

I. DISPOSICIÓN XERAIS

MINISTERIO DE ECONOMÍA E FACENDA

17395 *Real decreto 1517/2011, do 31 de outubro, polo que se aproba o Regulamento que desenvolve o texto refundido da Lei de auditoría de contas, aprobado polo Real decreto lexislativo 1/2011, do 1 de xullo.*

I

O presente Real decreto ten por obxecto dar cumprimento á previsión recollida na disposición derradeira quinta, número 1, do Real decreto lexislativo 1/2011, do 1 de xullo, polo que se aproba o texto refundido da Lei de auditoría de contas, pola que se autoriza o Goberno para que, por proposta do ministro de Economía e Facenda, dite as normas necesarias para o desenvolvemento do disposto nesta lei. O dito texto refundido ditouse ao abeiro da habilitación normativa contida na disposición derradeira segunda da Lei 12/2010, do 30 de xuño, pola que se modifica a Lei 19/1988, do 12 de xullo, de auditoría de contas; a Lei 24/1988, do 28 de xullo, do mercado de valores; e o texto refundido da Lei de sociedades anónimas, aprobado polo Real decreto lexislativo 1564/1989 para a súa adaptación á normativa comunitaria, que autorizaba o Goberno para regularizar, aclarar e harmonizar os textos legais que se deben refundir, que regulaban a actividade de auditoría de contas.

A Lei 19/1988, do 12 de xullo, de auditoría de contas, incorporou ao noso ordenamento xurídico a Directiva 84/253/CEE, do 10 de abril do 1984, do Consello, relativa á autorización das persoas encargadas do control legal de documentos contables, regulando por primeira vez en España a actividade de auditoría de contas e configurando esta actividade como aquela que, mediante a utilización de determinadas técnicas de revisión e verificación adecuadas, ten por obxecto a emisión dun informe que conteña unha opinión técnica e independente acerca da fiabilidade da información económico-financiera auditada; con isto cumpre cunha función de interese público, tal como subxace na regulación contida tanto na lei como no texto refundido citado, e así foi recoñecido polo Tribunal Constitucional cando se pronunciou sobre a constitucionalidade da Lei de auditoría de contas.

A dita lei foi obxecto de modificacións, entre as cales destacan as emprendidas mediante a Lei 44/2002, do 22 de setembro, de medidas de reforma do sistema financeiro, que respondía á necesidade de avanzar e coadjuvar na mellora da calidade dos traballos de auditoría así como de fortalecer a credibilidade da actividade auditora e de contribuír ao mellor funcionamento da economía de mercado; e a citada Lei 12/2010, do 30 de xuño, que tivo por obxecto a incorporación á nosa normativa interna da Directiva 2006/43/CE do Parlamento Europeo e do Consello, do 17 de maio de 2006, relativa á auditoría legal das contas anuais e das contas consolidadas, pola que se modifican as directivas 78/660/CEE e 83/349/CEE do Consello e se derroga a Directiva 84/253/CEE do Consello.

A citada Lei 19/1988, do 12 de xullo, foi desenvolvida mediante o Real decreto 1636/1990, do 20 de decembro, o cal foi obxecto de dúas modificacións parciais. A primeira modificación produciuse mediante o Real decreto 180/2003, do 14 de febreiro, en desenvolvemento das disposicións da Lei 19/1988, do 12 de xullo, relativas á obriga de someter a auditoría de contas as formuladas por determinadas entidades por razón do seu tamaño e actividade e aos procedementos de coordinación entre os órganos ou institucións públicas con competencias atribuídas legalmente de control e supervisión sobre empresas e entidades que sometan as súas contas anuais a auditoría de contas e os auditores de contas das ditas empresas e entidades. A segunda modificación produciuse mediante o Real decreto 1156/2005, do 30 de setembro, co obxecto de incorporar as normas sobre periodicidade da convocatoria do exame de aptitude profesional exixido para o acceso ao Rexistro Oficial de Auditores de Contas e sobre a

composición e funcionamento do tribunal, de acordo coa Lei 44/2002, do 22 de setembro, e modificar os requisitos relativos á fianza que deben prestar por mandato legal os que exercen a actividade auditora.

II

A modificación realizada pola Lei 12/2010, do 30 de xuño, comporta a obriga de adecuar á lexislación vixente o Regulamento que desenvolve a Lei de auditoría de contas, aprobado polo Real decreto 1636/1990, do 20 de decembro, así como desenvolver aqueles aspectos concretos que así o requiren por mandato legal. Ao mesmo tempo, aprovéitase a reforma para incorporar as melloras de carácter técnico aconselladas pola experiencia e a práctica desenvolvida desde a entrada en vigor do Real decreto 1636/1990, e por tanto resulta oportuno promulgar un novo regulamento de desenvolvemento da citada lei e derrogar este. De acordo con isto, desenvólvense aqueles aspectos definidores da actividade de auditoría de contas que conforman un corpus de regulación moderno, no cal se perfila e concreta o sistema de supervisión pública inserido plenamente no contexto internacional, e a súa implantación efectiva.

Este regulamento, en canto á súa estrutura, segue a mesma sistemática e ordenación de materias que a contida no texto refundido da Lei de auditoría de contas que desenvolve, coa excepción daqueles preceptos legais que non precisan de desenvolvemento regulamentario.

O capítulo I «Da auditoría de contas» recolle un conxunto de disposicións, distribuídas en sete seccións, que teñen por obxecto definir a actividade de auditoría de contas á cal resulta aplicable este regulamento, desde unha dobre perspectiva: positiva, ao desenvolver os distintos elementos subxectivos e obxectivos que definen a actividade de auditoría de contas así como as súas modalidades; e negativa, mediante a delimitación expresa daqueles traballos que non teñen a dita natureza e, por tanto, que quedan fóra do ámbito de supervisión público legalmente establecido sobre aquela actividade. Na definición positiva destaca a precisión que se realiza sobre a necesidade de suxeitar o obxecto da auditoría a un marco de regulación, é dicir, as contas anuais, os estados financeiros ou documentos contables elaborados co marco normativo que lles resulte de aplicación e convenientemente formulados, asinados ou asumidos formalmente polos responsables correspondentes. E coa definición negativa, exclúense expresamente da dita consideración os traballos consistentes na comprobación específica de feitos concretos, na aplicación de procedementos acordados coa entidade auditada e a emisión de certificacións, por canto que se realiza un traballo cun alcance diferente e se emite unha opinión cun significativo menor grao de fiabilidade. Tamén é destacable a consideración que se efectúa daqueles traballos que, non sendo auditoría de contas e que, por tanto, non estarán suxeitos ao control da actividade, son atribuídos legalmente aos auditores de contas. Prevese a suxeición dos ditos traballos ás guías aprobadas conxuntamente polas corporacións de auditores, de acordo co mesmo procedemento que o deseñado para as normas de auditoría.

Neste sentido, destacan a incorporación da prohibición expresa de limitar a distribución ou uso do informe de auditoría de contas, consecuente coa relevancia pública desta actividade polos posibles efectos fronte a terceiros que pode ter todo informe; así como o desenvolvemento que se fai da facultade legalmente establecida de non emitir o informe de auditoría ou de renunciar ao contrato de auditoría, fixándose os criterios que se deben seguir así como a liña que separa a dita facultade coa obriga de emitir un informe con opinión denegada, cando concorran circunstancias de carácter técnico que impidan a aplicación de procedementos de auditoría para obter evidencia de acordo coas normas de auditoría.

Así mesmo, dado que o auditor do grupo asume por mandato legal a responsabilidade plena polo informe que emita, precísanse o alcance e a extensión da obriga do auditor do grupo de revisar e avaliar o traballo realizado polos auditores das contas que compoñen o citado grupo, cuxo contido e alcance se determinan polo disposto na norma de auditoría correspondente.

Defínense, para os exclusivos efectos do texto refundido que se desenvolve, as entidades que teñen a consideración de interese público, pola súa importancia pública significativa, e tómanse como criterio definitorio para o efecto a especial actividade que realizan e o seu tamaño. Así, por unha banda considéranse como tales as entidades que teñen por obxecto a captación de fondos, bens ou dereitos ou aforros do público para a súa xestión ou investimento, que superen certos limiares referidos ao número de partícipes ou investidores e patrimonio xestionado, así como aquelas entidades que teñen incidencia notable na estabilidade do sistema financeiro e no bo funcionamento do sistema de pagamentos. Coa inclusión nesta categoría destas entidades, trátase de contribuír ao mellor funcionamento dos mercados en que operan as ditas entidades e de coadxuvar ao réxime de supervisión ao cal se suxeitan estas entidades por parte dos correspondentes órganos públicos.

O citado capítulo complétase coa definición de normativa reguladora da actividade de auditoría de contas como aquela que establece os requisitos, criterios e formalidades que disciplinan a actividade do auditor de contas ou sociedade de auditoría desde que obtén a autorización para exercer a dita actividade, e que se conteñen no texto refundido da Lei de auditoría de contas, neste regulamento, así como nas normas de auditoría, as normas de ética e as normas que regulan o sistema de control de calidade interno dos auditores de contas e sociedades de auditoría, cuxa adopción é responsabilidade última do sistema de supervisión público que o texto refundido lle atribúe ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas. Parte integrante da normativa citada son as normas de auditoría, que son aquelas que se deben observar necesariamente na realización de todo traballo de auditoría en que se debe soportar a opinión técnica que se expresa en relación coa información auditada. Estas normas serán as contidas nas normas internacionais de auditoría adoptadas pola Comisión da Unión Europea e, no non adoptado ou regulado por estas, as normas técnicas de auditoría nos termos que se establecen no presente regulamento. Finalmente, defínense os principios de ética que se deben promover e observar no exercicio da actividade e que se deben desenvolver nas correspondentes normas de ética que se aproben. Regúlanse o contido básico e o réxime procedemental de elaboración destas normas.

III

O capítulo II «Do acceso ao exercicio da actividade de auditoría de contas» regula, nas súas seccións primeira e segunda, relativas ao Rexistro Oficial de Auditores de Contas e ao réxime de autorización para o exercicio da actividade de auditoría de contas, o conxunto de requisitos que facultan para o acceso ao Rexistro Oficial de Auditores de Contas, en calquera das situacións previstas para os auditores de contas persoas físicas e sociedades de auditoría e, en definitiva, o réxime de acceso ou de habilitación legal para o exercicio da actividade de auditoría de contas regulada no texto refundido da Lei de auditoría de contas.

En relación con este rexistro, dous son os aspectos que merecen aquí especial mención por constituír novidades introducidas polo citado texto refundido. A primeira refírese á incorporación daqueles auditores que, sen seren socios dunha sociedade de auditoría, poden ser designados expresamente para asinar informes de auditoría no seu nome, e a sociedade de auditoría deberá informar das designacións que en cada momento teña efectuadas. A segunda refírese á obrigatoria inscrición, de forma separada, de certos auditores e sociedades de auditoría de países terceiros.

En canto ao acceso ao exercicio da actividade, no que á formación exigida se refire, precísanse o número de horas que se exixen para entender cumprido o requisito de formación práctica que se exige para poder ser inscrito no Rexistro Oficial de Auditores de Contas así como a obriga de render determinada información, sen prexuízo de que as normas de cómputo e distribución serán determinadas por resolución do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, coa participación das corporacións de auditores citadas. Así mesmo, dado o novo marco legal instaurado coa Lei 12/2010 e o sistema de ordenación de ensinanza universitarias que prevé a Lei orgánica 6/2001, do 21 de

decembro, de universidades, unicamente cabe ter en conta a dispensa para a realización da primeira fase do exame para aqueles que teñan títulos universitarios oficiais e con validez en todo o territorio nacional. Non obstante, coa idea de conxugar a calidade formativa académica daquelas coa contrastada formación práctica dos que exercen a actividade de auditoría prevese que, na impartición dos títulos de posgrao, as universidades poidan contar coa colaboración das corporacións representativas de auditores.

Adicionalmente recóllese, en comparación co réxime anterior, novas medidas tendentes a facilitar o exercicio de supervisión pública en materia formativa. Así ocorre cos criterios que permiten ter por cumprido o referido requisito de formación práctica; a información que hai que remitir, co carácter de mínima, ao Rexistro Oficial de Auditores de Contas; e o maior detalle desta información acerca do persoal non inscrito ou inscrito como non exercente no Rexistro que presta servizos no ámbito da actividade auditora, co fin de coñecer o período de formación práctica para os efectos dunha eventual futura inscrición no Rexistro ou da solicitude de pasar á situación de exercente.

Ademais do réxime de acceso ordinario, débense sinalar outras tres vías de acceso cuxo réxime se desenvolve: dúas, aplicables aos auditores de contas autorizados en Estados membros da Unión Europea e en países terceiros, para os cales se establece unha proba de aptitude, cuxo deseño corresponde a unha comisión de avaliación cuxa composición garda a mesma distribución que o tribunal de acceso ordinario, e a terceira, aplicable a determinado persoal ao servizo das administracións públicas que desempeña funcións públicas mediante a realización de traballos de auditoría ou de revisión ou control destes, xa sexa en relación co sector público xa sexa con respecto a entidades financeiras e compañías aseguradoras, para os cales se concretan determinados criterios para os efectos de entender cumpridos os requisitos que se exixen legalmente.

IV

O capítulo III «Do exercicio da actividade de auditoría de contas» estrutúrase en seis seccións. A primeira desenvolve e regula a obriga de formación continuada, cuxo fin é manter o adecuado nivel de exixencia en relación coa actualización dos seus coñecementos, dentro dun ámbito financeiro e mercantil en continuo cambio e progresivamente máis complexo, e establece a forma e as condicións en que se debe ter por cumprido o requisito de formación continuada mínima, cifrada en número de horas, que deben seguir e acreditar os auditores de contas inscritos en situación de exercentes e de non exercentes que prestan servizos por conta allea, mediante a realización dunha serie de actividades.

A segunda sección desenvolve o réxime legal de independencia que deben gardar os que exercen a actividade de auditoría de contas, que foi modificado substancialmente polas leis 44/2002 e 10/2010, co obxecto de reforzar a súa debida observancia en canto que constitúe o soporte fundamental de demostración da obxectividade, de modo que os usuarios da información económico-financiera auditada acepten coa máxima garantía e plena confianza esta información xa que foi verificada, precisamente, de maneira obxectiva por un terceiro independente. Para tal efecto, basicamente se toma como referencia na regulación aquí emprendida o conxunto de requisitos fundamentais de independencia e de circunstancias susceptibles de ameazar esta situación, contido na Recomendación da Comisión do 16 de maio de 2002 sobre independencia dos auditores de contas na Unión Europea, que inspirou basicamente a reforma da Lei 44/2002. Con isto perséguese dotar este réxime de permanencia, así como de converxencia no ámbito da Unión Europea, xa que, segundo a Directiva 2006/43/CE, a Comisión poderá basearse na dita recomendación para adoptar medidas de execución relativas á independencia. Destácase que a responsabilidade do auditor implica unha actitude de vixilancia e de alerta na detección de posibles ameazas á súa independencia e na toma das medidas de salvagarda necesarias para podelas reducir e, se é o caso, eliminar.

De acordo con isto, por unha parte resáltase a obriga do auditor de contas co obxecto de asegurar a realización obxectiva e íntegra de todo traballo de auditoría, de se abster

de actuar cando concorran relacións, situacións ou servizos que ameacen ou comprometan a súa independencia, mesmo cando incorra nalgunha das situacións de incompatibilidade previstas na normativa. Así mesmo, establécense, con carácter de mínimas, as actuacións dos auditores de contas para garantir a súa obxectividade e evitar así aqueles feitos ou circunstancias que poden constituír ameazas ao deber de independencia. Estas situacións ou ameazas poden ser de diversos tipos, como as de interese propio, autorrevisión, avogacía, familiaridade ou confianza, e intimidación. Respecto destes, os auditores de contas deberán establecer e aplicar as medidas de salvagarda –políticas escritas, comunicacións, procedementos, prohibicións, restricións, etc.–que, para tales efectos, se xulguen necesarias, que deberán incluír a de absterse de realizar a auditoría de contas cando se detecten situacións ou ameazas de carácter significativo que comprometan seriamente a súa obxectividade, de tal maneira que sexan susceptibles de inducir un terceiro informado a concluír que o auditor non é capaz de exercer un xuízo obxectivo e imparcial sobre as cuestións tratadas durante a realización do traballo de auditoría e que, por tanto, resulta comprometida a independencia do auditor.

Doutra parte, en relación coas causas legais de incompatibilidade, o regulamento desenvolve o texto refundido co obxecto de precisar ou detallar todas aquelas circunstancias, relacións ou intereses susceptibles de constituír unha ameaza ou risco para a independencia do auditor e, por tanto, de afectar o xuízo obxectivo e imparcial que todo auditor debe emitir. A este fin responde a maior parte do contido deste capítulo, e por iso desenvólvense aspectos relacionados co desempeño de cargos, a consideración de interese financeiro significativo, a delimitación de servizos declarados incompatibles de acordo co previsto, se é o caso, polo ordenamento xurídico así como daqueles que se referencian á súa incidencia medida en termos de importancia relativa sobre as contas auditadas, e a concentración de honorarios como parámetro para non permitir a dependencia financeira en relación coa auditada. Igualmente, desenvólvense as causas de incompatibilidade derivadas das situacións que concorren en quen se encontre en certas condicións ou situacións con relación aos auditores de contas, ás sociedades de auditoría e ás entidades auditadas. Neste sentido, desenvólvense as situacións susceptibles de constituír dúas entidades nunha situación de vinculación, en coherencia cos parámetros contidos no Código de comercio e demais normativa mercantil de desenvolvemento, así como o grupo de persoas que están vinculadas aos auditores ou sociedades de auditoría, tomando como referencia a citada recomendación e coas particularidades reguladas no texto refundido da Lei de auditoría de contas.

E, finalmente, no que fai referencia ao período de contratación, precísase o modo en que se pode entender acreditada a prórroga tácita, así como o ámbito ao cal resulta de aplicación a obriga de rotación imposta aos auditores co obxecto de tratar de atenuar e, na medida do posible, evitar a existencia de relacións prolongadas e próximas coa entidade auditada e co seu persoal que comporte unha excesiva confianza nesta entidade por parte do auditor de contas, que poida comprometer a súa independencia ou inducir un terceiro a cuestionar a dita independencia.

O resto de seccións que comprenden este capítulo regulan o conxunto de obrigas que se exixen aos auditores de contas ou sociedades de auditoría: o deber de prestar fianza que garanta permanentemente e de forma individualizada e suficiente o resarcimento dos danos e perdas que poidan causar polo incumprimento das súas obrigas; o deber de requirir tanta información sexa necesaria para realizar a auditoría de contas; os deberes de gardar segredo, de conservación e custodia, e o informe anual de transparencia que deben publicar os que auditan as entidades definidas como de interese público e as sociedades de auditoría de países terceiros. Respecto a este informe, novidade incorporada na Lei 12/2010, desenvólvense determinadas cuestións do contido mínimo legalmente establecido co obxecto de favorecer unha maior divulgación dos aspectos esenciais da estrutura, organización e actividade dos que auditan, que permita coñecer o seu compromiso coa función de interese público.

V

Como parte integrante do sistema de supervisión pública, o capítulo IV «Da actividade de control da actividade de auditoría de contas», distribuído en catro seccións, define a finalidade desta actividade, así como as diferentes formas en que estas se poden instrumentar, e dispón que o exercicio e desenvolvemento das ditas actuacións debe permitir alcanzar a mellora, no seu conxunto, na calidade dos traballos de auditoría, polo que trata de asegurar, na medida do posible, mediante o emprego racional e eficiente dos recursos dispostos para tales fins, que na revisión daqueles traballos se inclúan todos aqueles que están habilitados legalmente para exercer a actividade auditora.

Regúlase, igualmente, a forma de iniciación destas actividades de control, o plan de control que serve de base ás ditas actuacións, a forma en que se deben desenvolver, a constatación das actuacións e resultados obtidos e a finalización das actuacións de control. As actuacións de control técnico, proxectadas sobre traballos de auditoría, na súa totalidade ou referidas a partes específicas, ou a concretos aspectos da actividade auditora, teñen por obxecto realizar as investigacións oportunas para pescudar aqueles elementos de xuízo que, se é o caso, sirvan de base para incoar o correspondente expediente sancionador. As actuacións de control de calidade consisten na revisión dos que exercen a dita actividade realizada con carácter preventivo e baixo os principios de periodicidade e de xeneralidade. Introdúcese aquí o proceso encamiñado, principalmente, a formular requirimentos e ao seu seguimento. En definitiva, ambas as formas de actuación responden a un obxectivo e finalidade distintos que afectan claramente a formulación e a orientación da revisión; así, mentres que coas actuacións de control técnico se pretende descartar ou confirmar a existencia de posibles incumprimentos da normativa reguladora da auditoría de contas, coas actuacións de control de calidade preténdese esencialmente a mellora dos procedementos de control interno do auditor e o seu funcionamento no desenvolvemento da actividade de auditoría, en xeral, e no desenvolvemento dos traballos, en particular, mediante a formulación de requirimentos de mellora.

O capítulo complétase cunha última e cuarta sección, que regula o contido da información que se debe remitir periodicamente ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, co obxecto de servir ao mellor desenvolvemento das competencias de supervisión e actuacións de control atribuídas ao citado Instituto e, en particular, ao deber especial que se lle impón en relación coa observancia do requisito de independencia. Cómpre destacar o importante labor que debe realizar o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas no mantemento do Rexistro Oficial de Auditores de Contas, como un elemento básico do sistema de supervisión público e, por tanto, na disposición e xestión da información proporcionada polos auditores de contas en diferentes ámbitos e materias referidas á súa actividade, a cal debe contribuír a un mellor coñecemento e a unha maior transparencia da actividade de auditoría de contas.

VI

O capítulo V «Das infraccións e sancións e do procedemento sancionador» inclúe tres seccións, nas cales se recollen as especificacións dalgunhas das circunstancias tipificadas como infracción, os criterios de gradación para a cuantificación das sancións e determinadas normas especiais referidas ao cumprimento das sancións, ao tratamento como infracción continuada por comisión de varios ilícitos, ao concurso ideal de infraccións ou unidade de feito das infraccións, e á cancelación das sancións inscritas no Rexistro Oficial de Auditores de Contas.

Por outra parte, establécese o conxunto de disposicións de aplicación ao procedemento administrativo sancionador, encamiñado, en canto tal, á defensa dos intereses xerais, mediante a aplicación das correspondentes medidas correctoras cando se constaten actos contrarios á normativa reguladora da actividade de auditoría por parte dos que os realicen, únicos interesados no tipo de procedemento que aquí nos ocupa. Declárase que, en todo caso, o Real decreto 1398/1993, do 4 de agosto, polo que se

aproba o Regulamento do procedemento para o exercicio da potestade sancionadora, mantén o seu carácter supletorio, ao mesmo tempo que se regulan as especialidades deste procedemento sancionador, derivadas da actividade aquí disciplinada.

Como tales especialidades, prevense as relativas á denuncia, sen efecto vinculante para a incoación de procedemento sancionador, cuxo tratamento está supeditado, mediante a ordenación e utilización eficiente e eficaz dos medios dispoñibles, ao debido cumprimento das competencias de control da actividade auditora atribuídas legalmente ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas; á atribución de competencias para acordar a ampliación de prazos para resolver e para efectuar alegacións; á realización das actuacións previas reguladas neste regulamento; ao acordo de incoación de expediente sancionador; ás facultades do instrutor do expediente para solicitar informes; á resolución do expediente, logo da toma en consideración do criterio do Comité de Auditoría do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas no caso de infraccións moi graves ou graves; á posibilidade de realizar actuacións complementarias; e á tramitación ou acumulación, para certos casos, dun único expediente.

VII

O capítulo VI «Da cooperación internacional», agrupado en tres seccións, concreta os mecanismos de colaboración coas autoridades competentes dos demais Estados membros da Unión Europea. Esta colaboración pode consistir no intercambio de información, nas chamadas inspeccións conxuntas consistentes na participación na realización de actuacións de control, e na obriga de realizar certas comunicacións. O mesmo se establece en relación coas autoridades competentes de países terceiros, cuxos mecanismos serán os que fixen os correspondentes acordos de cooperación.

O último dos capítulos «Das corporacións representativas de auditores» contén o conxunto de requisitos que deben reunir estas corporacións e as funcións que deben desempeñar, e modifica en relación co réxime anterior as que resultan do actual marco legal. Destácanse así as obrigas impostas en relación coa proposta e realización do exame de aptitude profesional; a formación continua; así como a elaboración das normas deontolóxicas e códigos de conduta, a verificación das prácticas e procedementos internos contidos nas ditas normas; e a execución do control de calidade dos auditores de contas cando así o acorde o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

Finalmente, as disposicións adicionais primeira a cuarta e oitava do Regulamento incorporan disposicións contidas no Regulamento aprobado polo Real decreto 1636/1990 que se derroga. Estas teñen por obxecto o desenvolvemento do previsto na disposición adicional primeira do texto refundido da Lei de auditoría de contas, relativa á obriga de someter as contas anuais a auditoría, e da disposición derradeira primeira do citado texto refundido, relativa á coordinación entre os órganos ou institucións públicas e os auditores de contas das ditas empresas e entidades e á posibilidade de que as ditas institucións soliciten dos auditores a elaboración dun informe complementario ao de auditoría de contas anuais. Ao mesmo tempo, co obxecto de que os citados órganos e institucións públicas obteñan unha maior e mellor información sobre a situación e funcionamento das entidades sometidas á súa supervisión, aumentando desta maneira a eficacia no desenvolvemento das súas funcións de inspección e control, desenvólvense aspectos relativos ás obrigas dos auditores de contas previstas nos parágrafos segundo e terceiro da citada disposición derradeira primeira do texto refundido.

Por outra parte, mediante a disposición adicional quinta distínguense os traballos de auditoría de contas das entidades do sector público suxeitos ás súas normativas específicas dos que realizan nas ditas entidades auditores de contas inscritos no Rexistro Oficial de Auditores de Contas e de acordo coa normativa reguladora da actividade de auditoría de contas.

Doutra banda, regúlanse aspectos innovadores incorporados pola Lei 12/2010, como son os referidos ao contido mínimo que debe ter o informe anual que publica o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, de acordo co mandato de transparencia e publicidade contido na disposición adicional quinta do texto refundido da Lei de auditoría

de contas, e a necesaria publicidade que hai que dar dos acordos de intercambio de información adoptados con países terceiros.

O resto de disposicións incorporan aspectos regulados no regulamento que se derroga, tales como o réxime de consultas que se formularán ante o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, a publicación e distribución do boletín oficial deste instituto, a composición dos seus órganos colexiados e quen ten a consideración de corporación representativa de auditores.

O presente regulamento complétase cun conxunto de disposicións transitorias que teñen por obxecto, principalmente, facilitar o paso ao réxime novo que aquí se incorpora.

Este regulamento foi sometido ao informe previo da Axencia Española de Protección de Datos.

Na súa virtude, por proposta da ministra de Economía e Facenda, coa aprobación previa do ministro de Política Territorial e Administración Pública, de conformidade co Consello de Estado, logo de deliberación do Consello de Ministros na súa reunión do día 28 de outubro de 2011,

DISPOÑO:

Artigo único. *Aprobación do Regulamento que desenvolve a Lei de auditoría de contas.*

Apróbase o Regulamento de desenvolvemento do texto refundido da Lei de auditoría de contas, aprobado polo Real decreto legislativo 1/2011, do 1 de xullo, cuxo texto se insire a seguir.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

Quedan derogadas cantas disposicións de igual ou inferior rango se opoñan ao disposto no presente real decreto e, en particular:

a) O Real decreto 1636/1990, do 20 de decembro, polo que se aproba o Regulamento que desenvolve a Lei de auditoría de contas.

b) A disposición adicional cuarta do Real decreto 296/2004, do 20 de febreiro, polo que se aproba o réxime simplificado de contabilidade.

Disposición derradeira primeira. *Título competencial.*

O regulamento que desenvolve o texto refundido da Lei de auditoría de contas dítase en uso da competencia exclusiva do Estado en materia de lexislación mercantil, de conformidade co establecido no artigo 149.1.6.^a da Constitución española.

Disposición derradeira segunda. *Entrada en vigor.*

O presente real decreto e o regulamento que aproba entrarán en vigor o día seguinte ao da súa publicación no «Boletín Oficial del Estado».

Dado en Madrid o 31 de outubro de 2011.

JUAN CARLOS R.

A vicepresidenta do Goberno de Asuntos Económicos
e ministra de Economía e Facenda,
ELENA SALGADO MÉNDEZ

REGULAMENTO QUE DESENVOLVE O TEXTO REFUNDIDO DA LEI DE AUDITORÍA DE CONTAS, APROBADO POLO REAL DECRETO LEXISLATIVO 1/2011, DO 1 DE XULLO

CAPÍTULO I

Da auditoría de contas

Sección 1.^a Ámbito de aplicación

Artigo 1. *Concepto.*

1. De acordo co establecido no artigo 1.2 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, aprobado polo Real decreto legislativo 1/2011, do 1 xullo de 2011, entenderase por auditoría de contas a actividade consistente na revisión e verificación das contas anuais, así como doutros estados financeiros ou documentos contables, elaborados de acordo co marco normativo de información financeira que resulte de aplicación, sempre que esta actividade teña por obxecto a emisión dun informe sobre a fiabilidade dos ditos documentos que poida ter efectos fronte a terceiros.

Na actividade analizarase, mediante a utilización de técnicas de revisión e verificación adecuadas, a información económico-financiera deducida dos documentos contables examinados, co obxecto de emitir un informe dirixido a pór de manifesto unha opinión técnica sobre a fiabilidade da citada información.

2. A actividade de auditoría de contas terá que ser realizada por un auditor de contas con suxeición ao establecido na normativa reguladora da actividade de auditoría de contas definida no artigo 6 do texto refundido da Lei de auditoría de contas.

3. As mencións recollidas neste capítulo I aos auditores de contas entenderanse realizadas, igualmente, ás sociedades de auditoría, así como ao socio auditor de contas ou auditor de contas designado expresamente para realizar o traballo e asinar o informe de auditoría en nome das citadas sociedades.

Artigo 2. *Modalidades de auditoría de contas.*

1. A actividade de auditoría de contas, en función dos estados financeiros ou documentos contables obxecto de exame, referirase a unha das modalidades seguintes:

- a) Auditoría de contas anuais.
- b) Auditoría doutros estados financeiros ou documentos contables.

2. Para estes efectos, enténdese por outros estados financeiros ou documentos contables aqueles elaborados de acordo cos principios e normas contidos no marco normativo de información financeira aplicable, expresamente establecido para a súa elaboración.

En particular, quedan incluídos neste concepto os estados ou documentos contables integrantes das contas anuais que se elaboren separadamente, ou mesmo elaborados no seu conxunto, pero que se refiran neste caso a un período inferior ao do exercicio social.

Estes estados ou documentos deberán estar asinados ou ser asumidos formalmente por quen teña atribuídas as competencias para a súa formulación, subscripción ou emisión, na mesma forma que a prevista na lexislación mercantil para a formulación das contas anuais. De ser o caso, o documento en que conste a citada asunción formal deberá acompañar os estados financeiros ou documentos contables correspondentes.

Artigo 3. *Delimitación do ámbito de aplicación.*

1. Non se consideran comprendidos en ningunha das modalidades de auditoría de contas establecidas no número 1 do artigo anterior os traballos realizados sobre contas anuais, estados financeiros ou documentos contables consistentes na comprobación

específica de feitos concretos, na emisión de certificacións ou na revisión ou aplicación de procedementos cun alcance limitado inferior ao exixido pola normativa reguladora da auditoría de contas para poder emitir unha opinión técnica de auditoría de contas.

Estes traballos e informes non terán a consideración da auditoría de contas regulada neste regulamento.

2. Así mesmo, non terán a consideración de auditoría de contas os traballos que, sen reuniren as características e condicións propias dun traballo desta natureza, estean atribuídos por disposicións de rango legal a auditores de contas inscritos no Rexistro Oficial de Auditores de Contas.

Todos os traballos que, sen teren a consideración de auditoría de contas, estean atribuídos por disposicións legais a auditores inscritos no Rexistro Oficial de Auditores de Contas suxeitaranse ao disposto na disposición legal correspondente e nas guías que, se é o caso, aproben conxuntamente as corporacións de dereito público representativas de auditores e, no seu defecto, aos usos e á práctica habitual na realización do tipo de traballo en cuestión. Na elaboración e publicación destas guías observarase o previsto na sección sétima do presente capítulo I deste regulamento. En ningún caso a estes traballos lles resultará de aplicación o réxime de supervisión e control previsto na normativa reguladora da actividade de auditoría de contas.

3. Os informes emitidos por auditores de contas sobre traballos que non estean comprendidos nas modalidades de auditoría a que se refire o artigo 2 non se poderán identificar como informes de auditoría de contas, nin a súa redacción ou presentación poderán xerar confusión respecto á súa natureza como traballos de auditoría de contas realizados conforme a normativa reguladora da actividade de auditoría de contas definida no artigo 6 do texto refundido da Lei de auditoría de contas.

Sección 2.^a Auditoría de contas anuais

Artigo 4. Definición de auditoría de contas anuais.

1. A auditoría das contas anuais consistirá en revisar e verificar para efectos de ditaminar se as contas expresan a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira, do resultado das súas operacións e, se é o caso, dos fluxos de efectivo da entidade auditada, de acordo co marco normativo de información financeira que resulte de aplicación e, en particular, cos principios e criterios contables contidos neste.

2. Adicionalmente, cando a entidade auditada estea obrigada a emitir o informe de xestión, ou o emitise voluntariamente, os auditores de contas verificarán a concordancia dos datos contidos nel cos das contas anuais examinadas.

Artigo 5. O informe de auditoría de contas anuais.

1. O informe de auditoría de contas anuais deberá ser emitido polos auditores de contas con suxeición ao contido, requisitos e formalidades establecidos na normativa reguladora da actividade de auditoría de contas.

2. De acordo co establecido no artigo 3.1 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, o informe de auditoría das contas anuais é un documento mercantil que conterá, polo menos, os seguintes datos, ademais dos exixidos pola normativa reguladora referida no punto precedente:

a) Identificación da entidade auditada, das contas anuais que son obxecto da auditoría, do marco normativo de información financeira que se aplicou na súa elaboración, das persoas físicas ou xurídicas que encargaron o traballo e, se é o caso, das persoas ás cales vaia destinado; así como a referencia a que as contas anuais foron formuladas polo órgano de administración da entidade auditada.

b) Unha descrición xeral do alcance da auditoría realizada, con referencia ás normas de auditoría conforme as cales esta se levou a cabo e, se é o caso, dos procedementos previstos nelas que non fose posible aplicar como consecuencia de calquera limitación

posta de manifesto no desenvolvemento da auditoría. Así mesmo, informarase sobre a responsabilidade do auditor de contas ou sociedade de auditoría de expresar unha opinión sobre as citadas contas no seu conxunto.

c) Unha opinión técnica co contido e alcance que se establece no artigo seguinte.

d) Unha opinión sobre a concordancia ou non do informe de xestión coas contas correspondentes ao mesmo exercicio, no caso de que o citado informe de xestión se xunte ás contas anuais.

e) Data e sinatura do auditor ou auditores de contas que o realizasen. A data do informe de auditoría é aquela en que o auditor de contas completou os procedementos de auditoría necesarios para formarse unha opinión sobre as contas anuais.

3. A data do informe de auditoría non poderá ser anterior á de formulación das contas anuais polo órgano de administración.

Nos casos en que a data do informe de auditoría non coincida coa data da súa entrega á entidade auditada, deberase deixar constancia documental de tal entrega e da súa data nos papeis de traballo do auditor de contas.

4. Así mesmo, o informe de auditoría conterá, se é o caso, manifestación explícita das reservas ou excepcións detectadas no desenvolvemento do traballo de auditoría, así como de calquera aspecto que, non constituíndo unha reserva ou excepción, o auditor deba ou considere necesario destacar no informe conforme o previsto na normativa reguladora da actividade de auditoría de contas.

5. No informe de auditoría de contas anuais non se poderán establecer limitacións do seu uso.

6. O informe de auditoría de contas anuais deberá ir acompañado da totalidade de documentos que compoñen as contas obxecto de auditoría e, de ser o caso, do informe de xestión. En ningún caso o informe de auditoría poderá publicarse parcialmente ou en extracto, nin de forma separada ás contas anuais obxecto de auditoría. Tampouco poderá ir acompañado o informe de auditoría de contas anuais doutra información non auditada que non se encontre claramente diferenciada das contas anuais auditadas, salvo que esta información se identifique como non auditada.

Artigo 6. *Opinión técnica do auditor no informe de auditoría sobre contas anuais.*

1. O auditor de contas manifestará no informe, de forma clara e precisa, a súa opinión técnica sobre se as contas anuais dun determinado exercicio expresan a imaxe fiel do patrimonio e da situación financeira da entidade auditada, na data de peche do exercicio, así como do resultado das súas operacións e, se é o caso, dos fluxos de efectivo correspondentes ao exercicio finalizado na dita data, de acordo co marco normativo de información financeira que resulte de aplicación.

2. A opinión poderá ser favorable, con excepcións, desfavorable ou denegada. Cando non existan reservas ou excepcións, a opinión técnica será considerada «favorable». No suposto contrario, cando existan tales reservas deberanse pór de manifesto todas elas no informe, indicando a súa natureza no parágrafo de opinión, e a opinión técnica será cualificada de «opinión con excepcións» ou «desfavorable», atendendo ao establecido nas normas de auditoría.

3. Se no desenvolvemento da actividade regulada polo presente regulamento o auditor de contas, chegado o momento de emitir a opinión técnica a que se refire o número un anterior, encontra razóns para se abster de efectuar tal pronunciamento, deberá facelas constar no informe de auditoría, poñendo de manifesto cantos detalles e información complementaria sexan necesarios; este suposto cualificarase como informe de auditoría con «opinión denegada».

Artigo 7. *Obriga de emitir o informe e a falta da súa emisión ou renuncia ao contrato de auditoría.*

1. O informe de auditoría deberá ser emitido polo auditor de contas de conformidade co establecido na normativa reguladora da actividade de auditoría de contas e no contrato de auditoría suscrito para tal efecto.

A emisión do informe e a súa entrega á entidade auditada deberanse realizar nas datas previstas contractualmente, de forma que poida cumprir coa finalidade para a cal foi contratada a auditoría de contas. Para estes efectos, entenderase que o informe de auditoría cumpre coa finalidade para a cal foi contratada a auditoría de contas cando conteña unha opinión técnica das previstas no artigo 6 de maneira que poida ser coñecida e valorada pola entidade auditada e polos terceiros que se poidan relacionar con esta, á vez que permita cumprir cos requirimentos legais e estatutarios exixidos á entidade auditada a este respecto.

Non obstante o anterior, se no transcurso do traballo o auditor detecta a existencia de circunstancias, non imputables a este, que poidan afectar a data de emisión do informe inicialmente prevista, o auditor de contas detallará nun escrito, que deberá ser remitido a quen realizou o encargo de auditoría, as circunstancias e os seus posibles efectos na emisión do informe de auditoría. Este escrito deberase documentar nos papeis de traballo.

2. De conformidade co previsto no artigo 3.2 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, a falta de emisión do informe de auditoría ou a renuncia a continuar co contrato de auditoría tan só se poderá producir pola existencia de causa xusta e naqueles supostos en que conorra algunha das seguintes circunstancias:

a) Existencia de ameazas que poidan comprometer de forma grave a independencia ou obxectividade do auditor de contas ou da sociedade de auditoría, de acordo co disposto na sección I do capítulo III deste regulamento.

b) Imposibilidade absoluta de realizar o traballo encomendado ao auditor de contas ou sociedade de auditoría por circunstancias non imputables a estes.

Para estes efectos, considerarase que existe imposibilidade absoluta para a realización do traballo de auditoría:

1.º Cando a entidade non faga entrega ao auditor de contas das contas anuais formuladas, obxecto de exame, logo de requirimento escrito efectuado para tal efecto. En todo caso, entenderase que non se produciu tal entrega cando transcorrese máis dun ano desde a data de referencia das citadas contas anuais.

2.º Cando, excepcionalmente, outras circunstancias non imputables ao auditor de contas, e distintas das de carácter técnico, impidan a realización do traballo de auditoría nos seus aspectos substanciais. En particular e para estes efectos, non se considerará que existe imposibilidade absoluta na realización do traballo de auditoría cando o auditor de contas non poida aplicar aqueles procedementos de auditoría que resulten necesarios para obter evidencia de auditoría en relación coa información das contas anuais, caso en que o informe de auditoría se emitirá conforme o disposto nas normas de auditoría.

3. Nos supostos a que se refire o número anterior, o auditor de contas detallará nun escrito todas as circunstancias determinantes da falta de emisión do informe ou a renuncia ao contrato de auditoría. Este escrito deberá ser remitido á entidade auditada, nun prazo non superior a quince días hábiles desde a data en que o auditor teña constancia da circunstancia referida, e sempre con anterioridade á data en que o informe de auditoría se deba emitir para cumprir coa finalidade para a cal foi contratado, sen prexuízo da posibilidade de renunciar á continuidade do contrato de auditoría.

Adicionalmente, cando a auditoría sexa obrigatoria, a comunicación deberá ser remitida, no prazo indicado no parágrafo anterior, ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas e ao Rexistro Mercantil do domicilio social correspondente á entidade auditada.

4. Unha vez realizadas as actuacións referidas neste artigo, nos ditos supostos poderanse entender finalizadas as obrigas do auditor en canto ao traballo de auditoría

que cómpre realizar sobre as contas anuais do exercicio respecto ao cal concorreron as circunstancias recollidas no número 2 deste artigo.

Artigo 8. Contrato de auditoría de contas anuais.

1. Con carácter previo ao inicio da realización do traballo de auditoría, deberase subscribir un contrato de auditoría entre a entidade auditada e o auditor de contas.

O contrato de auditoría de contas anuais débese formalizar por escrito e incluírá, de conformidade coa normativa reguladora da actividade de auditoría de contas, polo menos, a identificación das contas anuais obxecto de auditoría e os aspectos relevantes do traballo de auditoría que se van realizar, referidos ao período de contratación, os honorarios, finalidade ou razón pola cal se realiza o encargo e prazo de entrega do informe de auditoría, sen que se poidan establecer limitacións ao desenvolvemento do traballo de auditoría nin estipulacións contrarias ao establecido na citada normativa nin restricións á distribución ou utilización do informe de auditoría.

2. No momento de subscribirse o contrato de auditoría e, en todo caso, no momento de aceptar a designación efectuada pola entidade, o auditor de contas deberá estar inscrito na situación de exercente a que se refire o artigo 27.a). Se o contrato de auditoría se subscribe cunha persoa xurídica, esta deberá estar inscrita nese momento como sociedade de auditoría no Rexistro Oficial de Auditores de Contas.

Artigo 9. Actuación conxunta de auditores.

Cando sexan nomeados varios auditores de contas para a realización dun traballo de auditoría de contas, o informe de auditoría será único e emitírase baixo a responsabilidade de todos eles, que asinarán o informe e quedarán suxeitos ao previsto na normativa reguladora da actividade de auditoría de contas.

As relacións entre os auditores de contas nomeados e as actuacións que se seguirán en relación co traballo de auditoría levaranse a cabo de acordo coa norma de auditoría específica.

Nos supostos a que se refire este artigo, os auditores de contas nomeados serán responsables da custodia e conservación da totalidade dos papeis de traballo que correspondan ao traballo de auditoría.

Sección 3.^a Auditoría doutros estados financeiros ou documentos contables

Artigo 10. Definición de auditoría doutros estados financeiros ou documentos contables.

1. A auditoría doutros estados financeiros ou documentos contables a que se refire o artigo 2.1.b) consistirá en verificar e ditaminar se os ditos estados financeiros ou documentos contables expresan a imaxe fiel ou foron preparados, segundo corresponda, de conformidade co marco normativo de información financeira expresamente establecido para a elaboración dos citados documentos ou estados.

2. O previsto na sección 2.^a deste capítulo I para os traballos e informe de auditoría das contas anuais será de aplicación, coa correspondente adaptación e no non regulado expresamente na presente sección, aos traballos e informes de auditoría sobre outros estados financeiros ou documentos contables.

Artigo 11. Informe de auditoría sobre outros estados financeiros ou documentos contables.

O informe de auditoría sobre outros estados financeiros ou documentos contables conterà, polo menos, o seguinte:

a) Identificación da entidade a que se refire o estado financeiro ou documento contable obxecto de auditoría.

- b) Identificación de quen encargou o traballo, e, se for o caso, daqueles a que vaia destinado.
- c) Identificación dos estados financeiros ou documentos contables obxecto de auditoría que se xuntan ao informe.
- d) Referencia a que os estados financeiros ou documentos contables obxecto de auditoría de contas foron asinados ou asumidos formalmente polos que teñan atribuídas as competencias para a súa subscripción ou emisión, así como a referencia ao marco normativo de información financeira aplicado na preparación dos ditos estados ou documentos.
- e) Referencia á normativa reguladora da actividade de auditoría de contas aplicada no traballo realizado e, se for o caso, aos procedementos previstos nelas que non fose posible aplicar como consecuencia de calquera limitación imposta á actividade auditora. Así mesmo, mencionárase a responsabilidade do auditor de contas de emitir unha opinión técnica sobre os estados financeiros ou documentos contables no seu conxunto.
- f) Se é o caso, manifestación explícita das reservas ou excepcións detectadas no desenvolvemento do traballo.
- g) Opinión técnica, co contido e alcance que se establecen no artigo seguinte.
- h) De ser o caso, manifestación explícita de calquera aspecto que, non constituíndo unha reserva ou excepción, o auditor de contas deba ou considere necesario destacar no informe de conformidade co previsto na normativa reguladora da auditoría de contas.
- i) Sinatura do auditor ou auditores de contas que o realizasen, con expresión da data de emisión do citado informe.

Artigo 12. Opinión técnica do auditor no informe de auditoría sobre outros estados financeiros ou documentos contables.

1. A forma da opinión técnica a que se refire a letra g) do artigo anterior dependerá do tipo de marco normativo de información financeira aplicable, conforme o disposto neste artigo.

No caso de que o marco normativo de información financeira aplicable sexa un marco de imaxe fiel, a opinión técnica adoptará a forma prevista no artigo 6.1 deste regulamento para contas anuais, aínda que referida á información contida no estado financeiro ou documento contable concreto auditado.

Cando o marco normativo de información financeira aplicable sexa un marco de cumprimento, a opinión técnica deberá versar sobre se os estados financeiros ou documentos contables auditados foron preparados, en todos os aspectos significativos, de conformidade co marco normativo de información financeira expresamente establecido para a elaboración dos ditos documentos ou estados.

2. Considerarase que un marco de información financeira é de imaxe fiel cando, ademais de exixir a aplicación duns principios e normas contables determinados, prevexa explicitamente a posibilidade de incluír as informacións complementarias precisas para alcanzar a dita imaxe fiel e, en casos excepcionais, a de deixar de utilizar os principios e normas contables aplicables que sexan incompatibles con ela.

No caso de que o marco normativo de información financeira aplicable requira o cumprimento duns determinados principios e normas contables, sen posibilidade de aplicar as previsións a que se refire o parágrafo anterior, o dito marco terá a consideración de marco de cumprimento.

Sección 4.^a Auditoría de contas consolidadas

Artigo 13. Documentación da revisión e avaliación do traballo realizado por auditores de contas e sociedades de auditoría.

1. De acordo co establecido no artigo 5, números 2 e 3, do texto refundido da Lei de auditoría de contas, o auditor de contas que realice a auditoría das contas anuais consolidadas, ou doutros estados financeiros ou documentos contables consolidados,

asume a plena responsabilidade do informe de auditoría emitido, mesmo cando a auditoría das contas anuais das sociedades participadas fose realizada por outros auditores, e estará obrigado a solicitar a información necesaria, se é o caso, a aqueles que realizasen a auditoría de contas das entidades que formen parte do conxunto consolidable, que estarán obrigados a subministrar tanta información se lles solicite.

2. Para efectos do establecido no artigo 5.4 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, o auditor de contas das contas anuais consolidadas deberá dispor da documentación relativa á revisión e avaliación do traballo de auditoría realizado por outros auditores de contas en relación coas auditorías de entidades que formen parte do conxunto consolidable, co contido e detalle establecidos nas normas de auditoría.

3. O detalle da documentación a que se refire o punto anterior estará en función das características e circunstancias do conxunto consolidable e da importancia relativa de cada unha das súas entidades integrantes, de conformidade co previsto a este respecto nas normas de auditoría.

4. A mención contida nesta sección a contas anuais consolidadas débese entender tamén referida a outros estados financeiros ou documentos contables consolidados. Así mesmo, a referencia a outros auditores de contas comprende os auditores de contas ou sociedades e demais entidades de auditoría da Unión Europea e de países terceiros.

Artigo 14. Acceso á documentación de auditores de países terceiros cos cales non exista acordo de intercambio de información.

1. No suposto de que as contas anuais ou estados financeiros ou documentos contables dunha entidade que forme parte do conxunto consolidable e sexa significativa para o grupo, tendo en conta o concepto de importancia relativa en auditoría, sexan auditados por auditores de contas ou sociedades e demais entidades de auditoría rexistrados e autorizados en países terceiros cos cales non exista acordo de intercambio de información sobre a base de reciprocidade, o auditor de contas das contas consolidadas será responsable de aplicar os procedementos necesarios para facilitar que o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas poida ter acceso á documentación dos traballos de auditoría realizados polos ditos auditores de contas ou sociedades e demais entidades de auditoría rexistrados e autorizados en países terceiros, incluídos os papeis de traballo pertinentes para a auditoría do grupo.

2. Para estes efectos, o auditor das contas consolidadas deberá adoptar algunha das seguintes medidas:

a) Conservar unha copia da documentación do traballo realizado polos auditores de contas ou sociedades e demais entidades de auditoría rexistrados e autorizados en países terceiros.

b) Acordar, por escrito, cos auditores de contas ou sociedades e demais entidades de auditoría rexistrados e autorizados en países terceiros, o acceso adecuado e ilimitado á documentación do traballo realizado por estes, co fin de que o auditor das contas consolidadas poida remitir toda a documentación que a este respecto sexa requirida polo Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

Para tales efectos, o auditor das contas consolidadas será responsable de aplicar os seguintes procedementos:

1.º Porase en contacto por escrito co auditor do país terceiro e indicarlle que, de acordo coa lexislación en vigor en España, existe a obriga de lle permitir o acceso ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas á documentación do traballo realizado por el no marco da auditoría das contas consolidadas.

2.º Solicitará confirmación escrita respecto a se existen impedimentos legais ou doutro tipo para a remisión da documentación do traballo e, de ser o caso, unha explicación detallada dos impedimentos xunto coa súa xustificación xurídica. De existiren impedimentos, avaliará a comunicación da dita situación ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

3. Cando existan impedimentos legais ou doutro tipo para a remisión da documentación do traballo realizado polos auditores de contas ou sociedades e demais entidades de auditoría rexistrados e autorizados en países terceiros, o auditor de contas das contas consolidadas deberá conservar a documentación relativa aos procedementos aplicados para acceder a esta documentación e aos citados impedimentos. No caso de que os impedimentos non sexan legais, o auditor de contas das contas consolidadas deberá documentar a proba que demostre tales impedimentos.

A existencia de tales impedimentos non constitúe un suposto de imposibilidade absoluta para a realización do traballo de auditoría de contas consolidadas, segundo o previsto no artigo 7 do presente regulamento.

Sección 5.^a Entidades de interese público

Artigo 15. Entidades de interese público.

1. Para os efectos exclusivos do disposto na normativa reguladora da actividade de auditoría de contas, terán a consideración de entidades de interese público as seguintes:

a) As entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiais de valores, así como as entidades de crédito e as entidades aseguradoras sometidas ao réxime de supervisión e control atribuído ao Banco de España e á Dirección Xeral de Seguros e Fondos de Pensións ou aos organismos autonómicos con competencias de ordenación e supervisión das entidades aseguradoras, a que se refire o artigo 2.5.a) do texto refundido da Lei de auditoría de contas.

b) As institucións de investimento colectivo que, durante dous exercicios consecutivos, na data de peche de cada un deles, teñan como mínimo 150 partícipes ou accionistas; as sociedades xestoras que administren estas institucións, así como as empresas de servizos de investimento.

c) As sociedades de garantía recíproca, as entidades de pagamento e as entidades de diñeiro electrónico.

d) Os fondos de pensións que, durante dous exercicios consecutivos, na data de peche de cada un deles, teñan como mínimo 500 partícipes, e as sociedades xestoras que administren os ditos fondos.

e) Aquelas entidades distintas das mencionadas nos parágrafos anteriores cuxo importe neto da cifra de negocios ou cadro de persoal medio durante dous exercicios consecutivos, na data de peche de cada un deles, sexa superior a 200.000.000 de euros ou a 1.000 empregados, respectivamente.

f) Os grupos de sociedades en que se integren as entidades recollidas nos parágrafos anteriores.

2. As entidades mencionadas nas alíneas b), d) e e) deste artigo perderán a consideración de entidades de interese público se deixan de reunir durante dous exercicios consecutivos, na data de peche de cada un deles, os requisitos establecidos nas ditas alíneas.

No caso de se tratar do primeiro exercicio social de constitución, transformación ou fusión, as entidades a que se refire este punto terán a condición de entidades de interese público de reuniren, no momento do peche do dito exercicio, os requisitos recollidos no punto anterior.

Sección 6.^a Normativa reguladora da actividade de auditoría de contas

Artigo 16. Normativa reguladora da actividade de auditoría de contas.

A normativa reguladora da actividade de auditoría de contas contén os principios e requisitos que os auditores de contas deben observar no exercicio da dita actividade.

Entenderase por normativa reguladora da actividade de auditoría de contas a contida no texto refundido da Lei de auditoría de contas e neste regulamento, así como nas normas de auditoría, de ética e de control de calidade interno dos auditores de contas.

Artigo 17. *Normas de auditoría.*

1. As normas de auditoría a que se refire o artigo 6.2 do texto refundido da Lei de auditoría de contas constitúen os principios e requisitos que deben observar os auditores de contas na realización do traballo de auditoría de contas e sobre as cales se deben basear as actuacións necesarias para expresar unha opinión técnica responsable e independente.

2. As normas técnicas de auditoría terán por obxecto a regulación dos aspectos non recollidos polas normas internacionais de auditoría adoptadas pola Unión Europea.

Así mesmo, mentres non fosen adoptadas as normas internacionais de auditoría pola Unión Europea, as normas técnicas de auditoría constitúen os principios e requisitos que deben observar os auditores de contas no desempeño dos seus traballos de auditoría de contas e sobre os cales se deben basear as actuacións necesarias para expresar unha opinión técnica responsable e independente.

Nos supostos excepcionais de circunstancias non previstas na normativa reguladora da actividade de auditoría de contas, terán a consideración destas os usos ou prácticas habituais dos auditores de contas, entendidos como os actos reiterados, constantes e xeneralizados observados por aqueles no desenvolvemento da actividade de auditoría de contas, e sempre que non resulten contraditorios co disposto na citada normativa.

Artigo 18. *Excepcións e requirimentos adicionais.*

1. O Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, oído o seu Comité de Auditoría de Contas, resolverá, de ser o caso, sobre os supostos excepcionais nos cales non resulte de aplicación algunha norma internacional de auditoría adoptada pola Unión Europea, ou parte dela, cando así resulte de disposicións legais ou regulamentarias relativas ao alcance da auditoría de contas, sempre que se cumpran os requisitos e procedemento de comunicación previstos no artigo 26, números 2 e 3, da Directiva 2006/43/CE do Parlamento Europeo e do Consello, do 17 de maio de 2006, relativa á auditoría legal das contas anuais e das contas consolidadas, pola cal se modifican as directivas 78/660/CEE e 83/349/CEE do Consello e se derroga a Directiva 84/253/CEE do Consello.

Nestes casos excepcionais, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas comunicará á Comisión Europea e aos demais Estados membros as disposicións legais ou regulamentarias nacionais e a súa xustificación, como mínimo seis meses antes da súa aprobación e entrada en vigor, ou, no caso dunha disposición legal ou regulamentaria xa existente no momento da adopción dunha norma internacional de auditoría pola Unión Europea, nun prazo non superior a tres meses desde a data da citada adopción da norma internacional de auditoría.

Unha vez realizada a comunicación anterior, os casos excepcionais en que non resulte de aplicación algunha norma internacional de auditoría, ou parte dela, adoptada pola Unión Europea, de acordo co previsto neste punto, publicaranse mediante resolución do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

2. Así mesmo, poderanse impor requisitos adicionais ás normas de auditoría adoptadas pola Unión Europea, de acordo coa normativa comunitaria que resulte de aplicación.

Corresponderá ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas resolver sobre estes casos excepcionais, así como comunicar os requisitos adicionais á Comisión Europea e aos Estados membros, antes da súa adopción.

A adopción dos citados requisitos adicionais realizarase mediante resolución do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas en que se declare a vixencia dos puntos correspondentes das normas técnicas de auditoría preexistentes á adopción pola Unión

Europea das normas internacionais de auditoría sobre a mesma materia, ou mediante a publicación de novas normas técnicas de auditoría limitadas aos referidos requisitos adicionais, en cuxa elaboración se aplicará o previsto na sección 6.^a deste capítulo.

Artigo 19. *Normas de ética.*

1. A responsabilidade e actuación dos auditores de contas debe estar presidida polo principio de interese público que comporta a actividade de auditoría de contas. Neste sentido, os auditores de contas no exercicio da súa actividade deben ter en consideración e actuar en todo caso con suxeición aos seguintes principios éticos: competencia profesional, dilixencia debida, integridade e obxectividade, sen prexuízo do establecido respecto ao deber de independencia na sección 2.^a do capítulo III do texto refundido da Lei de auditoría de contas:

a) Competencia profesional: os auditores de contas deben manter os seus coñecementos teóricos e prácticos no nivel requirido para asegurar que as entidades auditadas e os usuarios da información financeira reciban con plena confianza un óptimo servizo.

Estes coñecementos adquiridos deben ser mantidos ao longo do tempo, polo que os auditores de contas deberán realizar actividades de formación continua e de actualización permanente.

b) A dilixencia debida fai referencia ao especial deber de coidado e atención que deben prestar os auditores de contas ao coñecer e aplicar a normativa reguladora da actividade de auditoría, de maneira que as conclusións alcanzadas na realización do traballo de auditoría estean debidamente soportadas e xustificadas.

c) A obxectividade implica, para os auditores de contas, actuar con imparcialidade e sen conflitos de intereses que poidan comprometer a súa independencia. En ningún caso os auditores de contas poderán comprometer a súa actuación por influencias indebidas, favoritismos ou prexuízos, nin ter intereses alleos que poidan afectar a forma de formular e realizar un traballo de auditoría, ou que poidan afectar a formación dun xuízo imparcial.

d) O principio de integridade impón para os auditores de contas a obriga de ser honesto no exercicio da súa actividade. A integridade tamén implica por parte dos auditores de contas actuar con rectitude e compromiso ante calquera circunstancia que poida supor un conflito de intereses.

2. Os auditores de contas deben actuar de acordo coas normas que regulen a actividade de auditoría de contas atendendo non só á letra, senón tamén ao espírito en que aquelas se inspiran.

Os auditores de contas e sociedades de auditoría promoverán un ámbito laboral e corporativo de integridade e de respecto aos principios e normas de ética que rexen a actividade de auditoría de contas.

Artigo 20. *Normas de control de calidade interno dos auditores e sociedades de auditoría.*

As normas de control de calidade interno terán por obxecto establecer os principios e requisitos que deben seguir os auditores de contas na implantación dun sistema de control de calidade interno que lles permita asegurar razoablemente que a actividade de auditoría de contas se realiza conforme o exixido no texto refundido da Lei de auditoría de contas, neste regulamento e nas normas de auditoría e de ética.

Sección 7.ª Elaboración de normas técnicas, de ética e de control de calidade interno

Artigo 21. Iniciativa e elaboración.

1. De acordo co artigo 6.4 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, as normas técnicas de auditoría, as normas de ética e as normas de control de calidade interno serán elaboradas, adaptadas ou revisadas, e deberán estar de acordo cos principios xerais e práctica comunmente admitida nos países da Unión Europea, así como coas normas internacionais de auditoría adoptadas pola Unión Europea, polas corporacións de dereito público representativas dos que realicen a actividade de auditoría de contas, e baixo a responsabilidade do sistema de supervisión pública a que se refire o artigo 27.3 do texto refundido da Lei de auditoría de contas.

2. Non obstante o disposto no punto anterior, as normas técnicas de auditoría, as normas de ética e as normas de control de calidade interno elaboradas, adaptadas ou revisadas polas citadas corporacións de dereito público non terán validez ata que sexan publicadas polo Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas no seu boletín oficial.

Artigo 22. Información pública.

1. Nos supostos, tanto de elaboración de normas técnicas de auditoría de contas, normas de ética ou normas de control de calidade interno, como de adaptacións ou revisións destas, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas procederá a sometelas a información pública, mediante o envío para a súa inserción no Boletín Oficial del Estado da oportuna referencia, e a súa publicación no Boletín Oficial do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

2. O trámite de información pública durará dous meses e durante o dito período quedará o expediente á disposición de quen estiver interesado no seu exame, tanto no Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas como nas corporacións de dereito público representativas dos auditores de contas, e poderanse deducir as alegacións pertinentes. O citado prazo de dous meses de información pública poderase ampliar en función da transcendencia e circunstancias excepcionais que poidan concorrer nunha determinada norma.

Artigo 23. Publicación e entrada en vigor.

1. Nun prazo máximo de tres meses desde a conclusión do trámite de información pública ou, de ser o caso, desde a presentación da correspondente adaptación ou revisión, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas procederá, mediante resolución, á correspondente publicación no seu boletín oficial para a súa entrada en vigor, ou ben comunicará ás corporacións públicas representativas dos auditores de contas, os motivos polos cales non procede a súa publicación, e propondrá as pertinentes modificacións, se houber lugar a elas.

2. Se son aceptadas polas corporacións de dereito público representativas dos auditores de contas as modificacións propostas, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas procederá á publicación a que se refire o punto anterior.

3. Adicionalmente, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas procederá ao envío da resolución para a inserción no Boletín Oficial del Estado da oportuna referencia.

Artigo 24. Supervisión polo Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

1. O Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, como responsable do sistema de supervisión público, poderá requirir as corporacións de dereito público representativas dos auditores de contas, cando o considere necesario, para que elaboren, adapten ou revisen as normas técnicas de auditoría, as normas de ética e as normas de control de calidade interno.

2. No suposto de que transcorran seis meses desde o dito requirimento sen que as citadas corporacións de dereito público o atendan, entenderase que estas aceptan a aplicación das normas internacionais de auditoría adoptadas pola Unión Europea ou cuxa práctica está comunmente admitida no ámbito da Unión Europea, que entrarán en vigor mediante a súa publicación por resolución do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, de acordo coa responsabilidade atribuída no artigo 27.3.b) do texto refundido da Lei de auditoría de contas.

A dita resolución adoptarase, logo de emisión do informe favorable do Comité de Auditoría de Contas do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, e sempre que a falta de atención do requirimento a que se fai referencia no número 1 poida supor a inexistencia de normas ou a existencia de normas contrarias á normativa da Unión Europea ou reguladora da actividade de auditoría de contas contida no texto refundido da Lei de auditoría de contas e neste regulamento.

CAPÍTULO II

Do acceso ao exercicio da actividade de auditoría de contas

Sección 1.^a Rexistro Oficial de Auditores de Contas

Artigo 25. *Exercicio da actividade.*

1. É responsabilidade do sistema de supervisión pública a xestión e o control do acceso ao exercicio da actividade de auditoría de contas.

2. Poderán realizar a actividade de auditoría de contas as persoas físicas ou xurídicas que, reunindo os requisitos a que se refiren respectivamente os artigos 8 a 10 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, figuren inscritas, como exercentes no caso das persoas físicas, no Rexistro Oficial de Auditores de Contas do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas e prestasen fianza en garantía dos danos e perdas que poidan derivar do incumprimento das súas obrigas.

Artigo 26. *Seccións do Rexistro.*

O Rexistro Oficial de Auditores de Contas constará de tres seccións, unha referida a persoas físicas, outra a sociedades e unha terceira referida a auditores de contas, sociedades e demais entidades de auditoría de países terceiros a que se refire o artigo 30.

Para estes efectos, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas establecerá, mediante resolución, os modelos de solicitude de inscrición nas citadas seccións.

Artigo 27. *Persoas físicas.*

Na sección de persoas físicas inscribíranse os auditores de contas con especificación da situación en que se encontren, en función da súa relación coa actividade de auditoría de contas, nunha das seguintes:

- a) Exercente.
- b) Non exercente que presta servizos por conta allea.
- c) Non exercente.

Artigo 28. *Situacións.*

1. Só os auditores de contas inscritos como exercentes poderán actuar como responsables e asinantes da actividade de auditoría de contas definida no artigo 1 do texto refundido da Lei de auditoría de contas.

Os auditores de contas exercentes deberanse inscribir como tales nalgunha ou nalgunhas das seguintes modalidades: a título individual, como socio de sociedade de

auditoría de contas, ou como auditor de contas designado expresamente por unha sociedade de auditoría para asinar informes de auditoría no nome da dita sociedade.

2. Para inscribirse nesta situación de exercentes deberase solicitar por escrito ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, presentando coa solicitude a documentación acreditativa dos requisitos exixidos no artigo 8.1 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, así como da fianza exixida e constituída conforme o establecido no artigo 55 deste regulamento e, se é o caso, da formación continuada prevista no artigo 40 do presente regulamento. Cando se trate de socios auditores de contas exercentes ou de auditores designados expresamente pola sociedade para asinar informes de auditoría no seu nome, será a sociedade de auditoría a responsable de remitir a dita documentación acreditativa.

3. Na situación de non exercente que presta servizos por conta allea poderán optar por se inscribir aqueles que se encontren colaborando activamente cun auditor de contas en exercicio ou cunha sociedade de auditoría de contas en tarefas directamente ligadas á actividade de auditoría de contas.

Para inscribirse nesta situación deberase solicitar por escrito ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

En caso de non exercer esta opción ou de non acreditar o cumprimento dos requisitos a que se refire o punto anterior, pasarán a figurar na situación de non exercente.

4. Como non exercentes inscribíranse os auditores de contas que non desenvolvan a actividade de auditoría de contas nos termos a que se refire o número 1 anterior deste artigo ou non optasen por se inscribir na situación descrita no número 3 anterior. A adscrición a esta situación deberá solicitarse por escrito ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas e acreditarse, se é o caso, o cumprimento dos requisitos previstos no artigo 8.1 do texto refundido da Lei de auditoría de contas.

Artigo 29. *Sociedades no Rexistro Oficial de Auditores de Contas.*

1. Poderanse inscribir no Rexistro Oficial de Auditores de Contas as sociedades de auditoría domiciliadas en territorio español ou no dun Estado membro da Unión Europea que acrediten, mediante a achega ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas da solicitude correspondente e documentación xustificativa do cumprimento dos requisitos establecidos no artigo 10.1 do texto refundido da Lei de auditoría de contas.

2. As sociedades de auditoría deberán informar o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas das designacións que fagan aos auditores de contas para realizar auditorías e emitir informes de auditoría no seu nome, así como das súas variacións. Así mesmo, deberán comunicar aquel ou aqueles que están designados, en todo momento, para representar as sociedades de auditoría nas súas relacións co Rexistro Oficial de Auditores de Contas. Entenderase que non están designados os que non fosen comunicados ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

3. Presumirase, salvo manifestación contraria, que os socios auditores de contas exercentes se encontran designados para realizar auditorías e asinar informes en nome da sociedade.

4. As comunicacións que faga o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas no exercicio das súas competencias aos socios auditores de contas e aos auditores designados expresamente para realizar auditorías e asinar informes en nome da sociedade de auditoría realizaranse no domicilio desta que conste no Rexistro Oficial de Auditores de Contas, salvo que aqueles manifesten expresamente outro.

Artigo 30. *Inscripción separada de determinados auditores de contas, así como de sociedades e demais entidades de auditoría de países terceiros.*

Figurarán inscritos nunha sección separada no Rexistro Oficial de Auditores de Contas os auditores de contas e sociedades e demais entidades de auditoría de países terceiros que emitan informes de auditoría sobre contas anuais ou contas anuais consolidadas dunha entidade constituída fóra da Unión Europea e cuxos valores estean

admitidos a negociación nun mercado regulado en España, conforme o previsto nos artigos 9.3 e 10.4 do texto refundido da Lei de auditoría de contas.

Para inscribirse nesta situación deberase solicitar por escrito ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas e acreditar, xunto coa solicitude, o cumprimento dos requisitos previstos no artigo 9.3 do texto refundido da Lei de auditoría de contas.

Artigo 31. *Relación de auditores de contas.*

1. O Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas fará pública, polo menos anualmente e de forma actualizada, a relación de auditores de contas, con especificación do nome, enderezo, número de rexistro, situación en que se encontren inscritos e, no caso de exercentes, domicilio profesional, enderezo da internet e número de rexistro da sociedade ou sociedades de auditoría con que está relacionado, corporación de dereito público a que pertencen, se for o caso, e todas as demais inscricións como auditor de contas ante as autoridades competentes doutros Estados membros e como auditor en países terceiros, con indicación das autoridades competentes para a inscrición e, de ser o caso, os números de rexistro.

2. O Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas fará pública, polo menos anualmente e de forma actualizada, a relación das sociedades de auditoría inscritas, en que constará necesariamente para cada unha delas:

a) Nome, domicilio social, forma xurídica, enderezo de cada oficina na cal realice a súa actividade, número de rexistro e enderezo da internet.

b) Nome, apelidos, enderezo e número de rexistro de cada un dos socios, con indicación daquel ou daqueles que exerzan as funcións de administración ou de dirección.

c) Nome, apelidos, enderezo e número de rexistro dos auditores de contas ao servizo da sociedade, con identificación dos que estean designados expresamente para realizar auditorías e asinar informes de auditoría en nome da sociedade e do período de vixencia da dita inscrición.

d) Se a sociedade está vinculada ás entidades a que se refiren os artigos 17 e 18 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, deberá presentar información dos nomes e enderezos das ditas entidades, ou o enderezo da internet concreto onde conste expresamente esa información.

e) Todas as demais inscricións como sociedade de auditoría ante as autoridades competentes doutros Estados membros e de países terceiros, con indicación da autoridade competente para a inscrición e, se for o caso, o número de rexistro.

f) Corporación de dereito público á cal, se é o caso, pertencen.

3. O Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas fará pública, polo menos anualmente e de forma actualizada, unha relación separada de auditores de contas e sociedades e demais entidades de auditoría de países terceiros, aos cales se refiren respectivamente os artigos 9.3 e 10.4 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, coa mención de que non están autorizados para o exercicio da actividade de auditoría de contas en España, e na cal se incluírá, polo menos, información relativa ao nome ou razón social e enderezo de cada un deles, e sen prexuízo do que dispoña a normativa comunitaria a este respecto.

4. O Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas remitirá ao Rexistro Mercantil Central e á Dirección Xeral dos Rexistros e o Notariado as relacións de auditores de contas e sociedades de auditoría a que se refiren os artigos 355 e 356, respectivamente, do Regulamento do Rexistro Mercantil, aprobado polo Real decreto 1784/1996, do 19 de xullo. Estas listas incluírán, ademais das sociedades de auditoría, aqueles auditores de contas inscritos en situación de exercentes que non manifestasen expresamente a súa vontade de estar excluídos das citadas relacións.

5. Así mesmo, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas remitirá ao decanato dos xulgados as relacións das persoas físicas, en situación de exercentes e prestando servizos por conta allea, e xurídicas inscritas no Rexistro Oficial de Auditores

de Contas que manifestasen a súa dispoñibilidade para ser nomeadas administradores concursais, conforme o disposto no artigo 27 da Lei 22/2003, do 9 de xullo, concursal.

Artigo 32. *Baixa no Rexistro.*

1. Os auditores de contas causarán baixa temporal ou definitiva, segundo os casos, no Rexistro Oficial de Auditores de Contas, nos seguintes supostos:

- a) Por falecemento.
- b) Por incumprimento de calquera dos requisitos establecidos nos artigos 8 e 9 do texto refundido da Lei de auditoría de contas.
- c) Por renuncia voluntaria.
- d) Por sanción.

No caso de que os auditores de contas non manteñan debidamente a fianza prevista no artigo 55 deste regulamento quedarán adscritos automaticamente á situación de non exercentes.

2. As sociedades de auditoría causarán baixa no Rexistro Oficial de Auditores de Contas, ademais de polos supostos indicados nas alíneas c) e d) do punto anterior, cando incumpran algún dos requisitos establecidos no artigo 10.1 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, así como nos supostos de disolución da sociedade ou cando esta non prestase a fianza establecida no artigo 55 deste regulamento ou a dita fianza for insuficiente, sen prexuízo do disposto no artigo 11.2 do texto refundido da Lei de auditoría de contas.

3. A solicitude de baixa voluntaria no Rexistro Oficial de Auditores de Contas será dirixida ao presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas. Mediante a resolución a que se refire o artigo 26 poderase establecer a forma e condicións para realizar a solicitude por medios electrónicos.

A tramitación da correspondente solicitude suxeitarase ás disposicións contidas na Lei 30/1992, do 26 de novembro, de réxime xurídico das administracións públicas e do procedemento administrativo común.

Sección 2.^a Autorización para o exercicio da auditoría de contas

Artigo 33. *Autorización.*

1. A autorización a que se refire o artigo 8 do texto refundido da Lei de auditoría de contas concederáse a aqueles que reúnan e acrediten as seguintes condicións:

- a) Ter obtido unha titulación oficial universitaria.
- b) Ter seguido cursos de ensino teórico.
- c) Ter adquirido unha formación práctica.
- d) Ter superado un exame de aptitude profesional organizado e recoñecido polo Estado.

2. Quedarán dispensados do cumprimento da condición establecida no punto 1.a) os que reúnan os requisitos de acceso á universidade previstos na normativa vixente e sempre que a formación práctica adquirida, a que se refire a alínea c) do punto anterior, cumpra o disposto no artigo 35.2.

3. A solicitude de autorización e inscrición no Rexistro Oficial de Auditores de Contas será dirixida ao presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas. Mediante a resolución a que se refire o artigo 26 poderanse establecer a forma e as condicións para realizar a solicitude por medios electrónicos.

A tramitación da correspondente solicitude suxeitarase, no non establecido neste regulamento, ás disposicións contidas na Lei 30/1992, do 26 de novembro, de réxime xurídico das administracións públicas e do procedemento administrativo común.

Artigo 34. *Cursos de ensino teórico.*

1. Os cursos de ensino teórico exixidos na alínea b) do artigo 8.2 do texto refundido da Lei de auditoría de contas referiranse ás materias seguintes:

- a) Marco normativo de información financeira.
- b) Análise financeira, referida a estados contables.
- c) Contabilidade analítica de custos e contabilidade de xestión.
- d) Xestión de riscos e control interno.
- e) Auditoría de contas e normas de acceso a esta.
- f) Normativa aplicable ao control da auditoría de contas e aos auditores de contas e sociedades de auditoría.
- g) Normas internacionais de auditoría.
- h) Normas de ética e independencia.
- i) E na medida en que se requiran para o exercicio da actividade de auditoría de contas:

1.º Dereito de sociedades, doutras entidades e gobernanza; dereito concursal, fiscal, civil e mercantil; dereito do traballo e da seguridade social; tecnoloxía da información e sistemas informáticos.

2.º Economía xeral, economía da empresa e economía financeira; matemáticas e estatística, e principios fundamentais de xestión financeira das empresas.

2. Os citados cursos serán organizados e impartidos polas universidades ou polas corporacións de dereito público representativas de auditores de contas. En todo caso os mencionados cursos deberán estar homologados, previamente, polo Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas. Para estes efectos, o dito organismo, oído o Comité de Auditoría de Contas, mediante resolución publicada no seu boletín, establecerá as características e condicións que deben reunir os citados cursos para a súa homologación.

Con carácter subsidiario corresponderá ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas a organización e realización destes cursos.

3. Para os efectos de considerar cumprido o requisito relativo ao seguimento dos cursos de ensino teórico, os funcionarios ou empregados públicos a que se refire o artigo 8.4 do texto refundido da Lei de auditoría de contas deberán acreditar a superación das probas selectivas correspondentes, así como que os coñecementos requiridos para a dita superación inclúen suficientemente as materias relacionadas no número 1 deste artigo.

Corresponde ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, mediante resolución, o establecemento das condicións que deben reunir as citadas probas selectivas para recoñecer ás persoas que as realicen os efectos previstos neste punto.

Artigo 35. *Formación práctica.*

1. De acordo co artigo 8.2.b) do texto refundido da Lei de auditoría de contas, a formación práctica deberase estender por un período mínimo de tres anos en traballos realizados no ámbito financeiro e contable, e referirse especialmente a contas anuais, contas consolidadas ou estados financeiros análogos. Polo menos, dous anos da dita formación práctica deberanse realizar cun auditor de contas ou cunha sociedade de auditoría, que estean autorizados para a auditoría de contas, no exercicio desta actividade en calquera Estado membro da Unión Europea e con relación ás tarefas relativas ás distintas fases que compoñen a dita actividade.

Para estes efectos, non se entenderá cumprido o citado requisito de formación práctica ata ter acreditado a realización de traballos efectivos no dito ámbito durante, polo menos, 5.100 horas, das cales 3.400 deben corresponder a tarefas relativas ás distintas fases que compoñen a actividade de auditoría de contas. Deste último número de horas, poderase xustificar ata un máximo dun 20 por cento por dedicación a outras tarefas relacionadas coa actividade de auditoría de contas.

A formación práctica que se debe realizar cun auditor de contas ou cunha sociedade de auditoría, e con relación ás tarefas relativas ás distintas fases que compoñen a dita actividade, farase, con carácter xeral, con posterioridade á realización do curso de ensino teórico regulado no artigo anterior. Para estes efectos, unicamente se computará cun máximo de 425 horas antes da realización do citado curso e cun máximo de 850 horas durante a realización deste a formación práctica correspondente á actividade de auditoría de contas e á realización substancial de todas as tarefas relativas á auditoría de contas.

O establecido neste punto será sen prexuízo do disposto na disposición transitoria segunda deste regulamento.

2. Para as persoas que, reunindo o resto de requisitos establecidos no artigo 8.1 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, carecendo de titulación universitaria reúnan os requisitos de acceso á universidade previstos na normativa vixente, a formación práctica deberase estender por un período mínimo de oito anos en traballos realizados no ámbito financeiro e contable, especialmente referidos ao control de contas anuais, contas consolidadas e estados financeiros análogos, dos cales polo menos cinco anos fosen realizados con persoa autorizada para o exercicio da actividade de auditoría de contas e no exercicio desta actividade.

Para estes efectos, non se entenderá cumprido o citado requisito de formación práctica ata ter acreditado a realización de traballos efectivos en auditoría de contas durante, polo menos, 8.500 horas e ter realizado substancialmente todas as tarefas relativas á auditoría de contas. Do dito número de horas poderase xustificar ata un máximo dun 20 por cento por dedicación a outras tarefas relacionadas coa actividade de auditoría de contas. Así mesmo, neste suposto polo menos o 50 por cento do número de horas de formación práctica deberá ser realizada con posterioridade á realización na súa totalidade dos cursos de ensino teórico regulados no artigo anterior.

O establecido neste punto será sen prexuízo do disposto na disposición transitoria segunda deste regulamento.

3. Os auditores de contas e sociedades de auditoría deberán render información anual ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas da formación práctica que realizen as persoas ao seu servizo, co detalle e distribución, e no prazo que se determinen mediante resolución do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

4. As certificacións que se expidan para acreditar o requisito da formación práctica con persoa autorizada para a auditoría de contas para efectos de concorrer ao exame de aptitude profesional regulado no artigo seguinte deberán facer referencia ao vínculo contractual que puidese existir, así como ao tempo efectivo traballado en auditoría de contas, conforme o detalle e contido previsto na resolución a que se refire o punto anterior, e sen prexuízo das facultades de comprobación que se poidan levar a cabo no proceso de convocatoria a que se refire o artigo 37.2.

5. Para os efectos de considerar cumprido o requisito relativo á formación práctica, os funcionarios ou empregados públicos a que se refire o artigo 8.4 do texto refundido da Lei de auditoría de contas deberán presentar certificado emitido polo órgano competente do centro, organismo ou entidade pública que teña legalmente atribuídas as funcións de auditoría a que se refire o dito punto, en que se acredite, co suficiente detalle, o desempeño durante tres anos efectivos de traballo correspondente á auditoría de contas anuais, contas consolidadas ou estados financeiros análogos de entidades do sector público, de entidades financeiras ou aseguradoras, ou á supervisión ou control directo de auditorías e auditores de contas dos ditos documentos.

Artigo 36. *Exame de aptitude.*

1. O exame de aptitude profesional irá encamiñado á comprobación rigorosa da capacitación do candidato para o exercicio da actividade de auditoría de contas, e constará de dúas fases:

a) Na primeira fase comprobarase o nivel de coñecementos teóricos alcanzados respecto das materias a que se refire o artigo 34.1.

b) Na segunda fase, á cal só poderán acceder os que superasen a primeira fase do exame, determinarase a capacidade de aplicar os coñecementos teóricos á práctica da actividade de auditoría de contas.

2. Os que posúan unha titulación oficial con validez en todo o territorio nacional, das que recolle o artigo 34 da Lei orgánica 6/2001, do 21 de decembro, de universidades, quedarán dispensados dos cursos de formación teórica e da primeira fase do exame, naquelas materias que superasen nos estudos requiridos para a obtención dos ditos títulos, na forma e condicións que se establezan. Para a impartición destes títulos, as universidades poderán solicitar a colaboración dunha corporación representativa de auditores.

Corresponderá ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, oído o Comité de Auditoría de Contas, mediante resolución publicada no seu boletín, establecer as condicións da mencionada dispensa.

3. O requisito relativo á superación do exame de aptitude profesional por parte dos funcionarios ou empregados públicos incluídos no ámbito do artigo 8.4 do texto refundido da Lei de auditoría de contas entenderase cumprido coa acreditación a que se refire o artigo 34.3.

Artigo 37. *Convocatoria e tribunal.*

1. De acordo co previsto no artigo 8.2.c) do texto refundido da Lei de auditoría de contas, o exame de aptitude profesional realizarase mediante o sistema de convocatoria única, por proposta conxunta das corporacións de dereito público representativas dos auditores de contas e, subsidiariamente, polo Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, logo de aprobación en todo caso, por este último, da respectiva convocatoria, que se publicará mediante orde do ministro de Economía e Facenda. O contido do programa será o previsto en cada orde de convocatoria.

A xestión e o desenvolvemento de cada convocatoria corresponderán de forma conxunta ás citadas corporacións de dereito público e, se é o caso e subsidiariamente, ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas. As normas e os criterios de coordinación entre as corporacións estableceranse mediante orde ministerial específica ou en cada orde de convocatoria.

2. A convocatoria terá, con carácter xeral, unha periodicidade bienal e só poderán ter acceso ás probas as persoas que cumpran e acrediten os requisitos establecidos nos artigos 8.1.a) e b) e 8.2.a) e b) do texto refundido da Lei de auditoría de contas. A este respecto o tribunal nomeado para o efecto poderá requirir canta documentación precise para verificar o cumprimento dos citados requisitos.

3. O tribunal será nomeado en cada orde de convocatoria e, de acordo con esta, corresponderalle o desenvolvemento e cualificación dos exames de aptitude.

Estará constituído por un presidente, que será un representante do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas designado de entre os subdirectores xerais ou asimilados do dito organismo, un número par de vogais e un secretario.

Entre os ditos vogais deberá figurar un representante, polo menos, de cada corporación de dereito público representativa dos auditores de contas por proposta delas e de entre os seus membros.

Así mesmo, figurará entre os vogais, por proposta das citadas corporacións, un catedrático de universidade experto nas áreas de coñecemento relacionadas con algunha das materias incluídas no programa, e representantes do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas designados de entre os funcionarios do dito organismo, de tal forma que o número de vogais que supoñen os representantes do Instituto, xunto co catedrático de universidade, sexa igual ao número de vogais representantes das corporacións de dereito público representativas dos auditores de contas.

O secretario, que actuará con voz e sen voto, será designado por proposta das corporacións. No caso de que non haxa acordo unánime das corporacións na proposta

sobre o experto ou o secretario, esta faraa o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

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

5. No non previsto tanto neste artigo como nas correspondentes ordes referidas no número 1 observárase, no que se refire ao réxime de funcionamento do tribunal, o disposto para os órganos colexiados das administracións públicas nos artigos 22 e seguintes da Lei 30/1992, do 26 de novembro, de réxime xurídico das administracións públicas e do procedemento administrativo común.

Artigo 38. *Autorización de auditores de contas doutros Estados membros da Unión Europea.*

1. A proba de aptitude que deberán superar os auditores de contas autorizados noutros Estados membros da Unión Europea, a que se refire o artigo 9.1 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, para poder inscribirse no Rexistro Oficial de Auditores de Contas, versará sobre a normativa española aplicable á auditoría de contas, de entre as materias establecidas no artigo 34.1 do presente regulamento, cuxo coñecemento e aplicación se exige especificamente para exercer a actividade de auditoría de contas en España, na medida en que o dito coñecemento non se acredítase no Estado membro onde o auditor de contas estea autorizado.

2. Para tal efecto, o Ministerio de Economía e Facenda nomeará unha comisión de avaliación, á cal lle corresponderá a comprobación da condición de auditor de contas no Estado membro de orixe, o deseño da proba de aptitude, de acordo coa normativa española relacionada coas materias recollidas no artigo 34, e a súa valoración, así como a proposta ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas de autorización para o acceso ao Rexistro Oficial de Auditores de Contas. Na resolución de nomeamento da dita comisión estableceranse os dereitos de exame que se deberán satisfacer para concorrer ao exame de aptitude, así como as normas de xestión e convocatoria que sexan precisas.

3. A comisión de avaliación presentará a mesma composición que a prevista para o tribunal a que se refire o artigo 37 anterior.

4. No non previsto neste artigo aplicarase, no que ao réxime de funcionamento da comisión de avaliación se refire, o disposto para os órganos colexiados das administracións públicas no artigo 22 e seguintes da Lei 30/1992, do 26 de novembro, de réxime xurídico das administracións públicas e do procedemento administrativo común.

5. A proba de aptitude realizarase, con carácter xeral, cunha periodicidade bienal e en función do número de solicitudes presentadas. En todo caso, non poderán transcorrer máis de doce meses desde a presentación da solicitude da práctica da proba de aptitude por quen acredite a súa condición de auditor de contas autorizado nun Estado membro da Unión Europea ata a resolución da dita solicitude mediante a admisión ou denegación para a realización da proba de aptitude.

Artigo 39. *Autorización de auditores de contas de países terceiros.*

Para poder obter a autorización do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, os auditores de contas de países terceiros, sempre e cando existan condicións de reciprocidade, e acrediten requisitos equivalentes aos establecidos nos artigos 8.1, a) e c), e 8.2 a), b) e c) do texto refundido da Lei de auditoría de contas, así como as obrigas de formación continuada e de tenza de domicilio ou establecemento permanente en España ou de representante con domicilio en España, a que se refire o artigo 9.2 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, deberán superar a proba de aptitude a que se refire o artigo 38 anterior.

A comprobación do cumprimento dos requisitos, o deseño da proba de aptitude, a súa valoración, así como a proposta de autorización de inscrición no Rexistro Oficial de Auditores de Contas corresponderán á comisión de avaliación a que se refire o artigo anterior.

CAPÍTULO III

Do exercicio da actividade de auditoría de contas

Sección 1.^a Formación continuada

Artigo 40. *Formación continuada.*

1. Para os efectos do previsto no artigo 7.7 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, os auditores de contas inscritos no Rexistro Oficial de Auditores de Contas, en situación de exercentes, salvo aqueles a que se refire o artigo 9.3 do dito texto refundido, ou de non exercentes que prestan servizos por conta allea, deberán realizar actividades de formación continuada por un tempo equivalente, polo menos, a cento vinte horas nun período de tres anos, cun mínimo de trinta horas anuais.

2. Os auditores de contas inscritos no Rexistro Oficial de Auditores de Contas en situación de non exercentes, non terán que cumprir con esta obriga, mentres se manteñan como tales. Cando un auditor de contas non exercente solicite pasar á situación de exercente, deberá acreditar a realización de cento vinte horas de formación continuada no período de tres anos que termine na data da súa petición, das cales polo menos cincuenta horas se deben xustificar como realizadas nos doce meses anteriores á referida data.

Adicionalmente, os auditores deberán cumprir, no período comprendido entre a súa inscrición como exercente e o final do correspondente período de cómputo anual, un mínimo de horas igual á pro rata que tal intervalo represente sobre as obrigatorias mínimas nun ano.

3. Serán dispensados da obriga mínima de formación continuada os auditores de novo acceso polo período, inferior ao ano, comprendido entre a súa inscrición no Rexistro Oficial de Auditores de Contas e a data de rendición da primeira información.

4. En caso de que por causas de forza maior o auditor non poida cumprir coa obriga a que se refire o número 1 deste artigo por un período superior a dous meses, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, logo de solicitude do auditor, poderá non exixir a obriga de formación mínima proporcional ao dito período, sempre que esta se acredite durante o ano seguinte, e o auditor achegue a xustificación documental da dita imposibilidade.

Artigo 41. *Actividades de formación continuada.*

1. A obriga de formación continuada, a que se refire o artigo anterior, entenderase cumprida mediante a realización das seguintes actividades, que versen sobre as materias a que se refire o artigo 34.1:

a) Participación en cursos, seminarios, conferencias, congresos, xornadas ou encontros como relatores ou asistentes.

b) Participación en comités, comisións ou grupos de traballo cuxo obxecto estea relacionado cos principios, normas e prácticas contables e de auditoría.

c) Participación en tribunais de exame ou en probas de aptitude que se deban superar para acceder á condición de auditor de contas.

d) Publicación de libros, artigos ou outros documentos sobre temas relativos ás materias básicas que constitúen o núcleo de coñecementos do auditor.

e) Realización de actividades docentes en universidades a que se refire a Lei orgánica de universidades e en cursos de formación de auditores homologados polo Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

f) Realización de cursos de autoestudo, ben sexa a través de medios electrónicos ou doutro tipo, sempre que o organizador do curso establecese o adecuado control que garanta a súa realización, aproveitamento e superación.

g) Realización de estudos de especialización que leven á obtención dun título expedido por unha universidade, de conformidade co previsto na Lei orgánica de universidades.

2. Débense realizar polo menos 20 horas de formación continuada nun ano e 85 horas no período de tres anos en materias relativas a contabilidade e auditoría de contas.

3. As actividades incluídas nas alíneas a), e) e f) do punto anterior serán organizadas e, se é o caso, impartidas, polas corporacións de dereito público representativas dos que realicen a actividade de auditoría de contas. Así mesmo, poderán estar organizadas por universidades e por aqueles centros, entidades, sociedades de auditoría ou grupos de auditores en número non inferior a quince unidos para tal fin, que sexan recoñecidos polo Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

Con carácter subsidiario corresponderá ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas a organización e realización destas actividades.

4. As actividades incluídas nas alíneas b) a d) do número 1 deberán ser xustificadas ante a corporación de dereito público representativa dos auditores de contas a que pertenza o auditor.

As actividades incluídas nas alíneas a), b), c) e f) deberán estar certificadas pola persoa competente da entidade organizadora ou do tribunal. As actividades incluídas na alínea d) deberanse acreditar mediante a presentación da citada publicación.

5. O Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas poderá, mediante resolución, oído o Comité de Auditoría de Contas, establecer as normas para o cómputo das actividades sinaladas no número 1 deste artigo, modificar a lista destas actividades e establecer as condicións que deben reunir os centros, entidades e grupos de auditores para realizar as actividades de formación continuada a que se refire esta sección, incluídas as referentes aos comités, comisións ou grupos de traballo recollidos no punto 1.b), así como a forma e o prazo de remisión ao Instituto da información correspondente ás ditas actividades.

6. A participación como asistente nas actividades de formación continuada que contén con avaliación dos coñecementos obtidos terá, para efectos de cómputo, un valor igual ao 150 por cento do tempo de presenza computable. Este aspecto farase constar na convocatoria incluíndo na declaración correspondente a certificación da puntuación ou nota obtida.

A participación como relatores nas actividades docentes computará polo dobre do tempo que estas supuxesen e pola primeira vez que se imparte.

Artigo 42. *Rendición da información.*

1. As corporacións de dereito público representativas de auditores de contas, as universidades, así como os centros, entidades e grupos de auditores autorizados que realicen as actividades de formación continuada, conforme o previsto no artigo anterior, remitirán, ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, no mes de novembro de cada ano, unha declaración anual das actividades finalizadas nos doce meses anteriores ao 30 de setembro de cada ano, así como das actividades referidas nas alíneas b) a d) do artigo 41, que xustificasen os auditores de contas á súa respectiva corporación no dito período. Así mesmo, os auditores de contas remitirán ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas unha declaración anual das actividades de formación continuada realizadas, distintas das referidas no parágrafo anterior que sexan complementarias ás efectuadas conforme o dito parágrafo ou que resulten necesarias para completar, xustificar ou emendar a citada información, nos termos que prevexa a resolución a que se refire o artigo anterior.

2. Mediante a resolución a que se refire o artigo anterior, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas establecerá os prazos, forma e modelos de declaración a que se refire o número 1 anterior.

3. Os auditores deberán conservar a xustificación documental das actividades de formación continuada realizadas nos últimos cinco anos.

4. O Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas poderá realizar as comprobacións oportunas, para o cal requirirá calquera información necesaria das corporacións de dereito público representativas de auditores, as universidades, centros, entidades ou grupos de auditores recoñecidos, así como dos auditores de contas, con obxecto de verificar as xustificacións documentais das actividades de formación continuada. Estas actuacións poderán incluír a presenza física de persoal do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas durante o desenvolvemento das actividades.

Se das comprobacións dunha determinada actividade deriva o incumprimento das condicións e requisitos exixidos neste regulamento, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas poderá non recoñecer á dita actividade os efectos de cumprimento da obriga de formación continuada regulada nesta sección.

Sección 2.^a Independencia

Artigo 43. Principio xeral de independencia.

1. De acordo co disposto no artigo 12 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, os auditores de contas e as sociedades de auditoría deberán ser independentes, no exercicio da súa función, das entidades auditadas, e deberán absterse de actuar cando a súa independencia en relación coa revisión e verificación das contas anuais, os estados financeiros ou outros documentos contables se puiden ver comprometida.

Os auditores de contas e as sociedades de auditoría deberán absterse de participar no proceso de toma de decisións da entidade auditada nos termos previstos no artigo 13 do texto refundido da Lei de auditoría de contas.

En todo caso, entenderase que o auditor de contas ou sociedade de auditoría participaron no proceso de toma de decisións da entidade auditada cando colaborasen ou formasen parte do órgano decisorio da dita entidade ou cando a decisión se basease en informes, traballos ou recomendacións emitidas polo auditor de contas ou sociedade de auditoría.

Adicionalmente e en todo caso, os auditores de contas ou sociedades de auditoría deberán absterse de realizar a auditoría naqueles supostos en que incorran nunha causa de incompatibilidade, de acordo coas disposicións legais e o presente regulamento.

2. Enténdese, en todo caso, por independencia a ausencia de intereses ou influencias que poidan menoscabar a obxectividade do auditor na realización do seu traballo de auditoría.

Os auditores de contas e as sociedades de auditoría deberán absterse de realizar unha auditoría de contas de existir algunha relación financeira, económica, laboral, familiar, ou doutra índole, incluídos servizos distintos do de auditoría proporcionados á entidade auditada, entre o auditor ou a sociedade de auditoría e a entidade auditada, de modo que se puiden concluir que compromete a súa independencia.

Os auditores de contas deben manter unha actitude de escepticismo profesional en virtude da cal deba estar sempre alerta ante situacións que poidan supor unha ameaza á independencia así como cuestionarse continuamente a súa independencia en relación coa entidade auditada.

3. No suposto en que, de conformidade co previsto nesta sección, os auditores de contas ou sociedades de auditoría deban absterse de realizar a auditoría, deberán, así mesmo, realizar as comunicacións a que se refire o artigo 7.2.

4. As mencións contidas nesta sección ás entidades auditadas e auditores de contas entenderanse realizadas ás persoas e entidades a que se refiren, respectivamente, os artigos 15 a 18 do texto refundido da Lei de auditoría de contas.

5. Para os efectos do disposto nesta sección, e no suposto en que se produzan cambios nas condicións ou situación de inscrición no Rexistro Oficial de Auditores de Contas, aplicarase o disposto nas normas de transmisión e sucesión contidas na disposición adicional cuarta do texto refundido da Lei de auditoría de contas.

Artigo 44. *Ameazas á independencia.*

1. Co obxecto de que a independencia dos auditores de contas e sociedades de auditoría non resulte comprometida, estes deben aplicar os procedementos necesarios para detectar e identificar as ameazas á independencia que xurdan ou poidan xurdir das circunstancias, incluídas as causas de incompatibilidade previstas no artigo 13 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, que concorran en relación coa entidade auditada, así como das relacións existentes coas persoas ou entidades e no período a que se refiren os artigos 14 a 18 do texto refundido da Lei de auditoría de contas.

2. A independencia dos auditores de contas e as sociedades de auditoría pode verse afectada por, entre outros, os seguintes tipos de ameazas:

a) Interese propio: pola existencia dun conflito financeiro ou doutro tipo, incluído o motivado pola existencia de relacións ou intereses económicos comúns.

b) Autorrevisión: pola necesidade de levar a cabo na realización do traballo de auditoría procedementos que supoñan revisións ou avaliacións de resultados, xuízos ou criterios emitidos anteriormente polo auditor en relación con datos ou información que a entidade auditada considerou ao tomar decisións con efecto na información financeira contida nas contas, documentos ou estados auditados.

c) Avogacía: polo mantemento dunha posición a favor ou en contra da entidade auditada, incluída a que se puiden manter en relación a terceiros.

d) Familiaridade ou confianza: pola influencia e proximidade excesiva derivada das características, condicións e circunstancias da relación cos accionistas, administradores ou directivos da entidade auditada.

e) Intimidación: pola posibilidade de ser disuadido ou condicionado por presión inapropiada causada pola entidade auditada.

Para a identificación da existencia dos distintos tipos de ameazas á independencia, o auditor de contas e a sociedade de auditoría deberán analizar e valorar as actividades e servizos, así como as distintas situacións e circunstancias de que deriven as ditas ameazas atendendo á súa natureza real e á avaliación do risco asociado a cada unha delas.

3. Unha vez identificadas as ameazas de independencia de acordo co previsto nos puntos anteriores, os auditores de contas e as sociedades de auditoría deberán avaliar a súa importancia para determinar, por separado e en conxunto, o grao de risco en que se poida ver comprometida a súa independencia.

A importancia das ameazas depende de factores, cuantificables ou non, tales como a condición, cargo ou influencia das persoas ou entidades implicadas, a natureza do factor ou circunstancia que orixina a ameaza, a concorrencia doutras circunstancias das cales poidan xurdir outras ameazas, os servizos e relacións mantidos coa entidade auditada e o contexto en que se realiza a auditoría de contas.

Unha ameaza considerárase significativa se, de acordo cos factores que concorran, por separado e en conxunto, se incrementa o grao de risco ata o punto de que resulte comprometida a súa independencia.

No suposto de que o auditor de contas, unha vez realizada a avaliación indicada anteriormente, chegue á conclusión de que a ameaza identificada non resulta significativa para a súa obxectividade, non será necesario que aplique as medidas de salvagarda a que se refire o artigo seguinte, sen prexuízo da obriga de documentar nos seus papeis de traballo os procedementos e avaliacións efectuadas a este respecto.

Artigo 45. *Medidas de salvagarda.*

1. Naqueles casos en que, de acordo co artigo anterior, os auditores de contas e sociedades de auditoría identificasen ameazas que consideren significativas para a súa obxectividade, deben establecer e aplicar as medidas de salvagarda necesarias para eliminar ou, se é o caso, para reducir a un grao aceptablemente baixo as citadas ameazas.

Para estes efectos, teranse en consideración, así mesmo, as medidas de salvagarda que poidan vir proporcionadas pola estrutura de xestión e control da entidade auditada.

En todo caso, as salvagardas que se apliquen deberán gardar relación e proporción coa natureza e o nivel de importancia asociados á ameaza identificada.

No caso de que as medidas de salvagarda aplicadas non eliminen as ameazas á independencia detectadas nin reduzan a un grao aceptablemente baixo o risco de falta de independencia, os auditores de contas e sociedades de auditoría deberanse abster de realizar a auditoría e actuar de acordo co previsto no artigo 43, números 2 e 3.

Para estes efectos, enténdese que se reduce a un grao aceptablemente baixo o risco de falta de independencia naqueles supostos en que, de acordo coas circunstancias e factores que concorran en relación coa entidade auditada, o traballo de auditoría en concreto, así como a formación e cofecementos requiridos sobre a materia, se puider concluír que o auditor de contas é capaz de exercer un xuízo obxectivo e imparcial sobre as cuestións tratadas durante a realización do traballo de auditoría e que, por tanto, non resulta comprometida a independencia do auditor.

2. As medidas e procedementos para a detección e comunicación de ameazas á independencia, así como as relativas ás salvagardas potencialmente aplicables, integrantes dos sistemas e procedementos de control de calidade, deberán ser formalizadas polos auditores de contas e sociedades de auditoría por escrito e deberán ser comunicadas ás persoas e entidades a que se refiren os artigos 17 e 18 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, así como ao resto do persoal que lle preste servizos profesionais de calquera natureza á entidade auditada, calquera que sexa o seu vínculo contractual.

3. Os procedementos de identificación de ameazas e a adopción de medidas de salvagarda deberanse aplicar, en todo caso, para cada traballo de auditoría de contas e deberanse documentar e incorporar aos papeis de traballo correspondentes ao traballo citado. Entre a documentación deberán figurar a xustificación e as conclusións alcanzadas sobre a importancia das ameazas á independencia detectadas e a conseguinte avaliación do grao de risco de falta de independencia. Así mesmo, deberase documentar o detalle das medidas de salvagarda aplicadas para eliminar ou, se é o caso, reducir o risco de independencia a un grao aceptablemente baixo.

Artigo 46. *Causas de incompatibilidade.*

1. Desempeño de cargos:

Para os efectos do previsto no artigo 13.a) do texto refundido da Lei de auditoría de contas, enténdese por:

a) Cargo de administración: o desempeñado na entidade por quen forme parte do órgano de administración ou equivalente da entidade auditada, de conformidade coas normas aplicables segundo a súa natureza xurídica.

b) Cargo directivo: o desempeñado por quen pertenza ao órgano de dirección da entidade auditada, ou quen, calquera que sexa o vínculo xurídico coa entidade, posúa facultades de responsabilidade, en dependencia xerárquica e funcional directa do órgano de administración da entidade auditada ou do seu conselleiro delegado ou posición equivalente.

c) Posto de emprego: o ocupado por quen preste os seus servizos retribuídos por conta allea e dentro do ámbito de organización e dirección doutra persoa, física ou xurídica, segundo a lexislación laboral.

d) Cargo de supervisión interna: o desempeñado por quen teña atribuídas facultades para orientar e revisar ou controlar a política e procedementos da entidade auditada.

2. Interese financeiro:

Para os efectos do establecido no artigo 13.b) do texto refundido da Lei de auditoría de contas, enténdese por interese financeiro directo a participación ou o compromiso de

tenza de participación na entidade auditada, a tenza ou o compromiso de tenza de valores emitidos pola entidade auditada, a aceptación de dereitos de participación nos beneficios ou resultados da entidade auditada, así como a titularidade de instrumentos financeiros derivados e intereses económicos de calquera natureza, relacionados coas participacións, valores e beneficios mencionados. Enténdense, así mesmo, incluídos os dereitos de voto que se poden controlar ou exercer, así como a concesión ou garantía de préstamos á entidade auditada e a aceptación de préstamos ou garantías da entidade auditada cando esta non sexa unha entidade financeira.

O termo interese financeiro indirecto fai referencia ás situacións en que o auditor de contas, ou as persoas ou entidades a que se refiren os artigos 50 e 51, ten calquera dos intereses financeiros a que se refire o parágrafo anterior en entidades, distintas da auditada, que teñan, pola súa vez, un daqueles intereses financeiros na entidade auditada ou en entidades, incluídas as institucións de investimento colectivo, nas cales a entidade auditada teña os ditos intereses.

Os auditores de contas e as sociedades de auditoría deberán valorar se o interese financeiro, directo ou indirecto, é significativo para calquera das partes, e se, por tanto, afecta a súa independencia.

En todo caso, considerarase que o interese financeiro é significativo cando concorra calquera das seguintes circunstancias:

- a) Cando supoña máis do 10% do patrimonio persoal do auditor de contas.
- b) Cando alcance, de forma directa ou indirecta, polo menos, un 5% do capital social, dos dereitos de voto ou do patrimonio da entidade auditada, ou dun 0,5% cando a entidade auditada teña a consideración de entidade de interese público.

Para os efectos do seu cómputo, aplicaranse os criterios contidos no artigo 3 das normas para a formulación de contas anuais consolidadas, aprobadas polo Real decreto 1159/2010, do 17 de setembro.

- c) Aínda que non se alcance a porcentaxe prevista na alínea b), cando, como consecuencia do dito interese, e mediante as entidades vinculadas á entidade auditada ou á entidade auditora, se está en situación de poder influír na xestión da entidade auditada ou no resultado da auditoría.

Presumirase, salvo proba en contrario, que non compromete a independencia do auditor de contas e sociedade de auditoría a tenza dun interese financeiro indirecto na entidade auditada a través dun fondo de pensións, institución de investimento colectivo ou instrumento de investimento equivalente, sempre e cando non se teña relación coa auditoría das contas anuais ou estados financeiros do xestor ou administrador do fondo nin o auditor de contas ou a sociedade de auditoría teñan ou poidan ter capacidade de influír nas decisións de investimento.

Así mesmo, presumirase que non compromete a independencia do auditor de contas ou sociedade de auditoría a obtención ou o mantemento dun préstamo concedido pola entidade auditada, sempre que estea dentro do obxecto social da dita entidade e se realice en condicións normais de mercado. En tal caso, o auditor de contas ou sociedade de auditoría deberá valorar a incidencia do seu endebedamento, e se representa un volume excesivo en relación co seu patrimonio, para os efectos de determinar a existencia de ameazas que comprometan a súa independencia.

3. Responsables da área económico-financiera:

Para os efectos do previsto no artigo 13.c) do texto refundido da Lei de auditoría de contas, enténdese por responsables da área económico-financiera da entidade auditada aqueles que ocupen un cargo de responsabilidade en relación coa dirección ou de supervisión da dita área ou os que, calquera que sexa a súa vinculación xurídica ou cargo na entidade, poidan exercer unha influencia determinante nas políticas contables da entidade auditada.

4. Xestión material ou preparación dos estados financeiros ou outros documentos contables:

Para os efectos do previsto no artigo 13.d) do texto refundido da Lei de auditoría de contas, enténdense incluídos na actividade de xestión material ou preparación dos estados financeiros ou outros documentos contables calquera servizo ou actividade relativa á elaboración dos citados estados ou documentos contables, así como a cooperación ou participación na súa elaboración ou preparación ou na dos datos ou información que serviron de base para elaborar aqueles estados ou documentos.

5. Servizos de valoración:

Para os efectos do previsto no artigo 13.e) do texto refundido da Lei de auditoría de contas, os servizos de valoración implican asumir supostos en canto á aplicación de certas metodoloxías e técnicas, ou a combinación de ambas, para fixar ou atribuír certo valor, ou unha gama de valores a un activo, un compromiso ou a unha actividade empresarial no seu conxunto. Así mesmo, entenderase que un servizo de valoración conduce á avaliación de cantidades nas contas anuais, estados financeiros ou outros documentos contables cando o dito servizo e o seu resultado servisen de base para o rexistro contable ou o soporte de valoración atribuído a un activo, un pasivo ou un conxunto calquera destes nas contas anuais, estados financeiros ou outros documentos contables da entidade auditada.

Para estes mesmos efectos, considérase que os servizos de valoración conducen á determinación de cantidades significativas cando:

- a) Estas, separada ou conxuntamente, superen os niveis ou as cifras de importancia relativa que debe fixar o auditor de contas ou sociedade de auditoría na realización do traballo de auditoría das referidas contas anuais ou outros estados financeiros e para a emisión do informe de auditoría correspondente, de acordo co previsto nas normas de auditoría; ou
- b) A opción aplicada na avaliación, ante outra alternativa, dea lugar a que a diferenza entre as cantidades derivadas de ambas as alternativas non superen os ditos niveis ou cifras.

A valoración non comporta un grao significativo de subxectividade cando os elementos utilizados na valoración están predeterminados por disposicións normativas, sempre que estas non permitan a opción de distintas alternativas, hipóteses ou metodoloxías que poidan conducir a resultados substancialmente diferentes.

6. Servizos de auditoría interna:

Para os efectos de acreditar que a prestación de servizos de auditoría interna a que se refire o artigo 13.f) do texto refundido da Lei de auditoría de contas non xera, en principio, incompatibilidade do auditor de contas e da sociedade de auditoría, estes deberán deixar constancia no contrato suscrito para tal efecto de que a entidade auditada asume a responsabilidade do establecemento e do mantemento do sistema de control interno, da determinación do alcance, risco e frecuencia dos procedementos de auditoría interna, da consideración, decisión e execución dos resultados e recomendacións proporcionados pola auditoría interna, así como de que o auditor de contas non participa na toma de decisións sobre a xestión e control da prestación dos servizos de auditoría interna.

O disposto neste punto enténdese sen prexuízo da posibilidade do auditor de contas e da sociedade de auditoría de revisar os resultados proporcionados pola auditoría interna da entidade para os efectos do traballo de auditoría de contas.

7. Servizos de avogacía:

Para os efectos do disposto no artigo 13.g) do texto refundido da Lei de auditoría de contas, enténdese que dous consellos de administración non son diferentes cando existe

coincidencia na maioría dos seus membros. No caso de que os dous consellos de administración estean formados por un número par de membros, consideraranse diferentes cando, polo menos, a metade dos membros dun deles constitúe a metade do outro consello.

8. Honorarios cunha porcentaxe significativa:

Para os efectos do disposto no artigo 13.h) do texto refundido da Lei de auditoría de contas, a prestación de servizos polo auditor de contas ou sociedade de auditoría non debe dar lugar a crear, real ou aparentemente, unha dependencia financeira coa entidade auditada.

A este respecto, entenderase que existe unha porcentaxe significativa do total dos ingresos anuais do auditor de contas ou sociedade de auditoría cando os honorarios percibidos da entidade auditada e das entidades a que se refire o artigo 48 deste regulamento, tomando a media dos últimos tres anos, supoñan máis do 15 por 100 do total de ingresos anuais. Esta porcentaxe será do 20 por 100 para os auditores de contas persoas físicas e para as sociedades de auditoría que teñan menos de seis socios, sempre e cando non auditasen en ningún dos tres citados anos entidades de interese público.

No caso de sociedades de auditoría ou auditores de contas que inicien a súa actividade, mediante a súa inscrición no Rexistro Oficial de Auditores de Contas en situación de exercente, nos tres primeiros anos do exercicio da actividade entenderase que a porcentaxe é significativa cando os honorarios percibidos da entidade auditada e das entidades a que se refire o artigo 48 deste regulamento, tomando a media dos tres primeiros anos, supoñan máis do 40 por 100 do total de ingresos anuais.

9. Sistemas de tecnoloxía da información financeira:

Para os efectos de acreditar que a prestación de servizos a que se refire o artigo 13.i) do texto refundido da Lei de auditoría de contas non xera, en principio, incompatibilidade do auditor de contas e sociedade de auditoría, estes deberán deixar constancia no contrato suscrito para tal efecto de que a entidade auditada asume a responsabilidade do sistema global de control interno ou de que o servizo se presta seguindo as especificacións establecidas pola dita entidade, e constará igualmente que esta asume a responsabilidade do proceso de deseño, execución e avaliación, incluída calquera decisión ao respecto, e do funcionamento do sistema de tecnoloxía da información financeira, mediante o cal se xeran avaliacións ou datos integrantes das contas anuais ou doutros estados financeiros.

Do mesmo modo deberá deixarse constancia documental das instrucións e especificacións establecidas pola entidade auditada no caso de se prestaren servizos de deseño e posta en práctica destes sistemas.

Para tales efectos, considerarase que non xera incompatibilidade sempre que a entidade auditada asuma a responsabilidade, a avaliación dos controis internos do sistema en canto ao seu deseño, implantación e execución realizado por un terceiro para unha entidade auditada ou realizada por ela mesma, xa sexa como parte do traballo de auditoría ou para propor recomendacións á dirección da entidade auditada.

Artigo 47. *Eliminación do interese financeiro.*

1. No suposto de posuír interese financeiro nos termos contidos no artigo 46.2, o auditor de contas e a sociedade de auditoría, co fin de cumpriren co requisito de independencia e, por tanto, poder aceptar o encargo de auditoría, deberán adoptar as medidas e procedementos adecuados para liquidar, desfacer ou eliminar o dito interese antes da aceptación do nomeamento ou da designación.

2. No caso de ter adquirido un interese financeiro, por calquera causa sobrevida con posterioridade á aceptación, o auditor de contas ou sociedade de auditoría deberá proceder a liquidar, desfacer ou eliminar este interese no prazo dun mes desde que tivo

coñecemento da dita circunstancia. No caso de que non sexa posible resolver o dito interese no prazo anterior por circunstancias non imputables ao auditor, este prazo poderase ampliar aínda que, en todo caso, este debe estar resolto antes da emisión do informe de auditoría. Se non se pode proceder en tal sentido, deberanse abster de realizar o traballo de auditoría e realizar a comunicación prevista no artigo 43, números 2 e 3.

Artigo 48. *Vinculación a entidade auditada.*

1. Para os efectos do establecido no artigo 12 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, os auditores de contas e sociedades de auditoría deberán considerar e valorar a existencia de entidades vinculadas coa entidade auditada, conforme o establecido no punto seguinte, de acordo cos criterios de actuación e procedementos a que se refiren os artigos 44 e 45.

No caso de que detecten ameazas á independencia, os auditores de contas e sociedades de auditoría poderán tomar en consideración o carácter significativo, medido en termos de importancia relativa, das relacións de control, de unidade de decisión e de influencia significativa a que se refire o punto seguinte, co obxecto de valorar a importancia das ditas ameazas e, por tanto, de considerar o grao de risco en que resulta comprometida a independencia.

2. Para efectos do disposto nos artigos 13 e 15 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, enténdese que unha entidade está vinculada á entidade auditada cando conorra algunha das seguintes circunstancias:

a) Exista unha relación de control, determinada pola existencia de grupo ao concorreren as relacións de control establecidas no artigo 42.1 do Código de comercio, e de acordo coas normas e presuncións contidas nos artigos 2 e 3 das normas para a formulación de contas anuais consolidadas, aprobadas mediante o Real decreto 1159/2010, do 17 de setembro.

b) Exista unidade de decisión, nos termos previstos no Plan Xeral de Contabilidade aprobado polo Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro, en particular, o parágrafo 1.º da Norma de elaboración das contas anuais 13.^a e o número 24.5 do contido da memoria, así como as normas que se diten no seu desenvolvemento.

c) Exista control conxunto ou influencia significativa na súa xestión, cando se cumpran os dous requisitos e presuncións establecidas nos artigos 4 e 5 das normas para a formulación de contas anuais consolidadas, aprobadas mediante o Real decreto 1159/2010, do 17 de setembro.

Artigo 49. *Incompatibilidades derivadas de situacións que concorren en familiares próximos do auditor de contas asinante.*

1. Para os efectos do disposto no artigo 16.2.b) do texto refundido da Lei de auditoría de contas, considerarase que o desempeño de cargos de emprego afecta a elaboración de información significativa contida nas contas anuais, estados financeiros ou outros documentos contables auditados, cando as cifras ou datos correspondente aos saldos, partidas ou áreas a que se refire a dita elaboración ou información superen os niveis ou cifras de importancia relativa fixadas polo auditor de contas e sociedade de auditoría na realización do traballo de auditoría dos referidos estados ou documentos e para a emisión do informe de auditoría correspondente, de acordo co previsto nas normas de auditoría.

2. Para os efectos do previsto no artigo 16.2.c) do texto refundido da Lei de auditoría de contas, considerarase que unha entidade vinculada non é significativa para a entidade auditada cando as cifras ou información que corresponda á participación ou control que ten a entidade auditada naquela entidade non superan as cifras ou niveis de importancia relativa que debe fixar o auditor de contas ou sociedade de auditoría na realización do traballo de auditoría da entidade auditada e para a emisión do informe de auditoría correspondente, de acordo co previsto nas normas de auditoría.

Artigo 50. *Incompatibilidades derivadas de situacións que concorren en persoas ou entidades relacionadas directamente co auditor de contas ou sociedade de auditoría.*

1. Para os efectos do disposto no artigo 17.1.a) do texto refundido da Lei de auditoría de contas, entenderase que están vinculados co auditor de contas asinante os socios pertencentes á mesma sociedade de auditoría, e os auditores de contas ou sociedades de auditoría que, sen pertenceren á mesma sociedade, estean vinculados mediante calquera tipo de pacto, acordo ou relación de prestación de servizos entre si ou para terceiros.

Así mesmo, considerarase que as sociedades de auditoría están vinculadas entre si cando concorran as relacións e presuncións a que se refire o artigo 48.

2. Para os efectos do disposto no artigo 17.1.b) do texto refundido da Lei de auditoría de contas, presúmese que teñen capacidade e posibilidade para influír na valoración e resultado final do traballo de auditoría as seguintes persoas:

a) As que participan directamente e de forma relevante na aceptación e realización do traballo de auditoría determinado, é dicir, en todo caso, o auditor de contas asinante ou o designado para realizar a auditoría en nome dunha sociedade de auditoría, o xerente ou xerentes, os socios que sexan profesionais doutras disciplinas que prestasen servizos determinantes ou con resultado significativo para o traballo de auditoría, e as persoas encargadas do control de calidade do traballo de auditoría.

b) Os socios, auditores ou non, que teñan unha responsabilidade directa de supervisión, xestión ou valoración sobre a realización do traballo de auditoría, incluídos os que poidan preparar, revisar ou influír directamente na valoración do traballo e conclusións alcanzadas polas persoas a que se refire a alínea a) anterior.

3. Para os efectos do disposto no artigo 17.2.a) do texto refundido da Lei de auditoría de contas, entenderase que o auditor de contas ou sociedade de auditoría non goza da suficiente independencia cando concorran nas persoas a que se refire o artigo 17.1 do texto refundido da Lei de auditoría de contas as circunstancias previstas no artigo 13.c) do dito texto refundido e sempre que por razón da estrutura e dimensión da sociedade de auditoría poidan existir uns vínculos ou lazos próximos entre o auditor de contas asinante ou sociedade de auditoría e aqueles auditores en que concorren os ditos vínculos, de maneira que se poida concluír que o traballo de auditoría ou o seu resultado podería ter sido distinto do que se podería ter alcanzado de non teren existido os ditos vínculos.

En todo caso, enténdese que concorren eses vínculos ou lazos próximos cando se dean algunha das seguintes circunstancias entre o auditor de contas asinante ou sociedade de auditoría e o auditor de contas en quen concorren estes vínculos:

a) Cando, sen pertencer á mesma sociedade de auditoría, están vinculados directa ou indirectamente mediante calquera tipo de pacto ou acordo de carácter profesional ou relación de prestación de servizos entre si ou para terceiros, calquera que sexa a duración temporal.

b) Cando pertenzan ou estean vinculados a unha mesma sociedade de auditoría que teña menos de seis socios.

c) Cando, pertencendo ou estando vinculados a unha mesma sociedade de auditoría, presten servizos, de forma permanente ou esporádica, na mesma oficina, ou no mesmo sector de actividade.

d) Cando o auditor de contas en quen concorren os vínculos referidos teña a responsabilidade directa de supervisión, xestión, valoración ou doutra índole, a que se refire o número 2.b) deste artigo.

Artigo 51. *Incompatibilidades derivadas de situacións que concorren noutras persoas ou entidades que pertencen á rede do auditor de contas ou sociedade de auditoría.*

1. Para efectos do disposto no artigo 18 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, entenderase que unha entidade ou persoa forma parte da mesma rede que o

auditor de contas asinante ou a sociedade de auditoría en cuxo nome se realiza a auditoría cando concorra algunha das circunstancias seguintes:

a) Formen parte do mesmo grupo por concorreren as relacións de control a que se refire o artigo 42 do Código de comercio, e de acordo coas normas e presuncións contidas nos artigos 2 e 3 das normas para a formulación de contas anuais consolidadas, aprobadas mediante o Real decreto 1159/2010, do 17 de setembro.

b) Cando estean sometidas ou formen parte da mesma unidade de decisión, nos termos previstos no Plan Xeral de Contabilidade aprobado polo Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro, en particular, o parágrafo 1.º da Norma de elaboración das contas anuais 13.^a e o número 24.5 do contido da memoria, así como as normas que se diten no seu desenvolvemento.

c) Cando estean vinculadas pola existencia de control conxunto ou influencia significativa na súa xestión, de acordo cos artigos 4 e 5 das normas para a formulación de contas anuais consolidadas aprobadas mediante o Real decreto 1159/2010, do 17 de setembro.

2. Para os efectos do disposto nos artigos 18.2, letras a) e b) do texto refundido da Lei de auditoría de contas, aplicarase, respectivamente, o disposto nos artigos 49.1 e 50.3.

Artigo 52. *Prórroga e revogación do contrato de auditoría.*

1. Unha vez que finalizou o período polo cal foron contratados os auditores de contas e as sociedades de auditoría para realizar a auditoría de contas, poderán ser prorrogados expresamente, mesmo de forma sucesiva, por períodos máximos de ata tres anos.

2. Para que o contrato de auditoría quede tacitamente prorrogado por un prazo de tres anos, o auditor de contas ou sociedade de auditoría e a entidade auditada non deberán manifestar a súa vontade en contrario antes de que finalice o último exercicio polo cal foron inicialmente contratados ou anteriormente prorrogados, sen prexuízo da información da dita prórroga na xunta xeral de socios. O anterior non exime do deber de comunicar tal feito no Rexistro Mercantil correspondente ao domicilio social da entidade auditada, mediante acordo ou certificado suscrito por quen teña competencia legal ou estatutaria na entidade auditada, nun prazo que non poderá ir máis alá da data en que se presenten para o seu depósito as contas anuais auditadas correspondentes ao último exercicio do período contratado.

3. A rescisión do contrato de auditoría ou revogación do nomeamento de auditor polos órganos competentes deberán estar orixinadas pola existencia de causa xusta, sen prexuízo das circunstancias que poidan motivar a non emisión do informe de auditoría ou a renuncia a continuar co contrato de auditoría, en virtude do previsto no artigo 7. Conforme o previsto no artigo 19.1 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, as diverxencias de opinións sobre tratamentos contables ou procedementos de auditoría non son causa xusta.

Nos supostos de rescisión do contrato de auditoría ou de revogación do nomeamento de auditor establecidos no artigo 19.1 do texto refundido da Lei de auditoría de contas e nos artigos 264.3 e 266 do texto refundido da Lei de sociedades de capital, aprobado polo Real decreto legislativo 1/2010, do 2 de xullo, os auditores de contas e as sociedades de auditoría, así como as entidades auditadas, deberán comunicar tal circunstancia ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas nun prazo de quince días desde que se producise.

Artigo 53. *Rotación.*

Para efectos do previsto no artigo 19.2 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, será obrigatoria a rotación do auditor asinante do informe de auditoría das contas anuais consolidadas cando transcorran sete anos desde o primeiro ano ou exercicio en

que foron auditadas as ditas contas, e correspondan ao grupo de sociedades que teña a condición de entidade de interese público ou o importe neto da cifra de negocios do grupo sexa superior a 50.000.000 de euros.

No caso de que, de acordo con este artigo, o auditor asinante do informe de auditoría das contas anuais consolidadas tiver que rotar ou ser substituído, e for, así mesmo, o auditor de contas da entidade dominante que formula as citadas contas anuais consolidadas, será igualmente obrigatoria a rotación en relación con esta entidade dominante.

Artigo 54. *Prohibicións posteriores á finalización do traballo de auditoría.*

1. De acordo co artigo 20 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, durante os dous anos seguintes á finalización do traballo de auditoría de contas correspondente, os auditores de contas asinantes do informe de auditoría e as sociedades de auditoría en cuxo nome se realice a auditoría non poderán formar parte dos órganos de administración ou de dirección da entidade auditada, nin ocupar un posto de traballo nin ter interese financeiro directo ou indirecto na entidade auditada, significativo para calquera das partes, nos termos previstos no artigo 46.2 deste regulamento.

Tampouco poderán concorrer estas situacións en relación coas entidades vinculadas á entidade auditada nos termos previstos no artigo 48.2, letras a) e b).

2. Para os efectos do previsto no artigo 20.1.a) do texto refundido da Lei de auditoría de contas, a prohibición prevista no punto anterior estenderase igualmente aos socios, auditores ou non, da sociedade de auditoría que teñen capacidade e posibilidade para influír na valoración e resultado final do traballo de auditoría de contas realizado, de conformidade co establecido no artigo 50.2.

3. Para os efectos do disposto no artigo 20.1.b) do texto refundido da Lei de auditoría de contas, entenderase que existen influencias recíprocas entre, dun lado, os socios da sociedade de auditoría ou auditores designados que deixaron de ter vinculación ou interese coa sociedade de auditoría antes de incorrer nas prohibicións a que se refire o citado artigo e, doutro lado, o auditor de contas asinante ou a sociedade de auditoría en nome da cal se asinou o informe, que minguan a obxectividade destes, cando concorren calquera das seguintes circunstancias:

a) Cando, sen pertencer á mesma sociedade de auditoría, os citados socios e o auditor de contas asinante ou a sociedade de auditoría en nome da cal se asinou o informe, están vinculados directa ou indirectamente mediante calquera tipo de pacto ou acordo de carácter profesional ou relación de prestación de servizos entre si ou para terceiros, calquera que sexa a duración temporal.

b) Cando os citados socios e o auditor de contas asinante pertencían ou estaban vinculados á sociedade de auditoría en nome da cal se asinou o informe de auditoría, sempre e cando esta tivese menos de seis socios.

c) Cando, tendo pertencido ou estado vinculados a unha mesma sociedade de auditoría, prestaban servizos, de forma permanente ou esporádica, na mesma oficina, ou no mesmo sector de actividade.

d) Cando os citados socios teñan a responsabilidade directa de supervisión, xestión, valoración ou doutra índole, a que se refire o artigo 50.2.b) deste artigo.

Sección 3.^a *Fianza*

Artigo 55. *Fianza.*

1. A fianza a que se refire o artigo 23 do texto refundido da Lei de auditoría de contas constituirase en forma de depósito en efectivo, valores de débeda pública, aval de entidades financeiras inscritas nos rexistros especiais do Ministerio de Economía e de Facenda e do Banco de España ou seguro de responsabilidade civil, e terá que garantir, ata o límite que resulte da aplicación dos números 2, 3 e 4 seguintes, o resarcimento da

responsabilidade persoal e directa derivada dos danos e perdas económicos que os auditores de contas e as sociedades de auditoría poidan causar, derivados do incumprimento das obrigas adquiridas no exercicio da actividade de auditoría de contas, polas reclamacións que se presenten antes de que transcorra o prazo de prescrición.

A fianza constituída deberá ser suficiente e, se é o caso, actualizarse para responder en cada momento polo límite exixido nos números 2 e 3 seguintes, e deberase manter durante o prazo en que se poida exercer a acción de responsabilidade. No caso de cesamento da actividade de auditoría de contas, o auditor de contas ou a sociedade de auditoría deberá manter tamén durante o citado prazo a fianza constituída, e poderase solicitar a súa devolución unha vez transcorrido o dito prazo.

2. A fianza para o primeiro ano da actividade, que terá carácter de mínima nos sucesivos, no suposto das persoas físicas será de 300.000 euros. A dita contía, no caso das sociedades de auditoría, multiplicarase por cada un dos seus socios, sexan ou non auditores de contas, e auditores de contas designados para asinar informes de auditoría en nome da sociedade, e tamén terá o carácter de mínima nos anos sucesivos.

3. Unha vez transcorrido o primeiro ano da actividade, a fianza mínima a que se refire o punto anterior incrementarase no 30 por cento da facturación que exceda a contía equivalente á da dita fianza mínima e que corresponda á actividade de auditoría de contas do exercicio anterior.

4. No caso de que a fianza se constituía mediante unha póliza de seguro de responsabilidade civil, individual ou colectiva, caso en que se presentará o correspondente certificado individual de seguro, este deberá cubrir especificamente a responsabilidade civil tal e como se define no artigo 22 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, e nos termos e condicións establecidos neste artigo.

A cobertura débese realizar de forma individualizada para cada asegurado e para o exercicio da actividade de auditoría de contas, sen que sexan admisibles cláusulas que determinen unha cobertura inferior ao límite que resulte da aplicación dos números 2 e 3 anteriores para cada sinistro con independencia de que de forma conxunta se cubra o dito límite.

5. Os auditores de contas ou sociedades de auditoría deberán xustificar anualmente a vixencia e suficiencia da fianza constituída no prazo a que se refire o artigo 79.1. Así mesmo, deberán comunicar calquera circunstancia que produza a extinción, perda ou a redución da eficacia da fianza, así como calquera modificación introducida nos termos inicialmente pactados, no prazo de quince días contados desde que acaecese a dita circunstancia.

Para os efectos de verificar a vixencia ou suficiencia da fianza, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas poderá realizar as comprobacións oportunas.

6. A insuficiencia da fianza, calquera que sexa a forma en que estea constituída, ou a súa falta de vixencia, de ser o caso, será causa que automaticamente impedirá o exercicio da actividade de auditoría de contas e comportará a adscrición á situación de non exercentes para as persoas físicas e a baixa no Rexistro Oficial de Auditores de Contas para as sociedades, unha vez transcorridos os tres meses desde que se produciu tal circunstancia ou o prazo para efectuar a emenda requirida polo Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, a que se refire o artigo 11.2 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, e sen prexuízo da infracción que, se for o caso, se puiden cometer conforme o previsto no artigo 34.h do citado texto refundido.

7. A contía e forma da fianza a que se refire o presente artigo poderá ser modificada por orde do Ministerio de Economía e Facenda.

Sección 4.ª Información que se debe requirir

Artigo 56. Deber de requirir e subministrar información.

As entidades auditadas estarán obrigadas a facilitar canta información sexa necesaria para realizar os traballos de auditoría de contas; así mesmo, aquel ou aqueles que

realicen os ditos traballos de auditoría estarán obrigados a requirir tanta información precisen para a emisión do informe de auditoría.

Nos casos en que os auditores de contas ou sociedades de auditoría non puidesen obter a información requirida e a dita información sexa relevante para o desenvolvemento do traballo de auditoría de contas e para a emisión do informe, deberán deixar constancia documental do requirimento de información realizado nos seus papeis de traballo así como, se é o caso, das respostas da entidade auditada ao dito requirimento.

Sección 5.^a Deberes de segredo e custodia

Artigo 57. Deber de segredo.

O deber de segredo previsto no artigo 25 do texto refundido da Lei de auditoría de contas será de aplicación mesmo unha vez que se desen de baixa no Rexistro Oficial de Auditores de Contas o auditor de contas ou a sociedade de auditoría así como os socios desta, ou cesase a vinculación cos auditores de contas ou sociedades de auditoría por parte das persoas que interviñeron na realización da auditoría.

Artigo 58. Deber de conservación e custodia.

1. Os auditores de contas e as sociedades de auditoría de contas conservarán e custodiarán durante o prazo de cinco anos, contado desde a data do informe de auditoría, a documentación referente a cada auditoría de contas realizada por eles, incluídos os papeis de traballo do auditor que constitúan as probas e o soporte das conclusións que consten no informe. En caso de existir reclamación, xuízo ou litixio en relación co informe de auditoría ou no cal a documentación correspondente a que se refire este punto poida constituír elemento de proba, sempre que o auditor de contas ou sociedade de auditoría teña coñecemento de tal circunstancia, o prazo estenderase ata a resolución ou sentenza firme, ou finalización do procedemento, ou ata que transcorresen cinco anos desde a última comunicación ou intervención do auditor de contas en relación co conflito en cuestión.

Durante os prazos a que se refire o parágrafo anterior, os auditores de contas e as sociedades de auditoría de contas serán responsables de adoptar as medidas necesarias para a salvagarda e conservación da documentación referente a cada traballo de auditoría de contas.

2. A obriga a que se refire o punto anterior tamén será de aplicación aos auditores de contas e sociedades de auditoría que, conforme o previsto no texto refundido da Lei de auditoría de contas e no presente regulamento, causen baixa no Rexistro Oficial de Auditores de Contas.

3. A perda ou deterioración da documentación referente a cada auditoría de contas, así como as súas razóns, deberá ser comunicada nun prazo de dez días, contados desde o momento en que se produza o feito, ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

Artigo 59. Protección de datos de carácter persoal.

O tratamento de datos de carácter persoal levado a cabo polos auditores de contas e sociedades de auditoría como consecuencia do exercicio da súa actividade, incluído o dos datos contidos nos documentos ou papeis de traballo utilizados para tal fin, encóntrase sometido ao disposto na Lei orgánica 15/1999, do 13 de decembro, de protección de datos de carácter persoal e nas súas disposicións de desenvolvemento.

Na conservación dos datos a que se refire o artigo anterior, os auditores de contas e sociedades de auditoría implantarán as medidas de seguridade previstas na normativa de desenvolvemento da Lei orgánica 15/1999, do 13 de decembro.

No suposto en que os auditores de contas e sociedades de auditoría externalizasen os servizos de conservación e custodia da documentación, deberá darse cumprimento ao disposto no artigo 12 da Lei orgánica 15/1999.

Sección 6.^a Informe anual de transparencia

Artigo 60. Informe anual de transparencia.

1. O informe anual de transparencia é un documento informativo sobre aspectos esenciais da estrutura e actividade do auditor de contas ou sociedade de auditoría que sexan relevantes para comprender a organización, nivel de actividade e procesos de control do auditor de contas ou da sociedade de auditoría para os efectos de coñecer o compromiso co interese público do seu labor.

Será redactado de forma descritiva, expoñendo feitos obxectivos sen referencia a opinións ou xuízos de valor que poidan orientar a visión que se pretende ofrecer.

2. O informe anual de transparencia deberase publicar nos tres meses seguintes á finalización do ano natural, no caso do de auditores de contas, ou do exercicio económico no de sociedades de auditoría. Conforme o disposto no artigo 26 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, o informe anual de transparencia conterá, polo menos, a seguinte información:

a) Cando se trate dunha sociedade de auditoría, indicárase a forma xurídica da sociedade.

Descríbese a estrutura da propiedade, con indicación da porcentaxe de participación no capital social e dos dereitos de voto que corresponde á totalidade dos socios auditores de contas rexistrados no Rexistro Oficial de Auditores de Contas e aos socios non auditores.

b) Cando a sociedade de auditoría ou o auditor de contas estean vinculados ás entidades ou persoas coas cales formen unha mesma rede, deberase incluír unha descrición das ditas entidades e persoas, así como das circunstancias, acordos ou cláusulas estatutarias que regulen esta vinculación.

c) Indicación da estrutura dos órganos de goberno da sociedade de auditoría.

Indícanse a identidade dos seus membros, as funcións atribuídas e os cargos que desempeñan, se for o caso, dentro da sociedade, así como unha descrición das regras de funcionamento do órgano de goberno.

d) Descrición do sistema de control de calidade interno do auditor de contas ou a sociedade de auditoría en relación coa actividade de auditoría de contas.

Deberase incluír un resumo da estrutura organizativa encargada da aplicación do sistema de control de calidade interno, con identificación do seu responsable, da metodoloxía aplicada e do seu alcance.

Incluírase unha declaración do auditor de contas ou do órgano de administración da sociedade de auditoría sobre a eficacia do funcionamento do sistema de control de calidade. Deberase informar, así mesmo, da data en que foi realizado o último control de calidade a que se refire a sección terceira do capítulo IV deste regulamento.

e) Relación das entidades de interese público para as cales se realizaron traballos de auditoría no último exercicio, con indicación do exercicio económico a que corresponden as contas anuais ou estados financeiros ou outros documentos contables auditados.

f) Información sobre os procedementos e protocolos de actuación seguidos polo auditor de contas ou sociedade de auditoría para garantir a súa independencia, con mención das revisións internas do cumprimento do deber de independencia realizadas.

g) Información sobre a política seguida polo auditor de contas ou sociedade de auditoría en relación coa formación continuada.

Informárase sobre as actividades e cursos de formación continuada realizados no último exercicio co obxecto de manter e actualizar os coñecementos teóricos e habilidades necesarios para o desenvolvemento da súa actividade, de conformidade co disposto no artigo 41.

h) Información do volume total da cifra anual de negocios, con desagregación dos ingresos segundo procedan da actividade de auditoría de contas ou doutros servizos prestados distintos á dita actividade.

i) Información sobre as bases para retribución dos socios, con indicación dos criterios polos cales se determinan as retribucións fixas e variables, se procede, e a súa relación coa consecución dos obxectivos de calidade.

3. Mediante resolución do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas poderanse desenvolver o contido e a estrutura do informe de transparencia.

4. O disposto neste artigo será de aplicación igualmente cando un auditor de contas ou sociedade de auditoría voluntariamente publique o informe anual de transparencia. En tal caso, a publicación do dito informe deberase realizar polo menos durante tres anos consecutivos.

CAPÍTULO IV

Do control da actividade de auditoría de contas

Sección 1.^a Disposicións xerais

Artigo 61. *Finalidade e natureza do control da actividade de auditoría de contas.*

1. Corresponde ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas exercer de oficio o control da actividade de auditoría de contas a través das actuacións de control técnico ou investigacións e de control de calidade ou inspeccións, coa finalidade de comprobar que o auditor de contas ou sociedade de auditoría no exercicio da súa actividade se suxeita á normativa reguladora da dita actividade.

2. O exercicio do control da actividade está orientado ao cumprimento dos obxectivos que se indican nas seccións segunda e terceira deste capítulo, dedicadas, respectivamente, ás actuacións de control técnico e de control de calidade.

3. A iniciación das actuacións de control da actividade non presupón a existencia de irregularidades por parte do auditor ou sociedade de auditoría investigado ou inspeccionado.

Artigo 62. *Normativa aplicable.*

As actuacións de control da actividade de auditoría de contas rexeranse polo disposto especificamente sobre esta materia na normativa reguladora da actividade de auditoría de contas e, no seu defecto, na Lei 30/1992, do 26 de novembro, de réxime xurídico das administracións públicas e do procedemento administrativo común.

Artigo 63. *Alcance do control da actividade de auditoría de contas.*

1. Todos os auditores de contas e sociedades de auditoría inscritos no Rexistro Oficial de Auditores de Contas están sometidos ás actuacións de control da súa actividade de acordo cos criterios do plan de control da actividade de auditoría de contas, a que se refire o artigo 64.

2. O control da actividade de auditoría poderase referir ao sistema de control de calidade interno dos auditores e sociedades de auditoría, a determinados aspectos da actividade de auditoría, ou a traballos concretos de auditoría, considerados na súa totalidade ou referidos a partes específicas deles.

Artigo 64. *Plan de control da actividade de auditoría de contas.*

1. O Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, considerando os medios técnicos e humanos dispoñibles, elaborará anualmente un plan de control da actividade de auditoría de contas, que comprenderá os plans de control técnico e de control de calidade.

2. O plan de control técnico disporá a realización das investigacións en función dos seguintes criterios:

a) Resultados ou outra información que resulte das actuacións de control de calidade.

b) Datos obxectivos que resulten da información subministrada ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas polos auditores de contas e sociedades de auditoría.

c) Datos obtidos a través de denuncias ou de calquera outro tipo de información que poida coñecer o Instituto, incluídas as procedentes das corporacións de dereito público representativas de auditores e doutros organismos ou institucións públicas.

O plan de control técnico poderá ser revisado cando así o aconselle a existencia de feitos que supoñan modificacións relevantes na información dispoñible para a configuración do plan, feitos que deriven de modificacións na lexislación de auditoría de contas, os que provoquen ou xeren desconfianza na información económico-financeira que deben subministrar as empresas ou entidades e daqueles derivados de posibles riscos existentes non previstos no momento da súa elaboración.

3. O plan de control de calidade programará a realización das inspeccións aos auditores e sociedades de auditoría considerando os principios reitores destas actuacións establecidos no artigo 74 e atendendo ás necesidades de seguimento do cumprimento dos requirimentos de mellora.

4. O plan de control da actividade será aprobado polo presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, unha vez sometido á consideración do Comité de Auditoría de Contas, e publicado no informe a que se refire o punto seguinte. No caso en que non se poida adoptar ou emitir o citado plan, quedará prorrogado o correspondente ao exercicio inmediatamente anterior, sempre e cando a dita prórroga non contraveña a periodicidade mínima de revisións de control de calidade prevista.

5. O Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas incluírá no informe a que se refire a disposición adicional sétima deste regulamento o plan anual de control da actividade de auditoría de contas, os resultados da execución dos plans de control técnico e de control de calidade e as conclusións alcanzadas do sistema de control.

Artigo 65. *Facultades para o exercicio das actuacións do control.*

1. No desenvolvemento da actividade de control da actividade de auditoría de contas, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas poderá requirir e examinar, ademais dos papeis de traballo, calquera libro, rexistro, documento, calquera que sexa o seu soporte, ou información que, de acordo coa finalidade perseguida, o Instituto xulgue necesaria para o adecuado cumprimento das súas competencias, e á cal será de aplicación o establecido no artigo 58. O auditor de contas ou sociedade de auditoría e, se for o caso, as entidades a que se refiren os artigos 17 e 18 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, estarán obrigados a facilitala, así como a colaborar co Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas nas ditas actividades de control.

O Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas e os empregados públicos que presten servizos neste instituto quedarán, en todo caso, suxeitos á obriga de manter o segredo de tanta información coñezan no exercicio de tal actividade.

2. As corporacións de dereito público representativas de auditores e aqueles que, conforme a disposición adicional terceira do texto refundido da Lei de auditoría de contas, participen na execución do control de calidade disporán, no exercicio desta función, das mesmas facultades e obrigas que o persoal do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas a que se refire o punto anterior.

Artigo 66. *Iniciación das actuacións de control.*

1. Os controis da actividade de auditoría de contas iniciaranse de oficio por acordo do presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, no marco do plan de control a que se refire o artigo 64.

2. O acordo de inicio indicará o obxecto e alcance das actuacións de control nos termos previstos nos artigos 71 e 75. Así mesmo, deberá designar a persoa ou persoas encargadas da realización das actuacións de control.

Este acordo poderase adoptar de forma individualizada, para un auditor ou sociedade de auditoría, ou de forma conxunta, para varios auditores ou sociedades de auditoría. A comunicación da data de inicio ao auditor de contas ou sociedade de auditoría será efectuada polo persoal designado para a investigación ou inspección correspondente.

3. Con carácter previo ao acordo de inicio do control, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas poderá realizar as actuacións necesarias para determinar, cos medios dispoñibles ao seu alcance, os feitos ou circunstancias dos cales tivese coñecemento por calquera medio e que poidan ser causa dun acordo de inicio de control.

Artigo 67. *Desenvolvemento das actuacións de control.*

1. O auditor de contas ou sociedade de auditoría deberá pór á disposición ou remitir ao persoal do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas designado para tal efecto, no prazo que se estableza en cada caso, a totalidade dos papeis de traballo e, se é o caso, os libros, rexistros, a documentación ou información que, atendendo á finalidade perseguida, lle sexan requiridos. Cando a información estea en soportes informáticos, deberanse pór á disposición do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas os medios adecuados que posibiliten o exame e a verificación desta información.

Nos controis da actividade de auditoría de contas, entenderase que non existe máis documentación e información, en relación coa previamente requirida polo Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, que a achegada polo auditor de contas ou sociedade de auditoría. Para tal efecto, procederase mediante dilixencia a identificar os papeis de traballo ou a documentación entregada ou remitida.

2. No desenvolvemento das actuacións de control, poderase requirir o auditor de contas ou sociedade de auditoría sometidos a actuacións de control que realicen as aclaracións ou explicacións sobre os papeis de traballo ou o resto de documentos presentados que se consideren oportunas.

3. En calquera momento do desenvolvemento das actuacións de control, o auditor de contas ou sociedade de auditoría sometidos a control poderán solicitar información sobre o estado de tramitación destas actuacións.

Artigo 68. *Lugar e horario das actuacións de control.*

As actuacións de control da actividade de auditoría de contas desenvolveranse nos lugares e horarios sinalados no artigo 28.2 do texto refundido da Lei de auditoría de contas.

Cando as actuacións de control da actividade se efectúen no domicilio social, axencias, sucursais, delegacións, oficinas, locais, ou en calquera outro lugar onde se desenvolva a actividade do auditor de contas ou sociedade de auditoría sometidos a actuacións de control ou se encontre a documentación requirida, e, se é o caso, das entidades a que se refiren os artigos 17 e 18 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, estas porán á disposición do persoal designado para executalas o espazo físico e os medios auxiliares necesarios para facilitar a realización das citadas actuacións.

Artículo 69. *Documentación das actuacións de control.*

1. As actuacións de control da actividade de auditoría de contas documentaranse, principalmente, en comunicacións, dilixencias e informes.

2. As comunicacións son os documentos a través dos cales se notifica o inicio das actuacións ou outros feitos ou circunstancias relativas ao seu desenvolvemento ou se efectúan requirimentos de información ou outras solicitudes aos auditores de contas e sociedades de auditoría.

3. As dilixencias son documentos que se redactan para facer constar feitos, requirimentos ou manifestacións das persoas con que se realizan as actuacións. As comunicacións poderanse incorporar ao contido das dilixencias que se redactan.

Das dilixencias que se redacten entregarase un exemplar á persoa con quen se entendan as actuacións. Se esta se nega a recibila, remitiráselle por calquera dos medios admitidos en dereito, e se se nega a asinar a dilixencia, ou non pode, farase constar nela esta circunstancia, sen prexuízo da entrega á dita persoa do duplicado correspondente.

4. Os informes de control conterán os resultados das actuacións de control técnico ou de control de calidade levadas a cabo.

Sección 2.^a Actuacións de control técnico

Artigo 70. Definición e obxecto das actuacións de control técnico.

Conforme o disposto no artigo 28.1 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, o control técnico consistirá na investigación de determinados traballos de auditoría de contas ou aspectos da actividade de auditoría, co obxecto de determinar feitos ou circunstancias que poidan supor a falta de conformidade da actividade de auditoría ou dos traballos de auditoría co disposto na normativa reguladora da actividade de auditoría de contas.

As investigacións poderanse referir a determinados aspectos da actividade de auditoría de contas ou a traballos concretos de auditoría, considerados na súa totalidade ou referidos a partes específicas deste, e serán realizadas polo persoal do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas designado para tal efecto.

Artigo 71. Alcance das actuacións de control técnico.

De acordo coa finalidade prevista no artigo 28.1 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, nas actuacións de control técnico o persoal do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas poderá utilizar as técnicas e os procedementos que se consideren máis apropiados ás circunstancias e co alcance necesario en cada caso para determinar a existencia ou non de feitos ou circunstancias que poidan supor un incumprimento da normativa reguladora da actividade de auditoría de contas.

Artigo 72. Finalización das actuacións de control técnico.

1. As investigacións documentaranse coa emisión dun informe, que se remitirá ao auditor de contas ou sociedade de auditoría para que, se for o caso, realice as alegacións que considere oportunas nun prazo de quince días.

O informe, tendo en conta o alcance e a extensión das actuacións realizadas, conterà, polo menos, a descrición das verificacións e revisións realizadas, e as conclusións xerais alcanzadas, e destacará, se for o caso, os posibles incumprimentos detectados da normativa reguladora da actividade de auditoría de contas.

2. Transcorrido o prazo a que se refire o punto anterior e unha vez analizadas, de ser o caso, as alegacións presentadas, o presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas adoptará un acordo, que conterà algunha das decisións seguintes:

- a) O arquivo das actuacións de control técnico, sen máis trámite.
- b) A iniciación do procedemento sancionador correspondente, cando das actuacións realizadas se deduzan indicios da comisión dalgunha das infraccións tipificadas no texto refundido da Lei de auditoría de contas.

3. A decisión do presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, a que se refire o número 2 anterior, notificaráselle ao auditor de contas ou sociedade de auditoría.

*Sección 3.^a Actuacións de control de calidade**Artigo 73. Definición e obxecto das actuacións de control de calidade.*

Conforme o disposto no artigo 28.1 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, o control de calidade consistirá na inspección ou revisión periódica dos auditores de contas e sociedades de auditoría, cuxo obxectivo é mellorar a calidade dos traballos de auditoría, principalmente mediante a formulación de requirimentos de mellora.

Artigo 74. Principios reitores das actuacións de control de calidade.

1. As inspeccións serán ordenadas polos principios de xeneralidade e periodicidade e terán carácter preventivo.

En cumprimento dos principios citados, todos os auditores de contas na situación de exercentes e sociedades de auditoría serán sometidos a unha revisión de control de calidade de forma periódica. Esta periodicidade será dunha vez, polo menos, cada tres anos, respecto dos auditores de contas e sociedades de auditoría que realicen traballos de auditoría ás entidades consideradas de interese público a que se refire o artigo 15. O resto de auditores de contas na situación de exercentes e sociedades de auditoría serán sometidos a revisión de control de calidade unha vez, polo menos, cada seis anos. A dirección e supervisión e, se é o caso, execución das ditas revisións de control de calidade corresponderá ao persoal do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

As inspeccións poderanse realizar cunha periodicidade inferior á establecida no parágrafo anterior cando, a xuízo do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, a dimensión da actividade do auditor de contas ou da sociedade de auditoría ou o volume da actividade de auditoría ou outras circunstancias o requiran.

2. En virtude do seu carácter preventivo, as inspeccións en ningún caso irán dirixidas á determinación de feitos ou circunstancias que poidan constituír infraccións da normativa reguladora da actividade de auditoría de contas e darán lugar á formulación de requirimentos de mellora.

3. Cando se acorde a execución das inspeccións coas corporacións de dereito público representativas de auditores ou con terceiros nos termos establecidos na disposición adicional terceira do texto refundido da Lei de auditoría de contas, deberase garantir o principio de independencia dos que realizan as inspeccións respecto dos auditores ou sociedades de auditoría obxecto do control de calidade.

Artigo 75. Alcance das actuacións de control de calidade.

1. As inspeccións comprenderán, polo menos, a verificación do sistema de control de calidade interno dos auditores de contas e das sociedades de auditoría, a revisión dos procedementos documentados nos arquivos de auditoría, coa finalidade de comprobar a adecuada implementación do dito sistema de control, así como a revisión e verificación, se for o caso, do informe anual de transparencia a que se refire o artigo 26 do texto refundido da Lei de auditoría de contas.

2. As inspeccións poderanse realizar cun alcance xeral ou parcial.

3. A mellora da calidade do sistema de control interno dos auditores e sociedades de auditoría procurarase mediante a formulación de requirimentos de mellora, nos termos establecidos no artigo seguinte.

Artigo 76. Finalización das actuacións de control de calidade.

1. As inspeccións documentaranse coa emisión dun informe de carácter provisional, que se remitirá ao auditor de contas ou sociedade de auditoría para que, se é o caso, realice as alegacións que considere oportunas nun prazo non inferior a quince días.

Este informe, considerando o alcance e a extensión das actuacións realizadas, conterá, polo menos, a descrición das verificacións e revisións realizadas, as conclusións xerais alcanzadas, resaltando, de ser o caso, as deficiencias detectadas no sistema de

control de calidade interno do auditor de contas ou sociedade de auditoría e, se procede, os requirimentos provisionais de mellora.

2. Transcorrido o prazo a que se refire o punto anterior e unha vez analizadas, se for o caso, as alegacións presentadas, emitirase un informe definitivo que conterà os aspectos a que se refire o punto anterior que procedan en cada circunstancia.

3. O presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, tomando en consideración o informe definitivo, adoptará un acordo que conterà algunha das decisións seguintes:

- a) O arquivo das actuacións de control de calidade, sen máis trámite.
- b) A exixencia do cumprimento dos requirimentos de mellora nos prazos que se establezan para o efecto, cuxo seguimento se realizará nos termos a que se refire o artigo seguinte.

Para estes efectos, o auditor de contas ou sociedade de auditoría inspeccionado poderá presentar un plan de actuacións que detalle as políticas e procedementos necesarios para o cumprimento dos requirimentos de mellora nos prazos que sinale o acordo do presidente. En tal caso, o dito plan remitirase ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas no prazo que se sinale no acordo, que non poderá ser inferior a un mes.

Así mesmo, en calquera dos informes e decisións a que se refire este artigo, poderanse incluír outras recomendacións referentes a aspectos detectados no sistema de control de calidade interno que, sen dar lugar a requirimentos de mellora, resulte conveniente perfeccionar ou modificar. Estas recomendacións non serán susceptibles do seguimento a que se refire o artigo seguinte.

4. A decisión do presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, a que se refire o número 3 anterior, notificaráselle ao auditor de contas ou sociedade de auditoría.

5. Sen prexuízo do indicado nos puntos anteriores, cando se trate de actuacións de control de calidade realizadas sobre auditores de contas e sociedades de auditoría que non realicen auditorías das entidades consideradas de interese público a que se refire o artigo 15, poderase emitir un único informe co contido a que se refire o número 2, e unha vez contrastadas as conclusións, antes de emitilo, cos auditores de contas e sociedades de auditoría. Poderanse realizar alegacións a este informe no prazo non inferior a quince días. Unha vez visto o informe e, se é o caso, as alegacións, ou unha vez transcorrido o prazo de presentación destas sen que se realizasen, o presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas adoptará o acordo a que se refire o número 3 deste artigo.

O disposto no parágrafo anterior poderá ser de aplicación cando se practiquen controis de calidade ou inspeccións de carácter parcial a que se refire o artigo 75.2.

Artigo 77. *Seguimento dos requirimentos de mellora.*

1. Para os efectos do disposto no artigo anterior, os auditores e as sociedades de auditoría de contas deberán xustificar nos prazos sinalados a implementación dos requirimentos de mellora que, de ser o caso, se formulasen.

2. O seguimento destes requirimentos de mellora realizarase no marco do plan de control a que se refire o artigo 64, e dará lugar a un informe que será comunicado ao auditor de contas ou sociedade de auditoría para que alegue o que xulgue oportuno nun prazo non inferior a quince días.

3. Á vista do informe a que se refire o punto anterior, o presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas adoptará algunha das decisións seguintes:

- a) O arquivo das actuacións de control de calidade, sen máis trámite.
- b) A iniciación do procedemento sancionador correspondente.

A decisión do presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, a que se refire este punto, notificaráselle ao auditor de contas ou sociedade de auditoría.

Contra a decisión do presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas poderase interpor recurso de alzada perante o Ministerio de Economía e Facenda, de conformidade co previsto na Lei 30/1992, do 26 de novembro, de réxime xurídico das administracións públicas e do procedemento administrativo común. A resolución do recurso de alzada porá fin á vía administrativa.

Sección 4.^a Denuncia e deber de información

Artigo 78. Denuncia pública.

1. Calquera persoa poderá pór en coñecemento do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, por escrito, a existencia de feitos que poidan ser constitutivos dunha infracción tipificada no texto refundido da Lei de auditoría de contas, presentando canta información e datos teña no seu poder e facendo referencia expresa ás normas reguladoras da actividade de auditoría que puidesen resultar incumplidas na actuación do auditor de contas ou sociedade de auditoría.

2. Acordarase o arquivo das denuncias cando se consideren infundadas, ou cando os feitos denunciados non posúan suficiente entidade ou transcendencia ou sexan de imposible investigación.

O Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas poderá fixar, con criterios selectivos de eficiencia, relevancia e significación, a orientación da súa actividade de control en relación con denuncias sobre a actuación dos mesmos auditores de contas ou sociedades de auditoría, en relación coas contas dunha mesma entidade correspondentes a un mesmo exercicio ou de diferentes períodos.

3. Poderase solicitar ao denunciante que presente outros datos ou medios de proba que teña no seu poder.

4. Non se considerará o denunciante interesado na actuación administrativa que se inicie a raíz da denuncia, nin lexitimado para a interposición de recursos en relación cos resultados desta.

5. As corporacións de dereito público representativas de auditores deberán comunicar ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas os feitos de que tivesen coñecemento que poidan ser constitutivos de infraccións da normativa reguladora da actividade de auditoría de contas. Na tramitación destas comunicacións aplicaranse os principios dos puntos anteriores.

Sen prexuízo dos instrumentos e procedementos de colaboración entre administracións públicas, os órganos e institucións públicas en xeral cooperarán co Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas para facilitarlle o exercicio das súas competencias de control e disciplinaria dos auditores e sociedades de auditoría de contas.

Artigo 79. Información que deben remitir os auditores de contas e sociedades de auditoría.

1. Os auditores de contas inscritos no Rexistro Oficial de Auditores de Contas en situación de exercentes remitirán ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, no mes de outubro de cada ano, e en relación cos doce meses anteriores, a seguinte información:

- a) Domicilio profesional, enderezo das oficinas que manteñan abertas e enderezo da páxina web ou, no seu defecto, de correo electrónico.
- b) Corporación de dereito público a que, se for o caso, pertencen.
- c) Nome e apelidos dos auditores de contas que, estando ao seu servizo, figuren inscritos no Rexistro Oficial de Auditores de Contas, con indicación do seu número de inscrición, a corporación a que, se for o caso, pertencen e a natureza e modalidade do correspondente vínculo contractual.

d) Nome e apelidos das persoas que, sen estaren inscritas no Rexistro Oficial de Auditores de Contas, prestaron os seus servizos no ámbito da actividade de auditoría de contas, con indicación do período ou períodos en que prestaron estes servizos, así como das horas efectivamente dedicadas á actividade de auditoría de contas, e especificando a natureza e a modalidade do correspondente vínculo contractual.

e) Razón social e número de rexistro da sociedade ou sociedades de auditoría coas cales está relacionado. Nome e apelidos ou razón social das persoas ou entidades que pertencen á mesma rede recollidas nos artigos 50 e 51, ou indicación do lugar onde se poida obter publicamente esta información.

f) Todas as demais inscricións como auditor de contas ante as autoridades competentes doutros Estados membros e como auditor en países terceiros, con indicación das autoridades competentes para a inscrición e, se é o caso, dos números de rexistro.

g) Volume de negocio en horas e euros facturados, procedentes da actividade de auditoría de contas.

h) Relación das entidades auditadas, o prazo de contratación, a data de emisión do informe, o auditor de contas asinante, o tipo de opinión, as horas e honorarios facturados, distinguindo:

1.º Os que corresponden á auditoría de contas doutros servizos distintos prestados tanto á entidade auditada como ás entidades vinculadas a esta a que se refire o artigo 48 deste regulamento.

2.º Os que correspondan por servizos prestados á entidade auditada polas persoas e entidades que pertencen á rede do auditor de contas ou sociedade de auditoría a que se refiren os artigos 50 e 51.

En particular, comunicaranse os servizos de auditoría interna e de deseño e posta en práctica dos sistemas de tecnoloxía da información financeira, que se presten ás entidades cuxas contas son auditadas.

A relación a que se refire esta letra farase con indicación separada das entidades auditadas que teñan a consideración de entidades de interese público.

i) Indicación, se for o caso, do enderezo da internet ou páxina web onde conste expresamente o informe anual de transparencia segundo o disposto no artigo 60.

2. As sociedades de auditoría remitirán no mes de outubro de cada ano, e en relación cos doce meses anteriores, ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas a información a que se refiren as alíneas b) a i) do punto anterior, así como:

a) Domicilio social, forma xurídica, enderezo de cada oficina en que realice a súa actividade e enderezo da páxina web ou, no seu defecto, de correo electrónico.

b) Nome e apelidos dos socios con indicación, para aqueles que pertencen ao Rexistro Oficial de Auditores de Contas, do seu número de inscrición e da corporación de dereito público a que, se é o caso, pertencen.

c) Capital social, con indicación da súa distribución entre os socios e, se for o caso, daquela parte do capital representado por accións sen dereito a voto.

d) Nome e apelidos dos administradores e directores.

e) Identificación dos auditores ao servizo da sociedade que estean designados expresamente para realizar auditorías e asinar informes de auditoría en nome da sociedade e do período de vixencia da dita designación.

f) Modificacións estatutarias que se producen.

3. Calquera variación que se produza durante o exercicio, en relación coa información sinalada nos puntos 1, a), b) e f) e no número 2, deberase pór en coñecemento do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, no prazo de quince días, contados desde o momento en que se producise aquela ou, se for o caso, desde que produza efectos legais, con independencia da baixa no Rexistro Oficial de Auditores de Contas que comporte, de acordo co establecido no artigo 11 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, sempre que a variación supoña o incumprimento dalgún dos requisitos

sinalados nos artigos 8 e 9, para os auditores de contas persoas físicas, e 10, para as sociedades de auditoría, do citado texto refundido.

A información a que se refire o punto 1.h) poderá ser exixida aos auditores de contas e sociedades de auditoría con maior frecuencia temporal.

4. Sen prexuízo do que dispoña a normativa comunitaria, os auditores de contas e sociedades e demais entidades de auditoría de países terceiros, a que se refiren os artigos 9.3 e 10.4 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, remitirán a mesma información e con igual periodicidade a que se refiren os puntos anteriores, con excepción daqueles que procedan de países terceiros cuxos sistemas de supervisión fosen declarados equivalentes pola Unión Europea, que remitirán a información co contido e periodicidade que se estableza mediante resolución do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

5. Mediante resolución aprobaranse os modelos que se cubrirán en relación coa información sinalada anteriormente e os prazos de remisión da dita información. Estes modelos serán cubertos polos auditores de contas e sociedades de auditoría e remitidos ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas por medios electrónicos.

6. O Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, para o adecuado e necesario cumprimento das competencias que legalmente ten atribuídas, poderalles requirir aos auditores de contas e sociedades de auditoría de contas, en calquera momento, toda información que se lles poida exixir legal ou regulamentariamente, así como toda a información de carácter público que se considere conveniente respecto das entidades auditadas.

CAPÍTULO V

Das infraccións e sancións e do procedemento sancionador

Sección 1.^a Disposicións xerais

Artigo 80. *Normativa aplicable.*

Corresponderá ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas a potestade sancionadora respecto dos suxeitos responsables establecidos no artigo 31 do texto refundido da Lei de auditoría de contas e exerceraa de conformidade co establecido no capítulo IV do mesmo texto refundido e no título IX da Lei 30/1992, do 26 de novembro, de réxime xurídico das administracións públicas e do procedemento administrativo común.

No que non estea previsto neste regulamento, aplicarase de forma supletoria o Regulamento do procedemento para o exercicio da potestade sancionadora, aprobado polo Real decreto 1398/1993, do 4 de agosto.

Sección 2.^a Infraccións e sancións

Artigo 81. *Escusa, negativa ou resistencia á actuación de control.*

Para a cualificación das infraccións tipificadas nos artigos 33.c) e 34.l) do texto refundido da Lei de auditoría de contas, aplicaranse os seguintes criterios:

1. Consideraranse negativa ou resistencia ao exercicio das competencias de control ou disciplina, así como falta de remisión da documentación ou información requirida para o exercicio das competencias atribuídas de control e disciplina do exercicio da actividade de auditoría de contas todas as accións e omisións das entidades ou persoas a que se refire o artigo 31.1, alíneas a), b) e c), do texto refundido da Lei de auditoría de contas, que tendan a dilatar, entorpecer ou impedir indebidamente o seu exercicio.

2. En todo caso, consideraranse negativa ou resistencia ao exercicio das competencias de control ou disciplina:

a) A incomparecencia da persoa requirida polo Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas ou do persoal designado para a realización das actuacións de control, de

acordo co establecido no capítulo IV deste regulamento, no lugar, día e hora que se lle sinalasen en tempo e forma para a iniciación, desenvolvemento ou terminación das actuacións, salvo que medie causa suficiente que sexa debidamente xustificada.

b) Negar ou dificultar indebidamente o acceso ou a permanencia do persoal designado para a realización das actuacións de control no domicilio social, locais e oficinas onde se desenvolva a actividade da persoa ou entidade sometida a control ou se encontre a documentación requirida, así como obstaculizar a localización destes lugares.

c) As actitudes que supoñan ameazas ou coaccións ao persoal designado para a realización das actuacións de control ou que se dirixan a dilatar indebidamente as citadas actuacións.

3. En todo caso, consideraranse falta de remisión da documentación ou información requirida no exercicio das competencias atribuídas ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas as seguintes:

a) A negativa a exhibir ou pór á disposición calquera clase de documentos que lles sexan exixidos, que teñan transcendencia para a realización das actuacións de control previstas no capítulo IV deste regulamento.

b) A omisión ou negativa a remitir ou pór á disposición os libros, rexistros, documentos ou calquera información que sexa necesaria para a realización das actuacións de control previstas no capítulo IV deste regulamento, que lles sexan requiridos polo persoal a quen se encomenden as actuacións de control, así como a súa alteración ou manipulación.

Artigo 82. *Incumprimento da obriga de realizar unha auditoría de contas en determinados supostos.*

Non se considerará cometida a infracción tipificada no artigo 34.a) do texto refundido da Lei de auditoría de contas cando concorran as circunstancias do artigo 7.

Artigo 83. *Incumprimentos de normas de auditoría en relación cun informe de auditoría.*

Constitúe unha única infracción das previstas no artigo 34.b) do texto refundido da Lei de auditoría de contas o incumprimento ou o conxunto de incumprimentos de normas de auditoría que se declaren probados en relación cun traballo de auditoría, sempre que sexan susceptibles de ter un efecto significativo sobre o resultado do seu traballo e, por conseguinte, no seu informe.

Artigo 84. *Identificación do auditor de contas nos seus traballos.*

Considerarase cometida a infracción tipificada no artigo 34.g) do texto refundido da Lei de auditoría de contas cando o informe emitido non corresponda a un traballo dos abranguidos nas modalidades de auditoría de contas a que se refire o artigo 2, sempre e cando a súa realización non fose atribuída a un auditor de contas ou sociedade de auditoría polas disposicións legais vixentes.

Non se considerará constitutiva da infracción a que se refire o parágrafo anterior a simple mención da condición de auditor de contas en calquera tipo de informe que non corresponda a un traballo dos abranguidos nas modalidades de auditoría de contas a que se refire o citado artigo 2, sempre e cando a súa redacción ou presentación non poida dar lugar a confusión sobre a natureza do traballo.

En todo caso, entenderase que non xera confusión sobre a natureza do traballo ou informe cando a mención nel á condición de auditor de contas se expoña para efectos simplemente informativos e se indique expresamente que non se realizou un traballo de auditoría de contas dos abranguidos nas modalidades de auditoría de contas a que se refire o citado artigo 2.

Entenderase que se pode xerar confusión sobre a natureza do traballo ou informe como de auditoría de contas cando, por razón do seu contido, redacción ou presentación, se poida entender que se está emitindo un informe de auditoría de contas dos regulados nos artigos 5 e 6 ou 10 e 11.

Artigo 85. *Realización de traballos de auditoría sen estar inscrito como exercente no Rexistro Oficial de Auditores de Contas.*

1. A infracción grave tipificada no artigo 34.h) do texto refundido da Lei de auditoría de contas entenderase cometida desde o momento en que se acepte o nomeamento de auditoría sen estar inscrito como exercente no Rexistro Oficial de Auditores de Contas.

2. Cando se cometa a infracción grave a que se refire o número 1 anterior, se o infractor accede á condición de exercente con anterioridade ao asinamento do informe de auditoría e á notificación da iniciación dunha actuación de control, deberase ter en consideración, para efectos da gradación da sanción que se debe aplicar, a circunstancia atenuante de ter procedido a realizar por iniciativa propia actuacións dirixidas a emendar a infracción ou minorar os seus efectos, establecida no artigo 37.1.g) do texto refundido da Lei de auditoría de contas.

Artigo 86. *Criterios de gradación das sancións.*

1. As sancións previstas no artigo 36 do texto refundido da Lei de auditoría de contas que resulten aplicables a cada suxeito infractor consideraranse divididas en tres graos, de maior a menor, denominados, respectivamente, superior, medio e inferior, de acordo cos seguintes criterios:

a) Cando a sanción prevista para corrixir unha determinada infracción poida consistir na retirada da autorización e baixa definitiva no Rexistro Oficial de Auditores de Contas, na suspensión da autorización e baixa temporal no dito rexistro ou na imposición dunha multa, estes tres tipos de medidas sancionadoras constituirán, en principio, os graos superior, medio e inferior, respectivamente, da sanción aplicable.

b) Cando a sanción prevista para corrixir unha determinada infracción poida consistir na suspensión da autorización e baixa temporal no Rexistro Oficial de Auditores ou na imposición dunha multa, o primeiro tipo de medida sancionadora constituirá, con carácter xeral, o grao superior da sanción aplicable e consideraranse fraccionada a de natureza pecuniaria en dous tramos iguais, que constituirán, en principio e de acordo coas súas contías, os graos medio e inferior, respectivamente, da sanción aplicable.

c) Cando a sanción prevista para corrixir unha determinada infracción sexa exclusivamente de natureza pecuniaria, consideraranse esta fraccionada en tres tramos iguais, que constituirán, de acordo coas súas contías, os graos superior, medio e inferior, respectivamente, da sanción aplicable.

Os criterios establecidos neste punto aplicaranse tendo en conta as circunstancias que concorran nas infraccións cometidas e nos suxeitos responsables.

2. A sanción que se impoña a cada suxeito infractor deberá quedar enmarcada nun dos tres graos indicados no punto anterior, tendo en conta para isto a natureza e importancia da infracción cometida e aplicando, se é o caso, o resto de criterios de gradación previstos no artigo 37.1 do texto refundido da Lei de auditoría de contas que resulten procedentes.

3. Sen prexuízo do disposto noutros preceptos deste regulamento, para a determinación individualizada da sanción que se debe aplicar teranse en conta, entre outros, os seguintes criterios:

a) Unicamente se terá en consideración, para efectos de apreciar a aplicación da circunstancia agravante establecida no artigo 37.1.f) do texto refundido da Lei de auditoría de contas, a existencia de sancións impostas ao suxeito infractor que estean inscritas no Rexistro Oficial de Auditores de Contas e ata a data en que deban ser canceladas polo transcurso dos prazos previstos no artigo 88.

b) A concorrencia exclusiva de atenuantes deberá dar lugar á imposición dunha sanción no grao inmediato inferior ao inicialmente aplicable.

Artigo 87. Normas especiais.

1. Ao responsable de dúas ou máis infraccións imporánselle todas as sancións que correspondan ás ditas infraccións para o seu cumprimento simultáneo cando proceda por razón da súa natureza.

No caso de que non sexa posible o cumprimento simultáneo das sancións impostas, por razón da súa natureza e efectos, estas cumpriranse de forma sucesiva, comezando coa de maior gravidade, e dentro do prazo de prescrición de sancións a que se refire o artigo 40 do texto refundido da Lei de auditoría de contas.

En todo caso, considéranse de cumprimento simultáneo as sancións previstas no artigo 36 do texto refundido da Lei de auditoría de contas e a sanción de prohibición de auditar que establece o artigo 37.3 do texto refundido da Lei de auditoría de contas.

2. Non obstante o disposto no punto anterior, sancionaranse como infracción continuada os incumprimentos do deber de independencia en relación coa mesma entidade auditada, tipificados como infracción moi grave ou grave nos artigos 33.b) e 34.c) do texto refundido da Lei de auditoría de contas, respectivamente, cando se refira á emisión de dous ou máis informes de auditoría de contas anuais, estados financeiros ou documentos contables formulados pola dita entidade, correspondentes a outros tantos exercicios sucesivos, sempre e cando resulten estas infraccións dunha mesma e única ocasión ou situación ou dun plan preconcebido.

En tal caso, a sanción aplicable deberase impor na súa metade superior.

3. No suposto de que un só feito constituía dúas ou máis infraccións ou cando unha infracción sexa medio necesario para cometer outra, aplicarase na súa metade superior a sanción prevista para a infracción máis grave, sen que poida exceder a sanción resultante da suma das que correspondería aplicar se se sancionan separadamente as distintas infraccións. Cando a sanción así computada exceda este límite, a sanción será a suma das que correspondería impor ás infraccións por separado.

4. Para os efectos de apreciar a existencia dun só feito, requirirase que sexan idénticos os actos de execución que sexan constitutivos dos incumprimentos de normas de auditoría correspondentes ás infraccións cometidas.

5. Para os efectos do disposto no artigo 31.2 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, entenderase que, entre outros casos, concorre unha discrepancia xurídica ou técnica razoablemente xustificada cando se axustase a súa actuación aos criterios manifestados ou publicados polo Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas nas resolucións e contestacións a consultas que se refiran a circunstancias iguais ou similares ás recollidas nas normas técnicas de auditoría respecto ás cales se suscita aquela discrepancia.

Artigo 88. Cancelación da inscrición das sancións no Rexistro Oficial de Auditores de Contas.

1. As inscricións no Rexistro Oficial de Auditores de Contas das sancións impostas pola comisión de infraccións moi graves, salvo a de retirada da autorización e baixa definitiva neste, serán canceladas de oficio transcorridos tres anos desde o seu cumprimento.

2. As inscricións no Rexistro Oficial de Auditores de Contas das sancións impostas pola comisión de infraccións graves serán canceladas de oficio transcorridos dous anos desde o seu cumprimento.

3. As inscricións no Rexistro Oficial de Auditores de Contas das sancións impostas pola comisión de infraccións leves, salvo a de amoestación privada, que non se inscribirán en ningún caso, serán canceladas de oficio transcorrido un ano desde o seu cumprimento.

4. Entenderanse cumpridas as sancións, para efectos do inicio do cómputo do prazo de cancelación das inscricións no Rexistro Oficial de Auditores de Contas, desde a finalización do prazo da baixa ou desde o pagamento da multa en vía ordinaria ou executiva, no caso das sancións pecuniarias.

5. O auditor de contas ou sociedade de auditoría poderá solicitar a cancelación no Rexistro Oficial de Auditores de Contas das sancións inscritas unha vez transcorridos os prazos desde o seu cumprimento a que se refiren os puntos anteriores.

Sección 3.^a Do procedemento sancionador

Artigo 89. Prazo de caducidade do procedemento e ampliación de prazos.

1. O prazo total para resolver e notificar o procedemento sancionador será dun ano contado desde a adopción polo presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas do acordo de incoación, de acordo co establecido no artigo 30.3 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, sen prexuízo da suspensión do procedemento e da posible ampliación do dito prazo total e dos parciais previstos para os distintos trámites do procedemento, segundo o establecido nos artigos 42.6 e 49 da Lei 30/1992, do 26 de novembro, do réxime xurídico das administracións públicas e do procedemento administrativo común.

2. Nos supostos a que se refire o punto anterior, a competencia para acordar a ampliación do prazo total para resolver e notificar corresponderá ao presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

3. Nos casos de prescrición da infracción e nos de caducidade do procedemento polo transcurso do prazo total dun ano, máis as ampliacións previstas no artigo 30.3 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, ou polo transcurso do prazo de seis meses previsto no artigo 39.2 do citado texto refundido cando a dita caducidade determinase así mesmo a prescrición da infracción, deberase ditar resolución expresa que conterà a declaración das circunstancias que concorran, con indicación dos feitos producidos e as normas aplicables. A resolución notificaráselle ao auditor de contas ou sociedade de auditoría de contas suxeitos ao procedemento

4. A competencia para acordar a ampliación dos distintos prazos parciais na tramitación do procedemento, incluído o de audiencia tras a formulación da proposta de resolución, corresponderalle ao instrutor.

Artigo 90. Actuacións previas e prescrición.

1. Con anterioridade á incoación do procedemento sancionador, o presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas poderá ordenar a realización das actuacións previas que resulten necesarias con obxecto de determinar con carácter preliminar se concorren circunstancias que xustifiquen tal incoación.

2. Cando se obteñan indicios fundados e debidamente documentados de infracción no curso de calquera actuación de control da actividade de auditoría de contas poderase iniciar o procedemento sancionador sen finalizar a súa tramitación.

3. Cando das actuacións previas de control se conclúa que prescribiu a infracción, o presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas acordará o arquivo de actuacións e a non procedencia de iniciar o procedemento sancionador, e notificaráselles aos interesados o acordo ou a resolución adoptados. Consideraranse interesados para estes efectos os que resulten identificados no acordo de incoación como presuntamente responsables.

Artigo 91. Acordo de incoación.

1. A competencia para ditar o acordo de incoación corresponderalle ao presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas. O acordo de incoación terá o contido previsto no artigo 13.1 do Regulamento do procedemento para o exercicio da potestade sancionadora, coas seguintes especialidades:

a) O nomeamento de instrutor deberá recaer nun funcionario destinado no Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas. Poderá ser nomeado instrutor o funcionario que realizase as actuacións previas de control.

b) Se a complexidade do procedemento o aconsella, o presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, ao ditar o acordo de incoación ou en calquera momento da instrución do procedemento, poderá nomear un ou varios instrutores adxuntos. Os instrutores adxuntos actuarán baixo a dirección do instrutor principal e deberán reunir idénticas condicións que as exixidas para o instrutor único ou principal; o seu nomeamento deberá ser notificado aos interesados nos mesmos termos que o daquel, con indicación expresa do réxime de recusación establecido.

2. O acordo de incoación comunicaráse ao instrutor nomeado e notificaráselles unicamente aos interesados. Consideraranse interesados os que resulten identificados no acordo de incoación como presuntamente responsables.

3. Se for o caso, comunicaráse ao denunciante a incoación do expediente, sempre que este solicítase a dita incoación.

4. Cando o presunto responsable sexa un auditor de contas ou sociedade de auditoría autorizados orixinariamente nun Estado membro da Unión Europea, comunicaráse á autoridade supervisora competente do dito Estado de procedencia que se acordou a incoación dun procedemento sancionador.

Artigo 92. *Facultades do instrutor.*

O instrutor poderá solicitar que se emitan cantos informes de carácter técnico ou xurídico sexan necesarios, en función da complexidade do procedemento, para levar a bo fin a súa instrución.

Artigo 93. *Proposta de resolución.*

1. Unha vez instruído o expediente, o instrutor formulará a proposta de resolución, en que se fixarán de forma motivada os feitos que se declaran probados, a súa cualificación xurídica, así como a infracción que, de ser o caso, poidan constituír, a declaración das persoas ou entidades que sexan responsables, e a sanción que se propoña; ou ben, proporase a declaración de non existencia de infracción ou responsabilidade.

2. En caso de que se nomeasen instrutores adxuntos, a proposta de resolución será formulada polo instrutor principal.

3. A proposta de resolución notificaráselles aos interesados e acordarase o trámite de audiencia. A notificación irá acompañada dunha relación dos documentos que constan no procedemento co fin de que os interesados poidan obter as copias que xulguen pertinentes.

4. Concluído o trámite de audiencia, o instrutor elevará a correspondente proposta de resolución, xunto con todas as actuacións, ao presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

Artigo 94. *Resolución.*

1. O presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, logo de someter o expediente, naqueles casos en que as infraccións estean cualificadas como moi graves ou graves, á consideración do Comité de Auditoría de Contas, ditará resolución no prazo de tres meses, contados desde a data de reunión do dito comité.

2. O presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas poderá ordenar a realización de actuacións complementarias, de acordo co establecido no artigo 20.1 do Regulamento do procedemento para o exercicio da potestade sancionadora, tanto con anterioridade como con posterioridade ao sometemento do expediente á consideración do Comité de Auditoría de Contas, en caso de que o dito trámite sexa procedente. As actuacións complementarias deberanse practicar nun prazo non superior a un mes e os interesados disporán dun prazo de audiencia de sete días contados desde o día seguinte ao da notificación do resultado das ditas actuacións complementarias. Este resultado será sometido á consideración do Comité de Auditoría de Contas se este o requiriu previamente.

O prazo para resolver o procedemento quedará suspendido desde a data do acordo de realización das actuacións complementarias ata a data de reunión do Comité de Auditoría de Contas, e o prazo para ditar resolución a que se refire o punto anterior comezará a contar desde a dita data de reunión.

3. Non se considerarán na resolución outros feitos distintos dos determinados na proposta de resolución, salvo os que resulten das actuacións complementarias practicadas, se é o caso, de acordo co previsto no punto anterior, e sen prexuízo da distinta valoración xurídica que se puiden realizar en relación coa efectuada na proposta de resolución.

4. En todo caso, cando o presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas considere, tanto con anterioridade como con posterioridade ao sometemento do expediente á consideración do Comité de Auditoría de Contas, en caso de que o dito trámite sexa procedente, que a infracción reviste maior gravidade que a determinada na proposta de resolución, notificaráselles aos interesados para que presenten cantas alegacións xulguen pertinentes no prazo de quince días. Considerarase que concorre esta circunstancia:

- a) Cando se consideren sancionables condutas que na proposta de resolución se considerasen como non sancionables.
- b) Cando se cambie a cualificación dunha infracción de leve a grave ou moi grave, ou de grave a moi grave.

Artigo 95. *Acumulación de expedientes e agrupación de suxeitos infractores.*

1. Incoaranse tantos procedementos sancionadores como traballos de auditoría existan respecto aos que se apreciasen indicios de infracción. Non obstante, cando conorra identidade nos motivos ou circunstancias que determinen a apreciación de varias infraccións, poderán acumularse a incoación e instrución dos distintos procedementos.

2. Poderanse impor nunha mesma resolución, resultado dun único procedemento, as sancións impostas ás sociedades de auditoría e ao auditor de contas asinante do informe no seu nome que sexa corresponsable, cando aquelas deriven dunha mesma infracción, de acordo cos artigos 31 e 36 do texto refundido da Lei de auditoría de contas.

Procederase de igual forma para impor sancións a varios auditores de contas ou sociedades de auditoría que actuasen conxuntamente, cando as sancións deriven dunha mesma infracción.

CAPÍTULO VI

Da cooperación con Estados membros da Unión Europea e da cooperación internacional

Sección 1.^a Deber de colaboración coas autoridades competentes dos Estados membros da Unión Europea

Artigo 96. *Deber de colaboración no intercambio de información.*

1. O Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas colaborará coas autoridades competentes doutros Estados membros, mediante o intercambio da información precisa para o desempeño das súas funcións, de acordo co disposto no artigo 42.1 do texto refundido da Lei de auditoría de contas.

2. Poderase considerar información necesaria, entre outra, a contida nos seguintes documentos:

- a) Datos do auditor de contas ou da sociedade de auditoría requiridos para a inscrición no Rexistro Oficial de Auditores de Contas do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

- b) Data de inscrición no rexistro e outra información relevante.
- c) Data de baixa do rexistro, motivos da baixa e outra información relevante.
- d) Informe e documentación relacionada coas inspeccións dos sistemas de control de calidade que se estean levando a cabo ou que finalizasen.
- e) Informe e documentación relacionada coas investigacións que se estean levando a cabo ou que finalizasen.
- f) Información acerca de procesos sancionadores que se estean levando a cabo ou que finalizasen.

Artigo 97. *Solicitud de información.*

1. A solicitude de intercambio de información debe incluír unha explicación das razóns que xustifican tal solicitude e da finalidade para a cal se utilizará a información intercambiada, e débese referir a información necesaria para o cumprimento das súas funcións e que non se poida obter por outros medios.

2. A información que se vai intercambiar remitirase na forma e no prazo máximo que se estableza entre as autoridades competentes dos Estados membros.

3. No caso en que o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas reciba unha solicitude de información, esta información que se vai intercambiar remitirase na lingua que conste no documento orixinal que se vai remitir. Nos casos en que así se estableza entre as autoridades competentes dos Estados membros, xuntarase unha tradución non oficial para o inglés.

Artigo 98. *Utilización da información intercambiada.*

1. Sen prexuízo do establecido nas disposicións de rango legal, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas só poderá utilizar a información recibida para o exercicio das súas competencias e de acordo cos fins para os cales poida ter outorgado o seu consentimento a autoridade competente que remite a información.

Cando o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, en cumprimento do deber de colaboración establecido na normativa aplicable, deba remitir información recibida dunha autoridade competente doutro Estado membro a outra autoridade competente no territorio español, será necesaria a comunicación previa á autoridade competente da cal se recibiu a información.

Cando a información recibida conteña datos de carácter persoal deberá ser conforme, ademais, co disposto na Lei orgánica 15/1999, do 13 de decembro, de protección de datos de carácter persoal, e as súas disposicións de desenvolvemento.

2. Cando a información recibida sexa solicitada por outra autoridade competente doutro Estado membro, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas poderá remitir esta información unicamente co consentimento previo do Estado membro do cal recibiu a información que se vai transmitir.

3. O Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas non poderá remitir a información recibida dunha autoridade competente doutro Estado membro a unha autoridade competente dun país terceiro.

Neste caso darase traslado da solicitude á autoridade competente de que proceda a información solicitada.

Artigo 99. *Colaboración na realización de actuacións de control.*

1. Cando o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas acorde, por solicitude da autoridade competente doutro Estado membro, a realización dunha actuación de control ou permita a persoal da dita autoridade competente participar nunha actuación de control xunto co persoal do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, corresponderá a este Instituto decidir se exerce a dirección da correspondente actuación que se leve a cabo en territorio español.

2. En todo caso, comunicarásele á autoridade competente que solicitase a realización da actuación de control o resultado das actuacións que se desenvolvan.

Artigo 100. *Negativa á remisión de información ou á realización dunha actuación de control.*

Nos supostos, recollidos no artigo 43.2 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, en que o Instituto non facilite a información solicitada polas autoridades competentes doutros Estados membros, ou non realice unha actuación de control ou permita ao persoal da autoridade competente doutro Estado membro participar nunha actuación de control xunto co persoal do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, este deberá comunicar as causas de tal circunstancia á autoridade competente solicitante no prazo dun mes contado desde a recepción da solicitud.

Artigo 101. *Deberes de comunicación.*

1. Cando se acorde a baixa dun auditor de contas ou sociedade de auditoría do Rexistro Oficial de Auditores de Contas do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, este comunicarlles a correspondente baixa e as súas razóns ás autoridades competentes dos Estados membros en que o auditor de contas ou sociedade de auditoría estean autorizados para exercer a actividade de auditoría de contas.

Esta comunicación realizarase no prazo de quince días, contados desde a inscrición no Rexistro Oficial de Auditores de Contas.

2. Cando o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas conclúa que se poden estar levando a cabo ou que se poden ter levado a cabo noutro Estado membro actividades contrarias ás disposicións nacionais de transposición da Directiva 2006/43/CE do Parlamento Europeo e do Consello, do 17 de maio de 2006, relativa á auditoría legal das contas anuais e das contas consolidadas, comunicarllo á autoridade competente do dito Estado membro no prazo máximo de quince días contado desde que conclúa que tales actuacións poidan ser contrarias ás disposicións aplicables, e sen prexuízo das competencias que poida exercer o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

3. Cando o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas reciba unha comunicación da autoridade competente doutro Estado membro acerca da existencia de indicios de actuacións en España que se poidan considerar contrarias ao texto refundido da Lei de auditoría de contas, ao presente regulamento e á súa normativa de desenvolvemento, deberá realizar as actuacións oportunas, sen prexuízo de lle ter que comunicar á dita autoridade competente o resultado das súas actuacións.

Sección 2.^a Supervisión de auditores de contas, sociedades e demais entidades de auditoría de países terceiros

Artigo 102. *Dispensas.*

Os auditores de contas de países terceiros a que se refire o artigo 9.3 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, así como as sociedades e demais entidades de auditoría de países terceiros a que se refire o artigo 10.4, poderán quedar eximidos das actuacións de control de calidade atribuídas ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas no artigo 28 do dito texto refundido, coa condición de reciprocidade, cando estean suxeitos a sistemas de supervisión pública, control de calidade e investigación e sancións que fosen declarados equivalentes pola Comisión Europea, nos termos establecidos nos correspondentes acordos de cooperación.

*Sección 3.ª Coordinación con autoridades competentes de países terceiros*Artigo 103. *Intercambio de información.*

1. O intercambio de información a que se refire o artigo 43.1 do texto refundido da Lei de auditoría de contas así como a colaboración para a realización de actuacións de control realizarase co contido, prazos e formas establecidos no correspondente acordo de cooperación. No acordo de cooperación poderase adoptar a realización dunha actuación de control ou permitir, cando así o prevexa a correspondente decisión da Unión Europea e nos termos contidos nela, ao persoal da autoridade competente dun país terceiro participar nunha actuación de control xunto co persoal do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

O acordo de cooperación deberá prever as garantías que a normativa reguladora establece en relación coa protección de datos de carácter persoal e co deber de segredo.

2. Cada solicitude de información recibida dunha autoridade competente dun país terceiro avaliarase para determinar se se pode atender a solicitude de remisión de información e indicarse, en caso contrario, a información que se pode achegar.

3. Para evitar atrasos innecesarios, pódense remitir partes da información segundo o permita a súa dispoñibilidade e se o seu envío resulta adecuado.

4. Deberase rexeitar unha solicitude de información cando:

a) O acceso á solicitude de información poida contravir as disposicións legais e regulamentarias ou outras que resulten aplicables.

b) A remisión da información poida considerarse contraria ao interese público.

c) A remisión da información poida prexudicar a soberanía, a seguridade ou a orde pública.

d) Se iniciasen ante as autoridades españolas procedementos xudiciais sobre os mesmos feitos e contra os mesmos auditores de contas ou sociedades de auditoría.

5. En caso de non poder atender unha solicitude de información, informárase disto a autoridade competente solicitante indicando as causas da imposibilidade.

6. Cando o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas acorde coa autoridade competente dun país terceiro a realización dunha actuación de control ou permita a persoal da dita autoridade competente participar nunha actuación de control xunto co persoal do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, esta actuación de control desenvolverase, con carácter xeral, baixo a dirección do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas cando se leve a cabo en territorio español.

CAPÍTULO VII

Das corporacións de dereito público representativas de auditoresArtigo 104. *Corporacións de dereito público representativas de auditores.*

Considéranse corporacións de dereito público representativas de auditores as entidades de dereito público das cales formen parte os auditores de contas e as sociedades de auditoría que cumpran todos e cada un dos seguintes requisitos:

a) Que nos seus estatutos figure como única, ou unha das actividades dos seus membros, a de auditoría de contas.

b) Que polo menos un 10 por cento dos auditores de contas inscritos no Rexistro Oficial de Auditores de Contas pertencen á corporación.

c) Que polo menos un 15 por cento dos auditores de contas inscritos no Rexistro Oficial de Auditores de Contas, na situación establecida no artigo 27.a), sexan membros da corporación.

Artigo 105. *Funcións.*

Corresponde ás corporacións de dereito público representativas de auditores desenvolver as seguintes funcións:

a) Elaborar, adaptar e revisar as normas de auditoría, de ética e de control de calidade interno, por propia iniciativa ou por instancia do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

b) Propor e realizar de forma conxunta os exames de aptitude profesional a que se refire o artigo 36, e conforme o previsto no artigo 37.

c) Organizar e, se for o caso, impartir cursos de formación teórica dos referidos no artigo 34.2, unha vez que sexan homologados polo Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

d) Organizar e, se for o caso, impartir actividades de formación continuada que deben realizar os auditores de contas nos termos establecidos no artigo 41, así como realizar as verificacións e comunicacións a que se refire o dito artigo e o 42.

e) Impulsar a colaboración dos seus membros na formación práctica requirida para o exame de aptitude, vixiando o seu adecuado cumprimento de acordo co previsto no artigo 35; deberase dar o visto e prace nos certificados que expidan os seus membros, cando así se prevexa nas disposicións normativas.

f) Elaborar as normas deontolóxicas e os códigos de conduta que deben seguir os seus membros.

g) Verificar a observancia das prácticas e procedementos internos de actuación dos seus membros no exercicio da actividade de auditoría de contas, se a súa inobservancia comporta medidas disciplinarias nos seus respectivos estatutos.

h) Propor ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas a incoación do procedemento sancionador, nos termos a que se refire o artigo 78.5 ou, se é o caso, comunicar aquelas cuestións ou asuntos detectados no exercicio das súas funcións que poidan supor o incumprimento da normativa reguladora da actividade de auditoría de contas.

i) Colaborar co Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas en todas aquelas cuestións relacionadas coa actividade de auditoría de contas. En particular, poderán executar, baixo a supervisión e dirección do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, o control de calidade dos auditores de contas ou sociedades de auditoría cando así o acorde o Instituto, sempre e cando as persoas encargadas directamente dunha actuación de control de calidade sobre un auditor de contas ou sociedade de auditoría non colaborasen na implementación e deseño do sistema de control de calidade interno dos mesmos auditores de contas ou sociedades de auditoría durante os tres anos inmediatamente anteriores á execución do control de calidade.

j) Calquera outra prevista nos seus estatutos que teñan por obxecto o mellor cumprimento do disposto no texto refundido da Lei de auditoría de contas e no presente regulamento.

Artigo 106. *Do acceso á documentación e deber de comunicación das corporacións de dereito público representativas de auditores.*

1. Para os efectos do disposto no artigo 105, alíneas g) e i) anterior, as corporacións de dereito público representativas de auditores poderán acceder á documentación referente a cada auditoría, e quedan suxeitas á obriga establecida no artigo 25.2 do texto refundido da Lei de auditoría de contas.

2. As corporacións de dereito público deben pór en coñecemento do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas os plans de actuación e as actuacións iniciadas a que se refiren as alíneas g) e i) do artigo anterior, así como o seu resultado.

Disposición adicional primeira. *Auditoría das contas anuais das entidades por razón do seu tamaño.*

En desenvolvemento da disposición adicional primeira, punto 1.f), do texto refundido da Lei de auditoría de contas, e sen prexuízo do establecido noutras disposicións legais, as entidades, calquera que sexa a súa natureza xurídica, e sempre que deban formular contas anuais conforme o marco normativo de información financeira que lles sexa aplicable, estarán obrigadas a someter a auditoría, nos termos previstos no artigo 1.2 do citado texto refundido da Lei de auditoría de contas, as contas anuais dos exercicios sociais nos cales, de acordo co establecido no artigo 257 do texto refundido da Lei de sociedades de capital, aprobado polo Real decreto lexislativo 1/2010, do 2 de xullo, non concorran as circunstancias previstas para poder formular balance abreviado, e deberán facelo en modelo normal.

Disposición adicional segunda. *Auditoría de contas anuais das entidades perceptoras de subvencións ou axudas con cargo aos orzamentos das administracións públicas ou a fondos da Unión Europea.*

1. En desenvolvemento do disposto na disposición adicional primeira, punto 1.e), do texto refundido da Lei de auditoría de contas, e sen prexuízo do establecido noutras disposicións legais, as entidades, calquera que sexa a súa natureza xurídica e sempre que deban formular contas anuais conforme o marco normativo de información financeira que lles sexa aplicable, que durante un exercicio social recibisen subvencións ou axudas con cargo aos orzamentos das administracións públicas ou a fondos da Unión Europea, por un importe total acumulado superior a 600.000 euros, estarán obrigadas a someter a auditoría as contas anuais correspondentes ao dito exercicio e aos exercicios en que se realicen as operacións ou executen os investimentos correspondentes ás citadas subvencións ou axudas, nos termos establecidos no artigo 1.2 do citado texto refundido da Lei de auditoría de contas.

2. Consideraranse recibidas as subvencións ou axudas, para os efectos desta disposición, no momento en que deban ser rexistradas nos libros de contabilidade da empresa ou entidade, conforme o establecido a este respecto na normativa contable que lles resulte de aplicación.

3. Entenderanse por subvencións ou axudas, para os efectos desta disposición, as consideradas como tales no artigo 2 da Lei 38/2003, do 17 de novembro, xeral de subvencións.

Disposición adicional terceira. *Auditoría de contas anuais das entidades que contraten co sector público.*

1. En desenvolvemento do disposto na disposición adicional primeira, punto 1.e), do texto refundido da Lei de auditoría de contas, e sen prexuízo do establecido noutras disposicións legais, as entidades, calquera que sexa a súa natureza xurídica e sempre que deban formular contas anuais conforme o marco normativo de información financeira que lles sexa aplicable, que durante un exercicio económico subscribisen co sector público os contratos recollidos no artigo 2 da Lei 30/2007, do 30 de outubro, de contratos do sector público, por un importe total acumulado superior a 600.000 euros, e este represente máis do 50 % do importe neto da súa cifra anual de negocios, estarán obrigadas a someter a auditoría as contas anuais correspondentes ao dito exercicio social e as do seguinte a este, nos termos establecidos no artigo 1, número 2, do citado texto refundido da Lei de auditoría de contas.

2. Consideraranse realizadas as actuacións referidas no punto anterior, para os efectos desta disposición, no momento en que deba ser rexistrado o dereito de cobramento correspondente nos libros de contabilidade da entidade, de acordo co disposto a este respecto no marco normativo de información financeira que resulte de aplicación.

Disposición adicional cuarta. *Nomeamento de auditores nas entidades suxeitas á obriga de auditar as súas contas anuais, polas circunstancias previstas nas disposicións adicionais primeira, segunda e terceira deste regulamento.*

O nomeamento de auditores nas entidades suxeitas á obriga de auditar as súas contas anuais, polas circunstancias previstas nas disposicións adicionais primeira, segunda e terceira deste regulamento, farano aquelas persoas ou órganos aos cales corresponda tal competencia, de conformidade coas normas aplicables a cada unha delas segundo a súa natureza xurídica, antes de que finalice o exercicio social por auditar.

Os períodos de nomeamento e contratación de auditores rexeranse polo establecido para estes efectos no artigo 19 do texto refundido da Lei de auditoría de contas. Non se poderán revogar os auditores antes de que finalice o período para o cal foron nomeados, a non ser que medie causa xusta, considerándose como tal, en todo caso, a extinción da obriga de auditar as contas anuais da entidade.

Disposición adicional quinta. *Auditoría en entidades do sector público.*

1. Os traballos de auditoría sobre contas anuais ou outros estados financeiros ou documentos contables de entidades que forman parte do sector público estatal, autonómico ou local e se encontran atribuídos legalmente aos órganos públicos de control da xestión económico-financiera do sector público no exercicio das súas competencias réxense polas súas normas específicas, polo que non é aplicable a estes traballos o establecido na normativa reguladora da actividade de auditoría de contas.

O disposto no parágrafo anterior tamén é igualmente aplicable para os traballos de colaboración que poidan realizar os auditores de contas ou de sociedades de auditoría inscritos no Rexistro Oficial de Auditores, en virtude de contratos suscritos polos citados órganos públicos de control e en execución da planificación anual de auditorías dos ditos órganos.

Os informes a que se refire este punto que poidan emitir auditores de contas ou sociedades de auditoría sobre entidades públicas non se poderán identificar como de auditoría de contas, nin a súa redacción ou presentación poderán xerar confusión respecto á súa natureza como traballo de auditoría de contas.

2. Non obstante o punto anterior, nos casos en que nos mencionados contratos suscritos entre os órganos públicos de control e os auditores de contas inscritos no Rexistro Oficial de Auditores de Contas se inclúa, xunto á colaboración na realización da auditoría pública, a emisión dun informe de auditoría de contas dos previstos no artigo 1 do texto refundido da Lei de auditoría de contas, destinado a atender determinadas exixencias previstas en normas sectoriais ou por outras razóns de índole mercantil ou financeira, tales como a concorrència a licitacións internacionais ou para obter recursos en mercados financeiros, os informes de auditoría de contas que poidan emitir os auditores de contas ou sociedades de auditoría para estes efectos estarán suxeitos ao disposto na normativa reguladora da actividade de auditoría de contas.

3. Os traballos de auditoría de contas realizados por un auditor de contas ou sociedade de auditoría inscritos no Rexistro Oficial de Auditores de Contas sobre as contas anuais ou estados financeiros ou outros documentos contables de entidades integrantes do sector público estatal, autonómico ou local que, conforme a súa normativa de aplicación, se encontran obrigados legalmente a someter as súas contas anuais á auditoría de contas prevista no artigo 1 do texto refundido da Lei de auditoría de contas están suxeitos ao disposto na normativa reguladora da actividade de auditoría de contas. En particular, están incluídos neste punto os traballos de auditoría realizados por un auditor de contas ou sociedade de auditoría inscritos no Rexistro Oficial de Auditores de Contas sobre as contas anuais das sociedades mercantís pertencentes ao mencionado sector público suxeitas á obriga de someter as súas contas anuais a auditoría conforme a normativa mercantil.

Disposición adicional sexta. *Pertenza a varias corporacións de dereito público e ingreso no rexistro de certas corporacións.*

1. Cando os auditores de contas ou sociedades de auditoría pertencen simultaneamente a máis dunha corporación de dereito público representativa de auditores, deberán optar por unha delas para os efectos do disposto neste regulamento. A información que se solicita nos puntos 1.b) e 2.b) do artigo 79 deberá mencionar unicamente a corporación de dereito público pola cal se optou.

2. O ingreso das persoas físicas no Rexistro Oficial de Auditores dependente do Consello Superior de Colexios Oficiais de Titulares Mercantís de España realizarase mediante a realización e superación do exame de aptitude profesional, cuxo desenvolvemento se realiza no capítulo II, sección 2.^a, do presente regulamento, polos que cumpran os requisitos establecidos no artigo 8 do texto refundido da Lei de auditoría de contas.

Poderanse inscribir tamén no dito Rexistro Oficial de Auditores as sociedades de auditoría que reúnan os requisitos establecidos no artigo 10 do texto refundido da Lei de auditoría de contas.

3. O ingreso das persoas físicas no Rexistro Xeral de Auditores dependente do Consello Xeral de Colexios de Economistas de España realizarase mediante a realización e superación do exame de aptitude profesional, cuxo desenvolvemento se realiza no capítulo II, sección 2.^a, do presente regulamento, polos que cumpran os requisitos establecidos no artigo 8 do texto refundido da Lei de auditoría de contas.

Poderanse inscribir tamén no Rexistro Oficial de Auditores as sociedades de auditoría que reúnan os requisitos establecidos no artigo 10 do texto refundido da Lei de auditoría de contas.

Disposición adicional sétima. *Transparencia e publicidade.*

O Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas elaborará e dará publicidade anualmente a un informe en que se reflecta a súa actuación, tanto no ámbito da contabilidade como no da auditoría de contas, así como a súa xestión.

En relación coa actividade de auditoría de contas, incluíranse, polo menos:

a) Os programas ou plans de actuación do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

b) A memoria de actividades, en que se reflectirán os resultados xerais e conclusións alcanzadas do control da actividade e un resumo explicativo das actuacións desenvolvidas en exercicio das súas competencias disciplinarias.

c) A súa situación e evolución.

Disposición adicional oitava. *Mecanismos de coordinación con órganos ou institucións públicas con competencias de control ou inspección.*

1. En desenvolvemento do disposto na disposición derradeira primeira do texto refundido da Lei de auditoría de contas, no seu primeiro parágrafo, e sen prexuízo do establecido noutras disposicións legais, establécese como un dos sistemas ou procedementos de coordinación entre os órganos ou institucións públicas que teñan atribuídas legalmente competencias de control e supervisión sobre empresas e entidades que sometan as súas contas anuais a auditoría de contas e os auditores de contas das ditas empresas e entidades, a facultade de lles exixir ás citadas empresas e entidades que, logo de solicitude aos seus auditores de contas, circunstancia que deberá figurar no contrato de auditoría de contas anuais, se lles remita un informe complementario ao de auditoría de contas anuais que contribúa a desempeñar mellor as citadas funcións de supervisión e control. Para estes efectos, os auditores de contas deberán elaborar o dito informe complementario ao de auditoría das contas anuais, que se desenvolverá dentro do ámbito da dita auditoría e cuxa elaboración se suxeitará en cada caso á correspondente norma técnica de auditoría.

2. A obriga dos auditores de contas de entidades sometidas ao réxime de supervisión de comunicar rapidamente por escrito ao Banco de España, Comisión Nacional do Mercado de Valores e Dirección Xeral de Seguros e Fondos de Pensións, así como aos órganos autonómicos con competencias de ordenación e supervisión das entidades aseguradoras, segundo proceda, calquera feito ou decisión relevante sobre a entidade ou institución auditada, a que se refire o segundo parágrafo da disposición derradeira primeira do texto refundido da Lei de auditoría de contas, deberase cumprir nun prazo máximo de dez días desde o momento en que se teña coñecemento efectivo de que tales feitos ou decisións se produciron.

3. Así mesmo, a obriga dos auditores de contas, a que se refire o parágrafo terceiro da disposición derradeira primeira do texto refundido da Lei de auditoría de contas, de enviar copia do informe de auditoría das contas anuais ás autoridades supervisoras mencionadas no punto anterior, no caso de ter transcorrido o prazo dunha semana desde a data de entrega do dito informe de auditoría á entidade auditada por parte do auditor, sen que esta fixese a correspondente remisión ás citadas autoridades, deberá cumprirse nos dez días seguintes ao da finalización da mencionada semana.

4. Os datos, informes, antecedentes e demais información obtida polos órganos e institucións públicas en virtude do disposto nesta disposición adicional só se poderán utilizar para os fins de control e supervisión encomendados ás institucións. As informacións que os órganos e institucións públicas, para o cumprimento das súas funcións, teñan que facilitar aos auditores de contas das empresas e entidades suxeitas á súa supervisión e control, quedarán exceptuadas do deber de segredo ao cal, se é o caso, os ditos órganos e institucións se encontren suxeitos, conforme a súa respectiva normativa legal.

Disposición adicional novena. *Formulación de consultas.*

1. As persoas con competencias para a formulación de contas anuais ou a súa verificación poderán efectuar consultas debidamente documentadas ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, respecto da aplicación das normas contidas no marco normativo de información financeira aplicable e da normativa reguladora da actividade de auditoría de contas, dentro do ámbito de competencias do Instituto.

2. A consulta deberá comprender todos os antecedentes e circunstancias necesarios para que o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas se poida formar o debido xuízo. En caso contrario, este organismo poderá rexeitar as consultas que se formulen.

3. A contestación terá carácter de simple información e en ningún caso constituirá acto administrativo, polo que os interesados non poderán emprender ningún recurso contra ela.

4. A competencia para resolver as consultas será do presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, quen, pola relevancia e interese das cuestións suscitadas nunha determinada consulta, poderá sometelas á consideración do Comité de Auditoría de Contas ou do Consello de Contabilidade, no marco das súas respectivas competencias.

5. Sen prexuízo de que as consultas reiteradas sobre un mesmo asunto poidan instar o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas á elaboración dunha resolución de aplicación xeral, as consultas poderán ser publicadas no boletín do Instituto ou na súa páxina web, sempre que se considere que teñen interese xeral.

A publicación destas resolucións ou consultas non conterà, en ningún caso, os datos referentes ao domicilio das persoas xurídico-privadas, empresarios individuais ou profesionais afectados pola resolución ou consulta.

Disposición adicional décima. *Boletín Oficial do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.*

1. Corresponde ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas a edición, publicación e distribución do boletín oficial do organismo, que exercerá as funcións técnicas, económicas e administrativas a este respecto.

2. Este boletín conterá:

a) Todos os datos cuxa publicación nel veña exixida polo texto refundido da Lei de auditoría de contas, o presente regulamento ou calquera outra disposición.

b) Información relativa ao Rexistro Oficial de Auditores de Contas.

c) Canta información sexa considerada de interese polo Instituto, pola súa relación coa contabilidade e coa actividade de auditoría de contas, entre as cales se incluírán as disposicións relativas a tales materias.

3. A publicación do boletín terá, polo menos, periodicidade trimestral, e farase mediante os soportes que faciliten o maior acceso ao seu contido.

4. En caso de que o boletín sexa obxecto de publicación electrónica, adoptaranse as medidas técnicas necesarias para evitar a indexación e recuperación automática de publicacións a través de motores de busca desde a internet.

Disposición adicional décimo primeira. *Acordos de intercambio de información con países terceiros atendendo ao principio de reciprocidade.*

O Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas publicará, no seu boletín oficial e na súa páxina da internet, unha relación dos países terceiros cos cales existan acordos de intercambio de información, sobre a base de reciprocidade, conforme o previsto no artigo 43 do texto refundido da Lei de auditoría de contas.

Disposición adicional décimo segunda. *Composición dos órganos colexiados do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.*

1. O Comité de Auditoría de Contas estará presidido polo presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas e composto, xunto con el, por 13 vogais designados polo ministro de Economía e Facenda, coa seguinte distribución:

a) Por proposta do presidente do Tribunal de Contas, un representante do dito órgano.

b) Por proposta do ministro de Economía e Facenda, un representante da Intervención Xeral da Administración do Estado.

c) Por proposta do ministro de Xustiza, un membro da carreira xudicial ou fiscal ou avogado do Estado ou rexistrador mercantil.

d) Por proposta do gobernador do Banco de España, un representante da dita institución.

e) Por proposta do presidente da Comisión Nacional do Mercado de Valores, un representante do dito organismo e un analista de investimentos.

f) Por proposta do director xeral de Seguros e Fondos de Pensións, un representante da dita dirección xeral.

g) Por proposta dos presidentes das corporacións de dereito público representativas de auditores, catro representantes destas.

h) Por proposta do presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, un catedrático de universidade e un experto de recoñecido prestixio en materia contable e de auditoría de contas.

Actuará como secretario do Comité de Auditoría de Contas, con voz e sen voto, o secretario xeral do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

O presidente poderá invitar ás reunións do Comité de Auditoría de Contas expertos na materia, cando así o considere oportuno.

2. O Consello de Contabilidade estará presidido polo presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, que terá voto de calidade, e estará composto, xunto con el, por catro vogais designados polo ministro de Economía e Facenda coa seguinte distribución:

- a) Por proposta do gobernador do Banco de España, un representante da dita institución.
- b) Por proposta do presidente da Comisión Nacional do Mercado de Valores, un representante desta.
- c) Por proposta do director xeral de Seguros e Fondos de Pensións, un representante desta dirección xeral.
- d) Por proposta do ministro de Economía e Facenda, un representante deste departamento, que asistirá ás reunións con voz e sen voto.

Actuará como secretario do Consello de Contabilidade, con voz e sen voto, o subdirector xeral de Normalización e Técnica Contable do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

3. O Comité Consultivo de Contabilidade estará presidido polo presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas e composto, xunto con el, por un máximo de vinte vogais designados polo ministro de Economía e Facenda, coa seguinte distribución:

- a) Por proposta do ministro de Xustiza, un representante deste departamento.
- b) Por proposta do ministro de Economía e Facenda, un representante da Intervención Xeral da Administración do Estado e un representante da Dirección Xeral de Tributos.
- c) Por proposta do gobernador do Banco de España, un representante desta institución.
- d) Por proposta do presidente da Comisión Nacional do Mercado de Valores, un representante desta comisión, un representante dos usuarios de información contable e un representante das asociacións ou organizacións representativas dos emisores de información económica das empresas.
- e) Por proposta do presidente do Instituto Nacional de Estatística, un representante do dito instituto.
- f) Por proposta do director xeral de Seguros e Fondos de Pensións, un representante desta dirección xeral.
- g) Por proposta do presidente do Consello Xeral de Colexios de Economistas de España, un representante deste consello.
- h) Por proposta do presidente do Consello Superior de Colexios Oficiais de Titulados Mercantís de España, un representante deste consello.
- i) Por proposta do presidente do Instituto de Censores Xurados de Contas de España, un profesional da auditoría.
- j) Por proposta do presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, un representante deste instituto, un representante da universidade, un representante das asociacións emisoras de principios e criterios contables e un máximo de cinco persoas de recoñecido prestixio en materia contable.

Actuará como secretario do Comité Consultivo de Contabilidade un funcionario do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, designado polo seu presidente.

4. Os órganos colexiados recollidos nesta disposición adicional rexeranse polo disposto no capítulo II do título II da Lei 30/1992, do 26 de novembro, de réxime xurídico das administracións públicas e do procedemento administrativo común.

Disposición transitoria primeira. *Cursos de formación teórica.*

1. Para os efectos de considerar cumprido o requisito relativo ao seguimento dos cursos de ensino teórico a que se refire o artigo 34 deste regulamento, admitiranse os

cursos de formación de auditores homologados polo Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, de acordo coa normativa anterior, sen prexuízo da obriga das persoas que os realizen de actualizar os coñecementos adquiridos e de examinarse na primeira fase do exame das materias que no seu día non cursasen.

2. Os que posúan os títulos citados na disposición transitoria terceira do texto refundido da Lei de auditoría de contas poderán completar a súa formación, en función da titulación correspondente, e obter a dispensa a que se refire o artigo 36 deste regulamento acreditando para tal efecto, mediante certificado académico de estudos, a superación das materias necesarias impartidas nunha titulación oficial con validez en todo o territorio nacional, das recollidas no artigo 34 da Lei orgánica 6/2001, do 21 de decembro, de universidades, sempre que tal posibilidade estea prevista na homologación realizada polo Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

3. Mentres a Unión Europea non adopte as normas internacionais de auditoría a que se refire o artigo 34.1 deste regulamento, os cursos de formación teórica deberán promover o seu coñecemento xeral.

Disposición transitoria segunda. *Formación práctica.*

O establecido no artigo 35 deste regulamento relativo ao deber de adquirir formación práctica exixirase a partir do 1 de xaneiro de 2015.

A formación práctica adquirida ata a dita data deberase acreditar de acordo coa normativa vixente ata a data de entrada en vigor deste regulamento contida no artigo 25.3 do Real decreto 1636/1990, do 20 de decembro, polo que se aproba o Regulamento de desenvolvemento da Lei de auditoría de contas.

Disposición transitoria terceira. *Información que se debe remitir.*

A obriga de remitir información ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas por medios electrónicos a que se refire o artigo 79 deste regulamento será exixible a partir do 1 de xaneiro de 2013.

Disposición transitoria cuarta. *Fianza.*

1. A fianza que deben prestar os auditores de contas e sociedades de auditoría deberá cumprir co réxime establecido no artigo 55 a partir do 1 de xaneiro de 2013.

2. As pólizas de seguro de responsabilidade civil que se subscriban a partir da data de entrada en vigor deste regulamento non poderán deixar de cubrir a responsabilidade correspondente aos informes de auditoría de contas asinados ata a dita data, dentro dos límites previstos nos números 2 e 3 do artigo 35 do Regulamento de auditoría de contas, aprobado polo Real decreto 1636/1990, do 20 de decembro.

Disposición transitoria quinta. *Periodicidade no control de calidade.*

A periodicidade a que se refire o artigo 74.1 deste regulamento comezará a contarse desde o inicio do ano seguinte ao da entrada en vigor deste regulamento.

Disposición transitoria sexta. *Traballos distintos de auditoría encomendados por disposicións legais a auditores de contas.*

Todos os traballos que, sen teren a consideración de auditoría de contas, estean atribuídos por disposicións legais aos auditores de contas inscritos no Rexistro Oficial de Auditores de Contas, seguirán realizándose aplicando as normas técnicas específicas publicadas por resolución do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, ata que sexan aprobadas conxuntamente polas corporacións representativas de auditores as guías, a que se refire o artigo 3.2 do presente regulamento, e sexan publicadas polo Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

Disposición transitoria sétima. *Procedementos sancionadores.*

Os procedementos sancionadores administrativos regulados neste regulamento, iniciados con anterioridade á súa data de entrada en vigor, continuarán rexéndose polas normas contidas no réxime anterior, sen prexuízo do disposto no artigo 128 da Lei 30/1992, do 26 de novembro, de réxime xurídico das administracións públicas e do procedemento administrativo común.

Disposición transitoria oitava. *Formación continuada.*

A obriga establecida no artigo 42 deste regulamento de render información sobre as actividades e cursos de formación continuada será exigible a partir do 1 de outubro de 2013 e para os doce meses anteriores.

Disposición derradeira única. *Corporacións de dereito público representativas de auditores de contas e sociedades de auditoría.*

Na medida en que cumpran os requisitos establecidos no artigo 104 deste regulamento, terán a consideración de representativas, para os efectos do disposto na normativa reguladora da auditoría de contas, polo menos:

- a) Consello Xeral de Colexios de Economistas de España.
- b) Consello Superior de Colexios Oficiais de Titulares Mercantís de España.
- c) Instituto de Censores Xurados de Contas de España.
- d) O Consello Xeral de Economistas que se constituía de acordo coa disposición transitoria segunda da Lei 30/2011, do 4 de outubro, sobre a creación do Consello Xeral de Economistas, en substitución das corporacións a que se refiren as alíneas a) e b), que quedarán disoltas conforme a citada disposición.