siguin necessàries.

2. La Comissió d'Avaluació ha de presentar la mateixa composició que la prevista per al tribunal al qual es refereix l'article anterior.

3. En allò que no preveu aquest article cal atènyer-se, pel que fa al règim de funcionament de la Comissió d'Avaluació, al que disposin per als òrgans col·legiats de les administracions públiques els articles 15 a 22 de la Llei 40/2015, d'1 d'octubre.

Les actuacions de la Comissió d'Avaluació i, en particular, la tramitació dels recursos que, si s'escau, es puguin interposar, s'han de dur a terme d'acord amb la Llei 39/2015, d'1 d'octubre.

4. La prova d'aptitud s'ha de dur a terme amb una periodicitat, almenys, biennal i en funció del nombre de sol·licituds presentades. En tot cas, no poden transcórrer més de sis mesos des de la presentació de la sol·licitud de la pràctica de la prova d'aptitud per part de qui acrediti la seva condició d'auditor de comptes autoritzat en un Estat membre de la Unió Europea fins a la resolució d'aquesta sol·licitud mitjançant l'admissió o denegació per a la realització de la prova d'aptitud.

Article 32. Autorització d'auditors de comptes de tercers països.

1. L'auditor d'un tercer país que pretengui obtenir l'autorització de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha d'acreditar la condició de reciprocitat a què es refereix l'article 10.2 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol i el compliment de la resta de requisits que estableix l'article esmentat.

2. Als efectes de la prova d'aptitud a què es refereix l'article 10.2 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, el Ministeri d'Afers Econòmics i Transformació Digital ha de nomenar una comissió d'avaluació que reuneixi els requisits que estableixen els apartats 1, 2 i 3 de l'article anterior, a la qual correspon la comprovació del compliment dels requisits, el disseny de la prova d'aptitud i la seva qualificació, així com la proposta d'autorització d'inscripció en el Registre oficial d'auditors de comptes.

3. La prova d'aptitud s'ha de dur a terme depenent de l'existència de sol·licituds, sense que puguin transcórrer més de sis mesos des de la presentació de la sol·licitud de la pràctica de la prova d'aptitud per part de qui acrediti la seva condició d'auditor de comptes autoritzat en un tercer país fins a la resolució d'aquesta sol·licitud mitjançant l'admissió o denegació per a la realització de la prova d'aptitud.

TÍTOL II

De l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes

CAPÍTOL I

Formació continuada

Article 33. *Formació continuada.*

1. Als efectes del que preveu l'article 8.7 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, els auditors de comptes inscrits en el Registre oficial d'auditors de comptes, en situació d'exercents, i els auditors de comptes no exercents que col·laborin activament amb un auditor de comptes en tasques directament lligades a l'activitat d'auditoria de comptes, sigui quina sigui la vinculació contractual, han de dur a terme activitats de formació continuada per un temps equivalent, almenys, a cent vint hores en un període de tres anys, amb un mínim de trenta hores anuals.

Les hores de formació realitzades per l'auditor de comptes que excedeixin les mínimes exigides corresponents a un període triennal es poden computar com a formació en el primer període anual següent. El màxim d'hores que sobre això es pot computar és de quinze hores, sense perjudici que l'auditor hagi de realitzar, igualment, les hores de caràcter mínim que s'exigeixen per al període anual esmentat.

2. Els auditors de comptes inscrits en el Registre oficial d'auditors de comptes en situació de no exercents no han de complir aquesta obligació, mentre es mantinguin com a tals, sense perjudici del que estableix l'apartat anterior respecte als auditors de comptes en situació de no exercent que col·laborin activament amb un auditor de comptes en tasques directament lligades a l'activitat d'auditoria de comptes.

Quan un auditor de comptes no exercent sol·liciti canviar a la situació d'exercent, ha d'acreditar la realització de cent vint hores de formació continuada en el període dels tres anys anteriors a la data de la seva petició, de les quals almenys cinquanta hores s'han de justificar com a realitzades en els dotze mesos anteriors a la data referida. En cas que la sol·licitud la formuli un auditor de comptes en situació de no exercent que col·labori activament amb un auditor de comptes en tasques directament lligades a l'activitat d'auditoria de comptes, ha d'acreditar la realització de cent vint hores de formació continuada en el període dels tres anys anteriors a la data de la seva petició, amb un mínim de trenta hores cada any.

Adicionalment, els auditors als quals es refereix el paràgraf anterior han de complir en el període comprès entre la seva inscripció com a exercent i el final del període corresponent de còmput anual un mínim d'hores igual a la prorrata que aquest interval representi sobre les obligatòries mínimes en un any. Igualment, aquests auditors han de complir entre la data de la seva inscripció com a exercent i el final del període corresponent de còmput triennal un mínim d'hores igual a la prorrata que aquest interval representi sobre les obligatòries mínimes en tres anys.

Article 34. *Dispenses i pròrrogues.*

1. Es dispensa de l'obligació mínima de formació continuada els auditors que s'inscriuen per primera vegada en el Registre oficial d'auditors de comptes pel període, inferior a l'any, comprès entre la data de publicació de la llista d'aspirants que hagin superat l'examen d'aptitud a què es refereix l'article 29 i la data de finalització del primer període de còmput anual que finalitzi després d'aquesta publicació.

S'ha d'exigir als auditors referits en aquest apartat, per a la seva inscripció en el Registre oficial d'auditors de comptes en situació d'exercents, un nombre d'hores proporcional al règim general d'accés al Registre esmentat, segons el que preveu l'apartat 1 de l'article anterior, a comptar des que va finalitzar el termini de dispensa.

La formació que aquests auditors hagin pogut realitzar des de la data de realització de l'últim examen d'accés al Registre oficial d'auditors de comptes i fins al final del període de dispensa pot computar com a formació continuada en el primer període anual en què s'hagi de dur a terme aquesta formació, sempre que compleixi els requisits establerts reglamentàriament per a això.

2. En cas que per causes de força major l'auditor no pugui complir l'obligació a què es refereix l'apartat 1 de l'article anterior per un període superior a dos mesos continuats, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha d'autoritzar que el compliment d'aquesta obligació es pugui realitzar una vegada desapareguda la causa de força major.

La pròrroga l'ha de sol·licitar l'auditor per a cada període de còmput anual en què concorri la causa de força major segons el model que aprovi per resolució l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

A aquest efecte, per causa de força major s'ha d'entendre aquella situació que no es pugui preveure o evitar i que impedeixi a l'auditor portar a terme qualsevol treball relacionat amb l'activitat d'auditoria de comptes o una altra activitat econòmica o professional. Aquestes circumstàncies s'han de comunicar a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes i l'auditor les ha de justificar de manera vàlida i suficient.

L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha de resoldre i notificar la sol·licitud rebuda en el termini màxim de tres mesos a comptar de la recepció d'aquesta sol·licitud, sempre que s'acompanyi de la deguda documentació justificativa.

La pròrroga concedida es pot revocar en cas d'incompliment de les circumstàncies que en van motivar la concessió. En tot cas, no s'ha de concedir pròrroga o s'ha de revocar la concedida si durant el període per al qual se sol·licita o s'ha concedit l'auditor ha signat algun informe d'auditoria de comptes, ha intervingut en un treball d'auditoria o ha portat a terme alguna activitat econòmica o professional.

Article 35. *Activitats de formació continuada.*

1. L'obligació de formació continuada s'ha de complir considerant la seva aplicació pràctica i el marc normatiu en què s'exerceix l'activitat, els aspectes del negoci i el sector de les entitats auditades, en la mesura que es considerin necessàries per a l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes, mitjançant la realització de les activitats següents:

- a) Participació en cursos, seminaris, conferències, congressos, jornades o trobades, com a ponents o assistents.
- b) Realització de cursos d'autoestudi, a través de mitjans electrònics o d'un altre tipus, sempre que l'organitzador del curs hagi establert el control adequat que en garanteixi la realització, l'aprofitament i la superació.
- c) Realització d'activitats docents en universitats a què es refereix la Llei orgànica 6/2001, de 21 de desembre, d'universitats, i en cursos de formació d'auditors reconeguts per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.
- d) Realització d'estudis d'especialització que portin a l'obtenció d'un títol expedit per una universitat, de conformitat amb el que preveu la Llei orgànica 6/2001, de 21 de desembre.
- e) Participació en comitès, comissions o grups de treball, l'objecte dels quals estigui relacionat amb l'elaboració i la interpretació dels principis, les normes i les pràctiques comptables i d'auditoria de comptes.
- f) Publicació de llibres, articles o altres documents sobre temes relatius a les matèries bàsiques que constitueixen el nucli de coneixements de l'auditor.
- g) Participació en tribunals d'examen o en proves d'aptitud que s'hagin de superar per accedir a la condició d'auditor de comptes.

2. Almenys vint hores de formació continuada en un any i vuitanta-cinc hores en el període de tres anys s'han de realitzar en matèries relatives a comptabilitat i auditoria de comptes.

3. Les activitats incloses en les lletres a), b) i c) de l'apartat 1 han de ser organitzades, i si s'escau impartides, per les corporacions de dret públic representatives d'auditors de comptes o per universitats.

Així mateix, poden ser organitzades per:

a) Centres d'educació superior acreditats per l'Agència Nacional d'Avaluació de la Qualitat i Acreditació o un organisme equivalent de l'àmbit autonòmic.

b) Societats d'auditoria, agrupacions de societats d'auditoria, grups d'auditors individuals exercents o centres de formació que organitzin cursos i activitats formatives sobre les matèries a les quals es refereix l'article 9.2 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, reconeguts per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes. Aquestes entitats, als efectes de sol·licitar el reconeixement de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, han de mantenir en tot moment un nombre suficient i adequat d'auditors en situació d'exercents.

A aquests efectes, s'entén per agrupacions de societats d'auditoria i grups d'auditors la unió mitjançant un acord formal entre societats d'auditoria o auditors de comptes respectivament amb la finalitat d'organitzar i impartir les activitats de formació continuada que regula aquest article.

Amb caràcter subsidiari correspon a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes l'organització i la realització d'aquestes activitats.

4. Les activitats que inclou l'apartat 1 s'han de justificar davant la corporació de dret públic representativa d'auditors de comptes a la qual pertanyi l'auditor, llevat que s'hagin dut a terme en aquesta mateixa corporació.

En cas que no pertanyi a cap de les corporacions de dret públic representatives d'auditors de comptes, s'han de justificar davant l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

Les activitats incloses en les lletres a), b), e) i g) han d'estar certificades per la persona competent de l'entitat organitzadora o del tribunal.

Les activitats incloses en els paràgrafs c) i d) les ha de certificar la persona que tingui la facultat reconeguda per a això en la universitat, o, en el cas de les activitats a què es refereix la lletra c), la persona amb la facultat reconeguda en la corporació de dret públic representativa d'auditors de comptes o en el centre autoritzat en els quals s'hagi impartit el curs reconegut.

Les activitats incloses en el paràgraf f) s'han d'acreditar mitjançant la presentació de la publicació esmentada.

5. Mitjançant una resolució, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pot establir, escoltat el Comitè d'Auditoria de Comptes, establir les normes per al còmput de les activitats que assenyala l'apartat 1 d'aquest article, modificar la llista d'aquestes activitats i establir les condicions que han de reunir els organitzadors de les activitats de formació continuada a què es refereix aquest capítol, inclosos els que siguin necessaris per garantir la qualitat i idoneïtat de la formació que s'ha d'impartir per raó de la matèria i la disponibilitat de recursos que siguin proporcionats als subjectes als quals s'imparteix la formació, inclosos els referents als comitès, les comissions o els grups de treball que estableix l'apartat 1.e).

6. La participació com a assistent en les activitats de formació continuada en què hi hagi avaluació dels coneixements obtinguts té, als efectes de còmput, un valor igual al 150 per cent del temps de presència computable, sempre que se superi. Aquest aspecte s'ha de fer constar en la convocatòria amb la inclusió a la certificació corresponent de la qualificació obtinguda en l'avaluació o prova d'aprofitament, que ha de ser la d'apte o no apte. Queden excloses d'aquesta ponderació les activitats que preveu l'apartat 1.b).

La participació com a ponents en les activitats docents computa pel doble del temps que aquestes hagin suposat i per la primera vegada que s'imparteix.

Article 36. Rendició de la informació.

1. Les corporacions de dret públic representatives d'auditors de comptes, les universitats, els centres d'educació superior acreditats per l'Agència Nacional d'Avaluació de la Qualitat i Acreditació o l'organisme equivalent de l'àmbit autonòmic, les societats d'auditoria, les agrupacions de societats d'auditoria, els grups d'auditors individuals exercents i els centres de formació que exerceixin les activitats de formació continuada, segons el que preveu l'article anterior, han de remetre, a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, el mes de novembre de cada any, una declaració anual de les activitats finalitzades en els dotze mesos anteriors al 30 de setembre de cada any.

Així mateix, les corporacions de dret públic representatives d'auditors de comptes, en el termini que preveu el paràgraf anterior, han de remetre a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes la relació d'activitats comunicades pels auditors que pertanyin a aquestes corporacions.

Els auditors de comptes que no pertanyin a una corporació han de remetre a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, durant els primers quinze dies del mes de desembre, una declaració anual de les activitats finalitzades en els dotze mesos anteriors al 30 de setembre de cada any.

Els auditors pertanyents a una corporació, durant els primers quinze dies de desembre, poden esmenar davant l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes la informació que la corporació a la qual pertanyin hagi facilitat a aquest Institut al mes de novembre.

2. Mitjançant la resolució a què es refereix l'article anterior, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha d'establir la forma i els models de les declaracions a què es refereix l'apartat 1 d'aquest article.

3. Els auditors han de conservar la justificació documental de les activitats de formació continuada dutes a terme en els últims cinc períodes anuals de formació.

4. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pot fer les comprovacions oportunes, i requerir qualsevol informació necessària per tal de verificar les justificacions documentals de les activitats de formació continuada. Aquestes actuacions poden incloure la presència física de personal de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes durant l'exercici de les activitats.

Si de les comprovacions d'una determinada activitat es deriva l'incompliment de les condicions i els requisits que exigeix aquest Reglament, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pot no reconèixer a aquesta activitat els efectes de compliment de l'obligació de formació continuada que regula aquesta secció.

CAPÍTOL II**D'independència****Secció 1a Principi general d'independència****Article 37. Principi general d'independència.**

1. S'entén, en tot cas, per independència l'absència d'interessos o influències que puguin comprometre l'objectivitat de l'auditor en l'exercici del seu treball d'auditoria.

Els auditors de comptes s'han d'abstenir de fer una auditoria de comptes si existeix alguna relació financera, econòmica, laboral, familiar o d'una altra índole, inclosos serveis diferents del d'auditoria proporcionats a l'entitat auditada, entre l'auditor de comptes i l'entitat auditada de manera que es pugui concloure que compromet la seva independència. En tot cas, s'entén que la independència resulta compromesa quan concorri alguna de les circumstàncies següents:

a) Les causes d'incompatibilitat i les circumstàncies que estableixen els articles 14 i 16 a 20 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

b) Les situacions que preveuen els articles 23, 24.1 i 25 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

c) L'existència d'interessos financers, comercials o d'un altre tipus en l'entitat auditada, o influències o relacions que puguin comprometre o que comprometin l'objectivitat de l'auditor.

d) Quan concorrin situacions que suposen amenaces a la independència i la importància dels factors dels quals procedeixen, en relació amb les mesures de salvaguarda aplicades o que es puguin aplicar, és tal que no redueix a un nivell acceptablement baix l'amenaça produïda per aquests factors, de conformitat amb el que preveu l'article 41.

2. Als efectes del que estableix l'article 14.2 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'entén que l'auditor de comptes ha participat de qualsevol manera en la gestió o presa de decisions de l'entitat auditada quan la presentació de propostes, informes o recomanacions influeixi en l'exercici de les funcions, de facto o en aparença, temporals o permanents, que són pròpies de l'òrgan d'administració, dels càrrecs directius, inclòs el responsable de l'àrea econòmica financera, o de qui exerceixi funcions de supervisió o control intern en l'entitat auditada. Així mateix, es considera que l'auditor de comptes participa en la gestió o presa de decisions de l'entitat auditada quan presti serveis que afectin la resolució de situacions que puguin afectar la capacitat de l'entitat per continuar com a empresa en funcionament, la determinació de la seva estructura societària o que impliquin la gestió del capital circulant, el subministrament d'informació financera, l'optimització de processos empresarials, la gestió de tresoreria, la fixació de preus de transferència, la creació d'eficiència en la cadena de subministrament i altres de similars.

Amb caràcter general, no s'entén que l'auditor de comptes ha participat en la presa de decisions de l'entitat auditada quan faci algun treball o emeti algun informe o recomanació relacionada amb qualsevol servei aliè a l'auditoria en la mesura que concorrin les circumstàncies següents:

a) Permeti a l'entitat auditada decidir entre alternatives raonables que portin a la presa de decisions diferents.

b) Estiguin basats en dades observables o en estàndards o pràctiques habituals.

c) L'entitat auditada, mitjançant persones qualificades i amb experiència, avaluï els treballs o les recomanacions objecte del servei i posi aquesta avaluació a disposició de les persones amb competència en la gestió o presa de decisions en l'entitat auditada.

En cas que no existeixin alternatives possibles d'acord amb la normativa aplicable o quan de fet no sigui possible més d'una solució, ha de quedar documentada adequadament la justificació d'aquesta situació en l'arxiu d'auditoria.

El que disposa aquest apartat és aplicable a les persones amb condicions d'influir directament o indirectament en el resultat de l'auditoria definides a l'article 56.1.

3. Els auditors de comptes han d'avaluar la seva independència tant amb caràcter previ a l'acceptació del treball com durant el seu desenvolupament i fins a la seva finalització. A aquest efecte, l'auditor ha de disposar i tenir implementades les mesures organitzatives i administratives a què es refereix l'article 28.2.a) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, així com mantenir en tot moment una actitud d'escepticisme professional, en virtut de la qual hagi d'estar sempre alerta davant de situacions que puguin suposar una amenaça a la independència i plantejar-se continuament la seva independència en relació amb l'entitat auditada.

4. Les mencions que conté aquest capítol a les entitats auditades i els auditors de comptes s'entenen fetes a les persones i entitats a què es refereixen els articles 17 a 20 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, en els casos i els termes que s'hi preveuen i amb les particularitats que estableix aquest capítol.

Als efectes del que estableix l'article 17.2 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'entenen vinculades a l'entitat auditada mitjançant una relació de control les entitats que estableix l'article 8.5, que estiguin domiciliades en un Estat membre de la Unió Europea. No obstant

això, s'entenen vinculades a l'entitat auditada les controlades per aquesta domiciliades fora de la Unió Europea únicament respecte de la participació de qualsevol manera en la gestió o presa de decisions a què es refereix el 14.2 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, i a la causa d'incompatibilitat derivada dels serveis a què es refereix l'article 16.1.b), apartats 1r i 5è, de la Llei esmentada.

5. Als efectes del que disposa aquest capítol, i en el supòsit que es produeixin canvis en les condicions o la situació d'inscripció en el Registre oficial d'auditors de comptes, en particular en el cas de situacions que suposin una modificació o extinció de societats d'auditoria, cal atènyer-se al que disposen les normes de transmissió i successió contingudes a l'article 83 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, respecte d'aquells subjectes als qui es transmetria.

Article 38. *Conflicte d'interessos.*

1. Als efectes del que estableixen els articles 14.4 i 15.2 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'entén que l'auditor de comptes incorre en conflicte d'interessos quan la decisió, el judici o el criteri que s'hagi d'adoptar pugui afectar els seus interessos de naturalesa personal, econòmica o professional, perquè suposi un benefici o un perjudici a aquests.

El conflicte d'interessos pot estar originat per l'existència d'un interès financer, comercial o d'un altre tipus, o per l'existència de relacions o interessos comuns o contraposats entre l'auditor, o la persona afectada d'acord amb l'apartat 2 següent, i l'entitat auditada.

Entre aquestes circumstàncies també s'hi inclouen els supòsits en què:

a) L'auditor de comptes presti un servei relacionat amb una qüestió a dues entitats o més, inclosa l'entitat auditada, els interessos de les quals respecte a aquesta qüestió no són coincidents o són oposats.

b) Els interessos de l'auditor de comptes respecte a una qüestió i els interessos de l'entitat auditada relacionats amb aquesta qüestió són oposats.

2. Als efectes del que disposa aquest article, els conflictes d'interès poden derivar de la confluència o existència de:

a) Interessos propis de l'auditor.

b) Interessos dels familiars als quals es refereix l'article 3.12 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

c) Interessos de les persones i entitats a què es refereixen els articles 19 i 20 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

d) Interessos de persones jurídiques o entitats a les quals l'auditor de comptes hagi estat vinculat perquè té drets de vot, o perquè pertany al seu òrgan d'administració, o per una relació laboral o professional de qualsevol tipus en els dos anys anteriors al nomenament d'auditor.

3. De conformitat amb el que estableix l'article 15.2 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, els conflictes d'interessos s'han d'analitzar com una amenaça a la independència, llevat que els beneficis o perjudicis derivats d'aquest conflicte resultin insignificants o intrascendents. A aquests efectes es consideren insignificants o intrascendents quan resultin d'escassa importància quantitativa en el curs normal dels negocis i en condicions de mercat i no tinguin capacitat d'influir en la decisió, judici o criteri de l'auditor.

Article 39. *Amenaces a la independència.*

1. La independència dels auditors de comptes es pot veure afectada, entre d'altres, pels tipus d'amenaques següents:

a) Interès propi: per l'existència d'un interès financer, comercial o d'un altre tipus, inclòs el motivat per l'existència de relacions o interessos econòmics comuns o contraposats.

b) Autorevisió: per la necessitat de portar a terme en la realització del treball d'auditoria procediments que suposin revisions o avaluacions de resultats, judicis o criteris emesos anteriorment per l'auditor en relació amb dades o informació que l'entitat auditada va considerar en prendre decisions amb efecte en la informació financera continguda en els comptes, documents o estats auditats.

c) Advocacia: pel manteniment d'una posició a favor o en contra de l'entitat auditada, fins i tot quan aquesta posició es pugui mantenir en relació amb tercers.

d) Familiaritat o confiança: per la influència i proximitat excessiva derivada de les característiques, condicions i circumstàncies de la relació que es pugui mantenir amb els accionistes, administradors o directius de l'entitat auditada.

e) Intimidació: per la possibilitat de ser dissuadit o condicionat per pressió o influència indeguda, incloses les que puguin tenir a veure amb el manteniment del treball d'auditoria de comptes o d'altres serveis que s'hagin de prestar.

2. Les amenaces a la independència poden provenir tant de situacions, relacions o serveis que originen la incompatibilitat de l'auditor de comptes com d'altres de diferents, d'acord amb el que estableixen els articles 14 a 25 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, i que puguin comprometre la independència de l'auditor.

Article 40. *Identificació i avaluació d'amenaces.*

1. Per tal que la independència dels auditors de comptes no resulti compromesa, aquests han d'aplicar els procediments necessaris, de conformitat amb el que disposa l'article 28.2.a) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, per detectar les situacions, els serveis i les relacions que puguin suposar amenaces a la seva independència, que concorrin en relació amb l'entitat auditada o les seves vinculades i amb les persones o entitats a què es refereixen els articles 18 a 20 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol. Aquestes situacions i serveis han d'incloure, en tot cas, les circumstàncies que preveuen els articles 14, 15.2, 16, 23, 24.1 i 25 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

2. Per identificar l'existència dels diferents tipus d'amenaces a la independència, els auditors de comptes han d'analitzar i valorar les situacions, els serveis i les relacions considerant que cadascuna pot originar més d'una amenaça.

3. Una vegada identificades les amenaces d'independència, els auditors de comptes han d'avaluar la seva importància per determinar, considerant-les tant individualment com en el seu conjunt amb la resta d'amenaces identificades, el grau de risc en què es pugui veure compromesa la seva independència.

La importància de les amenaces depèn de factors, quantificables o no, com ara: la condició, el grau de responsabilitat o el càrrec, així com la proximitat o influència de les persones implicades; la naturalesa de la situació, servei o relació que origina l'amenaça; la confluència d'interessos i la seva significativitat i vinculació, així com l'efecte en la informació financera que s'ha d'auditar; la concurrència d'altres circumstàncies de les quals puguin sorgir altres amenaces, els serveis i les relacions mantinguts amb l'entitat auditada; i el context en què es duu a terme l'auditoria de comptes.

Una amenaça es considera significativa si, d'acord amb els factors que hi concorrin, tant individualment considerada com en el seu conjunt amb la resta d'amenaces identificades, s'incrementa el nivell de risc fins al punt que es vegi compromesa la seva independència.

4. En cas que es detectin amenaces a la independència procedents de les entitats vinculades a l'entitat auditada, en els termes a què es refereix l'article 3.15 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, als efectes d'avaluar el grau de risc en què resulta compromesa la independència de l'auditor, els auditors de comptes han de prendre en consideració, tant individualment com en el seu conjunt, el tipus de l'amenaça, la importància de les situacions, serveis, relacions o conflictes d'interessos per a l'auditor de comptes i, si

s'escau, la significativitat de l'entitat vinculada en l'entitat auditada. A aquests efectes, s'han de considerar significatives les següents entitats vinculades a l'entitat auditada:

- a) L'entitat dominant.
- b) Les entitats controlades per l'entitat auditada.
- c) Les entitats vinculades mitjançant l'existència d'una mateixa unitat de decisió, en els termes que indica l'article 8.4.b), sempre que tant aquestes entitats com l'entitat auditada siguin significatives, en termes d'importància relativa, per a l'entitat dominant.
- d) Les entitats vinculades respecte de les quals l'entitat auditada exerceix influència significativa i siguin significatives, en termes d'importància relativa, per a aquesta entitat.
- e) Les entitats vinculades que exerceixen influència significativa en l'entitat auditada, sempre que l'entitat auditada sigui significativa, en termes d'importància relativa, per a aquestes entitats.

Article 41. *Aplicació de mesures de salvaguarda.*

1. En el supòsit que els auditors de comptes, una vegada realitzada l'avaluació a què es refereix l'article anterior, arribin a la conclusió que l'amenaça identificada no és significativa per a la seva independència, no cal que apliquin les mesures de salvaguarda a què es refereix aquest article.

2. En el supòsit que d'acord amb l'article anterior, els auditors de comptes hagin identificat amenaces que considerin significatives per a la seva independència, han d'establir i aplicar les mesures de salvaguarda necessàries per eliminar o, si s'escau, per reduir a un nivell acceptablement baix aquestes amenaces.

A aquests efectes, s'han de tenir en consideració les mesures a què es refereix l'article 28.2.a) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, tant a escala d'organització interna com de treball d'auditoria, així com les mesures de salvaguarda que pugui proporcionar l'estructura de gestió i control de l'entitat auditada.

En tot cas, les mesures de salvaguarda que s'apliquin han de guardar relació, adequació i proporció amb la naturalesa del factor, interès, relació o circumstància que origina l'amenaça i el nivell d'importància associats a l'amenaça identificada.

Les mesures de salvaguarda poden consistir en prohibicions, restriccions o limitacions i altres polítiques i procediments, o una combinació d'aquestes.

3. En cas que les mesures de salvaguarda aplicades no eliminin les amenaces a la independència detectades o no redueixin a un nivell acceptablement baix el risc de falta d'independència, els auditors de comptes s'han d'abstenir de dur a terme l'auditoria i han d'actuar d'acord amb el que preveu l'article 10.3.

A aquests efectes, s'entén que es redueix a un nivell acceptablement baix el risc de falta d'independència en els supòsits en què, d'acord amb les circumstàncies i els factors que concorrin en relació amb l'entitat auditada i el treball d'auditoria en concret, es pugui concloure que l'auditor de comptes és capaç d'exercir un judici objectiu i imparcial sobre les qüestions tractades durant la realització del treball d'auditoria i que, per tant, no resulta compromesa la seva independència de l'auditor.

Article 42. *Documentació.*

1. Per a cada treball d'auditoria de comptes, abans de l'emissió de l'informe d'auditoria, s'han de documentar i incorporar als papers de treball corresponents a aquest treball l'anàlisi i les conclusions a les quals s'ha arribat sobre la importància de les amenaces a la independència detectades i el detall de les mesures de salvaguarda aplicades i l'anàlisi i les conclusions a les quals s'ha arribat sobre com s'ha eliminat o, si s'escau, reduït a un grau acceptablement baix el risc d'independència.

2. Aquestes obligacions també existeixen en el supòsit de l'article 41.1, en què els auditors de comptes han de documentar en els seus papers de treball els procediments aplicats i les avaluacions efectuades que suportin la conclusió a la qual s'hagi arribat sobre això.

En cap cas, la mera referència al judici professional o a la conclusió a la qual s'hagi arribat s'entén com a justificativa de l'aplicació dels procediments i les mesures que exigeix aquest capítol.

Secció 2a Incompatibilitats

Subsecció 1a Causes d'incompatibilitat derivades de situacions personals

Article 43. *Exercici de càrrecs.*

Als efectes del que preveu l'article 16.1.a).1r de la Llei 22/2015, de 20 de juliol:

a) La condició de membre de l'òrgan d'administració de l'entitat auditada inclou també la de l'òrgan equivalent que tingui atribuïda la gestió o representació de l'entitat auditada, de conformitat amb les normes aplicables segons la seva naturalesa jurídica. Així mateix, inclou qui és secretari de l'òrgan d'administració esmentat.

b) La condició de directiu concorre en qui, sigui quin sigui el vincle contractual amb l'entitat, exerceix funcions de direcció, perquè té autoritat i responsabilitat per planificar, dirigir i controlar les activitats de l'entitat, en dependència jeràrquica i funcional directa de l'òrgan d'administració de l'entitat auditada, de la seva comissió executiva o del seu conseller delegat o posició o òrgan equivalent.

c) El lloc de treball concorre en qui presti els seus serveis retribuïts per compte d'altri i dins de l'àmbit d'organització i direcció d'una altra persona, física o jurídica, segons la legislació laboral.

d) La condició de responsable de l'àrea econòmica financera concorre en qui, sigui quina sigui la seva vinculació contractual o càrrec en l'entitat, exerceixi la responsabilitat en relació amb la gestió, direcció o supervisió de l'àrea esmentada.

e) La funció de supervisió o control intern l'exerceix qui tingui atribuïdes facultats per orientar, determinar l'abast i el disseny dels procediments, recomanar i revisar o controlar la política i els procediments de l'entitat auditada, sigui quin sigui el vincle contractual que tingui amb l'entitat esmentada.

Article 44. *Interès significatiu directe.*

Als efectes del que preveu l'article 16.1.a).2n de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'entén per interès significatiu directe l'interès financer, comercial o econòmic en l'entitat auditada, derivat de la subscripció d'un contracte, de la propietat d'un bé o de la titularitat d'un dret, per part de l'auditor de comptes.

En tot cas, s'entén per interès significatiu directe el que resulti de les circumstàncies següents:

a) La possessió d'instruments financers de l'entitat auditada o d'una entitat vinculada a aquesta quan, en aquest últim cas, siguin significatius per a qualsevol de les parts, en els termes que preveu l'article 45.2.

b) La concessió, el manteniment o la garantia de préstecs a l'entitat auditada, així com l'acceptació o el manteniment de préstecs o garanties de l'entitat auditada, sempre que es refereixi a un import que sigui significatiu.

No es considera causa d'incompatibilitat la realització d'aquestes operacions de volum significatiu sobre acceptació, manteniment de préstecs o garanties de l'entitat auditada, quan es duguin a terme amb entitats financeres, en condicions normals de mercat i independència mútua i seguint els procediments habituals per a la seva concessió.

Als efectes del que estableix aquest apartat es considera significatiu quan concorri la circumstància que preveu l'article 45.2.a) sobre instruments financers significatius.

En tot cas, l'auditor de comptes ha de valorar la incidència del seu endeutament i si representa un volum excessiu en relació amb el seu patrimoni, als efectes de determinar l'existència d'amenaques que en comprometin la independència.

c) El manteniment de relacions empresarials o comercials amb l'entitat auditada, diferents de la prestació de serveis d'auditoria de comptes o diferents d'aquests, sempre que tingui un valor significatiu per a qualsevol de les parts, llevat que es refereixi a l'adquisició de béns o serveis de l'entitat auditada, en el curs normal dels seus negocis i duta a terme en condicions de mercat i independència mútua.

S'entén inclosa en les relacions a les quals es refereix el paràgraf anterior la participació en un negoci comú amb l'entitat auditada, o amb els seus propietaris, administradors o directius.

Als efectes del que estableix aquest apartat, s'entén que té un valor significatiu quan en els honoraris de la relació comercial concorrin les circumstàncies que preveu l'article 52, així com quan suposi més del 10 per cent del patrimoni de l'auditor de comptes.

Quan es tracta d'una relació empresarial per activitats professionals, s'entén que té un valor significatiu quan els honoraris que generi representin més del 3 per cent de l'import net de la xifra de negocis de qualsevol de les parts, en el cas de societats d'auditoria o dels ingressos anuals en el cas d'auditors persones físiques.

d) La cessió o intercanvi de personal clau, que exerceixi funcions amb efecte significatiu en la informació economicofinancera de qualsevol de les dues entitats, en els termes que estableix l'article 52.

Article 45. *Instruments financers.*

1. Als efectes del que estableix l'article 16.1.a).2n i 16.1.a).3r, de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'entén per instruments financers:

- a) La participació o el compromís de tinença de participació o instruments de patrimoni en l'entitat auditada o d'una de vinculada a aquesta.
- b) La tinença o el compromís de tinença de valors representatius de deute emesos per l'entitat auditada o d'una de vinculada a aquesta.
- c) L'acceptació de drets de participació en els beneficis o resultats de l'entitat auditada o d'una de vinculada a aquesta.
- d) La titularitat d'instruments financers derivats i interessos econòmics de qualsevol naturalesa, relacionats amb les participacions, els valors i els beneficis esmentats.
- e) Els drets de vot que es poden controlar o exercir.

2. En tot cas, i als efectes del que disposa l'article 16.1.a).2n de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, es considera que l'instrument financer és significatiu quan concorri qualsevol de les circumstàncies següents:

- a) Quan suposi més del 10 per cent del patrimoni de l'auditor de comptes.
- b) Quan assoleixi, de manera directa o indirecta, almenys, un 5 per cent del capital social, dels drets de vot o del patrimoni de l'entitat auditada.

Als efectes del seu còmput, s'han d'aplicar els criteris que conté l'article 3 de les normes per a la formulació de comptes anuals consolidats, aprovades pel Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre.

c) Encara que no s'arribi al percentatge que preveu la lletra b), quan, com a conseqüència d'aquest instrument, i mitjançant les entitats vinculades a l'entitat auditada o a l'auditor de comptes, s'està en situació de poder influir en la gestió de l'entitat auditada o en el resultat de l'auditoria.

Article 46. *Obsequis o favors.*

Als efectes del que estableix l'article 16.1.a).4t de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'entén que els obsequis o favors tenen un valor insignificant quan, amb l'avaluació dels fets i les circumstàncies que concorren en cada cas, es pugui concloure que, atenent la seva naturalesa i valor siguin d'una importància quantitativa escassa, es produeixin en el curs normal de l'auditoria i no influeixin ni tinguin intenció d'influir en l'objectivitat i les decisions de l'auditor.

Els auditors de comptes han d'establir en el codi de conducta al qual es refereix l'article 67.2.b) la política d'obsequis i favors que permeti complir el que estableix l'article 16.1.a).4t de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'auditoria de comptes, així com els procediments per divulgar-la.

Subsecció 2a Causes d'incompatibilitat derivades de serveis prestats

Article 47. *Serveis de comptabilitat o preparació dels registres comptables o d'estats financers.*

En els serveis a què es refereix l'article 16.1.b).1r de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'entenen inclosos, en tot cas, qualsevol servei o activitat relativa a l'elaboració dels registres, estats o documents comptables esmentats, així com la cooperació o participació en la seva elaboració o preparació o en la de les dades o informació que van servir de base per elaborar aquells estats o documents, i independentment que l'entitat auditada assumeixi o no la responsabilitat en la seva realització o preparació.

El que estableix aquest apartat no impedeix les comunicacions necessàries que, si s'escau, l'auditor de comptes ha de fer als responsables de l'entitat auditada en el desenvolupament d'un treball d'auditoria, en relació amb les incorreccions detectades i l'aplicació adequada de la normativa comptable, de conformitat amb el que requereixen les normes d'auditoria de comptes.

Article 48. *Serveis de valoració.*

Als efectes del que preveu l'article 16.1.b).2n de la Llei 22/2015, de 20 de juliol:

a) Els serveis de valoració consisteixen en la fixació o assignació d'un valor econòmic a un actiu o passiu, un conjunt d'actius o passius, un compromís, un negoci o una activitat empresarial en el seu conjunt, mitjançant l'assumpció d'hipòtesis o supòsits i l'aplicació de mètodes o tècniques, o la combinació de totes dues, respecte a esdeveniments futurs.

S'entenen inclosos aquells serveis en què els elements utilitzats en la valoració estan predeterminats per disposicions normatives, encara que aquestes no permetin l'opció de diferents alternatives, hipòtesis o metodologies que puguin conduir a resultats substancialment diferents.

b) S'entén que els serveis de valoració no tenen efecte directe en els estats financers auditats quan no hagin servit de base per al registre comptable o el suport de valoració atribuït a un actiu, passiu o un conjunt qualsevol d'aquests en els comptes anuals, estats financers o altres documents comptables de l'entitat auditada.

c) S'entén que els serveis de valoració tenen un efecte de poca importància relativa, per separat o en el seu conjunt de manera agregada a altres serveis, en els estats financers auditats, quan en el valor assignat o atribuït no concorrin les circumstàncies que preveu l'article 52.

d) Als efectes del compliment del requisit de documentació de l'article 16.1.b).2n ii) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'ha d'incloure, almenys, el valor fixat o assignat com a resultat del servei de valoració, els criteris, hipòtesis i dades utilitzades per arribar al valor esmentat i l'estimació de l'efecte en els estats financers en termes d'importància relativa.

Article 49. *Serveis d'auditoria interna.*

Als efectes de l'excepció que preveu l'article 16.1.b).3r de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, l'auditor de comptes ha de deixar constància en el contracte subscrit a aquest efecte que l'entitat auditada assumeix la responsabilitat de l'establiment i del manteniment del sistema global de control intern, de la determinació de l'abast, el risc i la freqüència dels procediments d'auditoria interna, de la consideració, decisió i execució dels resultats i les recomanacions proporcionats per l'auditoria interna, així com que l'auditor de comptes no participa en la presa de decisions sobre la gestió i el control de la prestació dels serveis d'auditoria interna.

El que disposa aquest apartat s'entén sense perjudici de la revisió per part de l'auditor de comptes dels resultats proporcionats per l'auditoria interna de l'entitat als efectes del treball d'auditoria de comptes, d'acord amb el que preveuen les normes d'auditoria.

Article 50. Serveis d'advocacia.

Als efectes del que preveu l'article 16.1.b).4t de la Llei 22/2015, de 20 de juliol:

a) S'entén que dos consells d'administració no són diferents quan existeix coincidència en la majoria dels seus membres. En cas que els dos consells d'administració estiguin formats per un nombre parell de membres, no es consideren diferents quan, almenys, la meitat dels membres d'un consell constitueixi la meitat de l'altre.

b) S'entén que els serveis versen sobre qüestions que poden tenir una incidència significativa, mesurada en termes d'importància relativa, en els estats financers corresponents a l'exercici auditat, quan concorrin les circumstàncies que preveu l'article 52.

Article 51. Serveis de disseny i posada en pràctica de procediments de control intern o de gestió de riscos, o del disseny o aplicació dels sistemes informàtics.

Als efectes de l'excepció que preveu l'article 16.1.b).5è de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, l'auditor de comptes ha de deixar constància en el contracte subscrit a aquest efecte que l'entitat auditada assumeix la responsabilitat de l'establiment i el manteniment del sistema global de control intern, o que el servei s'ha de prestar seguint les especificacions establertes per l'entitat esmentada, i hi ha de constar igualment que aquesta assumeix la responsabilitat del procés de disseny, execució i avaluació, inclosa qualsevol decisió sobre això, i del funcionament del sistema esmentat.

De la mateixa manera s'ha de deixar constància documental de les instruccions i especificacions establertes per l'entitat auditada en cas que es prestin els serveis a què es refereix aquest apartat.

El que disposa aquest apartat s'entén sense perjudici de l'avaluació o revisió dels procediments del control intern o de gestió de riscos relacionats amb l'elaboració o el control de la informació financera dissenyats o implantats per l'entitat auditada o un tercer o dels controls interns, o del disseny o funcionament dels sistemes informàtics de la informació financera de l'entitat auditada realitzat amb motiu del treball d'auditoria, de la qual pugui resultar la proposta de recomanacions a la direcció de l'entitat auditada d'acord amb el que preveuen les normes d'auditoria.

Subsecció 3a Normes comunes

Article 52. Importància relativa i incidència significativa.

Als efectes del que estableixen la secció 2a del capítol III i la secció 3a del capítol IV del títol I de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, i aquest capítol, s'entén que una situació o servei té incidència significativa o no té un efecte de poca importància relativa, per separat o en el seu conjunt de manera agregada a altres situacions o serveis, quan concorri qualsevol de les circumstàncies següents:

a) Els interessos, valors assignats, quantitats afectades, separatament o conjuntament, superin els nivells o les xifres d'importància relativa que ha de fixar l'auditor de comptes en la realització del treball d'auditoria dels comptes anuals referits o altres estats financers per als estats financers en el seu conjunt, d'acord amb el que preveuen les normes d'auditoria.

b) Els interessos, valors assignats o quantitats afectades, separatament o conjuntament, superin de manera directa o indirecta el paràmetre, entre els quals s'indiquen a continuació, que sigui més representatiu en funció de les circumstàncies que concorrin en l'entitat auditada, que figurin en els comptes anuals o estats financers

corresponents a l'exercici comprès en el període de vigència d'incompatibilitats que preveu l'article 21 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol:

- 1r El 3 per cent de l'actiu total.
- 2n El 5 per cent de l'import net de la xifra de negocis.

Secció 3a Particularitats de les normes d'extensions

Article 53. Elaboració d'informació significativa.

Als efectes del que estableixen els articles 18.2.a).2n i 20.2.a).1r de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'entén que un lloc de treball o càrrec de directiu afecta l'elaboració d'informació significativa, mesurada en termes d'importància relativa, continguda en els comptes anuals, estats financers o altres documents comptables auditats, quan les xifres o dades corresponents als saldos, partides o àrees a què es refereix la informació esmentada superin els nivells o les xifres d'importància relativa fixades per l'auditor de comptes en la realització del treball d'auditoria dels estats o documents referits per als estats financers en el seu conjunt, d'acord amb el que preveuen les normes d'auditoria, i en tot cas, quan superi el 3% de l'actiu total o el 5% de l'import net de la xifra de negocis que figurin en els comptes anuals o estats financers corresponents a l'exercici comprès en el període de vigència d'incompatibilitats que preveu l'article 21 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

Article 54. Incompatibilitats derivades d'instruments financers.

1. En aquells casos en què la possessió d'instruments financers no suposi causa d'incompatibilitat, la realització d'operacions amb aquests instruments financers de l'entitat auditada o les seves vinculades no ha de generar una situació d'incompatibilitat. A aquests efectes, les operacions efectuades en cada exercici durant el període de vigència al qual es refereix l'article 21 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'han de tenir en compte de manera acumulada per volum de transaccions.

2. Als efectes del que estableixen els articles 18 a 20 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, es considera que els instruments financers són significatius o el volum d'operacions realitzat sobre aquests instruments és significatiu quan concorri qualsevol de les circumstàncies que preveu l'article 45.2.

Als efectes del que estableix l'article 18.2.b) i 18.2.c) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, es considera que els instruments financers són molt significatius o el volum d'operacions realitzat sobre aquests instruments és molt significatiu quan concorren-hi qualsevol de les circumstàncies que preveu l'article 45.2, aquestes superin el doble del percentatge que s'hi s'estableix.

Article 55. Caràcter significatiu d'una entitat vinculada per relació de control o influència significativa en termes d'importància relativa.

Als efectes del que estableixen l'article 18.2.a).3r, l'article 18.2.b).2n, l'article 18.2.c).1r, l'article 18.2.d), l'article 19.2.a), l'article 19.2.b).1r, l'article 19.2.c).1r, l'article 19.2.e) i l'article 20.1, paràgraf tercer, de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, i aquest capítol, s'entén que una entitat vinculada per una relació de control o influència significativa a l'entitat auditada és significativa per a aquesta, en termes d'importància relativa, quan les xifres o la informació que correspongui a la participació, control o poder d'intervenció que té l'entitat auditada en aquella entitat superen les xifres o nivells d'importància relativa que ha de fixar l'auditor de comptes en la realització del treball d'auditoria de l'entitat auditada per als estats financers en el seu conjunt, d'acord amb el que preveuen les normes d'auditoria.

Article 56. Persones o entitats relacionades directament amb l'auditor de comptes.

1. Als efectes del que disposa l'article 19.1.a) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, es presumeix que participen o tenen capacitat per influir en el resultat final del treball

d'auditoria o responsabilitat de supervisió o gestió en la realització del treball i poden influir directament en la seva valoració i resultat final, les persones següents:

- a) Les que participen directament i de manera rellevant en l'acceptació i realització del treball d'auditoria determinat, i, en tot cas, les que tinguin assignades les competències de supervisió i revisió del treball d'auditoria.
- b) Els qui siguin professionals d'altres disciplines i participen en el treball d'auditoria com a experts, encara que no formin part de l'organització de l'auditor de comptes.
- c) Les persones amb responsabilitat en la revisió del control de qualitat del treball d'auditoria, tant si formen part de l'organització de l'auditor de comptes com si no.
- d) En societats d'auditoria, addicionalment, els qui tinguin capacitat per influir directament en la valoració i en les conclusions a les quals s'hagi arribat en el treball.

2. Als efectes del que disposa l'article 19.1.c) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'entén en tot cas que estan vinculats els socis pertanyents a la mateixa societat d'auditoria en nom de la qual s'ha emès l'informe d'auditoria, així com els auditors de comptes que estiguin designats en la societat per emetre informes d'auditoria en nom seu.

Així mateix, es considera que altres societats d'auditoria estan vinculades directament o indirectament a l'auditor de comptes quan concorrin les relacions i situacions a què es refereix l'article 8.4, així com quan tinguin socis comuns, encara que no existeixi participació directa entre aquestes.

3. Les persones a què es refereix l'article 19.1.d) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, són aquelles que estiguin assignades a un treball d'auditoria concret per a la seva realització o que intervinguin o exerceixin funcions en el seguiment del sistema de control de qualitat.

Article 57. *Relacions amb possibles efectes o influència en el resultat del treball per raó de l'estructura i dimensió de la societat d'auditoria o la seva xarxa.*

Als efectes del que disposen l'article 19.2.a).2n, l'article 19.2.e).2n, l'article 20.2.a).2n, l'article 20.2.b) i l'article 20.2.d) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'entén que existeix incompatibilitat quan, per raó de l'estructura i la dimensió de la societat d'auditoria o de la xarxa a la qual pertany, es pugui concloure que el treball d'auditoria o el seu resultat podria haver estat diferent de l'assolit si no haguessin existit relacions o llaços propers entre l'auditor de comptes signant o societat d'auditoria i les persones a les quals es refereixen l'article 19.1, lletres c) i d), i l'article 20.1 de la Llei esmentada en els quals concorren aquestes relacions.

En tot cas, s'entén que concorren aquestes relacions o llaços propers quan es doni alguna de les circumstàncies següents entre les persones esmentades:

- a) Quan, tot i no pertànyer a la mateixa societat d'auditoria, estan vinculats directament o indirectament mitjançant qualsevol tipus de pacte o acord de caràcter professional o relació de prestació de serveis entre si o per a tercers, de manera no aïllada.
- b) Quan pertanyin o estiguin vinculats a una mateixa societat d'auditoria que tingui menys de quatre socis o auditors designats per signar informes d'auditoria en nom seu.
- c) Quan, tot i pertànyer o estar vinculats a una mateixa societat d'auditoria, prestin serveis, de manera permanent, en la mateixa oficina, o en el mateix sector d'activitat.
- d) Quan pertanyin a una mateixa xarxa en la qual el nombre de socis i auditors de comptes designats en conjunt sigui inferior a quatre.

Article 58. *Incompatibilitats derivades de situacions que concorren en altres persones o entitats pertanyents a la xarxa de l'auditor de comptes.*

Als efectes del que preveu l'article 20 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, les persones i entitats de la xarxa de l'auditor de comptes, diferents de les que comprèn l'article 19.1 de la Llei esmentada, que poden originar a aquests una situació d'incompatibilitat, s'han de limitar a les següents:

- a) Les entitats de la xarxa.

b) Els qui tinguin la condició de soci, administrador, secretari de l'òrgan d'administració o apoderat amb mandat general en una entitat de les referides a la lletra anterior.

c) Els qui, diferents dels anteriors, tinguin una posició en relació amb la propietat, presa de decisions, gestió, representació o assumpció de responsabilitats en les entitats referides a la lletra a), similar o molt pròxima a la que tenen les persones que descriu la lletra b) anterior.

Article 59. *Condicions d'eliminació de l'instrument financer.*

1. No existeix una situació d'incompatibilitat derivada de la possessió o realització d'operacions d'instruments financers si es desfan, liquiden o s'efectuen amb anterioritat a l'acceptació del nomenament com a auditor de comptes.

2. Als efectes del que estableix l'article 21.2 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'entén per circumstàncies sobrevingudes alienes a la voluntat o control de l'auditor de comptes l'adquisició d'instruments financers en ocasió de transmissions mortis causa, o les derivades de noves situacions familiars, de reassignació de treballs o de noves funcions.

3. Les actuacions de l'auditor de comptes relatives a la resolució de les causes d'incompatibilitat derivades de la possessió o realització d'operacions d'instruments financers, en els supòsits a què es refereix l'article 21 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, han de quedar documentades en els papers de treball de l'auditor.

En aquests supòsits s'han d'adoptar mesures específiques de salvaguarda sobre les actuacions dutes a terme per les persones afectades pels interessos financers a què es refereix aquest apartat.

Secció 4a Contractació i pròrroga

Article 60. *Pròrroga i rescissió.*

1. Als efectes de fer constar que el contracte d'auditoria queda tàcitament prorrogat per un termini de tres anys, qui tingui competència legal o estatutària en l'entitat auditada ha de comunicar aquest fet al Registre Mercantil corresponent al seu domicili social, mitjançant la presentació de l'acord o el certificat subscrit en aquest sentit, en un termini que no pot anar més enllà de la data en què es presentin per al seu dipòsit els comptes anuals auditats corresponents a l'últim exercici del període contractat.

2. La rescissió del contracte d'auditoria o revocació del nomenament d'auditor per part dels òrgans competents han d'estar originats per l'existència de causa justa, sense perjudici de les circumstàncies que puguin motivar la no-emissió de l'informe d'auditoria o la renúncia a continuar amb el contracte d'auditoria per part de l'auditor. En tot cas, s'entén per causa justa l'extinció de l'obligació d'auditar els comptes anuals de l'entitat.

3. En els supòsits de rescissió del contracte d'auditoria o de revocació del nomenament d'auditor, la comunicació d'aquesta circumstància a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes i al Registre Mercantil corresponent s'ha de fer en un termini de deu dies hàbils des que s'hagi produït. En aquesta comunicació hi han de figurar de manera expressa les causes que han motivat la rescissió del contracte o revocació del nomenament.

En el cas d'auditories no obligatòries no cal fer aquestes comunicacions, llevat que el nomenament d'auditor estigui inscrit en el Registre Mercantil corresponent al domicili social de l'entitat, cas en què la comunicació s'ha de remetre únicament a aquest Registre.

Article 61. *Prohibicions posteriors a la finalització del treball d'auditoria i durant la seva realització.*

1. S'entén per interès financer significatiu directe o indirecte en l'entitat auditada que prohibeix l'article 23.1 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, la possessió d'instruments financers a què es refereix l'article 45.

A aquests efectes, l'interès financer indirecte fa referència a les situacions en què l'auditor de comptes o les persones afectades tenen qualssevol dels interessos financers a què es refereix el paràgraf anterior en entitats, diferents de l'auditada, que tinguin, al seu torn, un d'aquells interessos financers en l'entitat auditada o en entitats en les quals l'entitat auditada tingui aquests interessos.

2. Als efectes del que preveu l'article 23.2.a) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'entén que tenen responsabilitat de supervisió o gestió en la realització del treball d'auditoria i poden influir directament en la seva valoració i resultat final les persones a què es refereix l'article 56.1.a).

3. Als efectes del que disposa l'article 23.2.c) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'entén que existeixen influències recíproques entre, d'una banda, els socis de la societat d'auditoria o auditors designats que han deixat de tenir vinculació o interès amb la societat d'auditoria abans d'incórrer en les prohibicions a què es refereix l'article esmentat i, de l'altra, l'auditor de comptes signant o la societat d'auditoria en nom de la qual es va signar l'informe, que minven l'objectivitat d'aquests, quan concorri o hagi concorregut qualsevol de les circumstàncies que preveu l'article 57.

4. El que disposa l'article 23 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, és aplicable a qualsevol de les persones que preveuen els seus apartats 1 i 2, quan, tot i no haver finalitzat el treball d'auditoria, es desvinculin de l'auditor de comptes, i sense perjudici de l'aplicació del règim d'incompatibilitats que preveuen els articles 16 i següents de la Llei esmentada.

Secció 5a Honoraris

Article 62. Honoraris.

1. Els honoraris corresponents als serveis d'auditoria s'han de fixar en funció de l'esforç d'auditoria estimat per a la realització de cada treball, i en el contracte d'auditoria han de figurar els criteris de determinació del preu en funció d'aquest esforç.

2. A aquest efecte, l'esforç d'auditoria ha d'estar determinat en cada treball d'auditoria pel temps, els mitjans, recursos i qualificació i especialització suficients i necessaris per a la seva realització, per la dimensió i complexitat de l'activitat o operacions de l'entitat auditada i pel risc d'auditoria esperat.

3. Els honoraris corresponents als serveis d'auditoria de comptes, ja siguin referits al mateix exercici o a exercicis successius, per part del mateix auditor de comptes, únicament es poden modificar si s'alteren les condicions que van servir de base per a la seva fixació inicial. En cas que es modifiquin els honoraris inicialment estimats, s'han de documentar en l'arxiu d'auditoria les raons que justifiquen la nova estimació d'honoraris, així com les condicions de la realització d'auditoria que en cap cas comprometin l'aplicació del que exigeix l'article 29.1 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

Article 63. Dependència financera i econòmica.

1. L'auditor de comptes no pot percebre honoraris per la prestació de serveis, tant d'auditoria com diferents d'aquests, per una quantia que en el seu conjunt pugui donar lloc a crear, en els termes que estableix l'article 64, una dependència financera amb l'entitat auditada.

2. Als efectes del que estableix l'article 24.1 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, els honoraris que s'han de percebre per serveis d'auditoria no poden incloure la prestació de serveis addicionals diferents dels d'auditoria de comptes tant per part dels auditors de comptes com de les persones o entitats a què es refereixen els articles 19 i 20 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, a l'entitat auditada o a les entitats vinculades amb aquestes per relació de control.

El que s'ha assenyalat anteriorment és igualment aplicable als processos de licitació o selecció d'auditors.

Article 64. *Causes d'abstenció per honoraris percebuts.*

1. Als efectes de determinar el percentatge de concentració d'honoraris a què es refereix l'article 25.1 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, que defineix la dependència financera, s'han de tenir en compte les regles següents:

a) En relació amb cada exercici econòmic s'ha d'obtenir el percentatge que representen els honoraris anuals meritats per la prestació del servei d'auditoria i diferents del d'auditoria a l'entitat auditada sobre els ingressos anuals totals obtinguts per l'auditor de comptes. A aquest efecte, han de figurar:

1r En el numerador, l'import dels honoraris anuals pels serveis d'auditoria i diferents d'aquests procedents de l'entitat auditada, de conformitat amb el principi de meritació que conté el marc normatiu d'informació financera aplicable.

2n En el denominador, l'import del total d'ingressos anuals, que ha de correspondre, en el cas d'auditors de comptes, amb els ingressos íntegres derivats de les activitats econòmiques i altres rendiments procedents del treball o de serveis, i, en el cas de societats d'auditoria, amb l'import net de la xifra de negocis que hagi de figurar en els seus comptes anuals.

b) Quan el percentatge així obtingut superi el 30 per cent durant cadascun dels tres últims exercicis consecutius, l'auditor de comptes s'ha d'abstenir de dur a terme l'auditoria corresponent a l'exercici següent al tercer consecutiu en què aquesta circumstància es produeixi.

2. En relació amb la determinació del percentatge de concentració a què es refereix l'article 25.2 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'han de seguir les mateixes regles que les que estableix l'apartat 1, però referides:

a) En el numerador, als honoraris meritats per la prestació de serveis d'auditoria i diferents dels d'auditoria a l'entitat auditada i a les seves entitats vinculades per part de l'auditor de comptes i dels qui formin part de la seva xarxa.

b) En el denominador, als ingressos anuals totals obtinguts per l'auditor de comptes i els qui formin part de la seva xarxa.

3. No obstant el que disposen els dos apartats anteriors, el percentatge de concentració en tots dos casos ha de ser del 40 per cent durant tres anys consecutius en el supòsit que aquest percentatge per a una entitat auditada, que no sigui d'interès públic, s'hagi vist incrementat per sobre del 30 per cent com a conseqüència que es produeixi alguna de les circumstàncies següents:

a) L'auditor de comptes s'hagi hagut d'abstenir de dur a terme l'auditoria de comptes d'una o diverses entitats perquè incorre en el percentatge a què es refereix l'article 25 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

b) La finalització o acceptació d'un treball d'auditoria de comptes d'una entitat rellevant. A aquests efectes, s'entén que un treball és rellevant quan els honoraris d'auditoria corresponents a aquest treball representin almenys el 30 per cent de la xifra de l'import total anual dels honoraris per serveis d'auditoria de l'auditor.

4. Els tres primers anys naturals o exercicis socials anuals, segons es tracti d'auditors de comptes o societats d'auditoria, a partir de l'inici de l'exercici de l'activitat mitjançant la seva inscripció en el Registre oficial d'auditors de comptes, en la situació d'exercent en el cas d'auditor de comptes persona física, no computen als efectes del que preveu aquest article.

5. En el cas d'auditors de comptes i societats d'auditoria petites a què es refereix l'article 25.3 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, els percentatges de concentració que estableixen els apartats 1 i 2 són del 35 per cent.

A aquests efectes, s'entén per societats d'auditoria petites aquelles que compleixin les condicions d'entitats petites segons els paràmetres de l'article 3.9 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

CAPÍTOL III

Garantia financera

Article 65. *Garantia financera.*

1. Als efectes de la garantia financera a què es refereix l'article 27 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, en cas que es constitueixi mitjançant un aval, aquest ha de ser prestat per entitats financeres inscrites en els registres especials del Ministeri d'Afers Econòmics i Transformació Digital i del Banc d'Espanya.

La garantia financera constituïda ha de ser suficient i, si s'escau, s'ha d'actualitzar per respondre en cada moment, almenys, pel límit que exigeixen els apartats 2 i 3 següents, i s'ha de mantenir durant el termini en què es pugui exercir l'acció de responsabilitat.

Ha de garantir, fins al límit que resulti de l'aplicació dels apartats 2, 3 i 4 següents, el rescabament de la responsabilitat personal i directa derivada dels danys i perjudicis econòmics que els auditors de comptes puguin causar, com a conseqüència de l'incompliment de les obligacions adquirides en l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes, per les reclamacions que es plantegin abans que s'extingeixi l'acció de responsabilitat per prescripció.

En el cas de cessament de l'activitat d'auditoria de comptes, els auditors de comptes han de mantenir la garantia financera constituïda fins que s'extingeixi l'acció per prescripció de responsabilitat, i la cancel·lació d'aquesta es pot sol·licitar una vegada transcorregut el termini esmentat.

2. La garantia financera per al primer any de l'activitat, que té caràcter de mínima en els successius, en el supòsit de les persones físiques autoritzades per a l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes a Espanya és de 500.000 euros.

Aquesta quantia, en el cas de les societats d'auditoria espanyoles, s'ha de multiplicar per cadascun dels seus socis, tant si són auditors de comptes com si no, i dels auditors de comptes designats per signar informes d'auditoria en nom de la societat, diferents dels socis, i té, així mateix, el caràcter de mínima en els anys successius.

En el cas de societats d'auditoria autoritzades en altres estats membres de la Unió Europea, la quantia mínima referida en el paràgraf anterior s'ha de calcular prenent com a referència exclusivament el nombre d'auditors de comptes principals responsables inscrits en el Registre oficial d'auditors de comptes com a exercents.

En el cas d'auditors de comptes o societats i altres entitats d'auditoria de tercers països que emetin informes d'auditoria a què es refereixen els articles 10.3 i 11.5 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, han de constituir la garantia financera que permeti el rescabament de la responsabilitat personal i directa derivada dels danys i perjudicis econòmics que els auditors de comptes i les societats i altres entitats d'auditoria puguin causar. Aquesta garantia financera s'ha d'establir per la quantia que, en cada cas, permeti el rescabament dels danys que puguin causar a tercers com a conseqüència de l'informe emès. La quantia d'aquesta garantia ha de ser, per a cadascun dels informes d'auditoria emesos respecte als comptes de les entitats a què es refereix l'article 10.3 i 11.5 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, la meitat de la inicial que correspongui a un auditor de comptes autoritzat per exercir l'activitat d'auditoria de comptes a Espanya, quantitat que s'ha de mantenir per cada exercici respecte al qual s'emet l'informe corresponent amb validesa a Espanya.

3. Una vegada transcorregut el primer any de l'activitat, la garantia financera mínima a què es refereixen els tres primers paràgrafs de l'apartat anterior s'ha d'incrementar en el 30 per cent de la facturació que excedeixi la quantia equivalent a la de la garantia financera mínima esmentada i que correspongui a l'activitat d'auditoria de comptes de l'exercici anterior, exercida a Espanya.

4. En cas que la garantia financera es constitueixi mitjançant una pòlissa d'assegurança de responsabilitat civil o de caució, individual o col·lectiva, cas en què s'ha d'aportar el corresponent certificat individual d'assegurança, aquesta ha de cobrir específicament la responsabilitat civil tal com defineix l'article 26 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, i en els termes i les condicions que estableix aquest article.

La cobertura s'ha de d'efectuar de manera individualitzada per a cada auditor de comptes i per a l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes, sense que siguin admissibles clàusules que determinin una cobertura inferior al límit que sigui aplicable dels apartats 2 i 3 anteriors per a cada sinistre independentment del fet que de manera conjunta es cobreixi el límit esmentat.

5. Tots els auditors de comptes que puguin exercir l'activitat d'auditoria de comptes o que emetin informes que tinguin validesa a Espanya han de justificar anualment la vigència i suficiència de la garantia financera constituïda en el termini a què es refereix l'article 89. Aquesta justificació es pot fer mitjançant un certificat emès per l'autoritat competent de l'Estat membre o del tercer país d'origen. En cas que la garantia financera no arribi als límits esmentats, s'ha de completar mitjançant la constitució d'una garantia financera addicional.

Així mateix, han de comunicar qualsevol circumstància que produeixi l'extinció, la pèrdua o la reducció de l'eficàcia de la garantia financera, així com qualsevol modificació introduïda en els termes inicialment pactats, en el termini de quinze dies hàbils a comptar des que s'esdevingui aquesta circumstància.

Als efectes de verificar la vigència o suficiència de la garantia financera, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pot fer les comprovacions oportunes.

6. La insuficiència de la garantia financera, sigui quina sigui la forma en què estigui constituïda, o la seva falta de vigència, si s'escau, és causa que automàticament impedeix l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes i comporta l'adscripció a la situació de no exercent per a les persones físiques i la baixa en el Registre oficial d'auditors de comptes per a les societats, una vegada transcorreguts els tres mesos des que es va produir aquesta circumstància o el termini per efectuar l'esmena requerida per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, a què es refereix l'article 12.2 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, i sense perjudici de la infracció que, si s'escau, es pugui cometre de conformitat amb el que preveu l'article 72.j) de la Llei esmentada.

7. La quantia i forma de la fiança a què es refereix aquest article es pot modificar mitjançant una ordre del Ministeri d'Afers Econòmics i Transformació Digital.

CAPÍTOL IV

Organització interna

Article 66. *Organització interna dels auditors de comptes.*

1. Els auditors de comptes han de disposar d'una organització interna adequada per assegurar raonablement el compliment de la normativa aplicable que s'ha de formalitzar per escrit. En el cas de les societats ha de ser aprovada pel seu òrgan competent. Aquesta organització ha de presentar una clara assignació de responsabilitats, funcions i tasques en tots els nivells necessaris per complir la normativa aplicable i ha de permetre la coordinació del seu personal i de les persones i entitats que intervinguin o puguin intervenir en la realització dels treballs d'auditoria de comptes, a les quals es refereixen els articles 19.1 i 20.1 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, i ha de disposar de mecanismes per difondre els procediments aplicables internament.

Aquesta organització interna ha d'incloure procediments administratius comptables i procediments d'identificació, valoració i resposta als riscos significatius que afectin l'activitat d'auditoria de comptes, així com el sistema de control de qualitat intern.

L'organització interna ha de ser proporcionada a la dimensió de l'auditor de comptes, la naturalesa i la complexitat dels treballs d'auditoria que dugui a terme.

2. Mitjançant una resolució de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, escoltat el Comitè d'Auditoria d'aquest Institut, es poden desenvolupar els criteris, les polítiques i els procediments als quals s'ha d'ajustar l'organització interna a què es refereix l'article 28.1 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

3. Els procediments administratius comptables han d'assegurar raonablement el compliment apropiat del que estableix el marc normatiu d'informació financera aplicable a l'auditor de comptes i han de permetre l'obtenció d'informació, agregada i detallada, per a la identificació tant de les persones, físiques o jurídiques, o de les entitats, amb les quals duguin a terme operacions o transaccions, com de la naturalesa i els honoraris relatius a aquestes, de forma separada, d'una banda, per a l'activitat d'auditoria de comptes i, de l'altra, per a la resta de serveis o activitats. Aquests procediments administratius han de possibilitar la conciliació apropiada i oportuna d'aquesta informació detallada i agregada amb els llibres i registres obligatoris per a empresaris individuals i professionals d'acord amb la normativa mercantil i fiscal, així com amb la declarada a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes de conformitat amb l'article 89.

4. Els procediments administratius relatius a la identificació, valoració i resposta als riscos que puguin afectar l'activitat de l'auditoria de comptes han d'incloure els relatius al control i la protecció dels sistemes informàtics, al tractament de dades personals, així com, en el cas dels auditors d'entitats d'interès públic, aquells que permetin assegurar la continuïtat i regularitat de l'activitat d'auditoria de comptes, que han d'incloure la realització d'avaluacions qualitatives i quantitatives sobre els possibles impactes, tant de factors interns com externs, en aquesta continuïtat. Així mateix, s'han de dissenyar i implementar plans de contingències i de continuïtat, que han de formar part del marc de gestió de riscos dels auditors de comptes i que han de ser objecte de revisió periòdica almenys anualment.

Article 67. *Sistema de control de qualitat intern.*

1. El sistema de control de qualitat intern al qual es refereix l'article 66 té per objecte assegurar raonablement el compliment de la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes i l'emissió d'informes d'auditoria de comptes, de conformitat amb el que estableixen aquest Reglament i les normes de control de qualitat intern dels auditors de comptes.

Aquest sistema ha de comprendre polítiques i procediments documentats i comunicats a tot el personal de l'auditor de comptes i, si s'escau, al personal de les entitats a què es refereixen els articles 19.1 i 20.1 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, que intervinguin o puguin intervenir en la realització dels treballs d'auditoria, i ha d'establir, com a mínim, els elements que preveuen les normes de control de qualitat intern.

2. Les normes de control de qualitat intern han de regular, almenys, el contingut següent:

- a) Governança i responsabilitats del lideratge de la qualitat d'auditoria.

En tot cas, el responsable últim del sistema de control de qualitat ha de ser un auditor de comptes inscrit en el Registre oficial d'auditors de comptes com a auditor exercent, amb l'autoritat i la independència suficient per a l'exercici de les responsabilitats.

El responsable del seguiment intern del sistema de control de qualitat ha d'exercir les seves funcions amb independència funcional i absència de conflicte d'interès.

Aquestes responsabilitats han d'assegurar la promoció i atenció prioritària d'una cultura interna de qualitat en la realització dels treballs d'auditoria de conformitat amb la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

- b) Ètica i independència.

Els objectius i requeriments que s'estableixin, inclosos en un codi de conducta basat en els principis d'ètica que defineix l'article 3, han d'anar dirigits a la implementació eficaç de polítiques i procediments que proporcionin una seguretat raonable que es compleixen els requeriments d'ètica i independència aplicables.

c) Revisions de control de qualitat.

El revisor de control de qualitat de l'encàrrec ha de ser un auditor en situació d'exercent que no hagi participat en la realització del treball d'auditoria de comptes objecte de revisió.

d) Polítiques retributives.

Als efectes del que disposa l'article 28.2.b) 2n de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, les polítiques retributives han d'oferir incentius al rendiment suficients per assegurar que la qualitat de l'auditoria de comptes sigui l'objectiu primordial.

L'avaluació del rendiment i les remuneracions s'han de documentar de manera individual i amb el detall necessari per evidenciar els criteris utilitzats i la correlació entre aquesta avaluació i la remuneració.

e) Activitats externalitzades.

Les polítiques i els procediments per assegurar la responsabilitat plena de les activitats externalitzades a què es refereix l'article 28.2.b).4t de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, i la seva subjecció al sistema de control de qualitat intern.

Les polítiques han d'incloure els procediments de comunicació i els requeriments de documentació en els papers de treball de les instruccions emeses pels responsables de l'equip d'auditoria en les quals s'inclougui el detall dels procediments que s'han d'externalitzar.

Els acords d'externalització no poden impedir les facultats de supervisió referides a l'article 49 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

f) Seguiment.

Els objectius i requeriments que s'estableixin han d'anar dirigits a revisar l'eficàcia del sistema de control de qualitat intern.

Aquests objectius i requeriments han d'assegurar que el responsable de seguiment tingui l'experiència i les competències necessàries; que es dugui a terme, almenys, una avaluació anual del sistema de control de qualitat intern, de manera objectiva i lliure de conflictes d'interessos, d'acord amb criteris de risc i imprevisibilitat, i que s'estableixin polítiques i procediments relacionats amb l'avaluació continuada, la freqüència mínima de les avaluacions que s'han de dur a terme, els criteris de selecció de les mostres i el tractament de les deficiències si s'escau detectades, mitjançant l'establiment de mesures correctores i la revisió de la seva implementació efectiva.

g) Arxiu.

Les polítiques i els procediments que assegurin, per a cada treball d'auditoria de comptes, l'elaboració i el manteniment d'un arxiu electrònic d'auditoria que compleixi el que preveu l'article 69.

Article 68. *Proporcionalitat i requisits simplificats.*

1. Les normes a què es refereixen els articles 66 i 67 han d'establir que l'organització interna i la seva documentació justificativa siguin proporcionats a la dimensió i l'estructura organitzativa dels auditors de comptes i d'acord amb les característiques, la complexitat i el volum dels treballs d'auditoria.

2. Addicionalment, les polítiques i els procediments de documentació i de comunicació en els auditors de comptes que duguin a terme exclusivament auditories d'entitats petites poden ser menys formals i exhaustius o més simplificats que en les societats d'auditoria d'una dimensió més gran.

3. No obstant tot això, els auditors de comptes han d'assegurar raonablement la consecució de les finalitats que preveu aquest capítol, fins i tot quan externalitzin els procediments de control de qualitat que, si s'escau, prevegin les normes de control de

qualitat. La menor formalitat permesa no eximeix de l'obligació de deixar constància de les avaluacions dutes a terme i dels resultats obtinguts.

Article 69. *Arxiu d'auditoria i documentació del treball.*

1. L'arxiu d'auditoria ha de comprendre per a cada treball, almenys, la documentació següent:

a) La corresponent a l'aplicació de les polítiques i els procediments del sistema de control de qualitat aplicables al treball.

b) La documentació completa suport de cada treball, inclosos els papers de treball de l'auditor que continguin un registre del treball realitzat per l'auditor, la informació utilitzada i les decisions preses que han servit de base per emetre l'informe d'auditoria, així com evidència que l'auditoria es va planificar i es va executar de conformitat amb la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes. En particular, els papers de treball han d'incloure i reflectir:

1r Els criteris i les consideracions emprades per identificar i valorar els riscos d'incorrecció.

2n La naturalesa, el moment de realització i l'extensió de les proves tant dissenyades com realitzades per l'auditor per respondre als esmentats riscos identificats.

3r Quan en la realització del treball s'utilitzin tècniques de mostreig, l'objectiu del procediment, la descripció de les poblacions analitzades, criteris i mètodes tinguts en compte per seleccionar les mostres, els fets o hipòtesis rellevants per a les qüestions que s'han de verificar i els resultats de la realització d'aquestes proves i, si s'escau, la investigació de les desviacions i incorreccions identificades i el seu resultat, l'extrapolació de les incorreccions, els procediments addicionals realitzats i l'avaluació de l'efecte de les desviacions i incorreccions en l'auditoria.

4t Les qüestions significatives que van sorgir durant la realització de l'auditoria, les conclusions a les quals es va arribar sobre aquestes i els judicis professionals significatius aplicats per arribar a aquestes conclusions, així com l'evidència suficient i adequada de la seva aplicació.

5è L'evidència de la revisió del treball duta a terme pels membres amb més experiència de l'equip de l'encàrrec i els principals auditors responsables del treball d'auditoria, inclòs l'auditor signant de l'informe d'auditoria.

En qualsevol cas, els papers de treball als quals es refereix aquesta lletra b) han de ser prou detallats perquè, una vegada obtinguda la documentació base utilitzada en els procediments d'auditoria, aquests papers, si s'escau, puguin ser reexecutats.

Tota la documentació referida en aquest apartat s'ha de compilar en format d'arxiu electrònic, amb les degudes mesures de seguretat que en garanteixin l'autenticitat.

No es pot considerar que constitueixi evidència del treball d'auditoria realitzat la documentació o informació no inclosa en l'arxiu esmentat.

2. En cap cas no es pot modificar l'arxiu com a conseqüència de la revisió interna o externa del treball d'auditoria realitzada amb posterioritat a la data de l'informe d'auditoria.

3. Una vegada compilat l'arxiu, en el cas de fets posteriors a la data de l'informe d'auditoria o de fets anteriors a aquesta data que hagin arribat a coneixement de l'auditor amb posterioritat a la data referida que requereixin l'aplicació de procediments d'auditoria o en aquelles situacions en què amb motiu d'un pla d'esmena sigui necessari incloure documentació addicional, l'auditor ha de disposar de polítiques i procediments que permetin generar, a partir de l'arxiu compilat, un arxiu complementari en el qual ha de quedar documentat qui autoritza el canvi en l'arxiu complementari respecte al compilat, els motius i la data del canvi i la documentació modificada per tal que qualsevol tercer pugui fer un seguiment adequat de les modificacions.

Article 70. Registre d'infraccions.

En el registre d'infraccions al qual es refereix l'article 29.3 a) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'han d'incloure, almenys, les infraccions greus o molt greus declarades mitjançant una resolució ferma en via administrativa de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

Article 71. Registre d'entitats auditades.

En relació amb el registre d'entitats auditades al qual es refereix l'article 29.3 c) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, en els casos en què s'auditi un grup i entitats que pertanyen a aquest grup, la informació ha d'indicar expressament les entitats auditades que formen part del grup.

CAPÍTOL V**Deures de custòdia i secret****Article 72. Deure de conservació i custòdia.**

1. Respecte a l'obligació de conservació i custòdia a què es refereix l'article 30 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, en cas que existeixi reclamació, judici o litigi en relació amb l'informe d'auditoria o que la documentació corresponent a què es refereix aquest apartat pugui constituir un element de prova, sempre que l'auditor de comptes tingui coneixement d'aquesta circumstància, el termini de cinc anys s'estén fins a la resolució o sentència ferma, o finalització del procediment, o fins que hagin transcorregut cinc anys des de l'última comunicació o intervenció de l'auditor de comptes en relació amb el conflicte en qüestió.

2. Durant els terminis de conservació i custòdia els auditors de comptes són responsables d'adoptar les mesures necessàries per a la salvaguarda i conservació de la documentació, informació, arxius i registres. Amb aquesta finalitat, els auditors de comptes han de disposar de sistemes informàtics que tinguin controls, que assegurin la custòdia, integritat i recuperació de la informació, que permetin utilitzar la diligència deguda que sigui necessària per reduir el risc de deteriorament o pèrdua, garantir l'accessibilitat i autorització restringida per accedir-hi, i permetin una identificació única de l'arxiu generat compilat i de la data de la compilació. Aquests controls s'han d'implementar eficaçment perquè no sigui possible modificar els arxius de cada treball d'auditoria una vegada transcorregut el termini màxim de compilació, perquè quedi constància de les accions efectuades sobre aquests arxius i es redueixi el risc de deteriorament o pèrdua.

A aquests efectes, s'han de fer de manera rutinària còpies de seguretat en format informàtic en el moment de la seva creació, quan es produeixin modificacions i, en cas que no n'hi hagi, almenys, un cop l'any.

3. L'obligació a què es refereix aquest article també és aplicable als auditors de comptes que, de conformitat amb el que preveuen la Llei 22/2015, de 20 de juliol, i aquest Reglament, causin baixa en el Registre oficial d'auditors de comptes.

4. La pèrdua o el deteriorament de la documentació a què es refereix l'article 30 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, així com les seves raons, s'han de comunicar a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes en un termini de quinze dies hàbils, a comptar del moment en què es va produir o es va tenir coneixement del fet.

Article 73. Deure de secret.

El deure de secret que preveu l'article 31 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, és aplicable a totes les persones que hagin participat o col·laborat en l'exercici de l'activitat d'auditoria de l'auditor de comptes, tant si formen part de la seva organització interna com si no, o que hagin tingut coneixement de la informació relativa a aquesta activitat.

Aquesta obligació de secret es manté fins i tot una vegada s'hagin donat de baixa en el Registre oficial d'auditors de comptes l'auditor de comptes o la societat d'auditoria, així com els socis d'aquesta, o hagi cessat la vinculació amb els auditors de comptes per part de les persones que van intervenir en la realització de l'activitat d'auditoria.

Article 74. *Protecció de dades de caràcter personal.*

El tractament de dades de caràcter personal portat a terme pels auditors de comptes com a conseqüència de l'exercici de la seva activitat, inclòs el de les dades contingudes en els documents o papers de treball utilitzats amb aquesta finalitat, està sotmès al que disposen el Reglament (UE) 2016/679 del Parlament Europeu i del Consell, de 27 d'abril de 2016, relatiu a la protecció de les persones físiques pel que fa al tractament de les seves dades personals i a la lliure circulació d'aquestes dades, i la Llei orgànica 3/2018, de 5 de desembre, de protecció de dades personals i garantia dels drets digitals, i les disposicions que la despleguen. A aquests efectes, el tractament de les dades ha de ser proporcional a l'objectiu perseguit i respectar en allò essencial el dret a la protecció de dades, per a la qual cosa s'han d'establir mesures adequades i específiques per protegir els interessos i drets fonamentals de l'interessat, de conformitat amb el que estableix l'article 9.2 del Reglament (UE) 2016/679 del Parlament Europeu i del Consell, de 27 d'abril de 2016, relatiu a la protecció de les persones físiques pel que fa al tractament de les seves dades personals i a la lliure circulació d'aquestes dades.

En el supòsit que els auditors de comptes externalitzin les activitats d'auditoria, els procediments de control de qualitat o els serveis de conservació i custòdia de la documentació, s'ha de complir el que disposa la Llei orgànica 3/2018, de 5 de desembre, de protecció de dades personals i garantia dels drets digitals.

CAPÍTOL VI

De l'auditoria d'entitats d'interès públic

Secció 1a. De l'àmbit d'aplicació

Article 75. *Àmbit d'aplicació.*

Als auditors de comptes que duguin a terme treballs d'auditoria dels comptes anuals o d'estats financers o documents comptables corresponents a entitats d'interès públic els és aplicable el que estableix aquest Reglament d'acord amb les particularitats establertes en aquest capítol.

Secció 2a Dels informes

Article 76. *Informe adicional a la Comissió d'Auditoria.*

1. L'obligació que recull l'article 36 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'emetre un informe adicional al d'auditoria de comptes per remetre'l a la Comissió d'Auditoria, és aplicable únicament a les auditories dels comptes anuals.

2. Als efectes del que preveu l'article 36.2 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, el termini perquè els auditors de comptes remetin l'informe adicional per a la Comissió d'Auditoria a les autoritats nacionals supervisoras de les entitats d'interès públic auditades és d'un màxim de tres dies hàbils des de la recepció de la sol·licitud efectuada per aquelles.

Article 77. *Informe de transparència.*

1. Als efectes del que disposa l'article 37.1.a) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'han d'incloure en el volum total d'ingressos de serveis d'auditoria els corresponents a les auditories de comptes anuals, consolidats i d'altres estats financers, amb especificació dels que corresponguin de manera agregada a entitats d'interès públic.

Als efectes del compliment del que disposa l'article 37.1.b) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'han de detallar, en relació amb cada entitat d'interès públic de manera separada, els ingressos corresponents per serveis d'auditoria de comptes anuals i consolidats, altres serveis d'auditoria i serveis diferents dels d'auditoria que l'auditor de comptes presti a aquestes entitats.

2. Les comunicacions a què es refereix l'article 37, apartats 2 i 3, de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'han de fer per escrit i en el termini de deu dies hàbils, a comptar de la publicació o actualització de l'informe de transparència.

Article 78. Informe a les autoritats nacionals supervisoras.

Als efectes del que estableix l'article 38 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, el termini perquè els auditors de comptes remetin, a les autoritats nacionals supervisoras de les entitats d'interès públic auditades, la informació que preveu l'article 12.1 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, és d'un màxim de tres dies hàbils des que tingui coneixement de les circumstàncies que puguin donar lloc a les situacions que preveu l'article esmentat i, en cas que estigui inclosa en l'àmbit de supervisió de més d'una autoritat nacional supervisora de conformitat amb la seva normativa d'aplicació, s'ha de comunicar a totes aquestes.

Secció 3a Independència

Article 79. Règim aplicable.

Als efectes del que disposa el règim d'independència regulat a la secció 3a del capítol IV del títol I de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, és aplicable el que estableixen el capítol II del títol II d'aquest Reglament i aquesta secció, amb les particularitats següents:

a) Les causes d'incompatibilitat i situacions que comprometen la independència de l'auditor en tot cas, a què es refereix l'article 37.1, lletres a) i b), inclouen també les que preveuen els articles 39, 40 i 41 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

b) El percentatge del capital social, dels drets de vot o del patrimoni de l'entitat auditada per considerar que un instrument financer és significatiu, a què es refereix l'article 45.2.b), és del 0,5 per cent.

c) Els percentatges que fixa l'article 52, lletra b), als efectes de determinar si una situació o un servei té un efecte de poca importància relativa o incidència significativa es redueixen a la meitat.

d) Els percentatges que fixa l'article 53, als efectes de determinar l'elaboració d'informació significativa mesurada en termes d'importància relativa, es redueixen a la meitat.

Article 80. Obligacions respecte a la Comissió d'Auditoria de les entitats d'interès públic.

1. Els auditors de comptes de les entitats d'interès públic auditades han de:

a) Satisfer els requeriments d'informació que la Comissió d'Auditoria sol·liciti.

b) Examinar amb la Comissió d'Auditoria les amenaces a la seva independència i les salvaguardes aplicades en cada treball.

c) Sol·licitar l'autorització per prestar serveis no prohibits que si s'escau siguin procedents o l'autorització excepcional que preveu l'article 41.2 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

d) Remetre la declaració anual sobre la seva independència, així com la informació detallada i individualitzada dels serveis addicionals als d'auditoria de qualsevol classe prestats i els seus honoraris, de conformitat amb el que exigeix l'article 529 quaterdecies, apartat 4, lletra e) del text refós de la Llei de societats de capital aprovat pel Reial decret legislatiu 1/2010, de 2 de juliol.

El que estableix aquesta secció és aplicable sense perjudici de les obligacions de comunicació que contenen les normes d'auditoria.

2. En cas que les entitats d'interès públic no disposin d'una comissió d'auditoria, els procediments i les actuacions a què es refereix aquest article els ha de dur a terme l'auditor de comptes amb l'òrgan que tingui atribuïdes i exerceixi funcions equivalents a les assignades a la Comissió d'Auditoria.

Article 81. *Actuacions en relació amb la Comissió d'Auditoria de les entitats d'interès públic.*

Als efectes del que estableix l'article anterior, i sense perjudici del que disposen les normes d'auditoria, els auditors de comptes han de dur a terme les actuacions següents en relació amb l'obligació d'independència.

Els auditors han de comunicar a la Comissió d'Auditoria aquelles situacions o relacions que puguin suposar una amenaça a la independència, per tal que les examini. Així mateix, han de comunicar a la Comissió d'Auditoria la prestació de serveis diferents d'auditoria per tal que aquesta pugui autoritzar-ne la prestació. Aquestes comunicacions s'han d'efectuar per tal que la Comissió d'Auditoria pugui emetre l'informe a què es refereix l'article 529 quaterdecies 4.f) del text refós de la Llei de societats de capital. En aquestes comunicacions s'ha d'incloure informació detallada, almenys, sobre:

- a) La naturalesa i el context en què es produeix.
- b) La condició, el càrrec o la influència en qui es produeix.
- c) Els interessos econòmics derivats o la retribució corresponent.
- d) L'avaluació de la importància que l'amenaça genera respecte a la independència.
- e) L'existència de mesures que eliminen o redueixen aquestes amenaces a un nivell que no compromet la seva independència.
- f) Qualsevol altra informació que sigui requerida, en relació amb el compliment de l'obligació d'independència, per la Comissió d'Auditoria, inclosa la referida:

1r Al sistema de control de qualitat intern que tenen establert de conformitat amb l'article 28 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, en matèria d'independència.

2n A les pràctiques internes de rotació del soci d'auditoria i del seu personal.

3r A les relacions entre l'entitat auditada i les seves vinculades i l'auditor de comptes i la seva xarxa, que comportin la prestació de serveis diferents d'auditoria o qualsevol altre tipus de situació o relació.

Aquestes comunicacions s'han de fer dins el termini establert i en la forma pertinent, de tal manera que permetin a la Comissió d'Auditoria complir les seves funcions.

Article 82. *Procés de selecció de nomenament d'auditor.*

Els auditors de comptes que duguin a terme treballs d'auditoria de comptes d'entitats d'interès públic, abans de presentar les ofertes a les quals es refereix l'article 40.3 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'han d'assegurar, almenys, del següent:

a) Que disposen o puguin disposar dels recursos suficients i apropiats, en termes de temps i personal disponible, per dur a terme el treball per al qual presenten l'oferta. La suficiència dels recursos ha de comprendre la disposició de sistemes, recursos tècnics i especialitzats, inclosa la disponibilitat de personal amb capacitat i competència necessària en el tractament de qüestions complexes en concordança amb la dimensió i complexitat de l'auditoria que s'ha de fer, de l'entitat que s'ha d'auditar i del sector en què opera. Tot això s'ha de documentar d'una manera suficient i adequada.

En cas que l'auditor de comptes presti serveis de no auditoria permesos, la prestació d'aquests serveis no es pot tenir en compte en l'avaluació del procés de selecció.

b) En la data de la presentació de l'oferta ha d'haver analitzat totes les possibles amenaces a la independència i, si s'escau, les mesures de salvaguarda necessàries que

assegurin la independència de l'auditor de comptes per al primer exercici d'auditoria, en cas de ser elegit auditor de comptes.

Article 83. *Pròrroga.*

1. En cas que hagi finalitzat el període total de contractació màxim de deu anys d'un auditor de comptes, la contractació conjunta d'aquest auditor de comptes amb un altre auditor de comptes en el període addicional a què es refereix l'article 40.1 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, pot anar d'un fins a quatre anys, amb les pròrrogues corresponents fins a completar si s'escau aquest període addicional, sense que sigui aplicable al nou auditor nomenat el termini mínim de tres anys que preveu l'article 40.1 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, amb caràcter general per a la contractació inicial dels auditors de comptes.

2. Una vegada finalitzat el període addicional de contractació conjunta, el nou auditor de comptes amb el qual es va contractar de manera simultània per actuar conjuntament pot ser contractat individualment fins a completar el període de contractació màxim de deu anys, incloses pròrrogues. Un cop expirat el període màxim de contractació de deu anys, aquest auditor de comptes pot ser contractat conjuntament amb un altre auditor de comptes pel període addicional de fins a quatre anys a què es refereix l'apartat anterior.

Article 84. *Rescissió del contracte o revocació del nomenament d'auditor.*

Els auditors de comptes i l'entitat auditada han de comunicar les rescissions de contracte o revocació de nomenaments a l'autoritat nacional supervisora de l'entitat d'interès públic en el termini de quinze dies hàbils des que s'hagin produït, amb indicació de les raons que la fonamenten.

Article 85. *Rotació interna.*

Als efectes del que preveu l'article 40.2 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, és obligatòria la rotació de l'auditor principal responsable o auditors principals responsables, a què es refereix l'article 3.6.a) i b) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, de l'informe d'auditoria dels comptes anuals consolidats quan transcorrin cinc anys des del primer any o exercici en què es van auditar els comptes esmentats.

En aquest cas, si aquest auditor és l'auditor principal responsable de l'auditoria dels comptes de l'entitat dominant que formula aquests comptes anuals consolidats, és igualment obligatòria la rotació en relació amb aquesta entitat dominant.

Article 86. *Honoraris i transparència.*

1. En el cas de societats d'auditoria petites o mitjanes, l'autorització excepcional que preveu l'article 41.2, últim paràgraf, de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'ha de produir abans d'iniciar el treball d'auditoria de comptes de l'exercici afectat, i en tot cas abans que finalitzi l'exercici econòmic de l'entitat auditada. Als efectes d'aquesta autorització excepcional, la societat d'auditoria ha de documentar tot el procés seguit d'avaluació d'amenaques i adopció de mesures de salvaguarda, així com de l'examen i les comunicacions practicats amb la Comissió d'Auditoria o òrgan equivalent, incloses la motivació i justificació d'aquesta autorització.

2. La societat d'auditoria ha de comunicar aquesta autorització, juntament amb la seva motivació, a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes en el termini de cinc dies hàbils des de la recepció de l'autorització.

3. Als efectes del que estableix aquest article es consideren societats d'auditoria mitjanes les que compleixin les condicions d'entitats mitjanes segons els paràmetres de l'article 3.10 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

Secció 4a Organització interna i del treball en relació amb auditories d'entitats d'interès públic

Article 87. Estructura organitzativa.

1. Als efectes del que estableix l'article 45 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, l'auditor de comptes que dugui a terme treballs d'auditoria de comptes d'entitats d'interès públic ha de disposar d'una estructura organitzativa i una dimensió adequades a la quantitat i complexitat dels treballs d'auditoria que dugui a terme d'aquest tipus d'entitats, atenent la magnitud i naturalesa de les entitats auditades.

2. En relació amb cada treball d'auditoria dels comptes anuals d'una entitat d'interès públic, addicionalment al que estableix l'article 42 de la Llei esmentada, l'auditor de comptes ha de disposar de mecanismes interns de control que garanteixin que disposa, o té a la seva disposició, almenys, el següent:

a) Auditors principals responsables amb experiència en auditoria d'entitats d'interès públic per haver participat com a membres de l'equip d'auditoria amb capacitat per influir en el resultat final del treball d'auditoria de comptes, tenint en compte la complexitat del treball d'auditoria, la magnitud i naturalesa de l'entitat i un ampli coneixement de l'activitat en la qual opera l'entitat.

b) Especialistes o departaments tècnics que puguin prestar assessorament en matèria de comptabilitat i auditoria de comptes, amb capacitat, oportunitat i eficàcia, per dur a terme el treball esmentat.

c) Especialistes en diferents camps que siguin rellevants per a la informació econòmicofinancera de les entitats objecte del treball esmentat, d'acord amb l'activitat de l'entitat auditada, integrats dins de l'equip d'auditoria, per donar resposta apropiada i oportuna a les qüestions que sorgeixin com a conseqüència de la revisió o supervisió del treball esmentat.

d) Revisor o revisors de control de qualitat amb, almenys, el mateix nivell de coneixements i experiència que siguin necessaris per actuar com un auditor principal responsable designat per signar l'informe d'auditoria a què es refereix l'apartat a).

3. En el cas d'actuació conjunta d'auditoria, s'ha d'exigir abans de l'acceptació del treball el compliment d'aquests requisits, almenys, a un dels auditors designats conjuntament.

4. Qualsevol modificació que afecti les condicions que estableix aquest article per ser auditor d'entitats d'interès públic s'ha de comunicar a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes en el termini de quinze dies hàbils des que s'hagi produït.

TÍTOL III

Supervisió pública

CAPÍTOL I

Funció supervisora

Secció 1a Òrgans col·legiats de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes

Article 88. Comitè d'Auditoria de Comptes, Consell de Comptabilitat i Comitè Consultiu de Comptabilitat.

1. El Comitè d'Auditoria de Comptes està presidit pel president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, qui té vot de qualitat, i compost, juntament amb ell, per tretze vocals designats pel ministre d'Afers Econòmics i Transformació Digital, amb la distribució següent:

a) A proposta del Tribunal de Comptes, un representant d'aquest òrgan.

- b) A proposta de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat, un representant de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat.
- c) A proposta del Ministeri de Justícia, un membre de la carrera judicial o fiscal o registrador mercantil.
- d) A proposta del Banc d'Espanya, un representant d'aquesta institució.
- e) A proposta de la Comissió Nacional del Mercat de Valors, un representant d'aquest organisme.
- f) A proposta de la Direcció General d'Assegurances i Fons de Pensions, un representant d'aquesta Direcció General.
- g) A proposta de les corporacions de dret públic representatives d'auditors de comptes, quatre representants d'aquestes.
- h) A proposta de l'Advocacia General de l'Estat-Direcció del Servei Jurídic de l'Estat, un advocat de l'Estat, adscrit a la Subsecretaria del Ministeri d'Afers Econòmics i Transformació Digital.
- i) A proposta del president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, un catedràtic d'universitat i un expert de reconegut prestigi en matèria comptable i d'auditoria de comptes.

Actua com a secretari del Comitè d'Auditoria de Comptes, amb veu i sense vot, el secretari general de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes. El president pot convidar a les reunions del Comitè d'Auditoria de Comptes experts en la matèria, quan així ho consideri oportú.

2. El Consell de Comptabilitat està presidit pel president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, que té vot de qualitat, i està compost, juntament amb ell, pels vocals següents designats pel ministre Afers Econòmics i Transformació Digital de la manera següent:

- a) A proposta del Banc d'Espanya, un representant d'aquesta institució.
- b) A proposta de la Comissió Nacional del Mercat de Valors, un representant d'aquesta institució.
- c) A proposta de la Direcció General d'Assegurances i Fons de Pensions, un representant d'aquesta Direcció General.

A més, un representant del Ministeri d'Hisenda, a través de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat, designat pel titular d'aquest departament, que assisteix a les reunions amb veu i sense vot.

Actua com a secretari del Consell de Comptabilitat, amb veu i sense vot, el subdirector general de Normalització i Tècnica Comptable de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

3. El Comitè Consultiu de Comptabilitat està presidit pel president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, que té vot de qualitat, i està compost, juntament amb ell, per un màxim de vint vocals designats per ell, amb la distribució següent:

- a) A proposta del Ministeri de Justícia, un representant d'aquest departament.
- b) A proposta de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat, un representant de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat.
- c) A proposta de la Direcció General de Tributs, un representant d'aquesta Direcció General.
- d) A proposta del Banc d'Espanya, un representant d'aquesta institució.
- e) A proposta de la Comissió Nacional del Mercat de Valors, un representant d'aquesta Comissió, dos representants dels usuaris d'informació comptable i un representant de les associacions o organitzacions representatives dels emissors d'informació econòmica de les empreses.
- f) A proposta de l'Institut Nacional d'Estadística, un representant d'aquest Institut.
- g) A proposta de la Direcció General d'Assegurances i Fons de Pensions, un representant d'aquesta Direcció General.

h) A proposta del Consell General d'Economistes d'Espanya, dos representants d'aquest Consell, que han de ser experts de reconegut prestigi en matèria comptable o d'auditoria de comptes.

i) A proposta de l'Institut de Censors Jurats de Comptes d'Espanya, un representant d'aquest Institut, que ha de ser un expert de reconegut prestigi en matèria d'auditoria de comptes.

El president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha de designar a més un representant d'aquest Institut, un representant de la universitat, un representant de les associacions emissores de principis i criteris comptables i un màxim de cinc persones de reconegut prestigi en matèria comptable.

Actua com a secretari del Comitè Consultiu de Comptabilitat un funcionari de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, designat pel seu president.

4. Els òrgans col·legiats que recull aquest article es regeixen pel que disposa la secció 3a del capítol II del títol preliminar de la Llei 40/2015, d'1 d'octubre, així com pel que disposen els reglaments de règim intern que puguin aprovar aquests òrgans col·legiats.

Secció 2a Facultats de supervisió

Article 89. Rendició d'informació.

1. Els auditors de comptes inscrits en el Registre oficial d'auditors de comptes en situació d'exercents han de remetre a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, el mes d'octubre de cada any, i en relació amb els dotze mesos anteriors, a més de les dades a què es refereix l'article 8.3, lletres a), b) i c), de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, la informació següent:

a) Número d'identificació fiscal, domicili professional, adreça de les oficines que mantinguin obertes des de les quals efectivament s'exerceixi l'activitat d'auditoria de comptes i les adreces electròniques habilitades úniques i de correu electrònic.

b) Si s'escau, el nom i cognoms o raó social de les persones o entitats que pertanyin a la mateixa xarxa que estableix l'article 8.3 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol. No obstant això, no cal la declaració de les entitats que formen part de la xarxa de l'auditor de comptes, l'objecte social o activitat de les quals no estigui relacionat amb la informació economicofinancera, assessorament jurídic i consultoria de gestió empresarial, o qualsevol altre que sigui anàleg o complementari a aquests, ni prestin aquest tipus de serveis.

c) Nom i cognoms dels auditors de comptes que estiguin al seu servei i figurin inscrits en el Registre oficial d'auditors de comptes, amb indicació del seu número d'inscripció, si estan inscrits en situació d'exercent o de no exercent, la incorporació a la qual, si s'escau, pertanyin i la naturalesa i modalitat del vincle contractual corresponent. Així mateix, s'ha d'indicar el número d'hores que aquests auditors han dedicat efectivament a l'activitat d'auditoria de comptes.

d) Nom i cognoms de les persones que tot i no estar inscrites en el Registre oficial d'auditors de comptes han prestat els seus serveis en l'àmbit de l'activitat d'auditoria de comptes, amb indicació del període o períodes en què han prestat aquests serveis, així com de les hores efectivament dedicades a l'activitat d'auditoria de comptes i a altres tasques relacionades amb aquesta activitat, i especificació de la naturalesa i modalitat del vincle contractual corresponent.

e) Volum de negoci en hores i euros facturats procedents de l'activitat d'auditoria de comptes, així com els ingressos totals de l'auditor.

f) Relació de les entitats auditades, amb indicació del seu codi de Classificació nacional d'activitats econòmiques (CNAE), la seva consideració o no com a entitat d'interès públic, el termini de contractació, la data d'emissió de l'informe, el tipus d'opinió, les hores i els honoraris facturats pels serveis d'auditoria, els honoraris facturats per serveis diferents d'auditoria, distingint per a aquests últims els corresponents als prestats pel mateix auditor i els prestats per les persones i entitats pertanyents a la xarxa de l'auditor, a l'entitat

auditada i a les seves entitats vinculades, amb el desglossament que es determini en la resolució que a aquest efecte dicti l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes. Així mateix, s'ha d'indicar el revisor del control de qualitat que, si s'escau, s'hagi designat en cada treball d'auditoria.

g) Corporació de dret públic a la qual, si s'escau, pertanyin. Quan els auditors de comptes pertanyin simultàniament a més d'una corporació de dret públic representativa d'auditors de comptes, han d'optar per una d'aquestes als efectes del que disposa aquest Reglament.

h) Els serveis que altres auditors de comptes han prestat a l'auditor, distingint els relatius a la participació en la realització de treballs d'auditoria de comptes i els referents a tasques relacionades amb el sistema de control de qualitat intern, amb indicació del nombre d'hores, en el seu conjunt; així com indicació de si ha prestat aquests mateixos serveis a altres auditors.

2. Les societats d'auditoria han de remetre, el mes d'octubre de cada any, i en relació amb els dotze mesos anteriors, a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, a més de les dades a què es refereix l'article 8.4.a), b), c), d), e) i f) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, la informació següent:

a) La informació a què es refereix l'apartat 1 anterior, amb les adaptacions necessàries, inclosa la identificació de l'auditor principal responsable designat en cada treball d'auditoria.

b) Si s'escau, la seva consideració com a societat d'auditoria petita o mitjana. Així mateix, s'ha d'indicar:

1r Si exclusivament han dut a terme auditories d'entitats petites.

2n En cas que hagin dut a terme auditories d'entitats d'interès públic, si aquestes s'han dut a terme exclusivament a entitats petites o mitjanes.

3r I en cas que s'hagin dut a terme auditories d'entitats que no tinguin la consideració d'interès públic, si aquestes auditories han estat exclusivament voluntàries o a entitats petites.

c) Capital social, amb indicació de la seva distribució entre els socis i, si s'escau, d'aquella part del capital representat per accions sense dret a vot, a la data de tancament del període de rendició.

d) Modificacions estatutàries que s'hagin produït.

3. Qualsevol variació que es produeixi durant l'exercici, en relació amb la informació que assenyalen l'article 8.3 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, apartats a) a c), l'apartat 1 d'aquest article, lletres a) i c), tant per a auditors individuals com per a societats d'auditoria, i l'apartat 2.b) d'aquest article per a les societats, en el termini de quinze dies hàbils, a comptar del moment en què s'hagi produït aquella o, si s'escau, des que tingui efectes legals. Aquesta comunicació s'ha de fer en tot cas quan la variació sigui causa de baixa en el Registre oficial d'auditors de comptes.

4. Mitjançant una resolució de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes s'ha d'exigir, als auditors d'entitats d'interès públic, la informació sobre honoraris referits a l'activitat d'auditoria de comptes a què es refereix l'apartat 1.e), així com els honoraris per serveis d'auditoria prestats a entitats d'interès públic, el mes de febrer de cada any, referida a l'any natural immediatament anterior.

Així mateix, mitjançant una resolució de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes s'ha de determinar la informació que els auditors de comptes d'entitats d'interès públic hagin de remetre als efectes de la preparació dels informes sobre l'evolució del mercat a què es refereixen les disposicions addicionals quarta i cinquena de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

5. Sense perjudici del que disposi la normativa comunitària, els auditors de comptes i societats i altres entitats d'auditoria de tercers països, a què es refereixen els articles 10.3 i 11.5 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, han de remetre la mateixa informació i amb la

mateixa periodicitat a què es refereixen els apartats anteriors, a excepció d'aquells que procedeixin de tercers països els sistemes de supervisió dels quals hagin estat declarats equivalents per la Unió Europea, que han de remetre la informació amb el contingut i la periodicitat que s'estableixi mitjançant una resolució de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

6. Mitjançant una resolució s'han d'aprovar els models a emplenar en relació amb la informació assenyalada anteriorment i els terminis de remissió d'aquesta informació que han d'emplenar els auditors de comptes i remetre a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes per mitjans electrònics.

Secció 3a Disposicions comunes de les actuacions de control

Article 90. Actuacions de control.

1. Les actuacions de control comprenen les inspeccions, investigacions i altres actuacions de comprovació que es considerin necessàries a què es refereix l'article 49 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

2. Addicionalment a les actuacions d'investigació i inspecció, les actuacions de comprovació comprenen les actuacions necessàries perquè l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes determini els fets o les circumstàncies de què hagi tingut coneixement per qualsevol mitjà i que puguin ser causa d'un acord d'inici d'una inspecció o una investigació, o, si s'escau, de l'acord d'inici d'un expedient sancionador.

3. Quan s'obtinguin indicis d'infracció en el curs d'una actuació de control, es pot iniciar el procediment sancionador abans que finalitzi l'actuació de control i s'emeti l'informe corresponent, sense perjudici, si s'escau, de continuar l'actuació de control en relació amb fets diferents dels que van donar lloc a l'acord d'inici.

Article 91. Pla de control de l'activitat d'auditoria de comptes.

1. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, considerant els mitjans tècnics i humans disponibles, ha d'elaborar i publicar anualment un pla de control de l'activitat d'auditoria de comptes, que compregui els plans d'investigacions i d'inspeccions.

2. El pla de control de l'activitat ha de ser aprovat pel president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, una vegada sotmès a la consideració del Comitè d'Auditoria de Comptes, i ha de ser publicat dins dels primers quatre mesos de l'exercici al qual es refereixi. En cas que aquest pla no es pugui adoptar o emetre, queda prorrogat el corresponent a l'exercici immediatament anterior, sempre que aquesta pròrroga no contravingui la periodicitat mínima d'inspeccions prevista.

3. El pla d'investigacions ha de considerar les fonts d'informació següents:

- a) Resultats o altra informació que resulti de les actuacions d'inspecció.
- b) Dades objectives que resultin de la informació subministrada a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pels auditors de comptes.
- c) Dades obtingudes a través de denúncies o de qualsevol altre tipus d'informació que pugui conèixer l'Institut.

4. El pla d'inspeccions ha de programar la realització de les inspeccions als auditors de comptes considerant la freqüència d'aquestes actuacions que estableixen l'article 54 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, i l'article 101.

5. Tant el pla d'investigacions com d'inspeccions es poden revisar quan així ho aconselli l'existència de fets que suposin modificacions rellevants en la informació disponible per a la configuració del pla, o fets que derivin d'actuacions d'inspeccions o investigacions en curs, o de modificacions en la legislació d'auditoria de comptes, o fets que provoquin o generin desconfiança en la informació economicofinancera que han de subministrar les empreses o entitats o en l'actuació d'auditors de comptes i d'aquells derivats de possibles riscos existents no previstos en el moment que s'elaborin.

6. En la memòria d'activitats s'han de publicar els resultats de l'execució dels plans d'investigacions i d'inspeccions.

Article 92. Facultats per a l'exercici de les actuacions de control.

Les persones que participin en l'activitat de control, de conformitat amb el que preveuen els articles 55 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, i 26 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, han de disposar, en l'exercici de les tasques a les quals es refereix l'article esmentat, de facultats d'accés i examen de la documentació, i actuar sota la direcció i supervisió a què es refereix l'article 55.6 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

Article 93. Iniciació de les actuacions de control.

1. Els controls de l'activitat d'auditoria de comptes s'inicien d'ofici per mitjà d'un acord del president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, en el marc del pla de control.

2. L'acord d'inici ha d'indicar la naturalesa i l'abast de les actuacions de control i, en particular, si l'actuació de control es refereix a una investigació o a una inspecció. Així mateix, ha de designar la persona o persones responsables de dirigir les actuacions de control.

Aquest acord es pot adoptar de manera individualitzada, per a un auditor de comptes, o de manera conjunta, per a diversos auditors o societats d'auditoria. En cas que l'acord d'inici sigui conjunt, la notificació s'ha d'efectuar de manera individualitzada i amb garantia de la protecció de les dades personals de la resta d'auditors inclosos en l'acord esmentat. La comunicació de la data d'inici a l'auditor de comptes l'ha d'efectuar el personal designat per dirigir la investigació o inspecció corresponent.

Article 94. Desenvolupament de les actuacions de control.

1. L'auditor de comptes ha de posar a disposició o remetre al personal de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes designat a aquest efecte, en el termini que s'estableixi en cada cas, la totalitat dels papers de treball i, si s'escau, els llibres, els registres, la documentació o la informació que, atenent la finalitat perseguida, se li requereixi, en el format que consideri adequat. Quan la informació estigui en suports informàtics, s'han de posar a disposició de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes els mitjans adequats que possibilitin l'examen i la verificació de la informació esmentada.

En les actuacions de control de l'activitat d'auditoria de comptes, s'entén que no existeix més documentació o informació que l'aportada o la posada a disposició segons el requeriment de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, per part de l'auditor de comptes. A aquest efecte s'ha de procedir mitjançant una diligència a identificar els papers de treball o la documentació lliurada o remesa.

2. En el desenvolupament de les actuacions de control, es pot requerir a l'auditor de comptes sotmès a actuacions de control que faci els aclariments o les explicacions sobre els papers de treball o la resta de documents aportats que es considerin oportunes.

Article 95. Lloc i horari de les actuacions de control.

Quan les actuacions de control de l'activitat s'efectuïn en el domicili social, sucursals, delegacions, oficines, locals o en qualsevol altre lloc on es desenvolupi l'activitat de l'auditor de comptes sotmès a actuacions de control o hi hagi la documentació requerida, o si s'escau de les persones o entitats a les quals es refereix l'article 48.1 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, aquestes han de posar a disposició del personal designat per executar-les l'espai físic i els mitjans auxiliars necessaris per facilitar la realització de les actuacions esmentades.

Article 96. *Documentació de les actuacions de control.*

1. Les actuacions de control de l'activitat d'auditoria de comptes s'han de documentar, principalment, en comunicacions, diligències i informes.

2. Les comunicacions són els documents a través dels quals es notifica l'inici de les actuacions o altres fets o circumstàncies relatives al desenvolupament d'aquestes o s'efectuen requeriments d'informació o altres sol·licituds als auditors de comptes.

3. Les diligències són documents que s'estenen per fer constar fets, requeriments o manifestacions de les persones amb les quals es duen a terme les actuacions. Les comunicacions es poden incorporar al contingut de les diligències que s'estenguin.

De les diligències que s'estenguin s'ha de lliurar un exemplar a la persona amb qui s'entenguin les actuacions. Si aquesta es nega a rebre-la, se li ha de remetre per qualsevol dels mitjans admesos en dret, i si es nega a signar la diligència, o no pot, s'hi ha de fer constar aquesta circumstància, sense perjudici del lliurament a aquesta persona del duplicat corresponent.

4. Els informes de control han de contenir els resultats de les actuacions d'investigació o inspeccions portades a terme.

Secció 4a Actuacions d'investigació

Article 97. *Objecte de les actuacions d'investigació.*

Les investigacions a què es refereix l'article 53 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, es poden referir a determinats aspectes de l'activitat d'auditoria de comptes o a treballs concrets d'auditoria, considerats en la seva totalitat o referits a parts específiques.

Article 98. *Abast de les actuacions d'investigació.*

D'acord amb la finalitat que preveu l'article 53 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, en les actuacions d'investigació es poden utilitzar les tècniques i els procediments que es considerin més apropiats a les circumstàncies i amb l'abast necessari en cada cas per determinar l'existència o no de fets o circumstàncies que puguin suposar un incompliment de la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

Article 99. *Finalització de les actuacions d'investigació.*

1. Les investigacions s'han de sotmetre al principi de celeritat i s'han de documentar amb l'emissió d'un informe d'investigació, que s'ha de remetre a l'auditor de comptes perquè, si s'escau, faci les al·legacions que consideri oportunes en un termini de deu dies hàbils.

Aquest informe, considerant l'abast i l'extensió de les actuacions dutes a terme, ha de contenir, almenys, la descripció de les verificacions i revisions efectuades, i les conclusions assolides, i ressaltar, si s'escau, els possibles incompliments detectats de la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

2. Transcorregut el termini a què es refereix l'apartat anterior i una vegada analitzades, si s'escau, les al·legacions presentades, el president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha d'adoptar un acord, que ha de contenir alguna de les decisions següents:

- a) L'arxivament de les actuacions d'investigació.
- b) La iniciació del procediment sancionador corresponent, quan de les actuacions dutes a terme es dedueixin indicis de la comissió d'alguna de les infraccions que tipifica la Llei 22/2015, de 20 de juliol.
- c) La realització d'actuacions complementàries.

3. La decisió del president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, a què es refereix l'apartat anterior, s'ha de notificar a l'auditor de comptes.

4. El resultat d'aquestes actuacions es pot tenir en compte en l'informe definitiu d'inspecció, en cas que s'hagi iniciat una actuació d'inspecció sobre el mateix auditor de comptes, referida al mateix exercici auditat objecte d'investigació o en el qual s'hagi dut a terme l'actuació objecte d'investigació.

Secció 5a Actuacions d'inspecció

Article 100. Objecte de les actuacions d'inspecció.

De conformitat amb el que disposa l'article 54 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, les inspeccions consisteixen en la revisió periòdica dels sistemes de control de qualitat intern dels auditors de comptes i societats d'auditoria i el seu objectiu és millorar la qualitat dels treballs d'auditoria, mitjançant el requeriment que els auditors o les societats d'auditoria revisats implementin les mesures necessàries per corregir les deficiències que s'han posat de manifest en la inspecció.

El president pot acordar, en qualsevol moment d'una actuació d'inspecció, l'inici d'una investigació o la incoació d'un expedient sancionador, sobre qualsevol aspecte inclòs en l'abast de la inspecció esmentada, en els casos en què durant el desenvolupament o com a resultat d'aquella actuació es detecti l'existència de possibles incompliments o indicis d'infracció.

Article 101. Criteris de les actuacions d'inspecció.

1. Tots els auditors de comptes individuals en la situació d'exercents i les societats d'auditoria han de ser sotmesos a inspeccions de manera periòdica.

2. La selecció d'auditors de comptes, així com la selecció tant dels elements del sistema de control de qualitat com dels arxius dels treballs d'auditoria de comptes a revisar, s'ha de portar a terme tenint en compte criteris de risc dels auditors de comptes i criteris de risc de les entitats que auditin.

3. Els auditors de comptes que auditin únicament entitats diferents de les d'interès públic s'han de sotmetre a inspecció, almenys, cada sis anys, llevat que només duguin a terme auditories voluntàries o auditin entitats petites segons la definició que recull l'article 3.9 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, cas en què la inspecció no està subjecta a la periodicitat mínima esmentada.

4. Les inspeccions es poden dur a terme amb una periodicitat inferior a la que estableixen l'article 54 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, i l'apartat anterior quan, segons el parer de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes i d'acord amb la informació i els mitjans de què disposi, la dimensió de l'activitat de l'auditor de comptes o el volum de l'activitat d'auditoria o altres circumstàncies així ho requereixin.

Article 102. Abast de les actuacions d'inspecció.

1. Les inspeccions han de comprendre, almenys, la verificació del sistema de control de qualitat intern dels auditors de comptes, la revisió dels procediments documentats en els arxius d'auditoria, amb la finalitat de comprovar la implementació adequada d'aquest sistema de control, així com, si s'escau, el seguiment de les mesures de millora implementades per corregir les deficiències que s'han posat de manifest en la inspecció immediatament anterior.

2. Les inspeccions es poden dur a terme amb un abast general o parcial. Així mateix, en les inspeccions d'auditors d'interès públic es pot verificar si els auditors de comptes compleixen els requisits que estableix l'article 87 relacionats amb l'estructura organitzativa.

Article 103. Finalització de les actuacions d'inspecció.

1. Les inspeccions s'han de sotmetre al principi de celeritat i s'han de documentar mitjançant l'emissió d'un informe d'inspecció de caràcter provisional, que s'ha de remetre

a l'auditor de comptes perquè, si s'escau, faci les al·legacions que consideri oportunes en un termini no inferior a deu dies hàbils.

Aquest informe, considerant l'abast i l'extensió de les actuacions dutes a terme, ha de contenir, almenys, la descripció de les verificacions i revisions efectuades, les conclusions generals a les quals s'ha arribat, i ressaltar, si s'escau, les deficiències detectades. L'informe, en funció de l'abast de la inspecció, ha d'incloure el següent:

a) Seguiment de les mesures de millora implementades per corregir les deficiències que s'han posat de manifest en la inspecció immediatament anterior. Com a resultat d'aquest seguiment, s'ha de verificar i concloure si s'ha donat o no compliment al requeriment efectuat pel president, segons el que indica la lletra b) de l'apartat 3 següent.

b) Descripció de l'anàlisi i avaluació de les polítiques i els procediments de control de qualitat, així com dels arxius d'auditoria que s'hagin seleccionat.

2. Transcorregut el termini a què es refereix l'apartat anterior i una vegada analitzades, si s'escau, les al·legacions presentades, s'ha d'emetre un informe d'inspecció de caràcter definitiu que contingui els aspectes a què es refereix l'apartat anterior que siguin procedents en cada circumstància, afegint-hi si s'escau els requeriments de millora que siguin necessaris per resoldre les deficiències detectades.

3. El president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, prenent en consideració l'informe d'inspecció de caràcter definitiu, ha d'adoptar un acord que contingui alguna de les decisions següents:

a) L'arxivament de les actuacions d'inspecció, sense més tràmit.

b) El requeriment que l'auditor inspeccionat implementi mesures de millora per reparar les deficiències detectades i reflectides en l'informe en els terminis que s'estableixin a aquest efecte, el seguiment de les quals s'ha de dur a terme en la inspecció següent. En l'acord de requeriment s'ha d'indicar el termini per presentar, si s'escau, el pla d'acció, que en cap cas no ha de ser inferior a un mes.

El pla d'acció ha de detallar les actuacions que han de portar a terme els auditors per reparar les deficiències detectades i reflectides en l'informe d'inspecció definitiu.

En el cas d'auditors de comptes que auditin entitats d'interès públic la presentació del pla d'acció té caràcter obligatori, i és potestatiu per als auditors de comptes que no auditin entitats d'interès públic.

Els requeriments de millora efectuats a les societats d'auditoria en els casos en què es produeixi la dissolució i constitució a què es refereix l'article 83.3 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, són exigibles a la nova societat.

c) Sense perjudici del que disposa la lletra b) anterior, la iniciació d'un procediment sancionador quan a la vista del resultat del seguiment efectuat, de conformitat amb el que indica l'apartat 1.a), es dedueixin indicis de la comissió de la infracció greu recollida a l'article 73.i) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

4. La decisió del president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, a què es refereix l'apartat 3 anterior, s'ha de notificar a l'auditor de comptes.

5. Sense perjudici del que indiquen els apartats anteriors, quan es tracti d'actuacions d'inspecció de caràcter parcial, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pot posar de manifest, en la comunicació d'inici d'actuacions, els fets en poder seu que permetin formular l'informe provisional, i concedir un termini de deu dies hàbils per fer les al·legacions corresponents. Com a resultat d'aquestes actuacions s'ha d'emetre l'informe d'inspecció de caràcter definitiu a què es refereix l'apartat 2 anterior.

6. Així mateix, quan es tracti d'actuacions d'inspecció efectuades sobre auditors de comptes i societats d'auditoria que no facin auditories de les entitats considerades d'interès públic, es pot emetre un únic informe amb el contingut a què es refereix l'apartat 2 i una vegada contrastades les conclusions abans que s'emeti amb els auditors de comptes i societats d'auditoria. A aquest informe es poden efectuar al·legacions en el termini no inferior de quinze dies hàbils. Una vegada vist l'informe i, si s'escau, les al·legacions o una vegada transcorregut el termini per presentar-les sense que s'hagin efectuat, el president

de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha d'adoptar l'acord a què es refereix l'apartat 3 d'aquest article.

7. Si com a resultat de la inspecció efectuada per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes es detecten deficiències relacionades amb alguna de les qüestions que indica l'article 87, aquest Institut ha de concedir un termini per esmenar-les. Així mateix, ho ha de comunicar a la Comissió d'Auditoria o òrgan amb funcions equivalents previst en la disposició addicional tercera de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, a fi que adoptin les mesures que considerin convenients en l'exercici de les seves funcions de supervisió, així com a la Comissió Nacional del Mercat de Valors.

Article 104. *Publicació d'informes d'inspecció.*

L'informe d'inspecció de caràcter definitiu al qual es refereix l'article anterior ha de ser objecte de publicació quan es refereixi a auditors de comptes que auditin, en l'exercici inclòs en l'àmbit del període d'inspecció, entitats d'interès públic.

No obstant això, només han de ser objecte de publicació les parts de l'informe d'inspecció referents a l'àmbit de la revisió efectuada i les dades principals de l'auditor de comptes inspeccionat referides a la seva dimensió, així com un resum de les deficiències que s'han posat de manifest com a resultat de la inspecció. Aquest resum ha de diferenciar entre les deficiències referides a les polítiques i els procediments de control de qualitat i les deficiències referides a la realització de treballs d'auditoria de comptes.

En cap cas no han de ser objecte de publicació les dades identificatives de les entitats auditades, si bé s'ha de publicar el nombre de treballs i entitats seleccionats per a la revisió d'arxius amb indicació tant del sector en què opera com del tipus d'entitat d'interès públic, així com el nombre de treballs i entitats i el sector en el qual operen als quals es refereixen les deficiències.

Secció 6a Comunicacions i mitjans de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes

Article 105. *Comunicacions entre l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes i els auditors.*

Als efectes del que disposen aquest Reglament i la Llei 22/2015, de 20 de juliol, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes i els auditors de comptes s'han de relacionar per mitjans electrònics, de conformitat amb el que estableix l'article 14 de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre. A aquest efecte, aquestes comunicacions s'han d'efectuar a través de les respectives adreces electròniques habilitades úniques.

Article 106. *Personal al servei de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.*

Als efectes del que estableix l'article 55 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'entén per tasques instrumentals l'assistència en la revisió de documentació relacionada amb l'activitat d'auditoria i en l'elaboració d'una proposta d'avaluació resultat de l'assistència esmentada, tenint en compte la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes, així com, si s'escau, la normativa i pràctica en el camp d'especialització propi dels experts.

CAPÍTOL II

Règim de supervisió aplicable a auditors, així com a societats i altres entitats d'auditoria autoritzades en estats membres de la Unió Europea i en tercers països

Secció 1a Actuacions de control i dispenses

Article 107. *Actuacions de control d'auditors en casos de prestació transfronterera de serveis.*

Els auditors de comptes autoritzats per dur a terme l'activitat d'auditoria de comptes originàriament en un Estat membre de la Unió Europea i inscrits en el Registre oficial d'auditors de comptes, en relació amb els treballs d'auditoria efectuats respecte als comptes d'entitats amb domicili social a Espanya, queden subjectes a les inspeccions de l'Estat membre d'origen i a les investigacions de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

Els auditors de comptes autoritzats originàriament per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes per dur a terme l'activitat d'auditoria de comptes i inscrits en el Registre oficial d'auditors de comptes i autoritzats en un altre Estat membre en relació amb els treballs d'auditoria efectuats respecte als comptes d'entitats amb domicili social en l'Estat membre esmentat, queden subjectes a les inspeccions de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes i a les investigacions a l'Estat membre de destinació.

Les actuacions que preveuen els apartats anteriors s'han de portar a terme sense perjudici del que estableixin els acords reguladors que es puguin subscriure amb els estats membres de la Unió Europea.

Article 108. *Dispenses.*

Els auditors de comptes de tercers països als quals es refereix l'article 10.3 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, així com les societats i altres entitats d'auditoria de tercers països a les quals es refereix l'article 11.5 de la Llei esmentada, poden quedar eximits de les inspeccions atribuïdes a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes quan estiguin subjectes a sistemes de supervisió pública, control de qualitat i investigació i sancions que hagin estat declarats equivalents per la Comissió Europea, en els termes que estableixen els acords de cooperació corresponents, d'acord amb el principi de reciprocitat.

Secció 2a Coordinació amb les autoritats competents d'estats membres de la Unió Europea i amb les autoritats europees de supervisió

Article 109. *Deure de col·laboració en l'intercanvi d'informació.*

Als efectes de l'article 63.1 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, es pot intercanviar, entre d'altra, la informació següent:

- a) Dades de l'auditor de comptes requerides per a la inscripció en el Registre oficial d'auditors de comptes de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.
- b) Data d'inscripció en el Registre i altra informació rellevant.
- c) Data de baixa del Registre, motius de la baixa i altra informació rellevant.
- d) Informe i documentació relacionada amb les inspeccions dels sistemes de control de qualitat que s'estiguin portant a terme o que hagin finalitzat.
- e) Informe i documentació relacionada amb les investigacions que s'estiguin portant a terme o que hagin finalitzat.
- f) Informació sobre procediments sancionadors que s'estiguin portant a terme o que hagin finalitzat.
- g) Qualsevol informació que pugui resultar d'utilitat per a l'exercici de les funcions de supervisió atribuïdes a les autoritats respectives.

Article 110. Sol·licitud d'informació.

1. La sol·licitud d'informació ha d'incloure una explicació de les raons que justifiquen aquesta sol·licitud i de la finalitat per a la qual s'utilitzarà la informació intercanviada i s'ha de referir a informació necessària per complir les seves funcions i que no es pugui obtenir per altres mitjans.

2. La informació a intercanviar s'ha de remetre en la forma i el termini màxim que s'estableixi entre les autoritats competents dels estats membres o entre aquestes i les autoritats europees de supervisió.

Per evitar retards innecessaris es pot remetre una part de la informació segons ho permeti la seva disponibilitat i si el seu enviament és adequat.

3. En cas que l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes rebi una sol·licitud d'informació, aquesta informació a intercanviar s'ha de remetre en la llengua que consti en el document original a remetre.

Article 111. Utilització de la informació intercanviada.

1. Sense perjudici del que estableixen les disposicions de rang legal, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes només pot utilitzar la informació rebuda per a l'exercici de les seves competències i d'acord amb els fins que assenyali l'autoritat que remet la informació.

Quan l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, en compliment del deure de col·laboració establert en la normativa aplicable, hagi de remetre informació rebuda d'una autoritat competent d'un altre Estat membre o d'una autoritat europea de supervisió a una altra autoritat competent en el territori espanyol, és necessària la comunicació prèvia a l'autoritat de la qual s'ha rebut la informació.

2. Quan la informació rebuda sigui sol·licitada per una altra autoritat competent d'un altre Estat membre o per una autoritat europea de supervisió, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pot remetre aquesta informació únicament amb el consentiment previ de l'autoritat de la qual ha rebut la informació que s'ha de transmetre.

3. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes no pot remetre la informació rebuda d'una autoritat competent d'un altre Estat membre o d'una autoritat europea de supervisió a una autoritat competent d'un tercer país. En aquest cas s'ha de donar trasllat de la sol·licitud a l'autoritat de la qual procedeix la informació sol·licitada.

Article 112. Col·laboració en la realització d'actuacions de control.

1. Quan l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes acordi, a sol·licitud de l'autoritat competent d'un altre Estat membre, la realització d'una actuació de control de l'activitat d'auditoria o permeti a personal d'aquesta autoritat competent participar en una actuació de control de l'activitat d'auditoria juntament amb el personal de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, aquesta actuació de control s'ha de desenvolupar, amb caràcter general, sota la direcció o coordinació de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes quan es porti a terme en territori espanyol.

2. En tot cas, s'ha de comunicar a aquesta autoritat competent el resultat de les actuacions que es duguin a terme.

Article 113. Negativa a la remissió d'informació o a la realització d'una actuació de control.

En els supòsits que preveu l'article 63.3 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, en què l'Institut no faciliti la informació sol·licitada per les autoritats competents d'altres estats membres o per les autoritats europees de supervisió, o no dugui a terme una actuació de control de l'activitat d'auditoria o no permeti al personal de l'autoritat competent d'un altre Estat membre participar en una actuació de control de l'activitat d'auditoria juntament amb el personal de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, aquest ha de comunicar

les causes d'aquesta circumstància a l'autoritat sol·licitant en el termini màxim d'un mes a comptar de la recepció de la sol·licitud.

Article 114. *Deures de comunicació.*

1. Quan s'acordi la baixa d'un auditor de comptes del Registre oficial d'auditors de comptes de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, aquest ha de comunicar la baixa corresponent i les raons d'aquesta a les autoritats competents dels estats membres en els quals l'auditor de comptes estigui autoritzat per exercir l'activitat d'auditoria de comptes.

Aquesta comunicació s'ha de fer en el termini de quinze dies hàbils, a comptar de la baixa en el Registre oficial d'auditors de comptes.

2. Quan l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes conclouï que es poden estar portant a terme o que es poden haver portat a terme en un altre Estat membre activitats contràries a les disposicions nacionals de transposició de la Directiva 2006/43/CE del Parlament Europeu i del Consell, de 17 de maig de 2006, ho ha de comunicar a l'autoritat competent de l'Estat membre esmentat en el termini màxim de quinze dies hàbils a comptar des que conclouï que aquestes actuacions podrien ser contràries a les disposicions aplicables, i sense perjudici de les competències que pugui exercir l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

3. Quan l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes rebí una comunicació de l'autoritat competent d'un altre Estat membre sobre l'existència d'indicis d'actuacions a Espanya que es puguin considerar contràries a la Llei 22/2015, de 20 de juliol, aquest Reglament i la seva normativa de desplegament, ha de dur a terme les actuacions oportunes, sense perjudici d'haver de comunicar a l'autoritat competent esmentada el resultat de les seves actuacions.

Secció 3a Coordinació amb autoritats competents de tercers països

Article 115. *Intercanvi d'informació.*

1. L'intercanvi d'informació a què es refereix l'article 67.1 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, així com la col·laboració per a la realització d'actuacions de control s'ha de dur a terme amb el contingut, els terminis i les formes que estableix l'acord de cooperació corresponent. En l'acord de cooperació es pot adoptar la realització d'una actuació de control o permetre, quan així ho prevegi la Decisió corresponent de la Unió Europea i en els termes que s'hi contenen, al personal de l'autoritat competent d'un tercer país participar en una actuació de control juntament amb el personal de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

2. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha de publicar en el seu butlletí oficial i en la seva pàgina web una relació de les autoritats competents de tercers països amb els quals existeixin acords d'intercanvi d'informació sobre la base de reciprocitat.

3. Cada sol·licitud d'informació rebuda d'una autoritat competent d'un tercer país s'ha d'avaluar per determinar si es pot atendre la sol·licitud de remissió d'informació i indicar en cas contrari la informació que es pot aportar.

4. Per evitar retards innecessaris es pot remetre una part de la informació segons ho permeti la seva disponibilitat i si el seu enviament és adequat.

5. En cas que no es pugui atendre una sol·licitud d'informació, s'ha d'informar d'això a l'autoritat competent sol·licitant, amb indicació de les causes de la impossibilitat.

6. Quan l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes acordi amb l'autoritat competent d'un tercer país la realització d'una actuació de control o permeti a personal d'aquesta autoritat competent participar en una actuació de control juntament amb el personal de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, aquesta actuació de control s'ha de desenvolupar, amb caràcter general, sota la direcció o coordinació de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes quan es porti a terme en territori espanyol.

TÍTOL IV

Règim d'infraccions i sancions

CAPÍTOL I

Del procediment sancionador

Article 116. *Denúncia.*

1. Qualsevol persona pot posar per escrit en coneixement de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes l'existència de fets que puguin ser constitutius d'una infracció tipificada a la Llei 22/2015, de 20 de juliol, i aportar tota la informació i les dades que estiguin en poder seu i fent referència expressa a les normes reguladores de l'activitat d'auditoria que s'hagin pogut incomplir en l'actuació de l'auditor de comptes.

2. S'ha d'acordar l'arxivament de les denúncies quan es considerin infundades, o quan els fets denunciats no tinguin prou entitat o transcendència o sigui impossible investigar-los o quan es refereixin als mateixos auditors i treballs successius als que s'hagin denunciat i investigat amb anterioritat.

3. Es pot sol·licitar al denunciant que aportï altres dades o mitjans de prova que estiguin en poder seu.

El denunciant no té la condició d'interessat en l'actuació administrativa que s'iniciï arran de la denúncia ni ha de ser informat del resultat de les actuacions efectuades en relació amb els fets denunciats, que poden donar lloc a l'arxivament de les actuacions o a la incoació d'un expedient sancionador. S'han d'establir els procediments necessaris per garantir la protecció de les dades del denunciant.

4. Sense perjudici dels instruments i procediments de col·laboració entre administracions públiques, els òrgans i les institucions públiques en general han de cooperar amb l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes per facilitar-li l'exercici de les seves competències de control i disciplinàries dels auditors de comptes i societats d'auditoria de comptes.

Article 117. *Termini de resolució, de caducitat del procediment i ampliació de terminis.*

1. El termini total per resoldre i notificar el procediment sancionador és d'un any a comptar des que el president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes adopti l'acord d'incoació, de conformitat amb el que estableix l'article 69.4 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, sense perjudici de la suspensió del termini i de la possible ampliació d'aquest termini total i dels parcials previstos per als diferents tràmits del procediment, segons el que estableixen els articles 22, 23 i 32 de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre.

2. S'ha de comunicar als interessats la iniciació i finalització de l'efecte suspensiu de les actuacions que preveu l'article 22.1 de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre.

3. La competència per acordar l'ampliació del termini total per resoldre i notificar correspon al president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

4. La competència per acordar l'ampliació dels diferents terminis parcials en la tramitació del procediment, inclòs el d'audiència després de la formulació de la proposta de resolució, correspon a l'instructor.

5. En els casos de prescripció de la infracció i en els de caducitat del procediment pel transcurs del termini total d'un any, més les ampliacions que preveuen els articles 23 i 32 de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre, o pel transcurs del termini de sis mesos previst a l'article 85.2 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, quan aquesta caducitat hagi determinat així mateix la prescripció de la infracció, s'ha de dictar una resolució expressa que n'acordi l'arxivament. La resolució s'ha de notificar a l'auditor de comptes subjecte al procediment.

Article 118. *Actuacions prèvies.*

1. Amb anterioritat a la incoació del procediment sancionador, el president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pot ordenar que es duguin a terme les actuacions prèvies de les que estableix l'article 90, que siguin necessàries per tal de determinar amb caràcter preliminar si concorren circumstàncies que justifiquin aquesta incoació.

2. De conformitat amb l'article 90.3, quan s'obtinguin indicis d'infracció en el curs d'una actuació de control, es pot iniciar el procediment sancionador amb anterioritat a la finalització de l'actuació de control i l'emissió de l'informe corresponent.

Quan de les actuacions prèvies de control es conclogui que ha prescrit la infracció, el president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha d'acordar l'arxivament d'actuacions.

Article 119. *Acord d'incoació.*

1. La competència per dictar l'acord d'incoació correspon al president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes. L'acord d'incoació ha de tenir el contingut que preveu l'article 64.2 de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre, amb les especialitats següents:

a) El nomenament d'instructor ha de recaure en un funcionari destinat a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes. Pot ser nomenat instructor el funcionari que hagi efectuat les actuacions prèvies de control.

b) Si la complexitat del procediment ho aconsella, el president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, quan dicti l'acord d'incoació o en qualsevol moment de la instrucció del procediment, pot nomenar un o diversos instructors adjunts. Els instructors adjunts han d'actuar sota la direcció de l'instructor principal.

2. L'acord d'incoació s'ha de comunicar a l'instructor o instructors nomenats i s'ha de notificar únicament als interessats, amb indicació expressa del règim de recusació establert.

3. Quan el presumpte responsable sigui un auditor de comptes autoritzat originàriament en un Estat membre de la Unió Europea, s'ha de comunicar a l'autoritat competent d'aquest Estat de procedència que s'ha acordat la incoació d'un procediment sancionador.

4. Excepcionalment, quan en el moment de dictar l'acord d'incoació no existeixin elements suficients per a la qualificació inicial dels fets que el motiven, la determinació d'aquesta qualificació i de les sancions que puguin correspondre s'ha de dur a terme mitjançant un plec de càrrecs que ha de dictar el president en el termini màxim d'un mes des de la data de l'acord d'incoació. El plec de càrrecs s'ha de notificar als interessats.

5. Una vegada notificat l'acord d'incoació o, en cas que s'hagi emès un plec de càrrecs, una vegada s'hagi notificat aquest, els interessats disposen d'un termini de quinze dies hàbils per formular al·legacions i aportar els documents o les informacions que considerin convenients, així com, si s'escau, proposar una prova i concretar els mitjans de què es pretenguin valer.

Article 120. *Facultats de l'instructor.*

L'instructor pot sol·licitar que s'emetin tots els informes de caràcter tècnic o jurídic que siguin necessaris, en funció de la complexitat del procediment, per portar a bon fi la seva instrucció.

Article 121. *Proposta de resolució.*

1. Una vegada instruït l'expedient, l'instructor ha de formular la proposta de resolució, en la qual s'han de fixar de manera motivada els fets que es declaren provats i la seva qualificació jurídica, així com la infracció que, si s'escau, puguin constituir, la declaració de les persones o entitats que siguin responsables i la sanció que es proposi; o bé s'ha de

proposar la declaració de no-existència d'infracció o responsabilitat. En tots dos casos, la proposta de resolució ha d'indicar la posada de manifest del procediment, la qual s'ha d'acompanyar amb una relació dels documents que contingui l'expedient a fi que els interessats puguin obtenir les còpies dels que considerin convenients, i el termini per formular al·legacions i presentar els documents i les informacions que considerin convenients.

Quan de la instrucció es conclogui que ha prescrit la infracció, l'instructor ha de proposar l'arxivament de les actuacions.

2. En cas que s'hagin nomenat instructors adjunts, la proposta de resolució l'ha de formular l'instructor principal.

3. La proposta de resolució s'ha de notificar als interessats, i s'ha d'acordar el tràmit d'audiència. Els interessats disposen d'un termini de quinze dies hàbils, des de la notificació de la proposta de resolució, per formular al·legacions i aportar els documents i les informacions que considerin convenients.

4. Conclòs el tràmit d'audiència, l'instructor ha d'elevat la corresponent proposta de resolució, juntament amb totes les actuacions, al president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

Article 122. *Resolució.*

1. La competència per dictar la resolució correspon al president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

2. Abans de dictar resolució, el president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pot ordenar dur a terme actuacions complementàries, d'acord amb el que estableix l'article 87 de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre.

El termini per resoldre el procediment queda suspès des de la data de l'acord de realització de les actuacions complementàries fins que finalitzin les actuacions a què es refereix el paràgraf anterior.

3. No s'han de considerar en la resolució altres fets diferents dels que determina la proposta de resolució, llevat dels que resultin de les actuacions complementàries practicades, si s'escau, d'acord amb el que preveu l'apartat anterior, i sense perjudici de la diferent valoració jurídica que es pugui fer en relació amb l'efectuada en la proposta de resolució.

4. En tot cas, quan el president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes consideri que la infracció o la sanció revesteix més gravetat que la determinada en la proposta de resolució, s'ha de notificar als interessats perquè aportin totes les al·legacions que considerin pertinents en el termini de quinze dies hàbils. Es considera que concorre aquesta circumstància:

a) Quan es considerin sancionables conductes que en la instrucció o en la proposta de resolució s'hagin considerat com a no sancionables, independentment del fet que la instrucció hagi resolt la finalització del procediment.

b) Quan es canviï la qualificació d'una infracció de lleu a greu o molt greu, o de greu a molt greu.

c) Quan es consideri que la sanció a imposar sigui de diferent naturalesa i més costosa.

Article 123. *Acumulació d'expedients i agrupació de subjectes infractors.*

1. S'han d'incoar tants procediments sancionadors com treballs d'auditoria existeixin respecte als quals s'hagin apreciat indicis d'infracció. No obstant això, quan d'acord amb el que preveu l'article 57 de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre, concorri identitat substancial o íntima connexió entre els procediments sancionadors, se'n pot acordar l'acumulació per a la tramitació i resolució conjunta, en particular es poden acumular quan concorrin identitat o connexió en els motius o les circumstàncies que determinin l'apreciació de diverses infraccions.

2. Es poden imposar en una mateixa resolució, resultat d'un sol procediment, les sancions imposades a les societats d'auditoria i a l'auditor de comptes signant de l'informe en nom seu que sigui corresponsable, quan aquelles derivin d'una mateixa infracció, d'acord amb els articles 70.1.b) i 76 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

S'ha de procedir de la mateixa manera per imposar sancions a diversos auditors de comptes o societats d'auditoria que hagin actuat conjuntament, quan les sancions derivin d'una mateixa infracció.

CAPÍTOL II

Procediment abreujat

Article 124. *Procediment abreujat.*

1. En cas que concorrin les circumstàncies que preveu l'article 69.5 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, es pot acordar la tramitació del procediment sancionador de manera abreujada quan es tracti de les infraccions que preveu l'article 72.b), pel que fa a l'incompliment de la durada màxima de contractació que exigeixen els articles 40.1, 72.f), 72.j), 72.k), 73.c), pel que fa a l'incompliment del que disposen els articles 40.2, 73.d), 73.i), primer tipus, 73.j), primer i segon tipus, 73.ii) i 74 de la Llei esmentada.

2. En aquests supòsits, la tramitació ha de complir els tràmits següents:

a) En l'acord d'incoació s'ha de fer constar expressament que el procediment és abreujat i el termini per resoldre i notificar la resolució. A més de les indicacions que estableix l'article 119, l'òrgan competent per dictar l'acord hi ha d'incorporar la proposta de resolució, amb el contingut que preveu l'article 121, inclosa la indicació als interessats de la posada de manifest de l'expedient, i a aquest efecte s'ha d'acompanyar amb una relació dels documents que hi constin, a fi que puguin obtenir les còpies dels que considerin convenients, i els ha de concedir un termini de quinze dies hàbils, a comptar de l'endemà de la notificació de l'acord d'incoació esmentat, per formular al·legacions i presentar els documents i les informacions que considerin pertinents. S'ha d'advertir expressament als interessats que, en cas que no formulin al·legacions ni aportin nous documents o elements de prova, es pot dictar una resolució en els termes que conté la proposta de resolució incorporada a l'acord d'incoació.

b) Si, un cop transcorregut el termini d'al·legacions, els interessats no n'han formulat cap, l'instructor, fent constar motivadament aquesta circumstància, ha d'elevat l'expedient al president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, que pot dictar resolució d'acord amb la proposta incorporada a l'acord d'incoació. Als efectes del que preveu el paràgraf anterior, no es considera que s'hagin formulat al·legacions quan els interessats es limitin a reconèixer la seva responsabilitat o manifestin la seva conformitat amb els fets que exposa l'acord d'incoació o, si s'escau, amb la proposta de sanció.

c) En cas que els interessats formulin al·legacions, en les quals manifestin la seva disconformitat amb la proposta de resolució incorporada en l'acord d'incoació, l'instructor ha de formular una nova proposta de resolució, en què reiteri o no la inicialment notificada segons el que disposa la lletra a) d'aquest apartat, i s'ha de verificar en tot cas el compliment del que estipula l'article 121. La proposta de resolució que si s'escau es formuli s'ha de notificar als interessats, i ha d'acordar el tràmit d'audiència i concedir un termini de quinze dies hàbils per formular al·legacions i presentar els documents que considerin pertinents. Un cop conclòs el tràmit d'audiència, l'instructor ha d'elevat la proposta de resolució corresponent, juntament amb totes les actuacions, al president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, que ha de dictar una resolució.

d) En la resolució no es poden acceptar fets diferents dels que es determinin en el curs del procediment, independentment de la seva diferent valoració jurídica. Quan el president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes consideri que la infracció o la sanció revesteixen més gravetat que la determinada en la proposta de resolució, aquesta

circumstància s'ha de notificar a l'inculpat perquè aporti totes les al·legacions que consideri convenients en el termini de quinze dies hàbils, i la tramitació del procediment sancionador continua de manera ordinària.

3. La competència per dictar l'acord d'incoació al qual s'incorpori la proposta de resolució correspon a les unitats que hagin desenvolupat activitats de comprovació o detectat els fets que motiven la incoació, d'acord amb el que preveu l'article 6 del Reial decret 302/1989, de 17 de març, pel qual s'aprova l'Estatut i l'estructura orgànica de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

4. El termini per resoldre i notificar la resolució en els procediments sancionadors tramitats de conformitat amb el que preveu aquesta secció és de sis mesos.

5. En qualsevol moment del procediment anterior a la seva resolució, l'òrgan competent per resoldre pot acordar continuar la tramitació del procediment sancionador de manera ordinària, i llavors el termini per resoldre i notificar és d'un any, a comptar de l'acord d'incoació del procediment.

CAPÍTOL III

Infraccions i sancions

Article 125. Negativa o resistència a l'actuació de control o de disciplina i falta de remissió de la documentació o informació.

Per a la qualificació de les infraccions tipificades en els articles 72.c) i 73.k) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'han d'aplicar els criteris següents:

1. Es consideren negativa o resistència a l'exercici de les competències de control o disciplina, així com falta de remissió de la documentació o informació requerida per a l'exercici de les competències atribuïdes de control i disciplina de l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes, totes les accions i omissions dels subjectes responsables que tendeixin a dilatar, entorpir o impedir indegudament el seu exercici.

2. En tot cas es consideren negativa o resistència a l'exercici de les competències de control o disciplina les actuacions següents dels subjectes responsables:

a) La incompareixença de la persona requerida per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes o pel personal designat per dur a terme les actuacions de control, d'acord amb el que estableix el capítol I, títol III, en el lloc, dia i hora que se li hagin assenyalat dins el termini establert i en la forma pertinent per a la iniciació, desenvolupament o finalització de les actuacions, llevat que hi hagi causa suficient que sigui degudament justificada.

b) Negar o dificultar indegudament l'accés o la permanència del personal designat per dur a terme les actuacions de control en el domicili social, locals o oficines on exerceixi l'activitat de la persona o entitat sotmesa a control o hi hagi la documentació requerida, així com obstaculitzar la localització d'aquests llocs.

c) Aquelles que suposin amenaces o coaccions al personal designat per dur a terme les actuacions de control.

d) Aquelles que, per acció o omissió, es dirigeixin a obstaculitzar de manera recurrent l'efectivitat de les notificacions efectuades per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes en l'exercici de les seves competències de control o sancionadora.

3. En tot cas es considera falta de remissió de la documentació o informació requerida en l'exercici de les competències atribuïdes a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes la negativa a exhibir o posar a disposició d'aquest Institut qualsevol classe de llibres, registres, documents o qualsevol informació que se'ls exigeixi; l'omissió de la remissió dels documents o informació sol·licitada o l'alteració o modificació dels aportats.

Article 126. *Incompliment de l'obligació de dur a terme una auditoria de comptes en determinats supòsits.*

No es consideren comeses les infraccions tipificades en els articles 72.h) i 73.a) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, quan concorrin les circumstàncies que preveu l'article 5.2 de la Llei esmentada i l'auditor dugui a terme les actuacions que preveu l'article 10.

Article 127. *No-emissió o lliurament en termini de l'informe addicional per a la Comissió d'Auditoria o emissió amb contingut substancialment incorrecte o incomplet.*

Als efectes del que estableixen els articles 72.i) i 73.ñ) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'entén que en tot cas l'informe addicional per a la Comissió d'Auditoria té un contingut substancialment incorrecte o incomplet quan no reculli el resultat de les verificacions i conclusions reflectides en els papers de treball, o quan la informació continguda sigui incorrecta o incompleta de manera que no es pugui comprendre, o afecti el compliment adequat de les funcions atribuïdes a la Comissió d'Auditoria.

Article 128. *Realització de treballs d'auditoria sense estar inscrit com a exercent en el Registre oficial d'auditors de comptes.*

1. La infracció molt greu que tipifica l'article 72.j) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'entén així mateix comesa des del moment en què s'accepti el nomenament d'auditoria sense estar inscrit com a exercent en el Registre oficial d'auditors de comptes.

2. Si l'infractor accedeix a la condició d'exercent amb anterioritat a la signatura de l'informe d'auditoria i a la notificació de la iniciació d'una actuació de control, s'ha de tenir en consideració, als efectes de la graduació de la sanció a aplicar, la circumstància atenuant d'haver dut a terme per iniciativa pròpia actuacions dirigides a reparar la infracció o disminuir-ne els efectes, establerta a l'article 80.1.g) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

Article 129. *Incompliments de normes d'auditoria en relació amb un informe d'auditoria.*

Constitueix una única infracció de les que preveu l'article 73.b) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, l'incompliment o el conjunt d'incompliments de normes d'auditoria que es declarin provats en relació amb un treball d'auditoria, sempre que siguin susceptibles de tenir un efecte significatiu sobre el resultat del seu treball i, per consegüent, en el seu informe.

Així mateix, s'entén comesa aquesta infracció quan s'hagi incomplert el que disposa l'article 29.1 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, per no haver disposat dels recursos necessaris i adequats per acceptar i dur a terme el treball d'auditoria atenent la dimensió i complexitat de l'auditoria a realitzar, de manera que pugui afectar de forma significativa el resultat del treball i, per consegüent, l'informe emès.

Article 130. *Incompliment de l'obligació de remissió d'informació a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes o remissió d'informació substancialment incorrecta o incompleta.*

Als efectes de l'article 73.d) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'entén que la informació remesa a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes presenta un contingut substancialment incorrecte o incomplet, tenint en compte la informació pública i disponible, quan la informació incorrecta o omesa pugui alterar la comprensió de les dades i la situació de l'auditor que impedeixi o dificulti l'exercici adequat de les funcions supervidores.

En particular, s'entén que aquesta circumstància es produeix quan afecti en els termes que preveu el paràgraf anterior almenys alguns dels aspectes següents:

a) L'import dels honoraris i hores facturades derivats de serveis d'auditoria i l'import d'honoraris de serveis diferents d'auditoria, a què es refereixen els articles 24, 25, i 41 de

la Llei 22/2015, de 20 de juliol, amb el desglossament que estableixi la resolució de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes referida a l'article 89.

- b) La identificació de cadascun dels serveis prestats.
- c) L'existència de xarxa que s'hagi de declarar i la identificació de les entitats que en formen part.
- d) L'actualització del domicili als efectes de notificacions o de l'adreça electrònica habilitada única.
- e) L'import dels ingressos totals de l'auditor de comptes, així com els ingressos totals de la xarxa a la qual pertanyin.

Article 131. *Comunicacions a les autoritats supervisores.*

1. La infracció tipificada a l'article 73.f) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'entén sempre comesa quan hagin transcorregut tres dies hàbils des que l'auditor de comptes hagi tingut coneixement de les circumstàncies d'informació obligada a les quals es refereixen l'article 38 i la disposició addicional setena de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, sense haver efectuat la comunicació als òrgans supervisors corresponents i, si s'escau, als auditors de comptes de l'entitat dominant. En tot cas, s'entén comesa si no s'ha efectuat aquesta comunicació en la data que s'hagi emès l'informe d'auditoria.

2. S'entén que la comunicació presenta un contingut substancialment incorrecte o incomplet quan afecti el compliment adequat de les funcions atribuïdes a l'autoritat supervisora respectiva.

3. Així mateix, en tot cas es considera falta de remissió de la còpia de l'informe d'auditoria dels comptes anuals a les autoritats supervisores competents quan hagin transcorregut tres dies hàbils des de la finalització del termini a què es refereix la disposició addicional setena de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

Article 132. *Identificació de l'auditor de comptes en els seus treballs.*

Es considera comesa la infracció tipificada a l'article 73.g) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, quan l'informe emès no correspongui a un treball dels compresos en les modalitats d'auditoria de comptes a què es refereix l'article 4 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, sempre que la seva realització no s'hagi atribuït a un auditor de comptes per mitjà de la normativa vigent.

No es considera constitutiva de la infracció a què es refereix el paràgraf anterior la simple menció de la condició d'auditor de comptes en qualsevol tipus d'informe que no correspongui a un treball dels compresos en les modalitats d'auditoria de comptes a què es refereix l'article 4 esmentat, sempre que la seva redacció o presentació no puguin donar lloc a confusió sobre la naturalesa del treball.

En tot cas, s'entén que no genera confusió sobre la naturalesa del treball o informe quan la menció que s'hi fa a la condició d'auditor de comptes s'exposi a efectes merament informatius i s'indiqui expressament que no s'ha dut a terme un treball d'auditoria de comptes dels compresos en les modalitats d'auditoria de comptes a què es refereix l'article esmentat.

S'entén que es pot generar confusió sobre la naturalesa del treball o l'informe quan, per raó del seu contingut, redacció o presentació, es pugui entendre que s'està emetent un informe d'auditoria de comptes dels que regulen els articles 9 i 13.

Article 133. *Incompliment dels requeriments de millora.*

Als efectes del que estableix l'article 73.i) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'entén que no s'han complert substancialment els requeriments de millora en termini a què es refereix l'article 54.4 de la mateixa Llei quan, entre d'altres, les mesures per complir-los no s'hagin mantingut una vegada implementades.

Article 134. Informació substancialment incorrecta o incompleta en l'informe de transparència.

Als efectes del que estableix l'article 73.j) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'entén que l'informe anual de transparència presenta un contingut substancialment incorrecte o incomplet quan la informació incorrecta o omesa pugui alterar o impedir l'adequada comprensió o percepció de les dades i la situació efectiva de l'auditor de comptes que conté l'informe esmentat.

En particular, s'entén que aquesta circumstància es produeix quan afecti en els termes que preveu el paràgraf anterior almenys la descripció de la xarxa, del sistema de control de qualitat intern, la llista de les entitats d'interès públic auditades, la declaració sobre les pràctiques en matèria d'independència i el detall i desglossament dels honoraris per serveis d'auditoria i diferents d'auditoria.

Article 135. Criteris de graduació de les sancions.

1. Les sancions previstes en els articles 75 i 76 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, que siguin aplicables a cada subjecte infractor es consideren dividides en tres graus, de més gran a més petit, denominats, respectivament, superior, mitjà i inferior, d'acord amb els criteris següents:

a) Quan la sanció prevista per corregir una infracció determinada pugui consistir en la retirada de l'autorització i baixa definitiva en el Registre oficial d'auditors de comptes, en la suspensió de l'autorització i baixa temporal en aquest Registre o en la imposició d'una multa, els tres tipus de mesures sancionadores esmentats han de constituir, en principi, els graus superior, mitjà i inferior, respectivament, de la sanció aplicable.

b) Quan la sanció prevista per corregir una infracció determinada pugui consistir en la retirada de l'autorització i baixa definitiva en el Registre oficial d'auditors de comptes o en la imposició d'una multa, el primer tipus de mesura sancionadora constitueix, amb caràcter general, el grau superior de la sanció aplicable i es considera fraccionada la de naturalesa pecuniària en dos trams iguals, que constitueixen, en principi i d'acord amb les seves quanties, els graus mitjà i inferior, respectivament, de la sanció aplicable.

c) Quan la sanció prevista per corregir una infracció determinada pugui consistir en la suspensió de l'autorització i baixa temporal en el Registre oficial d'auditors o en la imposició d'una multa, el primer tipus de mesura sancionadora constitueix, amb caràcter general, el grau superior de la sanció aplicable i es considera fraccionada la de naturalesa pecuniària en dos trams iguals, que constitueixen, en principi i d'acord amb les seves quanties, els graus mitjà i inferior, respectivament, de la sanció aplicable.

d) Quan la sanció prevista per corregir una infracció determinada sigui exclusivament de naturalesa pecuniària, aquesta es considera fraccionada en tres trams iguals, que constitueixen, d'acord amb les seves quanties, els graus superior, mitjà i inferior, respectivament, de la sanció aplicable.

2. La sanció que s'imposi a cada subjecte infractor ha de quedar emmarcada en un dels tres graus que indica l'apartat anterior, tenint en compte per a això la naturalesa i importància de la infracció comesa i aplicant la resta de criteris de graduació que preveu l'article 80.1 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, que siguin procedents.

3. Sense perjudici del que disposen altres preceptes d'aquest Reglament, per a la determinació individualitzada de la sanció a aplicar s'han de tenir en compte, entre d'altres, els criteris següents:

a) La circumstància prevista a l'article 80.1.g) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, únicament s'ha d'aplicar amb caràcter d'atenuant. Aquesta circumstància s'ha d'aplicar, en particular, quan l'auditor de comptes no hagi identificat una amenaça en un treball d'auditoria però la identifiqui posteriorment i hagi dut a terme procediments d'avaluació de la significativitat i adoptat, si s'escau, mesures de salvaguarda adequades i suficients per

eliminar o reduir aquesta amenaça a un nivell acceptablement baix, i sempre que constin documentats els procediments, les mesures i les conclusions.

b) Les circumstàncies previstes a l'article 80.1, lletres a) i f) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, es poden aplicar com a circumstàncies atenuants o agreujants atenent el cas concret en què s'hagin d'aplicar.

S'ha d'apreciar la circumstància prevista a l'article 80.1.f) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, com a atenuant quan no existeixin sancions imposades al subjecte infractor que estiguin inscrites en el Registre oficial d'auditors de comptes o que hagin estat cancel·lades pel transcurs dels terminis que preveu l'article 138.

S'ha d'apreciar la circumstància prevista a l'article 80.1.f) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, com a agreujant quan existeixin sancions imposades al subjecte infractor, per un tipus d'infracció diferent, que estiguin inscrites en el Registre oficial d'auditors de comptes i que no hagin estat cancel·lades pel transcurs dels terminis que preveu l'article 138.

c) La concurrència exclusiva d'atenuants ha de donar lloc a la imposició d'una sanció en el grau immediat inferior a l'aplicable inicialment.

4. Els criteris que preveu aquest article s'han d'aplicar tenint en compte les circumstàncies que concorrin en les infraccions comeses i en els subjectes responsables.

Article 136. Sanció addicional a una sanció molt greu o greu conseqüència d'un treball d'auditoria de comptes a una entitat determinada.

Als efectes del que disposa l'article 78.1 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'entén que la prohibició a l'auditor principal responsable del treball arriba a l'activitat d'auditoria dels comptes anuals, així com a la d'altres estats financers o documents comptables, inclosos els estats financers consolidats formulats per l'entitat auditada.

Article 137. Normes especials.

1. Al responsable de dues infraccions o més se li han d'imposar totes les sancions que corresponguin a aquestes infraccions per al compliment simultani quan sigui procedent per raó de la seva naturalesa.

En cas que no sigui possible el compliment simultani de les sancions imposades, per raó de la seva naturalesa i efectes, aquestes s'han de complir de manera successiva, començant amb la de més gravetat, i dins el termini de prescripció de sancions a què es refereix l'article 86 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

En tot cas, es consideren de compliment simultani les sancions que preveuen els articles 75 a 77 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, i les sancions addicionals a les quals es refereix l'article 78 del mateix text legal.

2. No obstant el que disposa l'apartat anterior, se sancionen com a infracció continuada els incompliments del deure d'independència i els incompliments del que estableix l'article 15 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, en relació amb la mateixa entitat auditada, tipificats, respectivament, com a infracció molt greu o greu en els articles 72.b) i 73.c) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, i a com infracció greu en l'article 73.h) del mateix text legal, quan es refereixi a l'emissió de dos o més informes d'auditoria de comptes anuals, estats financers o documents comptables formulats per aquesta entitat i per entitats que hi estan vinculades, corresponents a altres tants exercicis successius, sempre que aquestes infraccions resultin d'una mateixa i única ocasió, situació o servei o d'un pla preconcebut. En aquest cas, la sanció aplicable s'ha d'imposar en la meitat superior.

3. En el supòsit que un sol fet constitueixi dues o més infraccions o quan una infracció sigui mitjà necessari per cometre'n una altra, s'ha d'aplicar en la meitat superior la sanció prevista per a la infracció més greu, sense que la sanció resultant de la suma pugui excedir les que correspondria aplicar si se sancionessin separadament les diferents infraccions. Quan la sanció computada així excedeixi aquest límit, la sanció ha de ser la suma de les que correspondria imposar a les infraccions per separat.

4. A l'efecte d'apreciar l'existència d'un sol fet, es requereix que siguin idèntics els actes d'execució que siguin constitutius dels incompliments de normes d'auditoria corresponents a les infraccions comeses.

5. Als efectes del que disposa l'article 70.2 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'entén que, en tot cas, es dona una discrepància jurídica o tècnica raonablement justificada quan l'auditor de comptes hagi ajustat la seva actuació als criteris manifestats o publicats per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes en les resolucions i contestacions a consultes que es refereixin a circumstàncies iguals o semblants a les que estableixen les normes tècniques d'auditoria respecte a les quals es planteja aquella discrepància.

Article 138. *Publicitat de la sanció i vigència.*

1. La publicitat de les inscripcions de les sancions en el Registre oficial d'auditors de comptes a què es refereix l'article 82 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, excepte la de revocació de l'autorització i baixa definitiva en aquest, té una durada de 7, 6 i 5 anys, segons es tracti de sancions imposades per la comissió d'infraccions molt greus, greus o lleus, respectivament, i aquests terminis es computen des del moment en què s'hagi produït la publicació.

S'ha de procedir igualment respecte de les inscripcions en el Registre Mercantil de les sancions addicionals que preveu l'article 78 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, a les quals es refereix l'article 82.3 de la Llei esmentada.

2. Una vegada transcorreguts els terminis als quals es refereix l'apartat anterior, la inscripció de les sancions en el Registre oficial d'auditors de comptes i la seva publicitat, inclosa l'efectuada en el Registre Mercantil, a què es refereix l'article 82.3 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'ha de cancel·lar d'ofici, sense perjudici del dret de l'auditor de comptes a sol·licitar-ne la cancel·lació.

TÍTOL V

De les corporacions de dret públic representatives d'auditors de comptes

Article 139. *Corporacions de dret públic representatives d'auditors de comptes.*

Es consideren corporacions de dret públic representatives d'auditors de comptes les entitats d'àmbit estatal de les quals formin part els auditors de comptes que compleixin tots i cada un dels requisits següents:

- a) Que en els seus estatuts figuri com a única o una de les activitats dels seus membres la d'auditoria de comptes.
- b) Que almenys un 10 per cent dels auditors de comptes inscrits en el Registre oficial d'auditors de comptes pertanyin a la corporació.
- c) Que almenys un 15 per cent dels auditors de comptes inscrits en el Registre oficial d'auditors de comptes, en la situació que estableix l'article 21.a), siguin membres de la corporació.

Article 140. *Funcions.*

Correspon a les corporacions de dret públic representatives d'auditors de comptes exercir les funcions següents:

- a) Elaborar, adaptar i revisar les normes tècniques d'auditoria, d'ètica i de control de qualitat intern, per iniciativa pròpia o a instància de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.
- b) Proposar i portar a terme de manera conjunta els exàmens d'aptitud professional a què es refereix l'article 29 i conforme al que preveu l'article 30.
- c) Organitzar i, si s'escau, impartir programes d'ensenyament teòric, una vegada siguin homologats per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

d) Organitzar i, si s'escau, impartir activitats de formació continuada, que han de realitzar els auditors de comptes, així com fer les verificacions i comunicacions referides a aquestes activitats.

e) Impulsar la col·laboració dels seus membres en la formació pràctica requerida per a l'examen d'aptitud, vigilant que es compleix adequadament, d'acord amb el que preveu l'article 28, i donar el vistiplau en els certificats que expedeixen els seus membres, quan ho prevegin així les disposicions normatives.

f) Elaborar les normes deontològiques i els codis de conducta que han de seguir els seus membres.

g) Verificar l'observança de les pràctiques i els procediments interns d'actuació dels seus membres en l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes, si la seva inobservança comporta mesures disciplinàries en els seus estatuts respectius.

h) Proposar a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes la incoació del procediment sancionador, si s'escau, comunicar les qüestions o assumptes detectats en l'exercici de les seves funcions que puguin suposar l'incompliment de la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

i) Col·laborar amb l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes en totes les qüestions relacionades amb l'activitat d'auditoria de comptes. En particular, poden executar, en els termes que preveu l'article 55 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, sota la supervisió i direcció de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, la inspecció dels auditors de comptes que no auditin entitats d'interès públic quan ho acordi així l'Institut, sempre que les persones encarregades directament d'una inspecció sobre un auditor de comptes, a més del que estableix l'article 55.2 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, no hagin col·laborat en la implementació i disseny del sistema de control de qualitat intern dels mateixos auditors de comptes durant els tres anys immediatament anteriors a l'execució de la inspecció.

j) Qualsevol altres previstes en els seus estatuts que tinguin per objecte el millor compliment del que disposen la Llei 22/2015, de 20 de juliol, i aquest Reglament.

Article 141. *De l'accés a la documentació i les actuacions de verificació per part de les corporacions de dret públic representatives d'auditors de comptes.*

Als efectes del que disposen les lletres g) i i) de l'article anterior, les corporacions de dret públic representatives d'auditors de comptes són les responsables d'establir els procediments i les mesures necessàries per assegurar que únicament poden participar i accedir a la documentació dels treballs d'auditoria de comptes objecte de les actuacions esmentades les persones físiques o jurídiques que no estiguin inscrites en el Registre oficial d'auditors de comptes en situació d'exercents i que compleixin els requisits que exigeix l'article 55.2, lletra b), de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, respecte de l'auditor de comptes. Els qui accedeixin a aquesta informació estan subjectes al deure de secret que regula l'article 31 de la Llei esmentada, així com al que disposa la normativa de protecció de dades personals, i no poden utilitzar aquesta informació per a cap altra finalitat encara que es modifiqui la situació en el Registre esmentat o hagi cessat la seva vinculació amb les corporacions esmentades. Les corporacions han de vetllar en tot cas i moment pel compliment del que disposa aquest article.

Disposició addicional primera. *Auditoria dels comptes anuals de les entitats per raó de la seva dimensió.*

En desplegament de la disposició addicional primera, apartat 1.f) de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, les entitats, de qualsevol naturalesa jurídica, i sempre que hagin de formular comptes anuals conforme al marc normatiu d'informació financera que els sigui aplicable, estan obligades a sotmetre a auditoria els comptes anuals dels exercicis socials en què no concorrin les condicions que preveu l'article 263.2 de la Llei de societats de capital, aprovat pel Reial decret legislatiu 1/2010, de 2 de juliol.

Disposició addicional segona. *Auditoria de comptes anuals de les entitats perceptores de subvencions o ajudes amb càrrec als pressupostos de les administracions públiques o a fons de la Unió Europea.*

1. En desplegament del que disposa la disposició addicional primera, apartat 1.e), de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, les entitats, de qualsevol naturalesa jurídica i sempre que hagin de formular comptes anuals conforme al marc normatiu d'informació financera que els sigui aplicable, que durant un exercici social hagin rebut subvencions o ajudes amb càrrec als pressupostos de les administracions públiques o a fons de la Unió Europea, per un import total acumulat superior a 600.000 euros, estan obligades a sotmetre a auditoria els comptes anuals corresponents a l'exercici esmentat i als exercicis en què es realitzin les operacions o executin les inversions corresponents a les subvencions o ajudes esmentades.

2. Es consideren rebudes les subvencions o ajudes, als efectes d'aquesta disposició, en el moment en què hagin de ser registrades en els llibres de comptabilitat de l'empresa o entitat, conforme al que estableixi en aquest sentit la normativa comptable que li sigui aplicable.

3. S'entenen per subvencions o ajudes, als efectes d'aquesta disposició, les considerades com a tals a l'article 2 de la Llei 38/2003, de 17 de novembre, general de subvencions.

Disposició addicional tercera. *Auditoria de comptes anuals de les entitats que contractin amb el sector públic.*

1. En desplegament del que disposa la disposició addicional primera, apartat 1.e), de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, les entitats, de qualsevol naturalesa jurídica i sempre que hagin de formular comptes anuals conforme al marc normatiu d'informació financera que els sigui aplicable, que durant un exercici econòmic hagin subscrit amb el sector públic els contractes que preveu l'article 2 de la Llei 9/2017, de 8 de novembre, de contractes del sector públic, per la qual es transposen a l'ordenament jurídic espanyol les directives del Parlament Europeu i del Consell 2014/23/UE i 2014/24/UE, de 26 de febrer de 2014, per un import total acumulat superior a 600.000 euros, i aquest representi més del 50% de l'import net de la seva xifra anual de negocis, estan obligades a sotmetre a auditoria els comptes anuals corresponents a aquell exercici social i els del següent a aquell.

2. Es consideren realitzades les actuacions esmentades a l'apartat anterior, als efectes d'aquesta disposició, en el moment en què s'hagi de registrar el dret de cobrament corresponent en els llibres de comptabilitat de l'entitat, d'acord amb el que disposa en aquest sentit el marc normatiu d'informació financera que sigui aplicable.

Disposició addicional quarta. *Nomenament d'auditors en les entitats subjectes a l'obligació d'auditar els seus comptes anuals, per les circumstàncies que preveuen les disposicions addicionals primera, segona i tercera d'aquest Reglament.*

El nomenament d'auditors en les entitats subjectes a l'obligació d'auditar els comptes anuals, per les circumstàncies que preveuen les disposicions addicionals primera, segona i tercera d'aquest Reglament, s'ha de fer, en tot cas, abans que finalitzi l'exercici social per auditar.

Disposició addicional cinquena. *Mecanismes de coordinació amb òrgans o institucions públiques amb competències de control o inspecció.*

1. En desplegament del que disposa la disposició addicional setena de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, i sense perjudici del que estableixin altres disposicions legals, s'estableix com un dels sistemes o procediments de coordinació entre els òrgans o institucions públiques que tinguin atribuïdes legalment competències de control i supervisió sobre empreses i entitats que sotmetin els seus comptes anuals a auditoria de comptes i els auditors de comptes de les empreses i entitats esmentades, la facultat d'exigir a

aquestes empreses i entitats que, prèvia sol·licitud als seus auditors de comptes, circumstància que ha de figurar en el contracte d'auditoria de comptes anuals, se li remeti un informe complementari al d'auditoria de comptes anuals que contribueixi al millor exercici de les funcions de supervisió i control. A aquests efectes, els auditors de comptes han d'elaborar l'informe complementari al d'auditoria dels comptes anuals, que s'ha de desenvolupar dins l'àmbit de l'auditoria esmentada i l'elaboració del qual s'ha de subjectar en cada cas a la norma tècnica d'auditoria corresponent.

2. L'obligació dels auditors de comptes d'entitats diferents de les d'interès públic sotmeses al règim de supervisió de comunicar ràpidament per escrit al Banc d'Espanya, la Comissió Nacional del Mercat de Valors i la Direcció General d'Assegurances i Fons de Pensions, així com als òrgans autonòmics amb competències d'ordenació i supervisió de les entitats asseguradores, segons correspongui, qualsevol fet o decisió rellevant sobre l'entitat o institució auditada, a què es refereix el segon paràgraf de la disposició addicional setena de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'ha de complir en el termini màxim de tres dies hàbils des que hagin tingut coneixement de les circumstàncies respectives que puguin donar lloc a les situacions que preveu l'article esmentat, i independentment del fet que posteriorment es produeixin o no efectivament les situacions que portin a reflectir o no en l'informe d'auditoria aquestes circumstàncies.

3. Així mateix, l'obligació dels auditors de comptes, a què es refereix el paràgraf tercer de la disposició addicional setena de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'enviar còpia de l'informe d'auditoria dels comptes anuals a les autoritats supervisoras esmentades a l'apartat anterior, en el cas que hagi transcorregut el termini d'una setmana des de la data de lliurament de l'informe d'auditoria a l'entitat auditada per part de l'auditor, sense que aquesta n'hagi fet la remissió corresponent a les autoritats esmentades, s'ha de complir en el termini màxim de tres dies hàbils.

4. Les dades, els informes, els antecedents i la resta de la informació obtinguda pels òrgans i institucions públiques en virtut del que disposa aquesta disposició addicional, només es poden utilitzar per als fins de control i supervisió encomanats a les institucions esmentades. Les informacions que els òrgans i institucions públiques, per al compliment de les seves funcions, hagin de facilitar als auditors de comptes de les empreses i entitats subjectes a la seva supervisió i control queden exceptuades del deure de secret al qual, si s'escau, aquests òrgans i institucions estiguin subjectes, de conformitat amb la seva normativa respectiva legal.

Disposició addicional sisena. *Formulació de consultes.*

1. Les persones amb competències per a la formulació de comptes anuals o la seva verificació poden efectuar consultes degudament documentades a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, respecte de l'aplicació de les normes contingudes en el marc normatiu d'informació financera aplicable i de la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes, dins de l'àmbit de competències de l'Institut.

2. La consulta ha de comprendre tots els antecedents i circumstàncies necessaris perquè l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes es pugui formar el judici degut. En cas contrari, aquest organisme pot rebutjar les consultes que es formulin.

3. La contestació té caràcter de mera informació, i els interessats no hi poden entaular cap recurs en contra.

4. La competència per resoldre les consultes és del president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, el qual, per la rellevància i l'interès de les qüestions suscitées en una determinada consulta, les pot sotmetre a consideració del Comitè d'Auditoria de Comptes o del Consell de Comptabilitat, en el marc de les seves competències respectives.

5. Les consultes es poden publicar en el Butlletí Oficial de l'Institut o en la seva pàgina web, sempre que es consideri que tenen interès general.

La publicació d'aquestes consultes està subjecta en tot cas a la normativa de protecció de dades personals i, a més, no ha de contenir, en cap cas, les dades referents als subjectes afectats per la consulta.

Disposició addicional setena. *Butlletí Oficial de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.*

1. Correspon a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes l'edició, la publicació i la distribució del Butlletí Oficial de l'organisme i ostenta les funcions tècniques, econòmiques i administratives en aquest aspecte.

2. El Butlletí ha de contenir:

a) Tots les dades la publicació de les quals en el Butlletí sigui exigida per la Llei 22/2015, de 20 de juliol, aquest Reglament o qualsevol altra disposició.

b) Informació relativa al Registre oficial d'auditors de comptes.

c) Tota la informació que l'Institut consideri d'interès, per la seva relació amb la comptabilitat i l'activitat d'auditoria de comptes, entre les quals s'han d'incloure les disposicions relatives a aquestes matèries.

3. La publicació del Butlletí ha de tenir, com a mínim, periodicitat trimestral i s'ha de fer almenys electrònicament mitjançant els suports que facilitin el màxim accés al seu contingut i, en tot cas, amb les previsions i garanties en matèria de transparència, reutilització de la informació i seguretat que exigeix la normativa aplicable en matèria d'informació del sector públic.

Disposició addicional vuitena. *Comissió d'Auditoria d'entitats d'interès públic.*

De conformitat amb l'apartat 3.c) de la disposició addicional tercera de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, les institucions d'inversió col·lectiva i els fons de pensions que esmenta l'article 8.1.b) i c) d'aquest Reglament no estan obligats a tenir una comissió d'auditoria.

Disposició addicional novena. *Clàusules limitadores en la selecció de l'auditor de comptes.*

Quan concorrin els fets a què es refereixen l'article 22.4 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, i l'article 16.6 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril de 2014, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha d'informar la Comissió Nacional dels Mercats i la Competència, d'acord amb el que disposa l'apartat 2 de la disposició addicional quarta de la Llei 22/2015, de 20 de juliol.

Disposició addicional desena. *Col·laboració amb la Direcció General de Seguretat Jurídica i Fe Pública.*

De conformitat amb el que disposa l'article 3.1.k) de la Llei 40/2015, d'1 d'octubre, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes i la Direcció General de Seguretat Jurídica i Fe Pública han d'establir els procediments i mecanismes de col·laboració als efectes de l'aplicació efectiva del que disposen la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes i la normativa mercantil aplicable al nomenament de l'auditor de comptes i fixació dels seus honoraris.

A aquests efectes, en relació amb el que estableix l'apartat 2 de la disposició addicional novena de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, s'han d'establir els mecanismes necessaris per a l'accés i intercanvi d'informació apropiats que permetin verificar al registrador mercantil que, prèviament a la inscripció del nomenament de l'auditor de comptes, aquest està inscrit en el Registre oficial d'auditors de comptes en situació d'exercent i no està afectat per cap circumstància que li impedeixi dur a terme el treball d'auditoria d'acord amb el que disposa la normativa reguladora d'aquesta activitat, així com aquell intercanvi d'informació corresponent als registres mercantils, de la propietat o altra informació, que pugui ser necessari per a l'exercici de la funció supervisora exercida per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

Als efectes d'acreditar el titular real de les entitats subjectes a auditoria, o altres comprovacions necessàries per a la supervisió i mentre no s'hagi creat el Registre únic de

titularitats reals del Ministeri de Justícia, la Direcció General de Seguretat Jurídica i Fe Pública ha de donar les instruccions necessàries perquè quedi assegurat l'accés al Registre de titularitats reals del Col·legi Oficial de Registradors de la Propietat, Mercantils i de Béns Mobles d'Espanya i a la base de dades de titularitats reals del Consell General del Notariat.

Es pot encarregar la gestió i la proposta de decisió sobre els expedients sancionadors per incompliment del deure de dipòsit de comptes als registradors mercantils competents per raó del domicili de l'obligat. Els aranzels que s'han de percebre com a premi de liquidació per raó de la comanda de gestió per a la sanció per falta de dipòsit de comptes són els que estableixi la comanda concertada entre l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes i la Direcció General de Seguretat Jurídica i Fe Pública, amb la memòria econòmica prèvia elaborada pel Col·legi Oficial de Registradors de la Propietat, Mercantils i de Béns Mobles d'Espanya.

Disposició addicional onzena. *Règim sancionador de l'incompliment de l'obligació de dipòsit de comptes.*

1. El termini total per resoldre i notificar la resolució en el procediment sancionador que regula l'article 283 del text refós de la Llei de societats de capital aprovat pel Reial decret legislatiu 1/2010, de 2 de juliol, és de sis mesos a comptar des que el president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes adopti l'acord d'incoació, sense perjudici de la suspensió del procediment i de la possible ampliació d'aquest termini total i dels parcials previstos per als diferents tràmits del procediment, segons el que estableixen els articles 22, 23 i 32 de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre.

2. Els criteris per determinar l'import de la sanció, de conformitat amb els límits que estableix l'article 283 del text refós de la Llei de societats de capital aprovat pel Reial decret legislatiu 1/2010, de 2 de juliol, són els següents:

a) La sanció és del 0,5 per mil de l'import total de les partides d'actiu, més el 0,5 per mil de la xifra de vendes de l'entitat inclosa en l'última declaració presentada davant l'Administració tributària, l'original de la qual s'ha d'aportar en la tramitació del procediment.

b) En cas que no s'aporti la declaració tributària que esmenta la lletra anterior, la sanció s'estableix en el 2 per cent del capital social segons les dades que consten en el Registre Mercantil.

c) En cas que s'aporti la declaració tributària, i el resultat d'aplicar els percentatges esmentats a la suma de les partides de l'actiu i vendes sigui superior al 2 per cent del capital social, s'ha de quantificar la sanció en aquest últim reduït en un 10 per cent.

Disposició transitòria primera. *Programes d'ensenyament teòric.*

Als efectes de considerar complert el requisit relatiu al seguiment dels programes d'ensenyament teòric a què es refereix l'article 27, s'admeten els programes d'ensenyament teòric homologats per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, d'acord amb les normatives anteriors, sense perjudici de l'obligació de les persones que els hagin realitzat d'actualitzar els coneixements adquirits.

Quan es produeixin canvis substantius en les matèries de formació, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pot establir mitjançant una resolució l'obligació de cursar formació addicional sobre aquestes matèries i establir les condicions d'homologació dels programes que imparteixin aquesta formació.

Disposició transitòria segona. *Formació pràctica.*

La formació pràctica adquirida abans de l'1 de gener de 2015 es pot acreditar de conformitat amb el que disposa l'article 25.3 del derogat Reial decret 1636/1990, de 20 de desembre, pel qual s'aprova el Reglament que desplega la Llei 19/1988, de 12 de juliol.

La formació pràctica adquirida entre l'1 de gener de 2015 i l'entrada en vigor del Reial decret pel qual s'aprova aquest Reglament es pot acreditar de conformitat amb el que

disposa el Reial decret 1517/2011, de 31 d'octubre, pel qual s'aprova el Reglament que desplega el text refós de la Llei d'auditoria de comptes, aprovat pel Reial decret legislatiu 1/2011, d'1 de juliol.

Disposició transitòria tercera. *Remissió d'informació a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.*

El que disposa l'article 20, quant als models de sol·licitud i baixa en les diferents seccions i situacions en el Registre oficial d'auditors de comptes, i els nous requeriments d'informació que exigeix l'article 89 són exigibles quan es dictin les resolucions que estableixin els models als quals es refereixen els articles 20 i 89 i en els terminis que s'hi determinen. Fins a aquest moment es continuen aplicant les normes sobre sol·licituds d'inscripció i baixa en les diferents seccions del Registre esmentat i les normes sobre presentació dels models de remissió d'informació periòdica a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes vigents en la data d'entrada en vigor del Reial decret pel qual s'aprova aquest Reglament.

Disposició transitòria quarta. *Procediments sancionadors.*

Els procediments sancionadors administratius que regula aquest Reglament iniciats abans de la data d'entrada en vigor del Reial decret pel qual s'aprova aquest Reglament es continuen regint per les normes que conté el règim anterior, sense perjudici del que disposa l'article 26 de Llei 40/2015, d'1 d'octubre.

Disposició transitòria cinquena. *Administradors concursals.*

Fins que entri en vigor el desplegament reglamentari de l'article 27 de la Llei 22/2003, de 9 de juliol, concursal, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha de remetre al deganat dels jutjats les relacions de les persones físiques, en situació d'exercents, i jurídiques inscrites en el Registre oficial d'auditors de comptes que hagin manifestat la seva disponibilitat per ser nomenats administradors concursals.

Disposició transitòria sisena. *Modalitats d'auditoria de comptes, independència i auditoria de les entitats d'interès públic.*

El que estableixen el capítol I del títol I i els capítols II i VI del títol II d'aquest Reglament, que modifiqui el règim anterior a l'aprovació d'aquest Reglament, és aplicable per als treballs d'auditoria de comptes anuals i altres estats financers o documents comptables corresponents a exercicis econòmics que es tanquin després de l'entrada en vigor del Reial decret pel qual s'aprova aquest Reglament.

Disposició final primera. *Nomenament d'auditor per part del registrador mercantil.*

Sense perjudici del que estableixen altres disposicions legals, en el cas de nomenament d'auditor de comptes per part del registrador mercantil en els supòsits previstos legalment, l'auditor de comptes té un termini de deu dies hàbils a comptar de la data de la notificació del nomenament per comparèixer davant el registrador i acceptar o rebutjar el nomenament.

Si, un cop transcorregut el termini al qual es refereix el paràgraf anterior, l'auditor designat no ha comparegut, o si ha rebutjat el nomenament o la seva notificació, el registrador mercantil ha de procedir a un nou nomenament, i l'anterior caduca. Si el registrador mercantil designa successivament tres auditors i cap no compareix o rebutgen el nomenament o la notificació, el registrador ha de procedir al tancament de l'expedient llevat de causa justa degudament acreditada. El tancament de l'expedient no impedeix la producció dels efectes legalment previstos per al supòsit d'auditoria obligatòria.

Disposició final segona. *Modificació de les normes de control de qualitat intern.*

En el termini màxim de tres mesos des de l'entrada en vigor d'aquest Reglament, s'han d'adaptar les normes de control de qualitat intern dels auditors de comptes al que estableixen els articles 28 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, i 67 d'aquest Reglament, a iniciativa de les corporacions de dret públic representatives d'auditors de comptes. Aquestes normes tenen com a objectiu promoure la màxima qualitat i amb aquesta finalitat poden establir requisits específics per al compliment dels objectius i principis del sistema de control de qualitat que estableixen els articles esmentats, d'acord amb els principis i la pràctica comunament admesa a la Unió Europea.

Disposició final tercera. *Corporacions de dret públic representatives d'auditors de comptes.*

En la mesura que compleixin els requisits que estableix l'article 139, tenen la consideració de representatives als efectes del que disposa la normativa reguladora de l'auditoria de comptes, almenys:

- a) Consell General d'Economistes d'Espanya-Registre d'economistes auditors.
- b) Institut de Censors Jurats de Comptes d'Espanya.