

I. DISPOSICIÓN XERAIS

MINISTERIO DE ASUNTOS ECONÓMICOS E TRANSFORMACIÓN DIXITAL

1351 *Real decreto 2/2021, do 12 de xaneiro, polo que se aproba o Regulamento de desenvolvemento da Lei 22/2015, do 20 de xullo, de auditoría de contas.*

Este real decreto ten por obxecto dar cumprimento á previsión recollida na disposición derradeira oitava da Lei 22/2015, do 20 de xullo, de auditoría de contas, pola que se autoriza o Goberno para que, por proposta do entón ministro de Economía e Competitividade (hoxe ministra de Asuntos Económicos e Transformación Dixital), dite as normas necesarias para o desenvolvemento do disposto na citada lei.

A dita lei ten por obxecto regular a actividade de auditoría de contas, que se caracteriza pola relevancia pública que desempeña por prestar un servizo á entidade revisada e afectar e interesar non só a esta senón tamén aos terceiros que manteñan ou poidan manter relacións con ela, considerando que todos eles, entidade auditada e terceiros, poden coñecer a calidade da información económica financeira auditada sobre a cal versa a opinión de auditoría emitida. Sobre a base desta relevancia ou función de interese público, regúlanse as condicións, requisitos e formalidades que deben cumprir os que exercen tal actividade, ao mesmo tempo que se somete a vixilancia desa actividade a un réxime de supervisión pública cuxa responsabilidade se atribúe ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

A citada lei adaptou a lexislación interna española aos cambios incorporados pola Directiva 2014/56/UE do Parlamento Europeo e do Consello, do 16 de abril de 2014, pola que se modifica a 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, no que non se axusta a ela. Xunto con esta directiva, aprobouse o Regulamento (UE) n.º 537/2014 do Parlamento Europeo e do Consello, do 16 de abril de 2014, sobre os requisitos específicos para a auditoría legal das entidades de interese público, ben que se incorporaron opcións que poden exercer os Estados membros, que así mesmo foron concretadas na referida lei. Esta normativa introduciu cambios substanciais na normativa existente, derivados da necesidade, posta de manifesto na Unión Europea, de recuperar a confianza dos usuarios na información económico-financiera que se audita, en especial a das entidades de interese público, e de reforzar a calidade das auditorías fortalecendo a súa independencia.

Para tal fin, co novo marco legal perséguese, en primeiro lugar, incrementar a transparencia na actuación dos auditores clarificando a función que desempeña a auditoría e o alcance e as limitacións que ten, co obxecto de reducir a denominada fenda de expectativas entre o que espera un usuario dunha auditoría e o que realmente é. O principal cambio incorporado é o novo modelo de informe de auditoría, xunto con maiores obrigacións de comunicación e información que se exigen a aqueles que auditan entidades de interese público, mellorando a información que debe proporcionarse á entidade auditada, aos investidores e aos demais interesados. En segundo lugar, persegue reforzar a independencia dos auditores no exercicio da súa actividade, esteo básico e fundamental en que reside a confianza que se deposita no informe de auditoría, incorporando requisitos máis restritivos e potenciando a actitude de escepticismo profesional e a atención especial que debe prestarse para evitar conflitos de interese ou a presenza de determinados intereses. Igualmente, exíxense requisitos maiores para os que auditan entidades de interese público, mediante unha lista de servizos distintos de auditoría prohibidos, que non poden prestarse a aquelas entidades, a súa matriz e as súas controladas; determinadas normas polas que se limitan os honorarios que poden percibir polos servizos distintos dos de auditoría permitidos ou en relación cunha determinada entidade de interese público, a

obligación de rotación externa, e determinadas obrigacións en relación coa comisión de auditoría destas entidades. En terceiro lugar, a nova normativa pretende dinamizar o mercado de auditoría mediante un conxunto de medidas que pretenden resolver os problemas detectados en relación coa estrutura do mercado e as dificultades de crecemento de auditores. E en cuarto lugar, co obxecto de evitar unha fragmentación no mercado de auditoría no ámbito da Unión Europea, a nova normativa pretende un maior grao de harmonización, tamén nas normas que vixían a actividade, exixindo maior transparencia e independencia na actividade supervisora e introducindo o criterio de risco como reitor nas revisións de control de calidade que deba realizar esa autoridade.

Coa Lei 22/2015, do 20 de xullo, quedou derogado o Real decreto lexislativo 1/2011, do 1 de xullo, polo que se aprobou o texto refundido da Lei de auditoría de contas. O mencionado texto refundido foi pola súa vez desenvolvido mediante o Regulamento aprobado polo Real decreto 1517/2011, do 31 de outubro.

A modificación realizada pola Lei 22/2015, do 20 de xullo, leva unida a obrigación de adecuar o regulamento que desenvolve o texto refundido á lexislación vixente. Con estes antecedentes, resulta preciso aprobar un novo regulamento que, seguindo a sistemática e o contido da Lei 22/2015, do 20 de xullo, desenvolva esta e derogue o regulamento anterior. Por iso, e de acordo coa normativa aplicable, con carácter previo á redacción deste proxecto abriuse un proceso de consulta pública previa coa finalidade de coñecer a opinión dos posibles interesados na reforma sobre os obxectivos e o alcance que servise de base para redactar o regulamento. Os comentarios recibidos, todos do sector auditor, móstranse a favor de acometer a reforma, principalmente coa finalidade de aclarar as dúbidas sobre o alcance dalgunhas cuestións, sen deixar de manifestar algúns efectos da reforma legal recentemente aprobada.

En relación coa adecuación deste regulamento aos principios de boa regulación contidos no artigo 129 da Lei 39/2015, do 1 de outubro, do procedemento administrativo común das administracións públicas, este regulamento constitúe o imprescindible desenvolvemento da Lei 22/2015, do 20 de xullo.

A adecuación aos principios de necesidade e eficacia xustifícase pola razón do interese xeral cuxa protección é obxectivo desta norma: a confianza que os terceiros depositan nos estados financeiros auditados. Para proceder ao desenvolvemento dos preceptos incluídos na vixente Lei 22/2015, do 20 de xullo, necesario para mellorar a súa aplicabilidade, considérase idónea a utilización en primeira instancia da facultade regulamentaria do Goberno para que, mediante real decreto, aprrobe este regulamento. Desde a perspectiva de eficacia, en termos da consecución dos obxectivos perseguidos, é tamén un regulamento aprobado mediante real decreto o instrumento xurídico considerado idóneo, que permite garantir da mellor forma e con seguranza xurídica a aplicación consistente da Lei 22/2015, do 20 de xullo.

A adecuación ao principio de proporcionalidade xustifícase porque este regulamento contén a regulación imprescindible para atender a necesidade de aplicación da Lei 22/2015, do 20 de xullo, e non existe a posibilidade de adoptar outras medidas menos restritivas de dereitos ou que impoñan menos obrigacións aos destinatarios que as que resulten necesarias para afianzar a calidade das auditorías en prol de garantir a consecución do interese público perseguido. Neste senso, incorpóranse tamén previsións para asegurar unha aplicación proporcionada das disposicións contidas na Lei 22/2015, do 20 de xullo, e neste regulamento, á complexidade dos labores da auditoría que se vai realizar, determinada, pola súa vez, pola natureza e características do traballo que se vai efectuar.

A adecuación ao principio de seguranza xurídica xustifícase porque a norma contribúe a reforzar este principio, por unha banda, porque é coherente e consistente co resto do ordenamento xurídico e, por outra banda, porque favorece a certeza e claridade deste ao proporcionar criterios máis precisos sobre as disposicións establecidas na Lei 22/2015, do 20 de xullo.

A adecuación ao principio de transparencia xustifícase e materializouse mediante a participación intensa ofrecida aos potenciais destinatarios na elaboración da norma e

terceiros interesados, incluíndo o acceso aos documentos propios do proceso de elaboración. Por outra parte, a adecuación ao principio de transparencia tamén se produce polo feito de que a norma define claramente os seus obxectivos, reflectidos no seu preámbulo e na memoria que o acompaña.

Finalmente, a adecuación ao principio de eficiencia xustifícase ao comprobarse que esta iniciativa normativa non impón, para satisfacer o interese público enunciado, cargas administrativas innecesarias ou accesorias.

Para elaborar o regulamento de desenvolvemento da citada Lei 22/2015, do 20 de xullo, tivéronse en conta as seguintes consideracións.

En primeiro lugar, só se incluíron nos artigos deste regulamento aquelas previsións que supoñen desenvolvemento do contido dos artigos da Lei 22/2015, do 20 de xullo, incorporando as modificacións necesarias para adaptarse ás disposicións contidas nesa lei e mantendo, con carácter xeral, a regulación anterior en canto non resulte contraria a esa lei ou non se considere conveniente a súa modificación por así aconsellalo a práctica.

En segundo lugar, realizáronse certas modificacións nalgúns aspectos non modificados na Lei 22/2015, do 20 de xullo, que se consideraron necesarias por razóns de mellora técnica aconselladas pola práctica, así como outras para gardar coherencia e consistencia coa terminoloxía e co tratamento empregados, ben na Lei 22/2015, do 20 de xullo, ben nas normas de auditoría adaptadas para a súa aplicación en España, publicadas mediante resolucións do ICAC do 15 de outubro de 2013 e do 23 de decembro de 2016.

Co novo regulamento preténdese dotar o corpo normativo que deben aplicar os que exercen a actividade de auditoría de contas da conveniente seguranza xurídica que permita aplicar as disposicións dese corpo de modo que se satisfaga o fin de interese público que se encomenda a tal actividade.

II

Este regulamento segue a mesma sistemática e ordenación de materias que a contida na Lei 22/2015, do 20 de xullo, que desenvolve, coa precisión de que non se inclúen aqueles preceptos legais que non precisan de desenvolvemento regulamentario, e está estruturado nun título preliminar e cinco títulos, que se dividen en capítulos e seccións e, nalgún caso, en subseccións.

O título preliminar inclúe tres capítulos. O capítulo I «Ámbito de aplicación» delimita o obxecto e o ámbito de aplicación do regulamento, aclarando, en primeiro lugar, a inclusión no ámbito de aplicación da Lei 22/2015, do 20 de xullo, da verificación polos auditores das contas formuladas por entidades ás cales a normativa aplicable exige a xestión da contabilidade pero non establece un marco normativo de información financeira para a súa aplicación cando se formulen esas contas conforme un marco que resulte aplicable, tendo en conta a natureza da entidade auditada, así como da verificación polos auditores das contas formuladas por entidades cuxa normativa aplicable lles exixa a presentación dunhas contas auditadas, cando esas contas se preparasen conforme un marco normativo de información financeira que resulte de aplicación tendo en conta a natureza da entidade auditada. En segundo lugar, aclárase a exclusión do ámbito de aplicación da Lei 22/2015, do 20 de xullo, dos traballos de revisión que non teñen tal natureza, sen que se produzan novidades relevantes en relación co marco actualmente vixente. Entre tales traballos excluídos figuran os realizados sobre contas anuais, estados financeiros ou documentos contables cando estes non fosen elaborados conforme os principios e normas contidos no marco normativo de información financeira expresamente establecido para a súa elaboración por disposicións legais ou regulamentarias, salvo que se cumpran as premisas anteriores.

O capítulo II, «Normativa reguladora da actividade de auditoría de contas», regula a normativa reguladora da auditoría de contas e a elaboración das normas técnicas de auditoría, de ética e de control de calidade. De igual maneira que até a data, defínense os principios de ética que deben promoverse e observarse no exercicio da actividade e que deben desenvolverse nas correspondentes normas de ética que se aproben; así mesmo, recóllese que as normas de control de calidade interno establecerán os principios e

requisitos que seguirán os auditores na implantación e mantemento dos sistemas de control de calidade.

Co obxecto de dotalo de maior transparencia, regúlase o contido básico e o réxime procedemental de elaboración destas normas. As principais modificacións introducidas son as que se refiren, por un lado, á publicación das normas provisorias para o trámite de información pública tamén na páxina web do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, ademais de no boletín oficial do dito Instituto e no «Boletín Oficial del Estado». E, por outro lado, regúlase a publicación das normas definitivas na páxina web do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas. En relación coa elaboración subsidiaria por parte do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, modifícase o artigo para reducir de seis a dous meses o prazo que teñen as corporacións de dereito público representativas de auditores de contas para atender o requirimento efectuado polo Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas para a elaboración ou a adaptación dunha norma, para equiparalo ao prazo de publicación da norma para o trámite de información pública.

No capítulo III, «Definicións», inclúese o desenvolvemento dalgunhas definicións contidas na Lei 22/2015, do 20 de xullo.

Mantense a definición de entidades de interese público, que se adoptou mediante o Real decreto 877/2015, do 2 de outubro, que modificou a definición contida no Regulamento que desenvolve o texto refundido da Lei de auditoría de contas. Aclárase que se considerarán entidades de interese público aquelas que coticen no mercado regulado de calquera Estado membro e se encontren sometidas ao réxime de supervisión e control atribuído á Comisión Nacional do Mercado de Valores, de acordo co contido do artigo 2.13 da Directiva 2006/43 do Parlamento Europeo e do Consello, do 17 de maio de 2006, relativa á auditoría legal das contas anuais e das contas consolidadas, na redacción dada pola Directiva 2014/56/UE.

Respecto á definición de familiares, exclúese do concepto de familiares o cónxuxe separado cando se producise a separación efectiva e se encuentre inscrita no rexistro civil. Así mesmo, precísase quen son os familiares con vínculos estreitos da persoa afectada pola causa de incompatibilidade, da definición do artigo 3.13 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, de auditoría de contas, considerando como tales os que cumpran as condicións de convivencia dentro do concepto de familiares definido pola citada Lei 22/2015, tendo en conta a finalidade e o espírito da dita lei de que estes sexan un grupo máis reducido dentro do concepto de familiares, facilitando así a súa mellor interpretación e aplicación efectiva.

En relación coa definición de rede, que con carácter xeral non mudou na Lei 22/2015, do 20 de xullo, tívose en conta como foi trasposto este concepto no ámbito da Unión Europea, coa finalidade de evitar posibles diferenzas entre a normativa nacional e a dos países do noso contorno. Coa redacción dada, téntase aclarar que o acordo de cooperación, incluído na 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, na redacción dada pola Directiva 2014/56/UE, e pola Lei 22/2015, do 20 de xullo, pode adoptar forma escrita ou non, así como que o dito acordo de cooperación se poderá alcanzar mediante algunha das circunstancias previstas na Lei 22/2015, do 20 de xullo, é dicir, compartir custos ou beneficios relevantes ou recursos profesionais significativos, o deseño ou implementación de políticas e procedementos de control de calidade interno, a existencia dunha estratexia empresarial común ou o uso dun nome comercial común. Aclarouse que a concorrencia dunha das ditas circunstancias determina a existencia do acordo de cooperación e, por tanto, a existencia de rede. De acordo co dito criterio, en principio, non sería rede a mera aceptación e a realización conxunta dunha auditoría por parte de dous auditores, se non concorre o resto das circunstancias.

Por último, dentro deste capítulo séguese definindo o concepto de entidades vinculadas á entidade auditada e entidades vinculadas por relación de control, por referencia á normativa mercantil e contable que, debido á súa precisión no concepto de vinculación, proporciona maior seguranza xurídica á hora de definir a vinculación respecto á entidade auditada.

III

O título I «Da auditoría de contas» inclúe dous capítulos.

O capítulo I desenvolve as modalidades de auditoría de contas e inclúe cinco seccións.

A sección 1.^a regula a auditoría de contas anuais, incluíndo un artigo dedicado ao informe de auditoría en que, partindo do contido do informe incluído na Lei 22/2015, do 20 de xullo, se recolle unicamente a descrición da responsabilidade do órgano de administración da entidade da formulación dos estados financeiros que se van auditar e do sistema de control interno da entidade auditada, a descrición do obxecto da auditoría e do modo en que se desenvolve, así como a referencia ao nome, domicilio e número de Rexistro Oficial de Auditores de Contas do auditor ou auditores principais responsables e da sociedade de auditoría, para identificar mellor os responsables do informe. Así mesmo, en relación coa actuación do auditor respecto do informe de xestión, regulada no artigo 5.1.f) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, por unha parte, precísase que, cando o dito informe de xestión acompañe as contas anuais, xa sexa por obrigação legal ou de forma voluntaria, o auditor deberá actuar en todo caso de conformidade co disposto no dito artigo da Lei 22/2015, do 20 de xullo; e, por outra parte, establécese a excepción na aplicación do artigo 5.1.f) mencionado para determinados supostos, de acordo coa Directiva 2014/95/UE do Parlamento Europeo e do Consello, do 22 de outubro de 2014, pola que se modifica a Directiva 2013/34/UE no que respecta á divulgación de información non financeira e información sobre diversidade por parte de determinadas grandes empresas e determinados grupos e de acordo coa Lei 11/2018, do 28 de decembro, pola que se modifica o Código de comercio, o texto refundido da Lei de sociedades de capital, aprobado polo Real decreto legislativo 1/2010, do 2 de xullo, e a Lei 22/2015, do 20 de xullo, de auditoría de contas, en materia de información non financeira e diversidade, polo que o auditor de contas unicamente debe comprobar que se facilitase o estado de información non financeira, que pode ser obrigatorio tanto para entidades de interese público como para as que non teñan tal condición. Aclárase a este respecto no regulamento a actuación do auditor en relación coa dita información que forma parte do informe de xestión, pero á cal non resulta de aplicación o previsto para o informe de xestión establecido no artigo 5.1.f) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, senón que o auditor unicamente debe comprobar a existencia de tal información, e a súa actuación en caso de inexistencia.

Mantense, como na redacción do regulamento que agora se derroga, que debe deixarse constancia documental da data de entrega do informe e da súa recepción pola entidade auditada cando haxa diferenza entre unha data e outra.

Respecto á obrigação de emitir o informe, recóllese, tal e como figuraba no regulamento que agora se derroga, a obrigação de que, nos casos en que se produzan as circunstancias previstas que impidan a emisión do informe ou determinen a renuncia ao contrato, o auditor detalle nun escrito todas as circunstancias concorrentes e remita tal escrito á entidade auditada nun prazo non superior a quince días naturais desde que o auditor tivese constancia de tal situación. O dito escrito, no caso de auditoría obrigatoria, remitirase non só ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas e ao Rexistro Mercantil, como estaba regulado até o momento, senón tamén ao xulgado no caso de se ter producido o nomeamento xudicial do auditor. Para estes efectos, distínguese no prazo de comunicación entre quince días naturais, para a comunicación entre auditor e entidade auditada, dado que se trata dunha comunicación entre particulares, e dez días hábiles, para as comunicacións entre auditor e órgano xudicial, Rexistro Mercantil e Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, dado que, nestes casos, deriva dunha relación entre un administrado e órganos de carácter público.

Matízase, respecto ao contido deste artigo, que se entende por auditoría obrigatoria aquela en que se nomea auditor porque a entidade está obrigada a auditar as súas contas, así como cando se produce o nomeamento do auditor polo Rexistro Mercantil ou polo xulgado.

No caso de auditoría voluntaria, se o nomeamento do auditor se inscribiu no Rexistro Mercantil, efectuarase a comunicación unicamente a este das causas de imposibilidade de emitir o correspondente informe. Con isto garántese que, nos casos en que o auditor estea

inscrito no Rexistro Mercantil, este poida ter coñecemento, se for o caso, da imposibilidade pola cal o auditor non pode levar a cabo a auditoría contratada, dado que se se presentasen as contas anuais a depósito sen o correspondente informe de auditoría non sería admitido o depósito das ditas contas, de acordo co artigo 279 do texto refundido da Lei de sociedades de capital, aprobado polo Real decreto legislativo 1/2010, do 2 de xullo.

En relación co contrato de auditoría precísanse, para os supostos de nomeamento de auditor polo Rexistrador Mercantil ou polo órgano xudicial correspondente previstos nos artigos 265 e 266 do texto refundido da Lei de sociedades de capital, os efectos da posibilidade prevista no artigo 267 do dito texto refundido que permite ao auditor solicitar que se garanta o pagamento dos seus honorarios, para evitar situacións en que o auditor nomeado non ten seguranza do cobramento dos ditos honorarios, o que podería afectar a súa independencia na realización do traballo de auditoría, precisando que a dita garantía deberá ser prestada pola entidade no prazo de dez días naturais desde a notificación da súa solicitude polo auditor e prevendo as consecuencias de que, en caso de que non se achegue a dita garantía, o auditor poida renunciar ao traballo ou a continuar co contrato de auditoría.

En relación con este nomeamento, na disposición derradeira primeira concédese un prazo de dez días hábiles para a aceptación do contrato de auditoría, coa finalidade de que o auditor poida avaliar, antes de aceptar o traballo, a súa capacidade para desenvolvelo, así como o cumprimento da condición da necesaria independencia e dos restantes requisitos establecidos na normativa reguladora da actividade de auditoría de contas. Con isto, a dita obrigaón resulta exigible para todos os traballos.

A sección 2.^a regula a auditoría doutros estados financeiros ou documentos contables, sen modificacións relevantes.

A sección 3.^a refírese á obrigaón de requirir información á entidade auditada e a obrigaón desta de subministrala, mantendo a necesidade de acreditar os requirimentos de información por parte do auditor e as respostas obtidas da entidade auditada aos ditos requirimentos de información.

A sección 4.^a refírese á auditoría das contas consolidadas. Precísase a documentación que o auditor do grupo debe ter respecto á revisión e avaliación do traballo realizado polos auditores das entidades que forman parte do conxunto consolidable e que deberá reflectir, entre outros, os riscos que o auditor considerou para a planificación do traballo que se vai realizar, as cuestións e aspectos concretos revisados, o traballo realizado polos outros auditores, así como a motivación pola cal o dito traballo se considera adecuado e suficiente por parte do auditor das contas consolidadas. Signifícase que as obrigaóns incorporadas responden ao maior alcance da regulación existente na Lei 22/2015, do 20 de xullo, ao incorporar o mandato mínimo contido na Directiva 2014/56/UE, respecto ao contido nas normas internacionais de auditoría, adaptadas para a súa aplicación en España como consecuencia da asunción da responsabilidade plena.

Ademais, inclúese nesta sección un novo artigo para establecer regulamentariamente o prazo e a forma de comunicación ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas da imposibilidade de revisar o traballo doutros auditores, mediante un escrito que detalle as circunstancias que impidan tal revisión.

A sección 5.^a refírese á auditoría conxunta que, no seu único artigo, establece os principios reitores que seguirán os auditores cando son nomeados conxuntamente para realizar unha auditoría de contas anuais, incorporando como novidades a actuación en caso de discrepancia en canto á opinión técnica que se vai emitir, sinalando que cada auditor presentará a súa opinión nun parágrafo distinto do informe de auditoría e exporá os motivos da discrepancia; que os auditores nomeados non poden pertencer á mesma rede e que deben comunicarse entre eles as circunstancias que afecten a súa independencia; tamén se regula sen que supoña novidade ningunha a responsabilidade conxunta en relación co deber de custodia e conservación dos papeis de traballo. Con isto preténdese dotar dun marco regulamentario estas actuacións que pretende incentivar o Regulamento (UE) n.º 537/2014, do 16 de abril de 2014, sobre os requisitos específicos para a auditoría legal das entidades de interese público.

O capítulo II desenvolve o acceso ao exercicio da actividade de auditoría de contas e inclúe dúas seccións.

A sección 1.^a está referida ao Rexistro Oficial de Auditores de Contas, no cal se recollen as seccións de persoas físicas, sociedades de auditoría, onde poderá obterse información sobre se auditan entidades de interese público, e auditores e sociedades de auditoría e demais entidades de terceiros países.

Dentro da sección de persoas físicas elimínase a situación voluntaria de «non exercente prestando servizos por conta allea»; mantense unicamente, por un lado, a situación de «exercente», que inclúe os auditores individuais e os auditores designados polas sociedades de auditoría para a sinatura de informes de auditoría, eliminándose a modalidade de «socio de sociedade de auditoría», e, por outro lado, a situación de «non exercente».

Regúlase o proceso de inscrición dos auditores autorizados noutros Estados membros ou terceiros países como exercentes e establécese a obrigaición de que acrediten, ademais das condicións establecidas na Lei 22/2015, do 20 de xullo, a constitución da garantía, e para os que estean autorizados en terceiros países exíxese que acrediten, adicionalmente ao anterior, a concorrencia da condición de reciprocidade e como novidade tamén se exige no caso de auditores de contas e sociedades de auditoría e demais entidades de terceiros países que se inscriben para que o informe de auditoría emitido respecto a determinadas entidades domiciliadas en terceiros países cuxos valores cotizan nos mercados oficiais nacionais teña validez en España. Establécese que o auditor de contas facilite ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas o enderezo electrónico habilitado único para as súas comunicacións.

A sección 2.^a regula os requisitos exixidos para obter a autorización para o exercicio da actividade de auditoría de contas.

Cómpre destacar, como novidade, por un lado, a posibilidade de que os cursos de formación teórica os organicen os centros de formación superior acreditados pola Axencia Nacional de Avaliación da Calidade e Acreditación ou organismo equivalente do ámbito autonómico e recoñecidos polo Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, igual que se recoñeceu a facultade a estes centros de organizar os cursos de formación continuada e, por outro lado, permítese incrementar o tempo de formación práctica que pode realizarse antes da terminación do programa de ensino teórico, computándose en anos e non en horas. E por último, modifícase a composición do tribunal cualificador do exame de aptitude para o acceso ao Rexistro Oficial de Auditores de Contas, atendendo á necesidade de asegurar unha maior diversidade dos seus representantes, considerando as materias obxecto de exame.

IV

O título II, «Do exercicio da actividade de auditoría de contas», consta de seis capítulos. No capítulo I, «Formación continuada», desenvólvese a obrigaición dos auditores de contas de realizar actividades de formación continuada, cuxo fin é manter o adecuado nivel de exixencia en relación coa actualización dos seus coñecementos, dentro dun contorno financeiro e mercantil en continuo cambio e progresivamente máis complexo. A realización de actividades de formación continuada por parte dos auditores de contas debe orientarse ao mantemento e actualización do coñecemento daqueles aspectos das materias a que se refire o artigo 9.2.c) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, a un nivel suficientemente elevado, que garantan o correcto cumprimento da normativa reguladora da actividade de auditoría de contas na realización dos traballos de auditoría aceptados. No desenvolvemento regulamentario establécese 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 se encontren colaborando activamente cun auditor de contas, mediante a realización dunha serie de actividades. Así mesmo, establécese os centros que poden organizar e impartir as ditas actividades de formación, facilitando a entrada a novos centros e aos grupos de auditores, definíndose as agrupacións de

sociedades e os grupos de auditores, a súa acreditación e xustificación e a remisión de información anual a este respecto ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas. A regulación está en liña coa exigida no regulamento que se derroga e incorpóranse as melloras que da experiencia acumulada se deducen recomendables.

No capítulo II, «De independencia», que consta de cinco seccións, regúlase o réxime de independencia a que se encontran suxeitos os auditores de contas no exercicio desta actividade, soporte fundamental en que se asenta a confianza que se deposita no informe de auditoría de contas. En prol de salvagardar o deber de independencia que obriga o auditor a absterse de actuar cando puiden verse comprometida a súa obxectividade en relación coa información económico-financieira que se vai auditar, a Lei 22/2015, do 20 de xullo, configura un sistema mixto baseado nun dobre esteo, dun lado, no chamado sistema de ameazas e salvagardas, que se articula como un sistema de autodiagnóstico en que o auditor debe establecer os procedementos necesarios para identificar situacións, relacións ou servizos, incluídas as definidas como causas de incompatibilidade, que poidan xerar ameazas á independencia, avalialas e, se for o caso, aplicar medidas de salvagarda. E, doutro lado, na enumeración dun conxunto de circunstancias, situacións ou relacións específicas en que se considera que, no caso de concorreren, os auditores non gozan de independencia respecto a unha entidade determinada, polo que a única solución ou salvagarda posible é non realizar o traballo de auditoría. Así, recóllense, xunto coas causas de incompatibilidade, limitacións en relación cos honorarios, a duración dos contratos e as prohibicións posteriores. As ditas situacións son manifestación do principio de ser e parecer ser independente por que opta a normativa comunitaria en canto é unha actitude inobservable que non pode medirse e no senso de precisar aquelas situacións que deben evitarse na medida en que se poida concluír que non se observaría a debida obxectividade en caso de concorreren.

Na sección 1.^a «Principio xeral de independencia», concrétnanse e acláranse determinados aspectos establecidos na Lei 22/2015, do 20 de xullo, relativos ao principio xeral de independencia, destacando como novidades as precisións que se realizan en relación coa prohibición de participar na xestión ou toma de decisións na entidade auditada, cuxos contornos son obxecto dunha dobre delimitación, positiva e negativa; e á existencia de conflito de intereses, que deben ser evitados polo persoal que participa na realización do traballo de auditoría ou que poden resultar de situacións das cales poden derivar ameazas á independencia. En liña co regulamento que se derroga, regúlase o proceso de identificación e avaliación de ameazas á independencia do auditor, a aplicación das salvagardas que, de ser o caso, procedan para eliminalas ou reducilas a un nivel suficientemente baixo que non comprometa a súa independencia, e a documentación de todas as actuacións efectuadas a este respecto, proceso que se integra no seu sistema de control interno. En particular, e como viña sucedendo até agora, advírtese que as ameazas non derivan unicamente das circunstancias constitutivas de incompatibilidade, senón que poden provir de situacións, relacións ou servizos, distintos daquelas, tanto en relación coa entidade auditada como respecto a entidades vinculadas a esta, como das persoas relacionadas co auditor ou que formen parte da rede. As ditas ameazas deben ser avaliadas individualmente e en conxunto con outras ameazas, considerando para isto a natureza da ameaza, a importancia para o auditor e, se for o caso, a significatividade da entidade vinculada á entidade auditada nos termos que se definen.

Na sección 2.^a, «Incompatibilidades», concrétnanse determinados aspectos das causas de incompatibilidade establecidas na Lei 22/2015, do 20 de xullo, por razóns de seguranza xurídica, a fin de facilitar unha mellor comprensión e aplicación práctica das ditas circunstancias por parte dos auditores de contas. Esta sección inclúe tres subseccións. Na primeira delas recóllense as causas de incompatibilidade derivadas de situacións persoais. Con respecto ao réxime anterior, convén destacar que se desenvolve para aclarar e precisar determinadas circunstancias derivadas de situacións persoais non permitidas incorporadas na Lei 22/2015, do 20 de xullo, por mandato comunitario, tales como a tenza de interese significativo directo (considerando como tales determinadas relacións empresariais, préstamos, garantías e intercambio de persoal clave, de valor significativo),

a posesión de instrumentos financeiros e a realización de operacións con estes instrumentos, aclarando cando teñen carácter significativo e a percepción ou solicitude de obsequios e favores.

A segunda subsección recolle as causas de incompatibilidade derivadas de servizos prestados e incorpóranse cambios exixidos polas novas exixencias da Lei 22/2015, do 20 de xullo, como sucede no caso dos servizos de valoración.

Na terceira subsección determínase e concrétese cando se vai considerar que unha situación ou un servizo, para aqueles casos en que así o establece a Lei 22/2015, do 20 de xullo, ten incidencia significativa de modo que afecte a independencia do auditor. Para isto, precísase que conorra algunha das dúas circunstancias que se fixan como referencia: unha, por superar a cifra de importancia relativa fixada polo auditor na realización do traballo concreto, e outra nova, que se engade respecto ao regulamento que se derroga, por superar un dos parámetros (o máis representativo), referidos a cifras relacionadas coa dimensión da entidade auditada.

Na sección 3.^a, «Particularidades das normas de extensión», desenvólvense distintos aspectos de extensión do réxime de independencia previstos na Lei 22/2015, do 20 de xullo, coa mesma finalidade indicada nas seccións anteriores de dotar o marco de seguranza xurídica e facilitar unha mellor comprensión e aplicación práctica do dito réxime. As ditas normas de extensión implican a falta de independencia do auditor, cando concorren as situacións ou servizos non permitidos en determinadas persoas vinculadas ao auditor por razón de parentesco ou profesional, así como naquelas que pertencen á mesma rede e en relación coa entidade auditada ou as súas vinculadas. As ditas normas non operan con carácter absoluto ao incorporárense excepcións ou requisitos máis restritivos en función do grao de participación no traballo de auditoría, da natureza da relación coa entidade auditada, do grao de familiaridade e da relevancia dos instrumentos financeiros que se posúan ou das operacións que se realizan. Así, destácanse como modificacións con respecto ao réxime anterior as precisións incorporadas co fin de delimitar e precisar:

– En relación coas incompatibilidades derivadas de instrumentos financeiros, por unha parte, cando a posesión de instrumentos financeiros da entidade auditada e as súas vinculadas xera incompatibilidade, atendendo ás circunstancias e particularidades previstas na Lei 22/2015, do 20 de xullo. E por outra parte, e en coherencia co anterior, establécese que nos supostos en que a posesión de tales instrumentos financeiros non estea prohibida ou xere unha situación de incompatibilidade tampouco a xere a realización de operacións dos ditos instrumentos. Así mesmo, concrétanse os supostos en que cabe considerar se os ditos instrumentos financeiros ou o volume de operacións é significativo ou moi significativo para efectos do previsto na Lei 22/2015, do 20 de xullo.

– Cando unha entidade vinculada á entidade auditada vai considerarse que ten un carácter significativo, para efectos da Lei 22/2015, do 20 de xullo, naqueles casos en que a ausencia do dito carácter se considera como circunstancia enervadora ou non xeradora de incompatibilidade.

– En relación coas persoas ou entidades relacionadas directamente co auditor de contas, as persoas que participan ou teñen capacidade para influír no resultado final do traballo de auditoría ou responsabilidade de supervisión ou xestión do traballo; as persoas con que se entenden vinculados os auditores de contas responsables do informe de auditoría; as persoas que interveñen nas actividades de auditoría, incluíndo neste último grupo quen ten atribuídas e desempeña a función de seguimento do sistema de control interno do auditor.

– Cando se vai considerar que as relacións con posibles efectos ou influencia no resultado do traballo por razón da estrutura e dimensión da sociedade de auditoría ou a súa rede implican unha situación de incompatibilidade, naqueles supostos en que así se prevé na Lei 22/2015, do 20 de xullo.

– As persoas da rede a que pertence o auditor, que lle poden xerar situacións de incompatibilidade.

– E determinados aspectos relacionados coa eliminación de instrumentos financeiros sobrevidos con posterioridade á aceptación do traballo que se vai realizar, así como con respecto á realización de operacións cos ditos instrumentos no dito período.

Na sección 4.^a, «Contratación e prórroga», concrétnanse determinados aspectos da prórroga e rescisión do contrato de auditoría e as obrigacións de remitir información a este respecto ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas. E sobre prohibicións posteriores á realización do traballo de auditoría de contas, concrétnanse, como novidade, determinados aspectos a fin de asegurar a súa efectiva aplicación, aclarando o que se entende por interese financeiro significativo directo ou indirecto, as persoas que teñen para estes efectos responsabilidade de supervisión ou xestión na realización do traballo, cando existen influencias recíprocas entre quen cesa e o auditor asinante que determina a aplicación do réxime de prohibicións e como afecta o feito de que os suxeitos que afecta a prohibición do artigo 23 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, se desvinculen do auditor antes de finalizar o traballo de auditoría.

Na sección 5.^a, «Honorarios», dun lado, establécese, como novidade e para garantir a calidade das auditorías, que os honorarios deban fixarse en función do esforzo de auditoría estimado para a realización do traballo. A dita estimación debe facerse en función dos medios, recursos, cualificación e especialización requiridos en cada traballo, segundo a complexidade dos labores que se vaian realizar. O anterior responde ao principio contido na Lei 22/2015, do 20 de xullo, de dispor de recursos suficientes e adecuados para poder aceptar e realizar o traballo de auditoría correspondente. De non procurarse estes recursos e medios, non se estaría en condicións de poder cumprir a función de interese público encomendada, ao non proporcionar fiabilidade á información auditada. De igual maneira, establécese que os ditos honorarios non poderán modificarse no exercicio ou sucesivos, salvo que se modifiquen as condicións que serviron de base para a súa realización, e así se xustifique.

Detállanse as regras de cómputo para determinar a existencia de dependencia financeira e económica, real ou aparente, que non se encontra permitida, por alcanzar un determinado nivel de concentración nunha entidade en relación co total dos ingresos. Precísanse as particularidades de aplicación en caso de auditores de novo acceso e determinadas medidas para evitar o chamado efecto «en cadea» que se produce ao superar a porcentaxe de concentración exixida que se xera como consecuencia de concorreren determinadas circunstancias alleas ao auditor, co propósito de eliminar obstáculos á expansión dos auditores de menor tamaño e de favorecer a súa recuperación, en liña cun dos obxectivos fixados na Lei 22/2015, do 20 de xullo.

O capítulo III, «Garantía financeira», cun único artigo que presenta como cambio respecto á regulación que agora se derroga a actualización do importe garantido.

O capítulo IV trata da «Organización interna». Na regulación que aquí se acomete tense moi en conta a mudanza moi relevante incorporada por mandato da normativa europea na Lei 22/2015, do 20 de xullo, ao exixir ao auditor de contas dispor dunha organización sólida baseada nuns procedementos administrativos e contables sólidos e eficaces, procedementos eficaces de xestión de riscos que afecten a actividade de auditoría de contas, mecanismos que aseguren o control dos sistemas informáticos e un sistema de control interno. É dicir, a Lei 22/2015, do 20 de xullo, impón requirimentos adicionais a aqueles que xa existían na norma de control de calidade interno, e que requiren ser desenvolvidos e precisados, para unha maior seguranza xurídica. Así, establécense os principios básicos, políticas e criterios que todo auditor de contas debe establecer para garantir que a súa actividade se desenvolve de conformidade coa normativa de aplicación, respectando en todo caso a autonomía na organización empresarial do auditor para elixir os procedementos concretos que aplicará o auditor, que serán os que ao seu criterio sexan proporcionados e adecuados á súa estrutura e dimensión.

Así mesmo, régulanse as condicións que debe ter o sistema de control de calidade interno que os auditores deben implantar, para o cal deben basearse na norma de control de calidade interno, respecto á cal se incorporan os requisitos adicionais para dar

cumprimento a certas exixencias recollidas na Lei 22/2015, do 20 de xullo, e non incluídas co mesmo rango imperativo na citada norma.

Con respecto aos ditos criterios, precísanse os principios de adecuación e proporcionalidade á dimensión do auditor de contas e complexidade dos traballos que se van realizar, e as políticas de comunicación e documentación poderán ser máis simplificadas e menos formais.

A regulación incorporada vai encamiñada a previr e, se for o caso, detectar riscos de incumprimentos en relación coa actividade de auditoría, incluíndo os necesarios para salvagardar a independencia.

Por último, detállanse con maior precisión determinados aspectos da organización de cada traballo de auditoría, entre outros, os relacionados co contido mínimo da documentación de cada traballo e as políticas e procedementos adecuados para xerar, en caso de modificación necesaria do arquivo compilado, un arquivo complementario en que se documente quen realiza o cambio, a data e os motivos do dito cambio. Establécese, así mesmo, que a documentación deberá compilarse en formato electrónico.

O capítulo V, «Deberes de custodia e secreto», regula aspectos concretos do deber de conservación e custodia en liña co establecido a este respecto no regulamento que se derroga, precisando a quen alcanza o deber de segredo previsto no artigo 31 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, incluíndo todas as persoas que participasen ou colaborasen no desenvolvemento da actividade de auditoría do auditor de contas, independentemente de se forman ou non parte da organización interna destes. Establécese que os auditores de contas deberán adoptar as medidas necesarias para a protección da documentación e dos arquivos, dispoñendo de sistemas informáticos con controis adecuados para reducir as posibilidades de deterioración ou perda da información, así como garantir que non se producen accesos non autorizados.

O capítulo VI do título II, «Da auditoría das entidades de interese público», contén catro seccións.

A sección 1.^a, «Do ámbito de aplicación», recolle a aplicación deste capítulo aos auditores de contas que realicen traballos de auditoría das contas anuais ou de estados financeiros ou documentos contables correspondentes a entidades de interese público.

Na sección 2.^a, «Dos informes», concrépanse determinados aspectos referentes aos informes adicionais que deberán emitir os auditores de entidades de interese público. Así, en relación co informe adicional á Comisión de Auditoría, aclárase que unicamente é obrigatorio para os traballos de auditoría sobre contas anuais; precísanse determinados aspectos do contido do informe de transparencia, en relación co detalle que se vai proporcionar de servizos e honorarios; e en relación co informe que, de ser o caso, deben remitir ás autoridades nacionais supervisoras, concrétese o prazo máximo para a súa remisión.

Na sección 3.^a, «Independencia», concrépanse determinados aspectos das particularidades do réxime de independencia establecido para este tipo de auditores na Lei 22/2015, do 20 de xullo. Así, impóñense requisitos máis restritivos, principalmente, referidos ao carácter significativo das causas de incompatibilidade, e recóllense as obrigacións e actuacións que co carácter de mínimo deben realizar os auditores de contas das entidades de interese público en relación coa Comisión de Auditoría de cada unha destas entidades, de modo que poida dar cumprimento ao establecido no Regulamento (UE) n.º 537/2014, do 16 de abril, e o artigo 529 *quaterdecies* do texto refundido da Lei de sociedades de capital, e así contribuír a aumentar o valor engadido que supón a auditoría e a coadxuvar ao mellor funcionamento das funcións atribuídas á dita comisión e, conseguintemente, a unha maior calidade da información económica financeira.

Por outra parte, e en relación coa contratación, recóllense as actuacións que vai seguir o auditor de contas de entidades de interese público cando participe nun proceso de selección de nomeamento de auditor que se regula no artigo 16 do Regulamento (UE) n.º 537/2014, do 16 de abril; precísanse o proceso e os prazos de prórroga do contrato do auditor en diferentes casos de contratación conxunta e fíxanse os prazos das obrigacións de comunicación en caso de rescisión e revogación do nomeamento de auditor.

Este capítulo dedica o seu último artigo aos honorarios e transparencia, establecéndose que para o cómputo dos límites aplicables de concentración se utilicen as regras establecidas a este respecto no artigo 64. Así mesmo, régulase o proceso de autorización excepcional previsto na Lei 22/2015, do 20 de xullo, que permite realizar a auditoría do exercicio seguinte a pesar de incorrer en concentración ás sociedades de auditoría pequenas e medianas, e defínense tales sociedades.

Na sección 4.^a, «Organización interna e do traballo en relación con auditorías de entidades de interese público», desenvólvese regulamentariamente a previsión contida para estes efectos no artigo 45 da Lei 22/2015, do 20 de xullo. Desta forma establécense os recursos e condicións con que como mínimo deben contar os auditores de contas de entidades de interese público na súa estrutura organizativa, adicionalmente aos establecidos no artigo 42 da Lei 22/2015, do 20 de xullo.

V

O título III, «Supervisión pública», estrutúrase en dous capítulos. O capítulo I, «Función supervisora», divídese, pola súa vez, en seis seccións. Na sección 1.^a, «Órganos colexiados do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas», régulase a composición dos órganos colexiados do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

Na sección 2.^a, «Facultades de supervisión», defínense as facultades da supervisión, e autorízase o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas para solicitar información a calquera persoa relacionada cun traballo de auditoría realizado.

En relación coa obrigaición periódica no mes de outubro de cada ano de rendición de información por parte dos auditores de contas ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, ademais da información recollida na Lei 22/2015, do 20 de xullo, solicítase a remisión de determinada información para que o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas poida verificar o cumprimento das limitacións respecto aos honorarios establecidas na Lei 22/2015, do 20 de xullo, e no Regulamento (UE) n.º 537/2014, do 16 de abril, sobre os requisitos específicos para a auditoría legal das entidades de interese público, así como outra información necesaria para o adecuado exercicio da súa función supervisora. Así mesmo, e para que o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas poida elaborar a lista a que se refire o artigo 16 do mencionado regulamento comunitario, solicítaselles aos auditores de contas de entidades de interese público a remisión de información relativa ao importe dos honorarios de actividade de auditoría de contas no mes de febreiro de cada exercicio. Finalmente, para que o citado instituto poida preparar os informes de evolución do mercado de auditoría a que se refiren as disposicións adicionais cuarta e quinta da Lei 22/2015, do 20 de xullo, habilitase a citada autoridade supervisora para que mediante resolución determine a información que se deba solicitar a auditores de entidades de interese público, así como o seu prazo de remisión.

Na sección 3.^a, «Disposicións comúns das actuacións de control», defínense as actuacións de control e inclúense nestas non só as investigacións e inspeccións, senón tamén as actuacións de comprobación. Con respecto ao regulamento que se derroga, abandónanse definitivamente os termos control de calidade e control técnico, que se substitúen por inspeccións e investigacións, respectivamente. Determínase a finalidade destas actuacións, así como a súa natureza, que se corresponde coas propias de información ou actuacións previas do artigo 55 da Lei 39/2015, do 1 de outubro, o alcance destas actividades de control e diferentes aspectos da súa realización e defínese o plan de actuacións de control atendendo ao principio de transparencia e tendo en conta criterios de risco para a selección das inspeccións e investigacións.

Nas seccións 4.^a e 5.^a régulanse o obxecto, o alcance e a finalización das actuacións de investigación e de inspección sen presentar cambios substanciais respecto ao regulamento que se derroga.

A selección para a realización das inspeccións farase tendo en conta criterios de risco e a periodicidade mínima exixida. Ademais, para os auditores de entidades de interese público, cuxo alcance vén definido polo artigo 26 do Regulamento (UE) n.º 537/2014, do

16 de abril, poderase verificar se estes auditores cumpren cos requisitos establecidos no artigo 87 relacionados coa estrutura organizativa que debe ter este tipo de auditores.

Finalmente, regúlase o contido do informe de inspección e o réxime da súa publicidade para o caso de auditores de entidades de interese público, en prol de dotar de maior transparencia a actividade supervisora, de acordo co artigo 28 do Regulamento (UE) n.º 537/2014, do 16 de abril.

O capítulo II, «Réxime de supervisión pública», aplicable tanto aos auditores, sociedades e demais entidades de auditoría autorizadas en Estados membros da Unión Europea como de terceiros países, regula o réxime de supervisión pública aplicable a estes auditores. Na primeira sección, «Actuacións de control e dispensas», delimitase o campo de actuacións de control no caso da prestación de servizos transfronteirizos na Unión Europea, dependendo do domicilio da entidade auditada. Correspóndelle a inspección á autoridade do domicilio da entidade auditada e a investigación ao país onde orixinariamente se inscribiu o auditor.

As modificacións que se incorporan en relación co réxime vixente consisten en prever, tal como fai a Lei 22/2015, do 20 de xullo, na sección 2.ª, «Coordinación con autoridades competentes de Estados membros da Unión Europea», que o intercambio de información xa non se produce unicamente entre as distintas autoridades competentes, senón tamén coas autoridades europeas de supervisión.

A sección 3.ª regula a «Coordinación con autoridades competentes de terceiros países», sen presentar practicamente diferenzas respecto ao réxime anterior.

VI

O título IV, «Réxime de infraccións e sancións», inclúe tres seccións.

O capítulo I regula o procedemento sancionador. En relación coa denuncia suprímese a comunicación ao denunciante da incoación do procedemento sancionador, acollendo a regra xeral e posibilidade prevista no artigo 64.1, segundo parágrafo, da Lei 39/2015, do 1 de outubro.

Respecto ao prazo de caducidade do procedemento sancionador e en relación cos supostos de ampliación do dito prazo, prevese a comunicación aos interesados da iniciación e finalización do efecto suspensivo das actuacións recollidas no artigo 22 da Lei 39/2015, do 1 de outubro.

En relación co acordo de incoación incorpórase como novidade e como consecuencia da aprobación da Lei 39/2015, do 1 de outubro, a posibilidade excepcional, cando no momento de ditar o acordo de incoación non existan elementos suficientes para a cualificación inicial dos feitos que o motivan, de que a determinación da citada cualificación e das sancións que puidesen corresponder se realizará mediante un prego de cargos no prazo máximo dun mes desde a data do acordo de incoación, que se notificará aos interesados. Por último, concrétase o prazo de quince días hábiles para presentar alegacións ao acordo de incoación e á proposta de resolución; concrétase, ademais, que no caso de que se emita prego de cargos, o prazo para as alegacións contará desde a remisión do dito prego.

E tamén como novidade e como consecuencia da aprobación da Lei 39/2015, do 1 de outubro, regúlase que no caso de que concorran as circunstancias previstas no artigo 89.1 da mencionada lei e o instrutor resolverse a finalización do procedemento con arquivamento das actuacións, notificarase igualmente aos interesados para efectos da presentación de alegacións, e recollerase a posibilidade de que o presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas revise a dita resolución e, se for o caso, emita unha nova.

O capítulo II regula o procedemento abreviado que foi incluído no regulamento que desenvolve o texto refundido da Lei de auditoría de contas, aprobado polo Real decreto 1517/2011, do 31 de outubro, mediante a disposición derradeira primeira do Real decreto 602/2016, do 2 de decembro, polo que se modifican o Plan xeral de contabilidade, aprobado polo Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro, o Plan xeral de contabilidade de pequenas e medianas empresas, aprobado polo Real decreto 1515/2007, do 16 de novembro, as normas para a formulación de contas anuais consolidadas, aprobadas polo

Real decreto 1159/2010, do 17 de setembro, e as normas de adaptación do Plan xeral de contabilidade ás entidades sen fins lucrativos, aprobadas polo Real decreto 1491/2011, do 24 de outubro, sen que supoña ningunha novidade.

O capítulo III regula as infraccións e sancións. En canto ás infraccións, incorpóranse elementos que permiten precisar ou especificar as condutas que integran tipos infractores, dentro dos límites da Lei 22/2015, do 20 de xullo. Como novidades respecto á regulación vixente, indícase que, en relación coa infracción derivada da negativa ou resistencia á actuación de control ou de disciplina, se inclúen aquelas actuacións que, por acción ou omisión, se dirixan a obstaculizar de forma reiterada a efectividade das notificacións realizadas polo Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas no exercicio das súas competencias de control ou disciplina.

Desenvólvense as circunstancias en que se considera que o informe adicional para a Comisión de Auditoría ten un contido substancialmente incorrecto ou incompleto cando a información incorrecta ou incompleta impida a súa comprensión ou o adecuado exercicio das funcións por parte da Comisión de Auditoría. Así mesmo, desenvólvense as circunstancias en que se considera que a información remitida ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas é substancialmente incorrecta ou incompleta, cando esta impida o adecuado exercicio das competencias de supervisión, así como as circunstancias en que se considera que o informe de transparencia presenta un contido substancialmente incorrecto ou incompleto, cando a información incorrecta ou omitida puidese impedir a adecuada comprensión da situación do auditor.

Aclárase que se entende cometida a infracción derivada do incumprimento das normas de auditoría en relación cun informe de auditoría cando se incumprise o establecido na Lei 22/2015, do 20 de xullo, respecto á existencia de ter recursos suficientes e apropiados para poder aceptar e realizar o traballo de auditoría que sexan adecuados coa complexidade dos labores de auditoría que se vaian realizar segundo a dimensión e natureza da entidade que se vai auditar, xa que, en tal caso, non se estaría en condicións de aplicar e cumprir coas prescricións exixidas para emitir unha opinión técnica sobre a fiabilidade da información económica financeira auditada, co conseguinte menoscabo na función de interese público encomendada á auditoría, e sempre que concorrese o segundo elemento do tipo infractor, isto é, que se puidese producir un efecto significativo nun traballo de auditoría e, por conseguinte, no seu informe.

Respecto á infracción derivada do incumprimento da obriga de comunicación ás autoridades supervisoras da entidade auditada de determinadas circunstancias en relación coa dita entidade das cales o auditor tivese coñecemento durante a realización da auditoría, redúcese o prazo da dita comunicación a tres días hábiles, para garantir a eficacia das ditas comunicacións.

En canto ás sancións, respecto aos criterios de gradación, establécese a clasificación nos tres graos en que se deben dividir as sancións que se van impor recollendo o caso da sanción por infraccións moi graves cometidas por unha sociedade de auditoría, que non estaba previsto na redacción até agora vixente, para completar a casuística, ademais de concretarse o carácter de atenuante ou agravante dos criterios de gradación de sancións previstos na Lei 22/2015, do 20 de xullo.

Aclárase que a sanción adicional de prohibición de realización da auditoría de contas da entidade auditada nos tres exercicios seguintes a que a sanción adquira firmeza en vía administrativa, en caso da imposición de sancións por infraccións graves ou moi graves relacionadas cun traballo de auditoría, se entende aplicable non só á auditoría das contas anuais, senón á auditoría doutros estados financeiros ou documentos contables.

VII

O título V, «Das corporacións de dereito público representativas de auditores de contas», ao igual que no regulamento que se derroga, contén o conxunto de requisitos que deben reunir estas corporacións e as funcións que deben desempeñar.

Finalmente, as disposicións adicionais primeira a quinta do regulamento incorporan case literalmente aspectos xa contidos no regulamento que se derroga, aínda que se

actualiza o seu contido naqueles aspectos en que é preciso. Estas disposicións teñen por obxecto o desenvolvemento do previsto na disposición adicional primeira da Lei 22/2015, do 20 de xullo, relativa á obrigaçión de someter as contas anuais a auditoría, e da disposición adicional sétima da citada Lei 22/2015, do 20 de xullo, relativa á coordinación entre os órganos ou institucións públicas e os auditores de contas 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 os citados órganos e institucións públicas obteren 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 obrigaçións dos auditores de contas previstas na citada disposición derradeira primeira da Lei 22/2015, do 20 de xullo.

As disposicións adicionais sexta e sétima dan continuidade aos labores que o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas vén desenvolvendo no establecemento de criterios uniformes de interpretación da normativa de información financeira aplicable e da normativa reguladora da actividade de auditoría de contas. Ademais, manteñen e actualizan a competencia da edición, publicación e distribución do Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, instrumento de recoñecido prestixio e eficacia no sector da auditoría de contas en España.

A disposición adicional oitava mantén a exención de dispor de Comisión de Auditoría dirixida ás institucións de investimento colectivo e fondos de pensións, que xa foi incorporada mediante o Real decreto 877/2015, do 2 de outubro, para cuxa actividade, polas súas características propias, non se considera procedente o establecemento da dita institución.

A disposición adicional novena é unha nova disposición que ten por obxecto concretar unha situación que dá lugar á obrigaçión de comunicación entre a Comisión Nacional dos Mercados e da Competencia e o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, cando tivese coñecemento da existencia de cláusulas contractuais ou estatutarias que puidesen restrinxir ou limitar o nomeamento do auditor.

A disposición adicional décima recolle a colaboración entre o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas e a Dirección Xeral de Seguranza Xurídica e Fe Pública para a efectiva aplicación do establecido na normativa reguladora da actividade de auditoría de contas e a normativa mercantil, aplicable ao nomeamento do auditor de contas e fixación dos seus honorarios, recoñecendo, en particular, a necesidade de establecer os mecanismos para o acceso e intercambio de información entre ambas para estes efectos, como o acceso por parte do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas á información da base de datos de titularidade real. Tamén se lle dá habilitación normativa á encomenda de xestión para a tramitación dos expedientes sancionadores polo incumprimento da obrigaçión de depósito de contas.

A disposición adicional décimo primeira precisa a regulación do réxime sancionador aplicable ao incumprimento da obrigaçión de depositar as contas no Rexistro Mercantil. Precísase o prazo para a tramitación do procedemento sancionador e os criterios para a imposición das sancións polo incumprimento da obrigaçión de depósito de contas.

Mediante as seis disposicións transitorias preténdese facilitar a aplicación desta nova regulación, especialmente en relación cos réximes anteriores e cos novos requirimentos.

Por último, inclúense tres disposicións derradeiras referidas ao prazo para aceptar o nomeamento do auditor polo Rexistro mercantil, o prazo para a modificación das normas de control de calidade dos auditores de contas e a determinación das corporacións representativas de auditores de contas existentes.

En cumprimento do previsto na Lei 50/1997, do 27 de novembro, do Goberno, o proxecto de real decreto foi sometido ao preceptivo trámite de consulta e audiencia mediante a súa posta á disposición dos sectores afectados na sede electrónica do entón Ministerio de Economía e Empresa (actual Ministerio de Asuntos Económicos e Transformación Dixital). O texto recibiu comentarios do entón Ministerio de Ciencia, Innovación e Universidades (actual Ministerio de Universidades), Ministerio de Facenda,

Ministerio de Política Territorial e Función Pública, Ministerio de Xustiza, da Comisión Nacional dos Mercados e da Competencia, e da Axencia Española de Protección de Datos.

Na súa virtude, por proposta da ministra de Asuntos Económicos e Transformación Dixital, coa aprobación previa da ministra de Política Territorial e Función Pública, de acordo co Consello de Estado e logo de deliberación do Consello de Ministros na súa reunión do día 12 de xaneiro de 2021,

DISPOÑO:

Artigo único. *Aprobación do Regulamento que desenvolve a Lei 22/2015, do 20 de xullo.*

Apróbase o Regulamento de desenvolvemento da Lei 22/2015, do 20 de xullo, de auditoría de contas, cuxo texto se inclúe a continuación.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

Queda derogado o 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.

Quedan derogadas cantas disposicións de igual ou inferior rango se opoñan ao establecido neste real decreto.

Disposición derradeira primeira. *Título competencial.*

As disposicións contidas neste real decreto dítanse ao abeiro do disposto no artigo 149.1.6.^a da Constitución, que lle atribúe ao Estado competencia exclusiva sobre a lexislación mercantil.

Disposición derradeira segunda. *Entrada en vigor.*

1. Este real decreto entrará en vigor o día seguinte ao da súa publicación no «Boletín Oficial del Estado».

2. O disposto nos artigos 62 e 63.2 sobre honorarios será aplicable aos novos contratos que se asinen ou se prorroguen a partir da data de entrada en vigor do real decreto polo que se aproba este regulamento.

3. O disposto no capítulo IV do título II, no artigo 72.2 e no artigo 87 do regulamento entrará en vigor o 1 de xullo de 2022 e será aplicable aos traballos de auditoría sobre contas anuais correspondentes a exercicios económicos pechados con posterioridade á dita data.

4. O disposto no artigo 65 do regulamento, respecto á contía mínima da garantía financeira, entrará en vigor o 1 de xullo de 2021.

Dado en Madrid o 12 de xaneiro de 2021.

FELIPE R.

A vicepresidenta terceira do Goberno e ministra de Asuntos Económicos e Transformación Dixital,
NADIA CALVIÑO SANTAMARÍA

REGULAMENTO DE DESENVOLVEMENTO DA LEI 22/2015, DO 20 DE XULLO, DE AUDITORÍA DE CONTAS

Título preliminar.

Capítulo I. *Ámbito de aplicación.*

- Artigo 1. Concepto de auditor de contas.
Artigo 2. Delimitación do ámbito de aplicación.
- Capítulo II. Normativa reguladora da actividade de auditoría de contas.
- Sección 1.^a Normativa reguladora da actividade de auditoría de contas.
- Artigo 3. Normas de ética.
Artigo 4. Normas de control de calidade interno do auditor de contas.
- Sección 2.^a Elaboración de normas técnicas de auditoría, de ética e de control de calidade.
- Artigo 5. Información pública.
Artigo 6. Publicación e entrada en vigor.
Artigo 7. Elaboración polo Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.
- Capítulo III. Definicións.
- Artigo 8. Definicións.
- Título I Da auditoría de contas.
- Capítulo I. Das modalidades de auditoría de contas.
- Sección 1.^a Auditoría de contas anuais.
- Artigo 9. O informe de auditoría de contas anuais.
Artigo 10. Obrigación de emitir o informe de auditoría de contas anuais e a falta da súa emisión ou renuncia ao contrato de auditoría.
Artigo 11. Contrato de auditoría de contas anuais.
- Sección 2.^a Auditoría doutros estados financeiros ou documentos contables.
- Artigo 12. Auditoría doutros estados financeiros ou documentos contables.
Artigo 13. Informe de auditoría sobre outros estados financeiros ou documentos contables.
Artigo 14. Opinión técnica do auditor no informe de auditoría sobre outros estados financeiros ou documentos contables.
- Sección 3.^a Imposibilidade de obter a información requirida.
- Artigo 15. Deber de requirimento e subministración de información.
- Sección 4.^a Auditoría de contas consolidadas.
- Artigo 16. Documentación da avaliación e revisión do traballo realizado polos auditores de contas sobre a información financeira das entidades do conxunto consolidable.
Artigo 17. Comunicación ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas da imposibilidade de revisar o traballo de auditoría realizado por outros auditores.
Artigo 18. Acceso á documentación de auditores de terceiros países cos cales non exista acordo de intercambio de información.
- Sección 5.^a Actuación conxunta de auditores.
- Artigo 19. Actuación conxunta de auditores.
- Capítulo II. Do acceso ao exercicio da actividade de auditoría de contas.
- Sección 1.^a Rexistro Oficial de Auditores de Contas.
- Artigo 20. Seccións do Rexistro.

- Artigo 21. Inscripción das persoas físicas no Rexistro Oficial de Auditores de Contas.
Artigo 22. Situacións.
Artigo 23. Inscripción das sociedades de auditoría no Rexistro Oficial de Auditores de Contas.
Artigo 24. Inscripción separada de determinados auditores de contas, así como de sociedades e demais entidades de auditoría de terceiros países.
Artigo 25. Relacións de auditores de contas e de sociedades de auditoría.
Artigo 26. Baixa no Rexistro.
- Sección 2.^a Autorización para o exercicio da auditoría de contas.
- Artigo 27. Programas de ensinanza teórica.
Artigo 28. Formación práctica.
Artigo 29. Exame de aptitude.
Artigo 30. Convocatoria e tribunal.
Artigo 31. Autorización de auditores de contas doutros Estados membros da Unión Europea.
Artigo 32. Autorización de auditores de contas de terceiros países.
- Título II. Do exercicio da actividade de auditoría de contas.
- Capítulo I. Formación continuada.
- Artigo 33. Formación continuada.
Artigo 34. Dispensas e prórrogas.
Artigo 35. Actividades de formación continuada.
Artigo 36. Rendición da información.
- Capítulo II. De independencia.
- Sección 1.^a Principio xeral de independencia.
- Artigo 37. Principio xeral de independencia.
Artigo 38. Conflito de intereses.
Artigo 39. Ameazas á independencia.
Artigo 40. Identificación e avaliación de ameazas.
Artigo 41. Aplicación de medidas de salvagarda.
Artigo 42. Documentación.
- Sección 2.^a Incompatibilidades.
- Subsección 1.^a Causas de incompatibilidade derivadas de situacións persoais.
- Artigo 43. Desempeño de cargos.
Artigo 44. Interese significativo directo.
Artigo 45. Instrumentos financeiros.
Artigo 46. Obsequios ou favores.
- Subsección 2.^a Causas de incompatibilidade derivadas de servizos prestados.
- Artigo 47. Servizos de contabilidade ou preparación dos rexistros contables ou de estados financeiros.
Artigo 48. Servizos de valoración.
Artigo 49. Servizos de auditoría interna.
Artigo 50. Servizos de avogacía.
Artigo 51. Servizos de deseño e posta en práctica de procedementos de control interno ou de xestión de riscos, ou do deseño ou aplicación dos sistemas informáticos.
- Subsección 3.^a Normas comúns.
- Artigo 52. Importancia relativa e incidencia significativa.

Sección 3.^a Particularidades das normas de extensións

- Artigo 53. Elaboración de información significativa.
- Artigo 54. Incompatibilidades derivadas de instrumentos financeiros.
- Artigo 55. Carácter significativo dunha entidade vinculada por relación de control ou influencia significativa en termos de importancia relativa.
- Artigo 56. Persoas ou entidades relacionadas directamente co auditor de contas.
- Artigo 57. Relacións con posibles efectos ou influencia no resultado do traballo por razón da estrutura e dimensión da sociedade de auditoría ou a súa rede.
- Artigo 58. Incompatibilidades derivadas de situacións que concorren noutras persoas ou entidades pertencentes á rede do auditor de contas.
- Artigo 59. Condicións de eliminación do instrumento financeiro.

Sección 4.^a Contratación e prórroga.

- Artigo 60. Prórroga e rescisión.
- Artigo 61. Prohibicións posteriores á finalización do traballo de auditoría e durante a súa realización.

Sección 5.^a Honorarios.

- Artigo 62. Honorarios.
- Artigo 63. Dependencia financeira e económica.
- Artigo 64. Causas de abstención por honorarios percibidos.

Capítulo III. Garantía financeira.

- Artigo 65. Garantía financeira.

Capítulo IV. Organización interna.

- Artigo 66. Organización interna dos auditores de contas.
- Artigo 67. Sistema de control de calidade interno.
- Artigo 68. Proporcionalidade e requisitos simplificados.
- Artigo 69. Arquivo de auditoría e documentación do traballo.
- Artigo 70. Rexistro de infraccións.
- Artigo 71. Rexistro de entidades auditadas.

Capítulo V. Deberes de custodia e segredo.

- Artigo 72. Deber de conservación e custodia.
- Artigo 73. Deber de segredo.
- Artigo 74. Protección de datos de carácter persoal.

Capítulo VI. Da auditoría de entidades de interese público.

Sección 1.^a Do ámbito de aplicación.

- Artigo 75. Ámbito de aplicación.

Sección 2.^a Dos informes.

- Artigo 76. Informe adicional á Comisión de Auditoría.
- Artigo 77. Informe de transparencia.
- Artigo 78. Informe ás autoridades nacionais supervisoras.

Sección 3.^a Independencia.

- Artigo 79. Réxime aplicable.
- Artigo 80. Obrigacións respecto á Comisión de Auditoría das entidades de interese público.

Artigo 81. Actuacións en relación coa Comisión de Auditoría das entidades de interese público.

Artigo 82. Proceso de selección de nomeamento de auditor.

Artigo 83. Prórroga.

Artigo 84. Rescisión do contrato ou revogación do nomeamento de auditor.

Artigo 85. Rotación interna.

Artigo 86. Honorarios e transparencia.

Sección 4.^a Organización interna e do traballo en relación con auditorías de entidades de interese público.

Artigo 87. Estrutura organizativa.

Título III. Supervisión pública.

Capítulo I. Función supervisora.

Sección 1.^a Órganos colexiados do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

Artigo 88. Comité de Auditoría de Contas, Consello de Contabilidade e Comité Consultivo de Contabilidade.

Sección 2.^a Facultades de supervisión.

Artigo 89. Rendición de información.

Sección 3.^a Disposicións comúns das actuacións de control.

Artigo 90. Actuacións de control.

Artigo 91. Plan de control da actividade de auditoría de contas.

Artigo 92. Facultades para o exercicio das actuacións do control.

Artigo 93. Iniciación das actuacións de control.

Artigo 94. Desenvolvemento das actuacións de control.

Artigo 95. Lugar e horario das actuacións de control.

Artigo 96. Documentación das actuacións de control.

Sección 4.^a Actuacións de investigación.

Artigo 97. Obxecto das actuacións de investigación.

Artigo 98. Alcance das actuacións de investigación.

Artigo 99. Finalización das actuacións de investigación.

Sección 5.^a Actuacións de inspección.

Artigo 100. Obxecto das actuacións de inspección.

Artigo 101. Criterios das actuacións de inspección.

Artigo 102. Alcance das actuacións de inspección.

Artigo 103. Finalización das actuacións de inspección.

Artigo 104. Publicación de informes de inspección.

Sección 6.^a Comunicacións e medios do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

Artigo 105. Comunicacións entre o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas e os auditores de contas.

Artigo 106. Persoal ao servizo do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

Capítulo II. Réxime de supervisión aplicable a auditores, así como a sociedades e demais entidades de auditoría autorizadas en Estados membros da Unión Europea e en terceiros países.

- Sección 1.^a Actuacións de control e dispensas.
- Artigo 107. Actuacións de control de auditores en casos de prestación transfronteiriza de servizos.
- Artigo 108. Dispensas.
- Sección 2.^a Coordinación coas autoridades competentes de Estados membros da Unión Europea e coas autoridades europeas de supervisión.
- Artigo 109. Deber de colaboración no intercambio de información.
- Artigo 110. Solicitud de información.
- Artigo 111. Utilización da información intercambiada.
- Artigo 112. Colaboración na realización de actuacións de control.
- Artigo 113. Negativa á remisión de información ou á realización dunha actuación de control.
- Artigo 114. Deberes de comunicación.
- Sección 3.^a Coordinación con autoridades competentes de terceiros países.
- Artigo 115. Intercambio de información.
- Título IV. Réxime de infraccións e sancións.
- Capítulo I. Do procedemento sancionador.
- Artigo 116. Denuncia.
- Artigo 117. Prazo de resolución, de caducidade do procedemento e ampliación de prazos.
- Artigo 118. Actuacións previas.
- Artigo 119. Acordo de incoación.
- Artigo 120. Facultades do instrutor.
- Artigo 121. Proposta de resolución.
- Artigo 122. Resolución.
- Artigo 123. Acumulación de expedientes e agrupación de suxeitos infractores.
- Capítulo II. Procedemento abreviado.
- Artigo 124. Procedemento abreviado.
- Capítulo III. Infraccións e sancións.
- Artigo 125. Negativa ou resistencia á actuación de control ou de disciplina e falta de remisión da documentación ou información.
- Artigo 126. Incumprimento da obrigaición de realizar unha auditoría de contas en determinados supostos.
- Artigo 127. Non emisión ou entrega en prazo do informe adicional para a Comisión de Auditoría ou emisión con contido substancialmente incorrecto ou incompleto.
- Artigo 128. Realización de traballos de auditoría sen estar inscrito como exercente no Rexistro Oficial de Auditores de Contas.
- Artigo 129. Incumprimentos de normas de auditoría en relación cun informe de auditoría.
- Artigo 130. Incumprimento da obrigaición de remisión de información ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas ou remisión de información substancialmente incorrecta ou incompleta.
- Artigo 131. Comunicacións ás autoridades supervisoras.
- Artigo 132. Identificación do auditor de contas nos seus traballos.
- Artigo 133. Incumprimento dos requirimentos de mellora.
- Artigo 134. Información substancialmente incorrecta ou incompleta no informe de transparencia.

- Artigo 135. Criterios de gradación das sancións.
- Artigo 136. Sanción adicional a unha sanción moi grave ou grave consecuencia dun traballo de auditoría de contas a unha determinada entidade.
- Artigo 137. Normas especiais.
- Artigo 138. Publicidade da sanción e vixencia.

Título V. Das corporacións de dereito público representativas de auditores de contas.

- Artigo 139. Corporacións de dereito público representativas de auditores de contas.
- Artigo 140. Funcións.
- Artigo 141. Do acceso á documentación e as actuacións de verificación por parte das corporacións de dereito público representativas de auditores de contas.

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

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.

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

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

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

Disposición adicional sexta. Formulación de consultas.

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

Disposición adicional oitava. Comisión de Auditoría de entidades de interese público.

Disposición adicional novena. Cláusulas limitativas na selección do auditor de contas.

Disposición adicional décima. Colaboración coa Dirección Xeral de Seguranza Xurídica e Fe Pública.

Disposición adicional décimo primeira. Réxime sancionador do incumprimento da obrigaón de depósito de contas.

Disposición transitoria primeira. Programas de ensinanza teórica.

Disposición transitoria segunda. Formación práctica.

Disposición transitoria terceira. Remisión de información ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

Disposición transitoria cuarta. Procedementos sancionadores.

Disposición transitoria quinta. Administradores concursais.

Disposición transitoria sexta. Modalidades de auditoría de contas, independencia e auditoría das entidades de interese público.

Disposición derradeira primeira. Nomeamento de auditor polo rexistrador mercantil.

Disposición derradeira segunda. Modificación das normas de control de calidade interno.

Disposición derradeira terceira. Corporacións de dereito público representativas de auditores de contas.

TÍTULO PRELIMINAR

CAPÍTULO I

Ámbito de aplicación

Artigo 1. *Concepto de auditor de contas.*

As mencións recollidas neste regulamento ao auditor de contas entenderanse realizadas, igualmente, ás sociedades de auditoría, así como ao auditor ou auditores de contas designados expresamente como auditores principais responsables para realizar o traballo e asinar o informe de auditoría en nome das citadas sociedades.

Artigo 2. *Delimitación do ámbito de aplicación.*

1. A verificación polos auditores de contas das contas anuais ou estados financeiros formulados por entidades ás cales a súa normativa aplicable exixa a xestión da contabilidade e a formulación de contas que reflectan a imaxe fiel do seu patrimonio, resultado e situación financeira, aínda cando a dita normativa non estableza un marco normativo de información financeira aplicable, entenderase como auditoría de contas do artigo 1.2 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, cando as ditas contas ou estados financeiros se preparasen conforme un marco normativo de información financeira que resulte de aplicación tendo en conta a natureza da entidade auditada.

2. Así mesmo, a verificación por parte dos auditores das contas ou estados financeiros formulados por entidades ás cales a súa normativa aplicable lles exixa a presentación dunhas contas ou estados financeiros auditados, aínda cando a dita normativa non estableza un marco normativo de información financeira aplicable, entenderase como auditoría de contas do artigo 1.2 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, cando as ditas contas ou estados financeiros se preparasen conforme un marco normativo de información financeira que resulte de aplicación tendo en conta a natureza da entidade auditada.

3. Non se considerarán auditoría de contas do artigo 1.2 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, 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 actividade de auditoría de contas para poder emitir unha opinión técnica de auditoría de contas.

4. Tampouco se considerarán auditoría de contas do artigo 1.2 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, os traballos de revisión realizados sobre contas anuais, estados financeiros ou documentos contables cando estes non fosen elaborados conforme os principios e normas contidos no marco normativo de información financeira aplicable, expresamente establecido para a súa elaboración por disposicións legais ou regulamentarias.

Así mesmo, non se considerarán auditoría de contas os traballos que, sen reuniren as características e condicións propias dun traballo desta natureza, conforme o establecido no artigo 1.2 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, estean atribuídos por disposicións de rango legal a auditores de contas inscritos no Rexistro Oficial de Auditores de Contas. Os ditos traballos suxeitaranse ao disposto na normativa legal correspondente que resulte de aplicación.

5. Os informes emitidos por auditores de contas sobre traballos que non teñan a consideración de auditoría de contas conforme o establecido no artigo 1.2 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, así como aqueles informes a que se refiren os números 3 e 4 deste artigo, non poderán identificarse 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 2 da Lei 22/2015, do 20 de xullo.

CAPÍTULO II

Normativa reguladora da actividade de auditoría de contas

Sección 1.^a Normativa reguladora da actividade de auditoría de contas

Artigo 3. *Normas de ética.*

1. A responsabilidade e actuación dos auditores de contas debe estar presidida polo principio de interese público que carrega 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 nas seccións 1.^a e 2.^a do capítulo III do título I e, se for o caso, da sección 3.^a do capítulo IV do título I da Lei 22/2015, do 20 de xullo. Para estes efectos:

a) A competencia profesional exige que os auditores de contas manteñan 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 continuada 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 forma que as conclusións alcanzadas por eles 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 obrigaición 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 promoverán un contorno laboral e corporativo de integridade e de respecto aos principios e normas de ética que rexen a actividade de auditoría de contas.

Artigo 4. *Normas de control de calidade interno dos auditores de contas.*

As normas de control de calidade interno terán por obxecto establecer os principios e requisitos que deberán seguir os auditores de contas na implantación e mantemento dun sistema de control de calidade interno que lles permita asegurar razoablemente que a actividade de auditoría de contas se realiza conforme o exixido na Lei 22/2015, do 20 de xullo, neste regulamento e nas normas de auditoría e de ética.

Sección 2.^a *Elaboración de normas técnicas de auditoría, de ética e de control de calidade*

Artigo 5. *Información pública.*

1. O trámite de información pública a que se refire o artigo 2.4 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, realizarase mediante o envío para a súa publicación no «Boletín Oficial del Estado» e mediante a publicación das normas na páxina web e no Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

2. Durante o trámite de información pública o texto da norma quedará á disposición de quen estivese interesado no seu exame, tanto no Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, incluíndo a súa páxina web, como nas corporacións de dereito público representativas de auditores de contas, e poderanse deducir as alegacións pertinentes, que se poderán presentar por medios electrónicos. O prazo de dous meses de información pública poderá ampliarse en función da transcendencia e circunstancias excepcionais que puidesen concorrer nunha determinada norma.

Artigo 6. *Publicación e entrada en vigor.*

1. Nun prazo máximo de tres meses desde a conclusión do trámite de información pública ou, se for o caso, desde a presentación da correspondente adaptación ou revisión, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas procederá, mediante resolución, á correspondente publicación na súa páxina web e no seu boletín oficial para a súa entrada en vigor, ou ben no caso de que considerase necesario realizar algunha modificación na norma sometida a información pública, comunicará ás corporacións de dereito público representativas de auditores de contas os motivos polos cales non procede a súa publicación, propondo as pertinentes modificacións, se procedesen, e requirirá a súa revisión para estes efectos.

2. Revisadas as normas polas corporacións de dereito público representativas de auditores de contas segundo as modificacións propostas, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas realizará a publicación a que se refire o número anterior.

3. Adicionalmente, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas enviará a resolución para a súa publicación no «Boletín Oficial del Estado».

Artigo 7. *Elaboración polo Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.*

No suposto referido no artigo 2.4, segundo parágrafo, da Lei 22/2015, do 20 de xullo, cando transcorresen dous meses desde o requirimento do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas sen que as corporacións de dereito público representativas de auditores de contas o atendesen, o dito Instituto procederá á elaboración, adaptación ou revisión correspondente, informará aquelas disto e cumprirá cos trámites de información pública e publicación.

CAPÍTULO III

Definicións

Artigo 8. *Definicións.*

1. Entidades de interese público.

Para efectos do disposto no artigo 3.5 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, terán a consideración de entidades de interese público as seguintes:

a) As entidades de crédito, as entidades aseguradoras, así como as entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiais de valores sometidas ao réxime de supervisión e control atribuído ao Banco de España, á Dirección

Xeral de Seguros e Fondos de Pensiões, aos organismos autonómicos con competencias de ordenación e supervisión das entidades aseguradoras e á Comisión Nacional do Mercado de Valores, respectivamente, así como as entidades emisoras de valores no mercado alternativo bolsista pertencentes ao segmento de empresas en expansión. Para estes efectos, entenderase como mercado secundario oficial de valores calquera mercado regulado dun Estado membro da Unión Europea, nos termos previstos no artigo 2.13 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/CE do Consello.

b) As empresas de servizos de investimento e as institucións de investimento colectivo que, durante dous exercicios consecutivos, na data de feche de cada un deles, teñan como mínimo 5.000 clientes, no primeiro caso, ou 5.000 partícipes ou accionistas, no segundo caso, e as sociedades xestoras que administren as ditas institucións.

c) Os fondos de pensións que, durante dous exercicios consecutivos, na data de feche de cada un deles, teñan como mínimo 10.000 partícipes e as sociedades xestoras que administren os ditos fondos.

d) As fundacións bancarias, os establecementos financeiros de crédito, as entidades de pagamento e as entidades de diñeiro electrónico.

e) Aquelas entidades distintas das mencionadas nos parágrafos anteriores cuxo importe neto da cifra de negocios e cadro de persoal medio durante dous exercicios consecutivos, na data de feche de cada un deles, sexa superior a 2.000.000.000 de euros e a 4.000 empregados, respectivamente.

f) Os grupos de sociedades en que a sociedade dominante sexa unha das entidades recollidas nas letras anteriores.

As entidades mencionadas nas letras b), c) e e) do parágrafo anterior perderán a consideración de entidades de interese público se deixan de reunir durante dous exercicios consecutivos, na data de feche de cada un deles, os requisitos establecidos nas ditas letras.

As entidades a que se refiren as letras do parágrafo anterior terán a condición de entidades de interese público se reunisen os requisitos para selo no feche do exercicio social da súa constitución, transformación ou fusión e do exercicio inmediatamente posterior. Non obstante, no caso de que unha das entidades que participe na fusión ou de que a entidade que se transforme tivese a consideración de entidade de interese público no exercicio anterior á dita operación, non perderán tal condición as entidades resultantes se reúnen ao fechar ese primeiro exercicio social os requisitos recollidos nas citadas letras.

2. Familiares.

a) Para os efectos do establecido nos artigos 3.12 e 3.13 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, non se considerarán cónxuxes do auditor principal responsable ou da persoa afectada pola causa de incompatibilidade aqueles que estean en situación de separación efectiva destas persoas e a dita situación se encontre inscrita no rexistro civil correspondente, de conformidade coas normas de dereito civil.

b) Para os efectos do establecido no artigo 3.13 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, entenderanse como familiares consanguíneos con vínculos estreitos por razón da convivencia, durante ao menos un ano no fogar da persoa afectada, as persoas que teñan un vínculo de consanguinidade en primeiro grao directo ou en segundo grao colateral, segundo o previsto no artigo 3.12 da dita lei.

Para estes mesmos efectos, enténdese por persoa afectada pola causa de incompatibilidade o auditor ou auditores de contas principais responsables do traballo de auditoría e calquera das persoas incluídas nos artigos 19.1 e 20.1 da citada lei de conformidade coas particularidades establecidas nos ditos artigos.

3. Rede do auditor de contas.

Para os efectos do disposto no artigo 3.14 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, enténdese que pertencen á rede do auditor de contas aquelas persoas ou entidades nas cales conorra calquera das seguintes circunstancias:

a) A existencia de vinculación de conformidade co establecido no número 4 deste artigo.

b) Un acordo de cooperación, calquera que sexa a forma da súa instrumentación, incluída a non escrita, con vocación de permanencia cando se manteña por un período superior a 12 meses ou cando se repita de forma recorrente no tempo, a través dalgún dos seguintes medios:

1.º Compartir beneficios ou custos que sexan significativos, nos termos en que pola súa relevancia puidese concluírse a existencia dun acordo de cooperación. En todo caso, entenderase que se produce tal circunstancia cando estes superen as porcentaxes previstas no artigo 52.b) sobre as contas anuais do auditor de contas.

2.º Control ou xestión comúns ou concertados.

3.º O deseño e implementación común de políticas e procedementos de control de calidade interno, incluído o seguimento, realizado por unha estrutura máis ampla que a do auditor de contas.

4.º O uso dun nome comercial común. Considérase que se utiliza un nome comercial común cando se inclúe este en todo ou en parte no nome comercial do auditor de contas.

5.º Unha estratexia empresarial común. Para tales efectos, enténdese por estratexia empresarial común aquela que supón que as decisións que se vaian tomar en políticas de explotación e xestión financeira se realizan de forma centralizada, coordinada ou complementaria en prol de alcanzar obxectivos estratéxicos comúns, lograr unha mellora na explotación do negocio ou maiores sinerxías.

6.º Compartir unha parte significativa dos recursos profesionais cando pola súa natureza ou relevancia puidese concluírse a existencia dun acordo de cooperación. Para estes efectos, enténdense por recursos profesionais, entre outros, os referidos ao persoal con capacitación relacionada coa área económico-financiera, asesoramento xurídico, consultoría de xestión empresarial ou calquera outro análogo, a recursos técnicos e de asesoramento e aos sistemas de intercambio de información.

Non se considerará a existencia de rede cando a cooperación teña como único fin a realización conxunta dunha auditoría por parte de dous auditores, sempre que non conorra ningunha das restantes circunstancias.

4. Entidades vinculadas á entidade auditada.

De acordo co artigo 3.15 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, son entidades vinculadas á entidade auditada as que están vinculadas directa ou indirectamente a esta mediante algunha das seguintes circunstancias:

a) A existencia dunha relación de control, determinada pola existencia de grupo ao concorreren as relacións de control recollidas 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) A existencia de unidade de decisión, nos termos previstos no Plan xeral de contabilidade, aprobado polo Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro, en particular, a norma de elaboración das contas anuais 13.^a, parágrafo 1.º, e o número 24.5 do contido da memoria das normas de elaboración das contas anuais, así como as normas que se diten no seu desenvolvemento.

c) A existencia de control conxunto ou influencia significativa na súa xestión, de acordo co disposto no artigo 47 do Código de comercio, cando se cumpran os dous requisitos e presuncións establecidos 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.

5. Entidades vinculadas á entidade auditada por relación de control.

De acordo co artigo 3.16 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, son entidades vinculadas mediante relación de control cando concorre calquera das circunstancias recollidas na letra a) do número anterior.

TÍTULO I

Da auditoría de contas

CAPÍTULO I

Das modalidades de auditoría de contas

Sección 1.^a Auditoría de contas anuais

Artigo 9. *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, modelo de presentación e formalidades establecidos na normativa reguladora da actividade de auditoría de contas.

2. O informe de auditoría das contas anuais é un documento mercantil que conterà, ademais do exixido no artigo 5 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, os seguintes datos:

a) Manifestación sobre a responsabilidade do órgano de administración da entidade en relación coa formulación das contas anuais auditadas e o sistema do control interno da entidade.

b) Descrición xeral do obxecto dunha auditoría de contas e do modo en que esta se desenvolve.

c) Cando o informe de xestión acompañe as contas anuais, xa sexa por obrigação legal ou de forma voluntaria, o auditor de contas emitirá a opinión a que se refire a Lei 22/2015, do 20 de xullo.

d) Nome, domicilio profesional e número de inscrición no Rexistro Oficial de Auditores de Contas do auditor ou auditores de contas asinantes do informe.

No caso de que o auditor nomeado sexa unha sociedade de auditoría, ademais do nome e número de inscrición no Rexistro Oficial de Auditores de Contas do auditor de contas asinante do informe, debe indicarse a denominación social, o domicilio social e o número de inscrición no Rexistro Oficial de Auditores de Contas da sociedade.

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, deberá deixarse constancia documental de tal entrega e da súa data nos papeis de traballo do auditor de contas.

4. No informe de auditoría de contas anuais non poderán establecerse limitacións do seu uso.

Artigo 10. *Obrigaçón de emitir o informe de auditoría de contas anuais e a falta da súa emisión ou renuncia ao contrato de auditoría.*

1. A emisión do informe e a súa entrega á entidade auditada deberán realizarse 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 con esta finalidade cando poida ser cofecido e valorado pola entidade

auditada e polos terceiros que poidan relacionarse 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 detectase a existencia de circunstancias non imputables a el que puidesen afectar a data de emisión do informe inicialmente prevista, o auditor de contas detallará nun escrito, que deberá ser remitido a quen contratou a auditoría, as circunstancias e os seus posibles efectos na emisión do informe de auditoría. O dito escrito deberá documentarse nos papeis de traballo.

2. Para os efectos do previsto no artigo 5.2.b) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, considerarase que existe imposibilidade absoluta para a realización do traballo de auditoría:

a) 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 transcorre máis dun ano desde a data de feche do exercicio das citadas contas anuais.

b) 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, non se considerará que concorren as circunstancias citadas cando o auditor de contas non poida aplicar os 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 artigo 5.2 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, 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 naturais desde a data en que o auditor tivese coñecemento da circunstancia determinante, e salvo no suposto previsto na segunda parte do número 2.a) anterior, sempre con anterioridade á data en que o informe de auditoría debese emitirse para cumprir coa finalidade para a cal foi contratado.

O establecido no número anterior entenderase sen prexuízo da posibilidade de renunciar á continuidade do contrato de auditoría.

Adicionalmente, cando a auditoría sexa obrigatoria, a dita comunicación deberá ser remitida ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas e ao Rexistro Mercantil do domicilio social correspondente á entidade auditada, así como, se for o caso, ao órgano xudicial que designou o auditor de contas para o dito traballo, no prazo de dez días hábiles desde a data de remisión do escrito á entidade auditada.

4. Entenderase que unha auditoría é obrigatoria cando a súa realización derive do exixido na disposición adicional primeira da Lei 22/2015, do 20 de xullo, así como nos supostos de nomeamento de auditor polo Rexistrador Mercantil ou vulgado a que se refiren os artigos 40 do Código de comercio e 265 e 266 do texto refundido da Lei de sociedades de capital, aprobado polo Real decreto lexislativo 1/2010, do 2 de xullo.

Nos supostos de nomeamento de auditor de forma voluntaria cando este se inscribise no Rexistro Mercantil, a dita comunicación deberá ser remitida ao Rexistro Mercantil do domicilio social correspondente á entidade auditada, no prazo de dez días hábiles desde a data indicada no parágrafo primeiro do número anterior.

5. Unha vez realizadas as actuacións referidas neste artigo, nos ditos supostos poderán entenderse finalizadas as obrigacións do auditor en canto ao traballo de auditoría que se vaia realizar sobre as contas anuais do exercicio respecto ao cal concorreron as circunstancias recollidas no número 2 deste artigo.

Artigo 11. *Contrato de auditoría de contas anuais.*

1. Antes de aceptar o nomeamento e asinar o contrato de auditoría, o auditor de contas deberá avaliar a súa capacidade para o adecuado e efectivo cumprimento do

traballo de auditoría, así como as súas condicións de independencia, de conformidade co disposto na normativa reguladora da actividade de auditoría de contas.

2. Con carácter previo ao inicio da realización do traballo de auditoría, correspondente ao primeiro exercicio para o cal o auditor fose nomeado, deberá subscribirse un contrato de auditoría entre a entidade auditada e o auditor de contas, que terá natureza mercantil.

O contrato de auditoría de contas anuais debe formalizarse por escrito e incluírá, de conformidade coa normativa reguladora da actividade de auditoría de contas, ao menos, a identificación das contas anuais obxecto de auditoría e os aspectos relevantes do traballo de auditoría que se vai realizar, referidos ao período de contratación, os honorarios, finalidade ou razón pola cal se realiza o traballo de auditoría e prazo de entrega do informe de auditoría.

Non poderán establecerse limitacións ao alcance ou ao desenvolvemento do traballo de auditoría nin restricións á distribución ou utilización do informe de auditoría, nin estipulacións contrarias ao establecido na citada normativa, incluídas as que tivesen por obxecto limitar a responsabilidade do auditor polos danos e perdas que o incumprimento das súas obrigacións puiden causar ou que esta for asumida pola entidade auditada.

3. 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. Se o contrato de auditoría se subscribise cunha persoa xurídica, esta deberá estar inscrita no dito momento como sociedade de auditoría no Rexistro Oficial de Auditores de Contas.

4. Nos casos de nomeamento de auditor polo rexistrador mercantil ou polo órgano xudicial, a que se refiren os artigos 265 e 266 do texto refundido da Lei de sociedades de capital, aprobado polo Real decreto lexislativo 1/2010, do 2 de xullo, os auditores de contas poderán solicitar caución adecuada ou provisión de fondos en garantía do pagamento dos seus honorarios antes de iniciar o exercicio das súas funcións. A dita garantía deberá ser prestada pola entidade no prazo de dez días naturais desde a notificación da súa solicitude polo auditor de contas. De non prestarse a garantía no prazo establecido, o auditor poderá renunciar ao contrato e deberallo comunicar ao rexistrador mercantil ou ao órgano xudicial que o nomeou.

Sección 2.^a Auditoría doutros estados financeiros ou documentos contables

Artigo 12. Auditoría doutros estados financeiros ou documentos contables.

1. Para os efectos do establecido no artigo 4.2 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, enténdese por outros estados financeiros ou documentos contables aqueles elaborados conforme os principios e normas contidos no marco normativo de información financeira aplicable, expresamente establecido para a súa elaboración por disposicións legais ou regulamentarias.

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 que 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. Se for o caso, o documento en que conste a citada asunción formal deberá acompañar os estados financeiros ou documentos contables correspondentes.

2. O previsto na sección 1.^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 13. *Informe de auditoría sobre outros estados financeiros ou documentos contables.*

O informe de auditoría sobre outros estados financeiros ou documentos contables conterá a información adaptada ao estado financeiro ou documento contable obxecto de auditoría, así como, ao menos, o seguinte:

a) Referencia a que os estados financeiros ou documentos contables obxecto de auditoría de contas foron asinados ou asumidos formalmente por quen teña atribuídas as competencias para a súa subscrición ou emisión, así como a referencia ao marco normativo de información financeira aplicado na preparación dos ditos estados ou documentos establecido por disposicións legais ou regulamentarias.

b) Opinión técnica, co contido e alcance que se establecen no artigo seguinte.

Artigo 14. *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 b) 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 5.1.e) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, ben 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 fosen 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 3.^a Imposibilidade de obter a información requirida

Artigo 15. *Deber de requirimento e subministración de información.*

Para os efectos do establecido no artigo 6 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, nos casos en que os auditores de contas non puidesen obter a información requirida e a dita información fose relevante para o desenvolvemento do traballo de auditoría de contas e para a emisión do informe, deberán deixar constancia documental que acredite o requirimento de información realizado nos seus papeis de traballo, así como, se for o caso, as respostas dadas pola entidade auditada ao dito requirimento.

Sección 4.^a Auditoría de contas consolidadas

Artigo 16. *Documentación da avaliación e revisión do traballo realizado polos auditores de contas sobre a información financeira das entidades do conxunto consolidable.*

1. Para os efectos do establecido no artigo 7.4 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, o auditor das contas anuais consolidadas deberá dispor da documentación relativa á

avaliación e revisión do traballo de auditoría realizado por outros auditores de contas en relación coa verificación da información financeira das entidades que formen parte do conxunto consolidable, e deberase reflectir a evidencia obtida para soportar a súa opinión da auditoría das contas consolidadas.

2. A revisión e o detalle da documentación a que se refire o número anterior estará en función das características e circunstancias do conxunto consolidable e da importancia relativa de cada unha das súas entidades integrantes, así como dos riscos, para a auditoría das contas consolidadas, identificados na información financeira das ditas entidades. Atendendo a estes criterios, a documentación relativa á revisión do traballo realizado deberá reflectir:

a) Os criterios e consideracións tidos en conta para a identificación e valoración dos riscos de incorrección material para os efectos da auditoría das contas consolidadas, entre os cales se encontrarán os relativos ao negocio, as transaccións ou operacións, o seu procesamento, así como o control interno das ditas entidades.

b) Os riscos que o auditor das contas consolidadas considerou, para os efectos da auditoría das contas consolidadas, para a planificación do traballo que se deberá realizar en relación coa información financeira das ditas entidades.

c) Natureza, extensión e momento de realización das probas tanto deseñadas como realizadas polo auditor das contas anuais consolidadas para responder aos citados riscos identificados na información financeira das ditas entidades.

d) Os aspectos concretos revisados do traballo realizado polos auditores das ditas entidades sobre a dita información financeira, que incluírán:

1.º a natureza das probas realizadas e o seu momento de realización,

2.º a información descritiva das poboacións, os criterios e métodos utilizados para a determinación e selección das mostras,

3.º os resultados da realización das ditas probas e, se for o caso, a investigación das desviacións e incorreccións identificadas e o seu resultado, a extrapolación das incorreccións, procedementos adicionais realizados e a avaliación do efecto das desviacións e incorreccións na auditoría, e

4.º as cuestións concretas discutidas cos auditores das ditas entidades e as conclusións alcanzadas sobre os anteriores aspectos e cuestións.

Artigo 17. Comunicación ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas da imposibilidade de revisar o traballo de auditoría realizado por outros auditores.

Para os efectos do previsto no artigo 7.5 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, cando o auditor das contas consolidadas non poida revisar o traballo de auditoría realizado por outros auditores de contas, incluídos os da Unión Europea e de terceiros países, en relación coa información financeira das entidades que formen parte do conxunto consolidable, detallará nun escrito todas as circunstancias que impidan tal revisión, o cal deberá ser remitido ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas nun prazo non superior a dez días hábiles desde a data en que o auditor tivese constancia da situación referida.

Artigo 18. Acceso á documentación de auditores de terceiros países cos cales non exista acordo de intercambio de información.

Para os efectos do establecido no artigo 7.7 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, o auditor das contas consolidadas será responsable de aplicar os seguintes procedementos:

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

b) Solicitará confirmación escrita respecto a se existen impedimentos legais ou doutro tipo para a remisión da documentación do traballo e, se for o caso, unha explicación detallada dos ditos impedimentos, xunto coa súa xustificación xurídica. No caso de que existan impedimentos, avaliará a comunicación da dita situación ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

c) 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 terceiros países, o auditor de contas das contas consolidadas deberá conservar a documentación relativa aos procedementos aplicados para acceder á dita documentación e os 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 10.

Sección 5.^a Actuación conxunta de auditores

Artigo 19. Actuación conxunta de auditores.

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

En caso de discrepancia en canto á opinión técnica que se vai emitir, cada auditor de contas presentará a súa opinión nun parágrafo distinto do informe de auditoría e exporá os motivos da discrepancia.

2. Os auditores de contas nomeados conxuntamente non poderán pertencer á mesma rede e deberán comunicarse entre eles todas as circunstancias que puidesen afectar a necesaria independencia en relación coa entidade auditada exixida polo establecido nas seccións 1.^a e 2.^a do capítulo III do título I da Lei 22/2015, do 20 de xullo, e, se for o caso, na sección 3.^a do capítulo IV do título I da dita lei.

3. As relacións entre os auditores de contas nomeados e as actuacións que se deban seguir en relación co traballo de auditoría levaranse a cabo consonte a 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.

CAPÍTULO II

Do acceso ao exercicio da actividade de auditoría de contas

Sección 1.^a Rexistro Oficial de Auditores de Contas

Artigo 20. Seccións do Rexistro.

O Rexistro Oficial de Auditores de Contas constará das seguintes seccións independentes:

- a) persoas físicas
- b) sociedades de auditoría e
- c) auditores de contas, sociedades e demais entidades de auditoría de terceiros países a que se refire o artigo 24.

Nas seccións a) e b) anteriores indicáranse as persoas físicas ou sociedades que auditen as contas anuais ou estados financeiros das entidades de interese público.

Para os ditos efectos, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas establecerá, mediante resolución, os modelos de solicitude de inscrición e de baixa nas diferentes seccións, que serán cubertos e remitidos por medios electrónicos.

Artigo 21. *Inscrición das persoas físicas no Rexistro Oficial de Auditores de Contas.*

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

- a) Exercente.
- b) Non exercente.

Artigo 22. *Situacións.*

1. Solo os auditores de contas inscritos como exercentes poderán actuar como responsables e asinantes do informe de auditoría de contas definida no artigo 1 da Lei 22/2015, do 20 de xullo.

Os auditores de contas exercentes deberán inscribirse como tales nalgunha ou algunhas das seguintes modalidades: a título individual 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, xuntando á solicitude a documentación acreditativa do cumprimento dos requisitos exixidos nos números 1 e 2 do artigo 9 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, así como da garantía financeira exixida e constituída e, se for o caso, da formación continuada e facilitando o enderezo electrónico habilitado único para as comunicacións co Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas. Cando se trate de auditores de contas 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. Para a inscrición será de aplicación o disposto no artigo 28 da Lei 39/2015, do 1 de outubro.

No caso de que o auditor solicitante estea autorizado como exercente noutro Estado membro da Unión Europea, a solicitude de inscrición deberá ir acompañada da acreditación da autorización outorgada pola autoridade competente do Estado membro onde se rexistrase en orixe, así como a acreditación da superación da proba de aptitude a que se refire o artigo 10.1 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, e da constitución da garantía financeira exixida. Facilitará o enderezo electrónico habilitado único para as comunicacións co Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

No caso de que o auditor solicitante estea autorizado como exercente nun terceiro país, a solicitude de inscrición deberá ir acompañada da acreditación da autorización outorgada pola autoridade competente do terceiro país, a acreditación do cumprimento dos requisitos a que se refire o artigo 10.2 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, en particular a acreditación da existencia de condicións de reciprocidade, así como a acreditación da constitución da garantía financeira exixida. Facilitará o enderezo electrónico habilitado único para as comunicacións co Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

3. No caso de que os auditores de contas en situación de exercentes non manteñan debidamente a garantía financeira quedarán adscritos automaticamente á situación de non exercentes, sen prexuízo da exixencia da responsabilidade que, de ser o caso, proceda segundo o establecido no artigo 72 da Lei 22/2015, do 20 de xullo.

4. Poderán inscribirse como non exercentes os auditores de contas que, cumprindo os requisitos dos números 1 e 2 do artigo 9 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, non optasen por inscribirse na situación descrita no número 2 anterior. A adscrición a esta situación

deberá solicitarse por escrito ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas e acreditarse, se for o caso, o cumprimento dos requisitos citados no artigo mencionado.

Así mesmo, poderán cambiar a esta situación os auditores que, estando inscritos como exercentes, soliciten ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas o seu cambio de situación.

Artigo 23. *Inscripción das sociedades de auditoría no Rexistro Oficial de Auditores de Contas.*

1. Poderán inscribirse no Rexistro Oficial de Auditores de Contas as sociedades cuxo obxecto social inclúa a actividade de auditoría de contas, que estean domiciliadas en territorio español ou no dun Estado membro da Unión Europea, que acheguen ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, xunto coa solicitude correspondente, a documentación xustificativa do cumprimento dos requisitos establecidos no artigo 11.1 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, e de que prestasen a garantía financeira exixida. Facilitarán o enderezo electrónico habilitado único para as comunicacións co Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

2. As sociedades de auditoría deberán informar o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas das designacións dos auditores de contas para realizar auditorías e emitir informes de auditoría no seu nome, e das súas variacións, e remitir a documentación acreditativa do cumprimento dos requisitos para cada designación. Entenderase que non están designados os que non fosen comunicados ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

En calquera caso, a data de inicio desta designación será a da comunicación por parte da sociedade de auditoría ou a data de inscrición no Rexistro Oficial de Auditores de Contas, no suposto de que se trate dunha nova sociedade de auditoría, salvo que se especifique outra data posterior.

3. As sociedades de auditoría deberán comunicar quen ou os que exercen a representación das sociedades de auditoría nas súas relacións co Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas. A representación acreditarase de conformidade co disposto nos artigos 5 e 6 da Lei 39/2015, do 1 de outubro. En caso de modificación ou revogación, deberá ser comunicada expresamente e acompañarse da identificación de quen asume a representación.

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 enderezo electrónico habilitado único facilitado por esta que conste no Rexistro Oficial de Auditores de Contas, salvo que aqueles manifesten expresamente outro enderezo electrónico.

Artigo 24. *Inscripción separada de determinados auditores de contas, así como de sociedades e demais entidades de auditoría de terceiros países.*

Figurarán inscritos nunha sección separada no Rexistro Oficial de Auditores de Contas os auditores de contas e sociedades e demais entidades de auditoría de terceiros países 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 10.3 e 11.5 da Lei 22/2015, do 20 de xullo.

Para inscribirse nesta situación deberá solicitarse por escrito ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, acreditar, xunto á solicitude, o cumprimento dos requisitos previstos no artigo 10.3 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, así como prestar a garantía financeira exixida. Facilitarán o enderezo electrónico habilitado único para as comunicacións co Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

Artigo 25. *Relacións de auditores de contas e de sociedades de auditoría.*

1. O Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas fará pública, de forma actualizada, na súa páxina web, a relación de auditores de contas e sociedades de auditoría, especificando de cada un deles a información a que se refiren os números 3 e 4, respectivamente, do artigo 8 da Lei 22/2015, do 20 de xullo.

2. O Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas fará pública, de forma actualizada, na súa páxina web, unha relación separada de auditores de contas e sociedades e demais entidades de auditoría de terceiros países, a que se refiren respectivamente os artigos 10.3 e 11.5 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, coa mención de que non están autorizados para o exercicio da actividade de auditoría de contas en España, e na que se incluírá, ao 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.

3. O Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas porá á disposición do Rexistro Mercantil Central, da Dirección Xeral de Seguranza Xurídica e Fe Pública, e do Decanato dos Xulgados, as relacións de auditores de contas e sociedades de auditoría para os efectos do establecido nos artigos 355 e 356, respectivamente, do Regulamento do Rexistro Mercantil, aprobado polo Real decreto 1784/1996, do 19 de xullo, e no artigo 40 do Código de comercio.

As ditas listas, que poderán consultarse por medios telemáticos, incluírán aqueles auditores de contas inscritos en situación de exercentes e sociedades de auditoría que manifestasen expresamente a súa vontade de estar incluídos nas citadas relacións e que estean en situación que lles permita exercer a actividade de auditoría de contas.

Nas ditas listas figurarán os enderezos das oficinas abertas en que os auditores de contas efectivamente exerzan a súa actividade.

Artigo 26. *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 9 e 10 da Lei 22/2015, do 20 de xullo.
- c) Por renuncia voluntaria.
- d) Por sanción.

2. As sociedades de auditoría causarán baixa no Rexistro Oficial de Auditores de Contas, nos seguintes supostos:

- a) Por disolución da sociedade.
- b) Por incumprimento de calquera dos requisitos establecidos nos números 1 e 5 do artigo 11 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, sen prexuízo do disposto no artigo 12.2 da dita lei.
- c) Por renuncia voluntaria.
- d) Por sanción.
- e) Pola falta de prestación da garantía financeira ou pola insuficiencia da dita garantía, sen prexuízo do disposto no artigo 12.2 da Lei 22/2015, do 20 de xullo.

3. En caso de solicitude de baixa voluntaria no Rexistro Oficial de Auditores de Contas, a dita solicitude será dirixida ao presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

4. A tramitación da baixa no Rexistro Oficial de Auditores de Contas poderase suxeitar ao procedemento de tramitación simplificada contido no capítulo VI do título IV da Lei 39/2015, do 1 de outubro.

Non obstante o anterior, no caso de que a baixa sexa causada por falecemento do auditor ou disolución da sociedade de auditoría, así como por sanción, inscribírase a baixa mediante acordo do presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

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

Artigo 27. Programas de ensinanza teórica.

1. Os programas de ensinanza teórica exixidos no artigo 9.2.b) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, serán organizados e impartidos polas universidades e as corporacións de dereito público representativas de auditores de contas. Así mesmo, poderán ser impartidos por centros de educación superior acreditados pola Axencia Nacional de Avaliación da Calidade e Acreditación ou organismo equivalente do ámbito autonómico e recoñecidos polo Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

2. Mediante resolución publicada no seu boletín, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, oído o Comité de Auditoría de Contas, establecerá as características e condicións que deben reunir os citados centros de educación superior acreditados, incluídos os que sexan necesarios para garantir a calidade e idoneidade da formación que se vaia impartir por razón da materia.

En todo caso, os mencionados programas 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 programas para a súa homologación.

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

3. Para os efectos de considerar cumprido o requisito relativo ao seguimento dos programas de ensinanza teórica, os funcionarios ou empregados públicos a que se refire o artigo 9.4 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, deberán acreditar a superación das probas selectivas correspondentes, así como que os coñecementos requiridos para a dita superación inclúen suficientemente as materias relacionadas no artigo 9.2.c) da Lei 22/2015, do 20 de xullo.

Mediante o exame da documentación requirida no parágrafo anterior, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas resolverá en cada caso o cumprimento dos requisitos a que se refire o parágrafo anterior por parte das persoas solicitantes para os efectos previstos neste número.

Artigo 28. Formación práctica.

1. O requisito de formación práctica a que se refire o artigo 9.2.b) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, non se entenderá cumprido até ter acreditado a realización efectiva das tarefas integrantes das distintas fases que compoñen a actividade de auditoría de contas durante un período que sume ao menos dous anos de tempo completo ou o seu equivalente a tempo parcial.

A formación práctica realizarase, con carácter xeral, con posterioridade á terminación do programa de ensinanza teórica regulado no artigo anterior.

Non obstante, a formación práctica realizada antes da finalización do programa de formación teórica poderá computar até un 50 por cento da formación práctica exixida.

2. Para as persoas que, reunindo o resto de requisitos establecidos no artigo 9.1 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, carezan de titulación universitaria pero reúnan os requisitos de acceso á universidade previstos na normativa vixente, non se entenderá cumprido o requisito de formación práctica a que se refire o artigo 9.2.b) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, até haber acreditado a realización de traballos efectivos en auditoría de contas durante un período que sume, ao menos, cinco anos de tempo completo ou o seu equivalente a tempo parcial en relación coas tarefas integrantes das distintas fases que compoñen a actividade de auditoría de contas. Así mesmo, neste suposto ao menos o 50

por cento da formación práctica deberá ser realizada con posterioridade á terminación do programa de ensinanza teórica regulado no artigo anterior.

3. Os auditores de contas 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 previstos na resolución a que se refire o número anterior, e sen prexuízo das facultades de comprobación que se poidan levar a cabo no proceso de convocatoria a que se refire o artigo 30.2.

5. Para os efectos de considerar cumprido o requisito relativo á formación práctica, os funcionarios ou empregados públicos a que se refire o artigo 9.4 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, deberán achegar 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 número, no 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.

6. Mediante resolución do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas poderanse determinar os criterios que haberá que ter en conta relacionados coas tarefas integrantes da actividade de auditoría de contas.

Artigo 29. *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 dous fases:

- a) Na primeira fase comprobarase o nivel de coñecementos teóricos alcanzados respecto das materias a que se refire o artigo 9.2.c) da Lei 22/2015, do 20 de xullo.
- 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 un título universitario oficial e con validez en todo o territorio nacional, nos termos previstos no artigo 34 da Lei orgánica 6/2001, do 21 de decembro, de universidades, quedarán dispensados dos programas de ensinanza teórica e da primeira fase do exame, naquelas materias que superasen nos estudos requiridos para a obtención dos ditos títulos

Mediante resolución do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, publicada no seu boletín, oído o Comité de Auditoría de Contas, estableceranse as condicións da dispensa naqueles casos en que os programas que impartan as universidades non prevexan coa extensión requirida na dita resolución a totalidade das materias a que se refire o artigo 9.2.c) da Lei 22/2015, do 20 de xullo.

3. O requisito relativo á superación do exame de aptitude profesional por parte dos funcionarios ou empregados públicos incluídos no ámbito do artigo 9.4 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, entenderase cumprido coa acreditación a que se refire o artigo 27.3.

Artigo 30. *Convocatoria e tribunal.*

1. A orde ministerial pola que se publique a convocatoria correspondente ao exame de aptitude profesional, a que se refire o artigo 9.3 da Lei 22/2015, do 20 de xullo,

determinará as bases do seu desenvolvemento ou realización, o contido do programa de materias e o importe dos dereitos de exame.

A xestión e o desenvolvemento de cada convocatoria corresponderán de forma conxunta ás corporacións de dereito público representativas de auditores de contas e, de ser o caso e subsidiariamente, ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas. Os criterios de coordinación e actuación estableceranse en cada orde de convocatoria.

2. A convocatoria terá unha periodicidade, ao menos, bienal e só poderán ter acceso ás probas as persoas que cumpran e acrediten os requisitos establecidos no artigo 9.2.a) e b) da Lei 22/2015, do 20 de xullo.

A este respecto o tribunal nomeado ao efecto poderá requirir tanta documentación precise para verificar o cumprimento dos citados requisitos, así como dos establecidos na convocatoria.

3. O tribunal será nomeado en cada orde de convocatoria e, conforme esta, lle corresponderán o deseño, o desenvolvemento e a cualificación dos exames de aptitude.

Estará constituído por un presidente, que será un representante do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas designado entre os titulares das unidades con nivel orgánico de subdirección xeral ou equivalente do dito organismo, un número par de vogais e un secretario.

Entre os ditos vogais deberán figurar un representante de cada corporación de dereito público representativa de auditores de contas á súa proposta e de entre os seus membros, dous representantes do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas designados de entre os funcionarios do dito organismo, un catedrático de universidade experto nas áreas de coñecemento relacionadas con algunha das materias incluídas no programa, designado por proposta do dito Instituto, e un representante da Intervención Xeral da Administración do Estado, designado por proposta da dita Intervención.

O secretario, que actuará con voz e sen voto, será designado por proposta das corporacións. No caso de que non houbese acordo unánime das corporacións na proposta sobre 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 observarase, no que ao réxime de funcionamento do tribunal se refire, o disposto para os órganos colexiados das administracións públicas nos artigos 15 a 22 da Lei 40/2015, do 1 de outubro, de réxime xurídico do sector público.

6. As actuacións do tribunal, e en particular a tramitación dos recursos que, se for o caso, poidan interperse, realizaranse de acordo coa Lei 39/2015, do 1 de outubro.

Artigo 31. *Autorización de auditores de contas doutros Estados membros da Unión Europea.*

1. Para efectos da proba de aptitude a que se refire o artigo 10.1 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, nomeará o Ministerio de Asuntos Económicos e Transformación Dixital unha Comisión de Avaliación, á cal corresponderá a comprobación da condición de auditor de contas no Estado membro de orixe, o deseño da proba de aptitude, con base na normativa española relacionada coas materias a que se refire o artigo 9.2.c) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, e a súa cualificación, así como a proposta ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas de autorización para a inscrición no Rexistro Oficial de Auditores de Contas. Na resolución de nomeamento da dita comisión estableceranse as taxas de pagamento polos dereitos de exame que hai que satisfacer para concorrer ao exame de aptitude, así como as normas de xestión e convocatoria que sexan precisas.

2. A Comisión de Avaliación presentará a mesma composición que a prevista para o tribunal a que se refire o artigo anterior.

3. No non previsto neste artigo observarase, no que ao réxime de funcionamento da Comisión de Avaliación se refire, o disposto para os órganos colexiados das administracións públicas nos artigos 15 a 22 da Lei 40/2015, do 1 de outubro.

As actuacións da Comisión de Avaliación e, en particular, a tramitación dos recursos que, se for o caso, poidan interperse, realizaranse de acordo coa Lei 39/2015, do 1 de outubro.

4. A proba de aptitude realizarase cunha periodicidade, ao menos, bienal e en función do número de solicitudes presentadas. En todo caso, non poderán transcorrer máis de seis 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 até a resolución da dita solicitude mediante a admisión ou denegación para a realización da proba de aptitude.

Artigo 32. *Autorización de auditores de contas de terceiros países.*

1. O auditor dun terceiro país que pretenda obter a autorización do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, deberá acreditar a condición de reciprocidade a que se refire o artigo 10.2 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, e o cumprimento do resto de requisitos establecidos no dito artigo.

2. Para os efectos da proba de aptitude a que se refire o artigo 10.2 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, nomeará o Ministerio de Asuntos Económicos e Transformación Dixital unha Comisión de Avaliación que reunirá os requisitos establecidos nos números 1, 2 e 3 do artigo anterior, á cal corresponderá a comprobación do cumprimento dos requisitos, o deseño da proba de aptitude, a súa cualificación, así como a proposta de autorización de inscrición no Rexistro Oficial de Auditores de Contas.

3. A proba de aptitude realizarase dependendo da existencia de solicitudes, sen que poidan transcorrer máis de seis meses desde a presentación da solicitude da práctica da proba de aptitude por quen acredite a súa condición de auditor de contas autorizado nun terceiro país até a resolución da dita solicitude mediante a admisión ou denegación para a realización da proba de aptitude.

TÍTULO II

Do exercicio da actividade de auditoría de contas

CAPÍTULO I

Formación continuada

Artigo 33. *Formación continuada.*

1. Para os efectos do previsto no artigo 8.7 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, os auditores de contas inscritos no Rexistro Oficial de Auditores de Contas, en situación de exercentes, e os auditores de contas non exercentes que se encontren colaborando activamente cun auditor de contas en tarefas directamente ligadas á actividade de auditoría de contas, calquera que sexa a vinculación contractual, deberán realizar actividades de formación continuada por un tempo equivalente, ao menos, a cento vinte horas nun período de tres anos, cun mínimo de trinta horas anuais.

As horas de formación realizadas polo auditor de contas que excedan as mínimas exixidas correspondentes a un período trienal poderán computarse como formación no primeiro período anual seguinte. O máximo de horas que a este respecto poderán computarse será de quince horas, sen prexuízo de que o auditor deba realizar, igualmente, as horas de carácter mínimo exixidas para o dito período anual.

2. Os auditores de contas inscritos no Rexistro Oficial de Auditores de Contas en situación de non exercentes non terán que cumprir con esta obrigaón mentres se manteñan como tales, sen prexuízo do establecido no número anterior respecto aos auditores de contas en situación de non exercente que se encontren colaborando activamente cun auditor de contas en tarefas directamente ligadas á actividade de auditoría de contas.

Cando un auditor de contas non exercente solicite cambiar á situación de exercente deberá acreditar a realización de cento vinte horas de formación continuada no período dos tres anos anteriores á data da súa petición, das cales ao menos cincuenta horas deben xustificarse como realizadas nos doce meses anteriores á referida data. No caso de que a solicitude sexa realizada por un auditor de contas en situación de non exercente que se encontre colaborando activamente cun auditor de contas en tarefas directamente ligadas á actividade de auditoría de contas, deberá acreditar a realización de cento vinte horas de formación continuada no período dos tres anos anteriores á data da súa petición, cun mínimo de trinta horas cada ano.

Adicionalmente, os auditores aos cales se refire o parágrafo anterior 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. Igualmente, estes auditores deberán cumprir entre a data da súa inscrición como exercente e o final do correspondente período de cómputo trienal un mínimo de horas igual á pro rata que tal intervalo represente sobre as obrigatorias mínimas en tres anos.

Artigo 34. *Dispensas e prórrogas.*

1. Serán dispensados da obrigación mínima de formación continuada os auditores que se inscriben por primeira vez no Rexistro Oficial de Auditores de Contas polo período, inferior ao ano, comprendido entre a data de publicación da lista de aspirantes que superasen o exame de aptitude a que se refire o artigo 29 e a data de finalización do primeiro período de cómputo anual que finalice tras a dita publicación.

Exixirase aos auditores referidos neste número, para a súa inscrición no Rexistro Oficial de Auditores de Contas en situación de exercentes, un número de horas proporcional ao réxime xeral de acceso ao dito rexistro, segundo o previsto no número 1 do artigo anterior, que se contará desde que finalizou o prazo de dispensa.

A formación que estes auditores puidesen realizar desde a data de realización do último exame de acceso ao Rexistro Oficial de Auditores de Contas, e até o final do período de dispensa, poderá computar como formación continuada no primeiro período anual en que se deba realizar a dita formación, sempre que cumpra cos requisitos regulamentariamente establecidos para isto.

2. En caso de que por causas de forza maior o auditor non poida cumprir coa obrigación a que se refire o número 1 do artigo anterior por un período superior a dous meses continuados, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas autorizará que o cumprimento da dita obrigación se poida realizar unha vez desaparecida a causa de forza maior.

A prórroga será solicitada polo auditor para cada período de cómputo anual en que conorra a causa de forza maior segundo modelo aprobado por resolución do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

Para tal efecto, por causa de forza maior debe entenderse aquela situación que non se poida prever ou evitar e que impida ao auditor levar a cabo calquera traballo relacionado coa actividade de auditoría de contas ou outra actividade económica ou profesional. Estas circunstancias deberán comunicarse ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas e ser xustificadas válida e suficientemente polo auditor.

O Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas deberá resolver e notificar a solicitude recibida no prazo máximo de tres meses contados desde a recepción da dita solicitude, sempre e cando se acompañe da debida documentación xustificativa.

A prórroga concedida poderá ser revogada en caso de incumprimento das circunstancias que motivaron a súa concesión. En todo caso, non se concederá prórroga ou revogarase a concedida se, durante o período para o cal se solicita ou se concedeu, o auditor asinase algún informe de auditoría de contas, interviñese nun traballo de auditoría ou levase a cabo algunha actividade económica ou profesional.

Artigo 35. *Actividades de formación continuada.*

1. A obrigaón de formación continuada deberá cumprirse considerando a súa aplicación práctica e o marco normativo en que se desenvolve a actividade, aspectos do negocio e sector das entidades auditadas, na medida en que se consideren necesarias para o exercicio da actividade de auditoría de contas, mediante a realización das seguintes actividades:

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

b) 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.

c) Realización de actividades docentes en universidades a que se refire a Lei orgánica 6/2001, do 21 de decembro, de universidades, e en cursos de formación de auditores recoñecidos polo Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

d) Realización de estudos de especialización que leven á obtención dun título expedido por unha universidade, de conformidade co previsto na Lei orgánica 6/2001, do 21 de decembro.

e) Participación en comités, comisións ou grupos de traballo cuxo obxecto estea relacionado coa elaboración e interpretación dos principios, normas e prácticas contables e de auditoría de contas.

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

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

2. Ao menos vinte horas de formación continuada nun ano e oitenta e cinco horas no período de tres anos deben ser realizadas en materias relativas á contabilidade e auditoría de contas.

3. As actividades incluídas nas letras a), b) e c) do número 1 serán organizadas e, de ser o caso, impartidas polas corporacións de dereito público representativas de auditores de contas ou por universidades.

Así mesmo, poderán ser organizadas por:

a) Centros de educación superior acreditados pola Axencia Nacional de Avaliación da Calidade e Acreditación ou organismo equivalente do ámbito autonómico.

b) Sociedades de auditoría, agrupacións de sociedades de auditoría, grupos de auditores individuais exercentes ou centros de formación que organicen cursos e actividades formativas sobre as materias a que se refire o artigo 9.2 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, recoñecidos polo Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas. Estas entidades, para os efectos de solicitar o recoñecemento do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, deberán manter en todo momento un número suficiente e adecuado de auditores en situación de exercentes.

Para estes efectos, enténdese por agrupacións de sociedades de auditoría e grupos de auditores a unión mediante un acordo formal entre sociedades de auditoría ou auditores de contas, respectivamente, coa finalidade de organizar e impartir as actividades de formación continuada reguladas neste artigo.

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

4. As actividades incluídas no número 1 deberán ser xustificadas ante a corporación de dereito público representativa de auditores de contas a que pertenza o auditor, salvo que fosen realizadas nesa mesma corporación.

No caso de non pertencer a ningunha das corporacións de dereito público representativas de auditores de contas, deberán ser xustificadas ante o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

As actividades incluídas nas letras a), b), e) e g) deberán estar certificadas pola persoa competente da entidade organizadora ou do tribunal.

As actividades incluídas nos parágrafos c) e d) deberán ser certificadas pola persoa que teña a facultade recoñecida para isto na universidade ou, no caso das actividades a que se refire a letra c), pola persoa coa facultade recoñecida na corporación de dereito público representativa de auditores de contas ou no centro autorizado en que se impartise o curso recoñecido.

As actividades incluídas no parágrafo f) deberán acreditarse mediante a presentación da citada publicación.

5. Mediante resolución, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas poderá, 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 organizadores das actividades de formación continuada a que se refire este capítulo, incluídos os que sexan necesarios para garantir a calidade e idoneidade da formación que se vaia impartir por razón da materia e a dispoñibilidade de recursos que sexan proporcionados aos suxeitos aos cales se imparte a formación, incluídos os referentes aos comités, comisións ou grupos de traballo recollidos no número 1.e).

6. A participación como asistente nas actividades de formación continuada que contén con avaliación dos coñecementos obtidos terán, para efectos de cómputo, un valor igual ao 150 por cento do tempo de presenza computable, sempre que se supere. Este aspecto farase constar na convocatoria incluíndo na certificación correspondente a cualificación obtida na avaliación ou proba de aproveitamento, que será a de apto ou non apto. Quedan excluídas desta ponderación as actividades previstas no número 1.b).

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

Artigo 36. *Rendición da información.*

1. As corporacións de dereito público representativas de auditores de contas, as universidades, os centros de educación superior acreditados pola Axencia Nacional de Avaliación da Calidade e Acreditación ou organismo equivalente do ámbito autonómico, as sociedades de auditoría, as agrupacións de sociedades de auditoría, os grupos de auditores individuais exercentes e os centros de formación 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 mesmo, as corporacións de dereito público representativas de auditores de contas, no prazo previsto no parágrafo anterior, remitirán ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas a relación de actividades comunicadas polos auditores pertencentes a elas.

Os auditores de contas non pertencentes a unha corporación deberán remitir ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, durante os primeiros quince días do mes de decembro, unha declaración anual das actividades finalizadas nos doce meses anteriores ao 30 de setembro de cada ano.

Os auditores pertencentes a unha corporación, durante os primeiros quince días de decembro, poderán emendar ante o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas a información facilitada ao dito Instituto no mes de novembro pola corporación a que pertencen.

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

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

4. O Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas poderá realizar as comprobacións oportunas, requirindo calquera información necesaria co 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 derivase 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 obrigaçión de formación continuada regulada nesta sección.

CAPÍTULO II

De independencia

Sección 1.ª Principio xeral de independencia

Artigo 37. Principio xeral de independencia.

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

Os auditores de contas deberán absterse de realizar unha auditoría de contas se existe algunha relación financeira, económica, laboral, familiar ou doutra índole, incluídos servizos distintos do de auditoría proporcionados á entidade auditada, entre o auditor de contas e a entidade auditada de modo que se puidese concluír que compromete a súa independencia. En todo caso, entenderase que a independencia resulta comprometida cando concorra algunha das seguintes circunstancias:

a) As causas de incompatibilidade e as circunstancias establecidas nos artigos 14 e 16 a 20 da Lei 22/2015, do 20 de xullo.

b) As situacións recollidas nos artigos 23, 24.1 e 25 da Lei 22/2015, do 20 de xullo.

c) A existencia de intereses financeiros, comerciais ou doutro tipo na entidade auditada, ou influencias ou relacións que poidan comprometer ou que comprometan a obxectividade do auditor.

d) Cando, concorrendo situacións que supoñen ameazas á independencia, a importancia dos factores dos cales proceden en relación coas medidas de salvagarda aplicadas ou que poidan aplicarse é tal que non reduce a un nivel aceptablemente baixo a ameaza producida polos ditos factores, de conformidade co previsto no artigo 41.

2. Para os efectos do establecido no artigo 14.2 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, entenderase que o auditor de contas participou de calquera maneira na xestión ou toma de decisións da entidade auditada cando a presentación de propostas, informes ou recomendacións inflúa no exercicio das funcións, de facto ou en aparencia, temporais ou permanentes, que son propias do órgano de administración, dos cargos directivos, incluído o responsable da área económico-financiera, ou de quen desempeñe funcións de supervisión ou control interno na entidade auditada. Así mesmo, considerarase que o auditor de contas participa na xestión ou toma de decisións da entidade auditada cando preste servizos que afecten a resolución de situacións que puidesen afectar a capacidade da entidade para continuar como empresa en funcionamento, a determinación da súa estrutura societaria ou que impliquen a xestión do capital circulante, a subministración de información financeira, a optimización de procesos empresariais, a xestión de tesouraría, a fixación de prezos de transferencia, a creación de eficiencia na cadea de subministración e outros similares.

Con carácter xeral, non se entenderá que o auditor de contas participou na toma de decisións da entidade auditada cando realice algún traballo ou emita algún informe ou recomendación relacionada con calquera servizo alleo á auditoría na medida en que concorran as seguintes circunstancias:

- a) Permita á entidade auditada decidir entre alternativas razoables que leven á toma de decisións diferentes.
- b) Estean baseados en datos observables ou en estándares ou prácticas habituais.
- c) A entidade auditada, mediante persoas cualificadas e con experiencia, avalíe os traballos ou recomendacións obxecto do servizo e poña a dita avaliación á disposición das persoas con competencia na xestión ou toma de decisións na entidade auditada.

No caso de que non existan alternativas posibles de acordo coa normativa aplicable ou cando de feito non sexa posible máis que unha solución, deberá quedar adecuadamente documentada a xustificación desta situación no arquivo de auditoría.

O disposto neste número será de aplicación ás persoas con condicións de influír directa ou indirectamente no resultado da auditoría definidas no artigo 56.1.

3. Os auditores de contas deben avaliar a súa independencia tanto con carácter previo á aceptación do traballo como durante o seu desenvolvemento e até a súa finalización. Para tal efecto, o auditor deberá dispor e ter implementadas as medidas organizativas e administrativas a que se refire o artigo 28.2.a) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, así como manter en todo momento unha actitude de escepticismo profesional, en cuxa virtude deba estar sempre alerta ante situacións que poidan supor unha ameaza á independencia e formularse continuamente a súa independencia en relación coa entidade auditada.

4. As mencións contidas neste capítulo ás entidades auditadas e auditores de contas entenderanse realizadas ás persoas e entidades a que se refiren os artigos 17 a 20 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, nos casos e termos alí previstos e coas particularidades recollidas neste capítulo.

Para os efectos do establecido no artigo 17.2 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, entenderanse vinculadas á entidade auditada mediante unha relación de control as entidades incluídas no artigo 8.5 que estean domiciliadas nun Estado membro da Unión Europea. Non obstante, entenderanse vinculadas á entidade auditada as controladas por esta domiciliadas fóra da Unión Europea unicamente respecto da participación de calquera maneira na xestión ou toma de decisións a que se refire o 14.2 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, e á causa de incompatibilidade derivada dos servizos a que se refire o artigo 16.1.b), ordinais 1.º e 5.º, da dita lei.

5. Para os efectos do disposto neste capítulo, e no suposto en que se produzan cambios nas condicións ou situación de inscrición no Rexistro Oficial de Auditores de Contas, en particular no caso de situacións que supoñan modificación ou extinción de sociedades de auditoría, observarase o disposto nas normas de transmisión e sucesión contidas no artigo 83 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, respecto daqueles suxeitos aos cales se transmitiría.

Artigo 38. *Conflicto de intereses.*

1. Para os efectos do establecido nos artigos 14.4 e 15.2 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, enténdese que o auditor de contas incorre en conflito de intereses cando a decisión, xuízo ou criterio que se vaia adoptar poida afectar os seus intereses de natureza persoal, económica ou profesional, por supor un beneficio ou un prexuízo a estes.

O conflito de intereses pode estar orixinado pola existencia dun interese financeiro, comercial ou doutro tipo, ou pola existencia de relacións ou intereses comúns ou contrapostos entre o auditor ou a persoa afectada, de acordo co número 2 seguinte, e a entidade auditada.

Entre as ditas circunstancias encóntranse tamén incluídos os supostos en que:

a) O auditor de contas preste un servizo relacionado cunha cuestión a dous ou máis entidades, incluída a entidade auditada, cuxos intereses con respecto á dita cuestión non son coincidentes ou son opostos.

b) Os intereses do auditor de contas con respecto a unha cuestión e os intereses da entidade auditada relacionados coa dita cuestión son opostos.

2. Para os efectos do disposto neste artigo, os conflitos de interese poden vir derivados da confluencia ou existencia de:

a) Intereses propios do auditor.

b) Intereses dos familiares a que se refire o artigo 3.12 da Lei 22/2015, do 20 de xullo.

c) Intereses das persoas e entidades a que se refiren os artigos 19 e 20 da Lei 22/2015, do 20 de xullo.

d) Intereses de persoas xurídicas ou entidades ás cales o auditor de contas estivese vinculado por ter dereitos de voto, ou por pertencer ao seu órgano de administración, ou por unha relación laboral ou profesional de calquera tipo nos dous anos anteriores ao nomeamento de auditor.

3. De conformidade co establecido no artigo 15.2 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, os conflitos de intereses deberán analizarse como ameaza á independencia, salvo que os beneficios ou prexuízos derivados do dito conflito resulten insignificantes ou intrascendentes. Para estes efectos, consideraranse insignificantes ou intrascendentes cando resulten de escasa importancia cuantitativa no curso normal dos negocios e en condicións de mercado e non teñan capacidade de influír na decisión, xuízo ou criterio do auditor.

Artigo 39. Ameazas á independencia.

1. A independencia dos auditores de contas pode verse afectada por, entre outros, os seguintes tipos de ameazas:

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

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, mesmo cando a dita posición puidese manterse en relación con terceiros.

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

e) Intimidación: pola posibilidade de ser disuadido ou condicionado por presión ou influencia indebida, incluídas as que puidesen ter que ver co mantemento do traballo de auditoría de contas ou doutros servizos que se vaian prestar.

2. As ameazas á independencia poden provir tanto de situacións, relacións ou servizos que orixinan a incompatibilidade do auditor de contas como doutras distintas a estas, de acordo co establecido nos artigos 14 a 25 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, e que puidesen comprometer a independencia do auditor.

Artigo 40. Identificación e avaliación de ameazas.

1. Co obxecto de que a independencia dos auditores de contas non resulte comprometida, estes deben aplicar os procedementos necesarios, de conformidade co

disposto no artigo 28.2.a) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, para detectar aquelas situacións, servizos, relacións que poidan supor ameazas á súa independencia que concorran en relación coa entidade auditada ou as súas vinculadas e coas persoas ou entidades a que se refiren os artigos 18 a 20 da Lei 22/2015, do 20 de xullo. As ditas situacións e servizos incluírán, en todo caso, as circunstancias recollidas nos artigos 14, 15.2, 16, 23, 24.1 e 25 da Lei 22/2015, do 20 de xullo.

2. Para a identificación da existencia dos distintos tipos de ameazas á independencia, os auditores de contas deberán analizar e valorar as situacións, servizos e relacións considerando que cada unha delas pode orixinar máis dunha ameaza.

3. Unha vez identificadas as ameazas de independencia, os auditores de contas deberán avaliar a súa importancia para determinar, considerándoas tanto individualmente como no seu conxunto co resto de ameazas identificadas, o grao de risco en que poida verse comprometida a súa independencia.

A importancia das ameazas depende de factores, cuantificables ou non, tales como: a condición, grao de responsabilidade ou cargo, así como a proximidade ou influencia das persoas implicadas; a natureza da situación, servizo ou relación que orixina a ameaza; a confluencia de intereses e a súa significatividade e vinculación, así como o efecto na información financeira que se vai auditar; 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, tanto individualmente considerada como no seu conxunto co resto de ameazas identificadas, se incrementa o nivel de risco até o punto de que se vexa comprometida a súa independencia.

4. No caso de que se detecten ameazas á independencia procedentes das entidades vinculadas á entidade auditada, nos termos a que se refire o artigo 3.15 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, para efectos de avaliar o grao de risco en que resulta comprometida a independencia do auditor, os auditores de contas tomarán en consideración, tanto individualmente como no seu conxunto, o tipo da ameaza, a importancia das situacións, servizos, relacións ou conflitos de intereses para o auditor de contas e, se for o caso, a significatividade da entidade vinculada na entidade auditada. Para estes efectos, consideraranse significativas as seguintes entidades vinculadas á entidade auditada:

- a) A entidade dominante.
- b) As entidades controladas pola entidade auditada.
- c) As entidades vinculadas mediante a existencia dunha mesma unidade de decisión, nos termos indicados no artigo 8.4.b), sempre que tanto as ditas entidades como a entidade auditada sexan significativas, en termos de importancia relativa, para a entidade dominante.
- d) As entidades vinculadas respecto das cales a entidade auditada exerce influencia significativa e sexan significativas, en termos de importancia relativa, para a dita entidade.
- e) As entidades vinculadas que exercen influencia significativa na entidade auditada, sempre que a entidade auditada sexa significativa, en termos de importancia relativa, para as ditas entidades.

Artigo 41. *Aplicación de medidas de salvagarda.*

1. No suposto en que os auditores de contas, unha vez realizada a avaliación a que se refire o artigo anterior, cheguen á conclusión de que a ameaza identificada non resulta significativa para a súa independencia, non será necesario que apliquen as medidas de salvagarda a que se refire este artigo.

2. No suposto de que, de acordo co artigo anterior, os auditores de contas identificasen ameazas que consideren como significativas para a súa independencia, deberán establecer e aplicar as medidas de salvagarda necesarias para eliminar ou, se for o caso, para reducir a un nivel aceptablemente baixo as citadas ameazas.

Para estes efectos, teranse en consideración as medidas a que se refire o artigo 28.2.a) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, tanto a nivel de organización interna como de traballo de auditoría, así como as medidas de salvagarda que poidan vir proporcionadas pola estrutura de xestión e control da entidade auditada.

En todo caso, as medidas de salvagarda que se apliquen deberán gardar relación, adecuación e proporción coa natureza do factor, interese, relación ou circunstancia que orixina a ameaza e o nivel de importancia asociados á ameaza identificada.

As medidas de salvagarda poderán consistir en prohibicións, restricións ou limitacións e outras políticas e procedementos, ou unha combinación delas.

3. No caso de que as medidas de salvagarda aplicadas non eliminen as ameazas á independencia detectadas ou non reduzan a un nivel aceptablemente baixo o risco de falta de independencia, os auditores de contas deberán absterse de realizar a auditoría e actuar de acordo co previsto no artigo 10.3.

Para estes efectos, enténdese que se reduce a un nivel 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 e o traballo de auditoría en concreto, se puidese 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 súa independencia do auditor.

Artigo 42. *Documentación.*

1. Para cada traballo de auditoría de contas, antes da emisión do informe de auditoría, deberán documentarse e incorporarse aos papeis de traballo correspondentes ao dito traballo a análise e as conclusións alcanzadas sobre a importancia das ameazas á independencia detectadas e o detalle das medidas de salvagarda aplicadas e a análise e as conclusións alcanzadas sobre como se eliminou ou, se for o caso, reduciu a un grao aceptablemente baixo o risco de independencia.

2. As ditas obrigacións tamén existirán no suposto do artigo 41.1, no cal os auditores de contas deberán documentar nos seus papeis de traballo os procedementos aplicados e as avaliacións efectuadas que soporten a conclusión alcanzada a este respecto.

En ningún caso a mera referencia ao xuízo profesional ou á conclusión alcanzada se entenderá como xustificativa da aplicación dos procedementos e medidas exixidas neste capítulo.

Sección 2.ª Incompatibilidades

Subsección 1.ª Causas de incompatibilidade derivadas de situacións persoais

Artigo 43. *Desempeño de cargos.*

Para os efectos do previsto no artigo 16.1.a).1.º da Lei 22/2015, do 20 de xullo:

a) A condición de membro do órgano de administración da entidade auditada inclúe tamén a do órgano equivalente que teña atribuída a xestión ou representación da entidade auditada, de conformidade coas normas aplicables segundo a súa natureza xurídica. Así mesmo, inclúe o que é secretario do dito órgano de administración.

b) A condición de directivo concorre en quen, calquera que sexa o vínculo contractual coa entidade, exerce funcións de dirección, ao posuír autoridade e responsabilidade para planificar, dirixir e controlar as actividades da entidade, en dependencia xerárquica e funcional directa do órgano de administración da entidade auditada, da súa comisión executiva ou do seu conselleiro delegado ou posición ou órgano equivalente.

c) O posto de emprego concorre en 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) A condición de responsable da área económico-financiera concorre en quen, calquera que sexa a súa vinculación contractual ou cargo na entidade, exerza a responsabilidade en relación coa xestión, dirección ou supervisión da dita área.

e) A función de supervisión ou control interno exercea quen teña atribuídas facultades para orientar, determinar o alcance e deseño dos procedementos, recomendar e revisar ou controlar a política e procedementos da entidade auditada, calquera que sexa o vínculo contractual que teña coa dita entidade.

Artigo 44. *Interese significativo directo.*

Para os efectos do previsto no artigo 16.1.a).2.º da Lei 22/2015, do 20 de xullo, enténdese por interese significativo directo o interese financeiro, comercial ou económico na entidade auditada, derivado da subscripción dun contrato, da propiedade dun ben ou da titularidade dun dereito polo auditor de contas.

En todo caso, entenderase por interese significativo directo o que resulte das seguintes circunstancias:

a) A posesión de instrumentos financeiros da entidade auditada ou dunha entidade vinculada a esta cando, neste último caso, sexan significativos para calquera das partes, nos termos previstos no artigo 45.2.

b) A concesión, mantemento ou garantía de préstamos á entidade auditada, así como a aceptación ou mantemento de préstamos ou garantías da entidade auditada, sempre que se refira a un importe que resulte significativo.

Non se considerará causa de incompatibilidade a realización destas operacións de volume significativo sobre aceptación, mantemento de préstamos ou garantías da entidade auditada, cando se realicen con entidades financeiras, en condicións normais de mercado e independencia mutua e seguindo os procedementos habituais para a súa concesión.

Para os efectos do establecido neste número, considerarase significativo cando concorra a circunstancia prevista no artigo 45.2.a) sobre instrumentos financeiros significativos.

En todo caso, o auditor de contas 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.

c) O mantemento de relacións empresariais ou comerciais coa entidade auditada, distintas da prestación de servizos de auditoría de contas ou distintos a estes, sempre que teña un valor significativo para calquera das partes, salvo que se refira á adquisición de bens ou servizos da entidade auditada, no curso normal dos seus negocios e realizada en condicións de mercado e independencia mutua.

Entenderase incluída nas relacións a que se refire o parágrafo anterior a participación nun negocio común coa entidade auditada, ou cos seus propietarios, administradores ou directivos.

Para os efectos do establecido neste número, enténdese que ten un valor significativo cando nos honorarios da relación comercial concorran as circunstancias recollidas no artigo 52, así como cando supoña máis do 10 por cento do patrimonio do auditor de contas.

Cando se trata dunha relación empresarial por actividades profesionais, entenderase que ten un valor significativo cando os honorarios xerados por ela representen máis do 3 por cento do importe neto da cifra de negocios de calquera das partes, no caso de sociedades de auditoría ou dos ingresos anuais no caso de auditores persoas físicas.

d) A cesión ou intercambio de persoal clave que desempeñe funcións con efecto significativo na información económico-financiera de calquera das dúas entidades, nos termos establecidos no artigo 52.

Artigo 45. *Instrumentos financeiros.*

1. Para os efectos do establecido no artigo 16.1.a).2.º e 16.1.a).3.º da Lei 22/2015, do 20 de xullo, enténdese por instrumentos financeiros:

- a) A participación ou o compromiso de tenza de participación ou instrumentos de patrimonio na entidade auditada ou dunha vinculada a esta.
- b) A tenza ou o compromiso de tenza de valores representativos de débeda emitidos pola entidade auditada ou dunha vinculada a esta.
- c) A aceptación de dereitos de participación nos beneficios ou resultados da entidade auditada ou dunha vinculada a esta.
- d) A titularidade de instrumentos financeiros derivados e intereses económicos de calquera natureza, relacionados coas participacións, valores e beneficios mencionados.
- e) Os dereitos de voto que poden controlarse ou exercerse.

2. En todo caso, e para os efectos do disposto no artigo 16.1.a).2.º da Lei 22/2015, do 20 de xullo, considerarase que o instrumento financeiro é significativo cando conorra calquera das seguintes circunstancias:

- a) Cando supoña máis do 10 por cento do patrimonio do auditor de contas.
- b) Cando alcance, de forma directa ou indirecta, ao menos, un 5 por cento do capital social, dos dereitos de voto ou do patrimonio da entidade auditada.

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 letra b), cando, como consecuencia do dito instrumento, e mediante as entidades vinculadas á entidade auditada ou ao auditor de contas, se está en situación de poder influír na xestión da entidade auditada ou no resultado da auditoría.

Artigo 46. *Obsequios ou favores.*

Para os efectos do establecido no artigo 16.1.a).4.º da Lei 22/2015, do 20 de xullo, enténdese que os obsequios ou favores teñen un valor insignificante cando, avaliando os feitos e circunstancias concorrentes en cada caso, puidese concluírse que, atendendo á súa natureza e valor, resulten de escasa importancia cuantitativa, se produzan no curso normal da auditoría e non inflúan nin teñan intención de influír na obxectividade e decisións do auditor.

Os auditores de contas deberán establecer no código de conduta a que se refire o artigo 67.2.b) a política de obsequios e favores que permita cumprir co establecido no artigo 16.1.a).4.º da Lei 22/2015, do 20 de xullo, de auditoría de contas, así como os procedementos para a súa divulgación.

Subsección 2.ª Causas de incompatibilidade derivadas de servizos prestados

Artigo 47. *Servizos de contabilidade ou preparación dos rexistros contables ou de estados financeiros.*

Nos servizos a que se refire o artigo 16.1.b).1.º da Lei 22/2015, do 20 de xullo, enténdese incluídos, en todo caso, calquera servizo ou actividade relativa á elaboración dos citados rexistros, 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, e independentemente de que sexa asumida ou non pola entidade auditada a responsabilidade na súa realización ou preparación.

O establecido neste número non impedirá as necesarias comunicacións que, se for o caso, o auditor de contas debe realizar aos responsables da entidade auditada no desenvolvemento dun traballo de auditoría, en relación coas incorreccións detectadas e a adecuada aplicación da normativa contable, de conformidade co requirido polas normas de auditoría de contas.

Artigo 48. *Servizos de valoración.*

Para os efectos do previsto no artigo 16.1.b.2.º da Lei 22/2015, do 20 de xullo:

a) Os servizos de valoración consisten na fixación ou asignación dun valor económico a un activo ou pasivo, un conxunto de activos ou pasivos, un compromiso, un negocio, ou a unha actividade empresarial no seu conxunto, mediante a asunción de hipóteses ou supostos e a aplicación de métodos ou técnicas, ou a combinación de ambas, con respecto a acontecementos futuros.

Entenderanse incluídos aqueles servizos en que os elementos utilizados na valoración están predeterminados por disposicións normativas, aínda cando estas non permitan a opción de distintas alternativas, hipóteses ou metodoloxías que poidan conducir a resultados substancialmente diferentes.

b) Entenderase que os servizos de valoración non teñen efecto directo nos estados financeiros auditados cando non servisen de base para o rexistro contable ou o soporte de valoración atribuído a un activo, a un pasivo ou un conxunto, calquera destes nas contas anuais, estados financeiros ou outros documentos contables da entidade auditada.

c) Entenderase que os servizos de valoración teñen un efecto de pouca importancia relativa, por separado ou no seu conxunto de forma agregada a outros servizos, nos estados financeiros auditados, cando no valor asignado ou atribuído non concorran as circunstancias recollidas no artigo 52.

d) Para os efectos do cumprimento do requisito de documentación do artigo 16.1.b.2.º ii) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, deberase incluír, ao menos, o valor fixado ou asignado como resultado do servizo de valoración, os criterios, hipótese e datos utilizados para alcanzar o dito valor e a estimación do efecto nos estados financeiros en termos de importancia relativa.

Artigo 49. *Servizos de auditoría interna.*

Para os efectos da excepción prevista no artigo 16.1.b).3.º da Lei 22/2015, do 20 de xullo, o auditor de contas deberá deixar constancia no contrato suscrito para tal efecto de que a entidade auditada asume a responsabilidade do establecemento e do mantemento do sistema global 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 número enténdese sen prexuízo da revisión por parte do auditor de contas dos resultados proporcionados pola auditoría interna da entidade para os efectos do traballo de auditoría de contas, de acordo co previsto nas normas de auditoría.

Artigo 50. *Servizos de avogacía.*

Para os efectos do previsto no artigo 16.1.b).4.º da Lei 22/2015, do 20 de xullo:

a) Entenderase 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 non se considerarán diferentes cando, ao menos, a metade dos membros dun deles constituía a metade do outro consello.

b) Enténdese que os servizos versan sobre cuestións que poden ter unha incidencia significativa, medida en termos de importancia relativa, nos estados financeiros correspondentes ao exercicio auditado, cando concorran as circunstancias recollidas no artigo 52.

Artigo 51. *Servizos de deseño e posta en práctica de procedementos de control interno ou de xestión de riscos, ou do deseño ou aplicación dos sistemas informáticos.*

Para os efectos da excepción prevista no artigo 16.1.b).5.º da Lei 22/2015, do 20 de xullo, o auditor de contas deberá deixar constancia no contrato suscrito para tal efecto de que a entidade auditada asume a responsabilidade do establecemento e mantemento do sistema global de control interno, ou de que o servizo se prestará seguindo as especificacións establecidas pola dita entidade, constando igualmente que esta asume a responsabilidade do proceso de deseño, execución e avaliación, incluída calquera decisión ao respecto, e do funcionamento do dito sistema.

De igual modo, deberá deixarse constancia documental das instrucións e especificacións establecidas pola entidade auditada no caso de se prestaren os servizos a que se refire este número.

O disposto neste número enténdese sen prexuízo da avaliación ou revisión dos procedementos do control interno ou de xestión de riscos relacionados coa elaboración ou control da información financeira deseñados ou implantados pola entidade auditada ou por un terceiro ou dos controis internos, ou do deseño ou funcionamento dos sistemas informáticos da información financeira da entidade auditada realizado con motivo do traballo de auditoría, da cal puidese resultar a proposta de recomendacións á dirección da entidade auditada de acordo co previsto nas normas de auditoría.

Subsección 3.ª Normas comúns

Artigo 52. *Importancia relativa e incidencia significativa.*

Para os efectos do establecido na sección 2.ª do capítulo III e da sección 3.ª do capítulo IV do título I da Lei 22/2015, do 20 de xullo, e deste capítulo, enténdese que unha situación ou servizo ten incidencia significativa ou non ten un efecto de pouca importancia relativa, por separado ou no seu conxunto de forma agregada a outras situacións ou servizos, cando concorra calquera das seguintes circunstancias:

a) Os xuros, valores asignados, cantidades afectadas, separada ou conxuntamente, superen os niveis ou cifras de importancia relativa que debe fixar o auditor de contas na realización do traballo de auditoría das referidas contas anuais ou outros estados financeiros para os estados financeiros no seu conxunto, de acordo co previsto nas normas de auditoría.

b) Os xuros, valores asignados ou cantidades afectadas, separada ou conxuntamente, superen de forma directa ou indirecta o parámetro, entre os que se indican a continuación, que sexa máis representativo en función das circunstancias que concorran na entidade auditada, que figuren nas contas anuais ou estados financeiros correspondentes ao exercicio comprendido no período de vixencia de incompatibilidades recollido no artigo 21 da Lei 22/2015, do 20 de xullo:

- 1.º O 3 por cento do activo total.
- 2.º O 5 por cento do importe neto da cifra de negocios.

Sección 3.ª Particularidades das normas de extensións

Artigo 53. *Elaboración de información significativa.*

Para os efectos do establecido nos artigos 18.2.a).2.º e 20.2.a).1.º da Lei 22/2015, do 20 de xullo, enténdese que un posto de emprego ou cargo de directivo afecta a elaboración de información significativa, medida en termos de importancia relativa, contida nas contas anuais, estados financeiros ou outros documentos contables auditados, cando as cifras ou datos correspondentes aos saldos, partidas ou áreas a que se refire a dita información superen os niveis ou cifras de importancia relativa fixadas polo auditor de contas na realización do traballo de auditoría dos referidos estados ou documentos para os estados

financeiros no seu conxunto, de acordo co previsto nas normas de auditoría, e en todo caso, cando supere o 3% do activo total ou o 5% do importe neto da cifra de negocios que figuren nas contas anuais ou estados financeiros correspondentes ao exercicio comprendido no período de vixencia de incompatibilidades recollido no artigo 21 da Lei 22/2015, do 20 de xullo.

Artigo 54. Incompatibilidades derivadas de instrumentos financeiros.

1. Naqueles casos en que a posesión de instrumentos financeiros non supoña causa de incompatibilidade, a realización de operacións cos ditos instrumentos financeiros da entidade auditada ou as súas vinculadas non xerará situación de incompatibilidade. Para estes efectos, as operacións realizadas en cada exercicio durante o período de vixencia a que se refire o artigo 21 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, deberán terse en conta de forma acumulada por volume de transaccións.

2. Para os efectos do establecido nos artigos 18 a 20 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, considerarase que os instrumentos financeiros son significativos ou o volume de operacións realizado sobre estes instrumentos é significativo cando concorra calquera das circunstancias recollidas no artigo 45.2.

Para os efectos do establecido no artigo 18.2.b) e 18.2.c) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, considerarase que os instrumentos financeiros son moi significativos ou o volume de operacións realizado sobre estes instrumentos é moi significativo cando, concorrendo calquera das circunstancias recollidas no artigo 45.2, estas superen o dobre da porcentaxe que alí se establece.

Artigo 55. Carácter significativo dunha entidade vinculada por relación de control ou influencia significativa en termos de importancia relativa.

Para os efectos do establecido no artigo 18.2.a).3.º, no artigo 18.2.b).2.º, no artigo 18.2.c).1.º, no artigo 18.2.d), no artigo 19.2.a), no artigo 19.2.b).1.º, no artigo 19.2.c).1.º, no artigo 19.2.e) e no artigo 20.1, parágrafo terceiro, da Lei 22/2015, do 20 de xullo, e deste capítulo, enténdese que unha entidade vinculada por unha relación de control ou influencia significativa á entidade auditada é significativa para esta, en termos de importancia relativa, cando as cifras ou información que correspondese á participación, control ou poder de intervención que ten a entidade auditada naquela entidade superan as cifras ou niveis de importancia relativa que debe fixar o auditor de contas na realización do traballo de auditoría da entidade auditada para os estados financeiros no seu conxunto, de acordo co previsto nas normas de auditoría.

Artigo 56. Persoas ou entidades relacionadas directamente co auditor de contas.

1. Para os efectos do disposto no artigo 19.1.a) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, presúmese que participan ou teñen capacidade para influír no resultado final do traballo de auditoría ou responsabilidade de supervisión ou xestión na realización do traballo, e poden influír directamente na súa valoración e resultado final, as seguintes persoas:

a) As que participan directamente e de forma relevante na aceptación e realización do traballo de auditoría determinado e, en todo caso, as que teñan asignadas as competencias de supervisión e revisión do traballo de auditoría.

b) As que sexan profesionais doutras disciplinas e participan no traballo de auditoría como expertas, aínda que non formen parte da organización do auditor de contas.

c) As persoas con responsabilidade na revisión do control de calidade do traballo de auditoría, formen ou non parte da organización do auditor de contas.

d) En sociedades de auditoría, adicionalmente, as que teñan capacidade para influír directamente na valoración e nas conclusións alcanzadas no traballo.

2. Para os efectos do disposto no artigo 19.1.c) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, entenderase en todo caso que están vinculados os socios pertencentes á mesma

sociedade de auditoría en cuxo nome se emitiu o informe de auditoría, así como os auditores de contas que estivesen designados na sociedade para emitir informes de auditoría no seu nome.

Así mesmo, considerase que outras sociedades de auditoría se encontran vinculadas directa ou indirectamente ao auditor de contas cando concorran as relacións e situacións a que se refire o artigo 8.4, así como cando teñan socios comúns, aínda que non exista participación directa entre elas.

3. As persoas a que se refire o artigo 19.1.d) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, son aquelas que estean asignadas a un concreto traballo de auditoría para a súa realización ou que interveñan ou exerzan funcións no seguimento do sistema de control de calidade.

Artigo 57. Relacións con posibles efectos ou influencia no resultado do traballo por razón da estrutura e dimensión da sociedade de auditoría ou a súa rede.

Para os efectos do disposto no artigo 19.2.a).2.º, no artigo 19.2.e).2.º, no artigo 20.2.a).2.º, no artigo 20.2.b) e no artigo 20.2.d) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, entenderase que existe incompatibilidade cando, por razón da estrutura e dimensión da sociedade de auditoría ou da rede a que pertence, se puidese concluír que o traballo de auditoría ou o seu resultado podería ter sido distinto do alcanzado de non teren existido relacións ou lazos próximos entre o auditor de contas asinante ou sociedade de auditoría e aquelas persoas a que se refiren o artigo 19.1, letras c) e d), e o artigo 20.1 da citada lei en que concorren as ditas relacións.

En todo caso, enténdese que concorren esas relacións ou lazos próximos cando se dea algunha das seguintes circunstancias entre as citadas persoas:

a) Cando, non pertencendo 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, de forma non illada.

b) Cando pertenzan ou estean vinculados a unha mesma sociedade de auditoría que teña menos de catro socios ou auditores designados para asinar informes de auditoría no seu nome.

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

d) Cando pertenzan a unha mesma rede en que o número de socios e auditores de contas designados en conxunto sexa inferior a catro.

Artigo 58. Incompatibilidades derivadas de situacións que concorren noutras persoas ou entidades pertencentes á rede do auditor de contas.

Para efectos do previsto no artigo 20 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, as persoas e entidades da rede do auditor de contas, distintas ás comprendidas no artigo 19.1 da dita lei, que poderán orixinar a estes unha situación de incompatibilidade, limitaranse ás seguintes:

a) As entidades da rede.

b) Aqueles que teñan a condición de socio, administrador, secretario do órgano de administración ou apoderado con mandato xeral nunha entidade das referidas na letra anterior.

c) Aqueles que, distintos dos anteriores, tivesen unha posición en relación coa propiedade, toma de decisións, xestión, representación ou asunción de responsabilidades nas entidades referidas na letra a), similar ou moi próxima á exercida polas persoas descritas na letra b) anterior.

Artigo 59. *Condicións de eliminación do instrumento financeiro.*

1. Non existirá unha situación de incompatibilidade derivada da posesión ou realización de operacións de instrumentos financeiros se se desfán, liquidan ou se efectúan con anterioridade á aceptación do nomeamento como auditor de contas.

2. Para efectos do establecido no artigo 21.2 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, entenderase por circunstancias sobrevidas alleas á vontade ou control do auditor de contas a adquisición de instrumentos financeiros con ocasión de transmisións *mortis causa*, ou as derivadas de novas situacións familiares, de reasignación de traballos ou de novas funcións.

3. As actuacións do auditor de contas relativas á resolución das causas de incompatibilidade derivadas da posesión ou realización de operacións de instrumentos financeiros, nos supostos a que se refire o artigo 21 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, deberán quedar documentadas nos papeis de traballo do auditor.

Nestes supostos deberán adoptarse medidas específicas de salvagarda sobre as actuacións realizadas polas persoas afectadas polos intereses financeiros a que se refire este número.

Sección 4.^a Contratación e prórroga

Artigo 60. *Prórroga e rescisión.*

1. Para os efectos de facer constar que o contrato de auditoría queda tacitamente prorrogado por un prazo de tres anos, quen teña competencia legal ou estatutaria na entidade auditada deberá comunicar tal feito no rexistro mercantil correspondente ao seu domicilio social, mediante a presentación do acordo ou certificado suscrito a este respecto, 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.

2. A rescisión do contrato de auditoría ou a revogación do nomeamento de auditor polos órganos competentes deberán estar orixinados pola existencia de xusta causa, sen prexuízo das circunstancias que puidesen motivar a non emisión do informe de auditoría ou a renuncia a continuar co contrato de auditoría por parte do auditor. En todo caso, entenderase por xusta causa a extinción da obriga de auditar as contas anuais da entidade.

3. Nos supostos de rescisión do contrato de auditoría ou de revogación do nomeamento de auditor, a comunicación de tal circunstancia ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas e ao Rexistro Mercantil correspondente farase nun prazo de dez días hábiles desde que se producise. Na dita comunicación deberán figurar de forma expresa as causas que motivaron a rescisión do contrato ou a revogación do nomeamento.

No caso de auditorías non obrigatorias non será necesario realizar tales comunicacións, salvo que o nomeamento de auditor se encontre inscrito no rexistro mercantil correspondente ao domicilio social da entidade, caso en que deberá remitirse a comunicación unicamente ao dito rexistro.

Artigo 61. *Prohibicións posteriores á finalización do traballo de auditoría e durante a súa realización.*

1. Entenderase por interese financeiro significativo directo ou indirecto na entidade auditada que se prohíbe no artigo 23.1 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, a posesión de instrumentos financeiros a que se refire o artigo 45.

Para estes efectos, o interese financeiro indirecto fai referencia ás situacións en que o auditor de contas ou as persoas afectadas teñen 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 en que a entidade auditada teña os ditos intereses.

2. Para os efectos do previsto no artigo 23.2.a) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, entenderase que teñen responsabilidade de supervisión ou xestión na realización do traballo de auditoría e poden influír directamente na súa valoración e resultado final as persoas a que se refire o artigo 56.1.a).

3. Para os efectos do disposto no artigo 23.2.c) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, 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 incorreren nas prohibicións a que se refire o citado artigo e, doutro lado, o auditor de contas asinante ou a sociedade de auditoría en cuxo nome se asinou o informe, que minguan a obxectividade destes, cando concorra ou concorrese calquera das circunstancias recollidas no artigo 57.

4. O disposto no artigo 23 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, será aplicable a calquera das persoas previstas nos seus números 1 e 2 cando, non tendo finalizado o traballo de auditoría, se desvinculen do auditor de contas, e sen prexuízo da aplicación do réxime de incompatibilidades previsto nos artigos 16 e seguintes da dita lei.

Sección 5.^a Honorarios

Artigo 62. Honorarios.

1. Os honorarios correspondentes aos servizos de auditoría deberán fixarse en función do esforzo de auditoría estimado para a realización de cada traballo, e deberán figurar no contrato de auditoría os criterios de determinación do prezo en función do dito esforzo.

2. Para tal efecto, o esforzo de auditoría estará determinado en cada traballo de auditoría polo tempo, os medios, recursos e cualificación e especialización suficientes e necesarios para a súa realización, polo tamaño e complexidade da actividade ou operacións da entidade auditada e polo risco de auditoría esperado.

3. Os honorarios correspondentes aos servizos de auditoría de contas, xa sexan referidos ao mesmo exercicio ou a exercicios sucesivos, polo mesmo auditor de contas, unicamente poderán modificarse se se alteran as condicións que serviron de base para a súa fixación inicial. No caso de que se modificasen os honorarios inicialmente estimados, deberán documentarse no arquivo de auditoría as razóns que xustifican a nova estimación de honorarios, así como as condicións da realización de auditoría que en ningún caso comprometan a aplicación do exixido no artigo 29.1 da Lei 22/2015, do 20 de xullo.

Artigo 63. Dependencia financeira e económica.

1. O auditor de contas non poderá percibir honorarios pola prestación de servizos, tanto de auditoría como distintos a estes, por unha contía que no seu conxunto poida dar lugar a crear, nos termos establecidos no artigo 64, unha dependencia financeira coa entidade auditada.

2. Para os efectos do establecido no artigo 24.1 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, os honorarios que se vaian percibir por servizos de auditoría non poderán incluír a prestación de servizos adicionais distintos dos de auditoría de contas tanto polos auditores de contas como polas persoas ou entidades a que se refiren os artigos 19 e 20 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, á entidade auditada ou ás entidades vinculadas con estas por relación de control.

O anteriormente sinalado será igualmente de aplicación aos procesos de licitación ou selección de auditores.

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

1. Para os efectos de determinar a porcentaxe de concentración de honorarios a que se refire o artigo 25.1 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, que define a dependencia financeira, teranse en conta as seguintes regras:

a) En relación con cada exercicio económico obterase a porcentaxe que representan os honorarios anuais devindicados pola prestación do servizo de auditoría e distintos do de auditoría á entidade auditada sobre os ingresos anuais totais obtidos polo auditor de contas. Para tal efecto, deberán figurar:

1.º No numerador, o importe dos honorarios anuais polos servizos de auditoría e distintos a estes procedentes da entidade auditada, de conformidade co principio de devindicación contido no marco normativo de información financeira aplicable.

2.º No denominador, o importe do total de ingresos anuais, que se corresponderá, no caso de auditores de contas, cos ingresos íntegros derivados das actividades económicas e demais rendementos procedentes do traballo ou de servizos e, no caso de sociedades de auditoría, co importe neto da cifra de negocios que deba figurar nas súas contas anuais.

b) Cando a porcentaxe así obtida supere o 30 por cento durante cada un dos tres últimos exercicios consecutivos, o auditor de contas deberá absterse de realizar a auditoría correspondente ao exercicio seguinte ao terceiro consecutivo en que esta circunstancia se produza.

2. En relación coa determinación da porcentaxe de concentración a que se refire o artigo 25.2 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, seguiranse as mesmas regras que as establecidas no número 1, pero referidas:

a) No numerador, aos honorarios devindicados pola prestación de servizos de auditoría e distintos do de auditoría á entidade auditada e ás súas entidades vinculadas por parte do auditor de contas e daqueles que formen parte da súa rede.

b) No denominador, aos ingresos anuais totais obtidos polo auditor de contas e os que formen parte da súa rede.

3. Non obstante o disposto nos dous números anteriores, a porcentaxe de concentración en ambos os casos será do 40 por cento durante tres anos consecutivos no suposto de que a dita porcentaxe para unha entidade auditada, que non sexa de interese público, se vise incrementada por riba do 30 por cento como consecuencia de que se produza algunha das seguintes circunstancias:

a) O auditor de contas tivese que absterse de realizar a auditoría de contas dunha ou varias entidades por incorrer na porcentaxe a que se refire o artigo 25 da Lei 22/2015, do 20 de xullo.

b) A finalización ou aceptación dun traballo de auditoría de contas dunha entidade relevante. Para estes efectos, enténdese que un traballo é relevante cando os honorarios de auditoría correspondentes ao dito traballo representen ao menos o 30 por cento da cifra do importe total anual dos honorarios por servizos de auditoría do auditor.

4. Os tres primeiros anos naturais ou exercicios sociais anuais, segundo se trate de auditores de contas ou sociedades de auditoría, a partir do inicio do exercicio da actividade mediante a súa inscrición no Rexistro Oficial de Auditores de Contas, na situación de exercente no caso de auditor de contas persoa física, non computarán para os efectos do previsto neste artigo.

5. No caso de auditores de contas e sociedades de auditoría pequenas a que se refire o artigo 25.3 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, as porcentaxes de concentración establecidas nos números 1 e 2 serán do 35 por cento.

Para estes efectos, entenderase por sociedades de auditoría pequenas aquelas que cumpran as condicións de entidades pequenas segundo os parámetros do artigo 3.9 da Lei 22/2015, do 20 de xullo.

CAPÍTULO III

Garantía financeira

Artigo 65. *Garantía financeira.*

1. Para os efectos da garantía financeira a que se refire o artigo 27 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, no caso de constituírse mediante aval, este terá que ser prestado por entidades financeiras inscritas nos rexistros especiais do Ministerio de Asuntos Económicos e Transformación Dixital e do Banco de España.

A garantía financeira constituída deberá ser suficiente e, se for o caso, actualizarse para responder en cada momento, ao menos, polo límite exixido nos números 2 e 3 seguintes, e deberá manterse durante o prazo en que poida exercitarse a acción de responsabilidade.

Terá que garantir, até 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 puideren causar, como consecuencia do incumprimento das obrigacións adquiridas no exercicio da actividade de auditoría de contas, polas reclamacións que se presenten antes de que se extinga a acción de responsabilidade por prescrición.

No caso de cesamento da actividade de auditoría de contas, os auditores de contas deberán manter a garantía financeira constituída até que se extinga a acción por prescrición de responsabilidade, e poderá solicitarse a cancelación desta unha vez transcorrido o dito prazo.

2. A garantía financeira para o primeiro ano da actividade, que terá carácter de mínima nos sucesivos, no suposto das persoas físicas autorizadas para o exercicio da actividade de auditoría de contas en España, será de 500.000 euros.

A dita contía, no caso das sociedades de auditoría españolas, multiplicarase por cada un dos socios desta, sexan ou non auditores de contas, e dos auditores de contas designados para asinar informes de auditoría en nome da sociedade, distintos dos socios, tendo, así mesmo, o carácter de mínima nos anos sucesivos.

No caso de sociedades de auditoría autorizadas noutros Estados membros da Unión Europea, a contía mínima referida no parágrafo anterior calcularase tomando como referencia exclusivamente o número de auditores de contas principais responsables inscritos no Rexistro Oficial de Auditores de Contas como exercentes.

No caso de auditores de contas ou sociedades e demais entidades de auditoría de terceiros países que emitan informes de auditoría a que se refiren os artigos 10.3 e 11.5 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, deberán constituír a garantía financeira que permita o resarcimento da responsabilidade persoal e directa derivada dos danos e perdas económicos que os auditores de contas e as sociedades e demais entidades de auditoría puideren causar. Esta garantía financeira deberá establecerse pola contía que, en cada caso, permita o resarcimento dos danos que puideren causar a terceiros como consecuencia do informe emitido. A contía desta garantía será, para cada un dos informes de auditoría emitidos respecto ás contas das entidades a que se refire o artigo 10.3 e 11.5 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, a metade da inicial que corresponda a un auditor de contas autorizado para exercer a actividade de auditoría de contas en España, cantidade que se manterá por cada exercicio respecto ao cal se emite o correspondente informe con validez en España.

3. Unha vez transcorrido o primeiro ano da actividade, a garantía financeira mínima a que se refiren os tres primeiros parágrafos do número anterior incrementarase no 30 por cento da facturación que exceda a contía equivalente á da dita garantía financeira mínima

e que corresponda á actividade de auditoría de contas do exercicio anterior, desenvolvida en España.

4. No caso de que a garantía financeira se constituía mediante unha póliza de seguro de responsabilidade civil ou de caución, individual ou colectiva, caso en que se achegará o correspondente certificado individual de seguro, esta deberá cubrir especificamente a responsabilidade civil tal e como se define no artigo 26 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, e nos termos e condicións establecidos neste artigo.

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

5. Todos os auditores de contas que poidan exercer a actividade de auditoría de contas ou que emitan informes que teñan validez en España deberán xustificar anualmente a vixencia e suficiencia da garantía financeira constituída no prazo a que se refire o artigo 89. Esta xustificación poderase realizar mediante certificado emitido pola autoridade competente do Estado membro ou do terceiro país de orixe. No caso de que a garantía financeira non alcanzase os límites mencionados deberá ser completada mediante a constitución de garantía financeira adicional.

Así mesmo, deberán comunicar calquera circunstancia que produza a extinción, a perda ou a redución da eficacia da garantía financeira, así como calquera modificación introducida nos termos inicialmente pactados, no prazo de quince días hábiles contado desde que acaecese a dita circunstancia.

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

6. A insuficiencia da garantía financeira, calquera que sexa a forma en que estea constituída, ou a súa falta de vixencia, se for o caso, será causa que automaticamente impedirá o exercicio da actividade de auditoría de contas e carretará a adscrición á situación de non exercente 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 12.2 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, e sen prexuízo da infracción que, se for o caso, puidese cometerse conforme o previsto no artigo 72.j) da dita lei.

7. A contía e a forma da fianza a que se refire o presente artigo poderán ser modificadas mediante orde do Ministerio de Asuntos Económicos e Transformación Dixital.

CAPÍTULO IV

Organización interna

Artigo 66. *Organización interna dos auditores de contas.*

1. Os auditores de contas deberán dispor dunha organización interna adecuada para asegurar razoablemente o cumprimento da normativa aplicable, que será formalizada por escrito. No caso das sociedades, aprobaraa o seu órgano competente. Esta organización presentará unha clara asignación de responsabilidades, funcións e tarefas en todos os niveis necesarios para o cumprimento da normativa aplicable e permitirá a coordinación do seu persoal e das persoas e entidades que interveñan ou poidan intervir na realización dos traballos de auditoría de contas, a que se refiren os artigos 19.1 e 20.1 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, e deberase dispor de mecanismos para a difusión dos procedementos aplicables internamente.

Esta organización interna incluírá procedementos administrativos contables e procedementos de identificación, valoración e resposta aos riscos significativos que afecten a actividade de auditoría de contas, así como o sistema de control de calidade interno.

A organización interna será proporcionada á dimensión do auditor de contas, á natureza e á complexidade dos traballos de auditoría que realice.

2. Mediante resolución do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, oído o Comité de Auditoría deste instituto, poderanse desenvolver os criterios, políticas e procedementos aos cales debe axustarse a organización interna a que se refire o artigo 28.1 da Lei 22/2015, do 20 de xullo.

3. Os procedementos administrativos contables deben asegurar razoablemente o cumprimento apropiado do establecido no marco normativo de información financeira aplicable ao auditor de contas e deben permitir a obtención de información, agregada e detallada, para a identificación tanto das persoas, físicas ou xurídicas, ou das entidades, con que realicen operacións ou transaccións, como da natureza e os honorarios relativos a elas, de forma separada, por unha parte, para a actividade de auditoría de contas e, por outra, para o resto de servizos ou actividades. Estes procedementos administrativos posibilitarán a conciliación apropiada e oportuna da dita información detallada e agregada cos libros e rexistros obrigatorios para empresarios individuais e profesionais de acordo coa normativa mercantil e fiscal, así como coa declarada ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas de conformidade co artigo 89.

4. Os procedementos administrativos relativos á identificación, valoración e resposta aos riscos que poidan afectar a actividade da auditoría de contas incluírán os relativos ao control e á protección dos sistemas informáticos, ao tratamento de datos persoais, así como, no caso dos auditores de entidades de interese público, aqueles que permitan asegurar a continuidade e regularidade da actividade de auditoría de contas, que incluírán a realización de avaliacións cualitativas e cuantitativas sobre os posibles impactos, tanto de factores internos como externos, na dita continuidade. Así mesmo, deseñaranse e implementaranse plans de continxencias e de continuidade, que formarán parte do marco de xestión de riscos dos auditores de contas e que serán obxecto de revisión periódica ao menos anualmente.

Artigo 67. *Sistema de control de calidade interno.*

1. O sistema de control de calidade interno a que se refire o artigo 66 ten por obxecto asegurar razoablemente o cumprimento da normativa reguladora da actividade de auditoría de contas e a emisión de informes de auditoría de contas, conforme o establecido neste regulamento e nas normas de control de calidade interno dos auditores de contas.

O dito sistema deberá comprender políticas e procedementos documentados e comunicados a todo o persoal do auditor de contas e, se for o caso, ao persoal das entidades a que se refiren os artigos 19.1 e 20.1 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, que interveñan ou poidan intervir na realización dos traballos de auditoría, e recollerá, como mínimo, os elementos previstos nas normas de control de calidade interno.

2. As normas de control de calidade interno regularán, ao menos, o seguinte contido:

a) Gobernanza e responsabilidades do liderado da calidade de auditoría.

En todo caso, o responsable último do sistema de control de calidade será un auditor de contas inscrito no Rexistro Oficial de Auditores de Contas como auditor exercente, coa autoridade e independencia suficientes para o exercicio das responsabilidades.

O responsable do seguimento interno do sistema de control de calidade exercerá as súas funcións con independencia funcional e ausencia de conflito de intereses.

As ditas responsabilidades deberán asegurar a promoción e atención prioritaria dunha cultura interna de calidade na realización dos traballos de auditoría de conformidade coa normativa reguladora da actividade de auditoría de contas.

b) Ética e independencia.

Os obxectivos e requirimentos que se establezan, incluídos nun código de conduta baseado nos principios de ética definidos no artigo 3, deberán ir dirixidos á

implementación eficaz de políticas e procedementos que proporcionen unha seguranza razoable de que se cumpren os requirimentos de ética e independencia aplicables.

c) Revisións de control de calidade.

O revisor de control de calidade da encarga será un auditor en situación de exercente que non participase na realización do traballo de auditoría de contas obxecto de revisión.

d) Políticas retributivas.

Para os efectos do disposto no artigo 28.2.b) 2.º da Lei 22/2015, do 20 de xullo, as políticas retributivas deberán ofrecer suficientes incentivos ao rendemento para asegurar que a calidade da auditoría de contas sexa o obxectivo primordial.

A avaliación do rendemento e as remuneracións deberán documentarse de forma individual e co detalle necesario para evidenciar os criterios utilizados e a correlación entre a dita avaliación e a remuneración.

e) Actividades externalizadas.

As políticas e procedementos para asegurar a responsabilidade plena das actividades externalizadas a que se refire o artigo 28.2.b) 4.º da Lei 22/2015, do 20 de xullo, e a súa suxeición ao sistema de control de calidade interno.

As políticas deberán incluír os procedementos de comunicación e os requirimentos de documentación nos papeis de traballo das instrucións emitidas polos responsables do equipo de auditoría en que se inclúa o detalle dos procedementos que se van externalizar.

Os acordos de externalización non poderán impedir as facultades de supervisión referidas no artigo 49 da Lei 22/2015, do 20 de xullo.

f) Seguimento.

Os obxectivos e requirimentos que se establezan irán dirixidos a revisar a eficacia do sistema de control de calidade interno.

Os ditos obxectivos e requirimentos asegurarán que o responsable de seguimento teña a experiencia e competencias necesarias; que se realice, ao menos, unha avaliación anual do sistema de control de calidade interno, de forma obxectiva e libre de conflitos de intereses, de acordo con criterios de risco e imprevisibilidade, e que se establezan políticas e procedementos relacionados coa avaliación continuada, a frecuencia mínima das avaliacións que se vaian realizar, os criterios de selección das mostras e o tratamento das deficiencias, de ser o caso, detectadas, mediante o establecemento de medidas correctoras e a revisión da súa efectiva implementación.

g) Arquivo.

As políticas e procedementos que aseguren, para cada traballo de auditoría de contas, a elaboración e o mantemento dun arquivo electrónico de auditoría que cumpra co previsto no artigo 69.

Artigo 68. *Proporcionalidade e requisitos simplificados.*

1. As normas a que se refiren os artigos 66 e 67 establecerán que a organización interna e a súa documentación xustificativa sexan proporcionados á dimensión e estrutura organizativa dos auditores de contas e acordos coas características, complexidade e volume dos traballos de auditoría.

2. Adicionalmente, as políticas e os procedementos de documentación e de comunicación nos auditores de contas que realicen exclusivamente auditorías de entidades pequenas poderán ser menos formais e exhaustivos ou máis simplificados que nas sociedades de auditoría de maior dimensión.

3. Non obstante todo o anterior, os auditores de contas deberán asegurar razoablemente a consecución dos fins previstos neste capítulo, mesmo cando externalicen

os procedementos de control de calidade que, se for o caso, prevexan as normas de control de calidade. A menor formalidade permitida non eximirá da obrigaón de deixar constancia das avaliacións realizadas e dos resultados obtidos.

Artigo 69. *Arquivo de auditoría e documentación do traballo.*

1. O arquivo de auditoría deberá comprender para cada traballo, ao menos, a seguinte documentación:

a) A correspondente á aplicación das políticas e procedementos do sistema de control de calidade aplicables ao traballo.

b) A documentación completa soporte de cada traballo, incluídos os papeis de traballo do auditor que conteñan un rexistro do traballo realizado polo auditor, a información utilizada e as decisións tomadas que serviron de base para a emisión do informe de auditoría, así como evidencia de que a auditoría se planificou e se executou de conformidade coa normativa reguladora da actividade de auditoría de contas. En particular, os papeis de traballo deberán incluír e reflectir:

1.º Os criterios e consideracións empregados para a identificación e valoración dos riscos de incorrección.

2.º A natureza, o momento de realización e a extensión das probas tanto deseñadas como realizadas polo auditor para responder aos citados riscos identificados.

3.º Cando na realización do traballo se utilicen técnicas de mostraxe, o obxectivo do procedemento, a descrición das poboacións analizadas, criterios e métodos tidos en conta para seleccionar as mostras, os feitos ou hipóteses relevantes para as cuestións que se van verificar e os resultados da realización das ditas probas e, se for o caso, a investigación das desviacións e incorreccións identificadas e o seu resultado, a extrapolación das incorreccións, os procedementos adicionais realizados e a avaliación do efecto das desviacións e incorreccións na auditoría.

4.º As cuestións significativas que xurdiron durante a realización da auditoría, as conclusións alcanzadas sobre elas e os xuízos profesionais significativos aplicados para alcanzar as ditas conclusións, así como a evidencia suficiente e adecuada da súa aplicación.

5.º A evidencia da revisión do traballo realizada polos membros con máis experiencia do equipo da encarga e os principais auditores responsables do traballo de auditoría, incluído o auditor asinante do informe de auditoría.

En calquera caso, os papeis de traballo a que se refire esta letra b) deberán ser o suficientemente detallados para que, unha vez obtida a documentación base utilizada nos procedementos de auditoría, estes puidesen, se for o caso, ser re-executados.

Toda a documentación referida neste número deberá compilarse en formato arquivo electrónico, coas debidas medidas de seguranza que garantan a súa autenticidade.

Non poderá considerarse que constituía evidencia do traballo de auditoría realizado a documentación ou información non incluída no citado arquivo.

2. En ningún caso poderá modificarse o arquivo como consecuencia da revisión interna ou externa do traballo de auditoría realizada con posterioridade á data do informe de auditoría.

3. Unha vez compilado o arquivo, no caso de feitos posteriores á data do informe de auditoría ou de feitos anteriores á dita data que chegasen a coñecemento do auditor con posterioridade á referida data que requiran a aplicación de procedementos de auditoría ou naquelas situacións en que con motivo dun plan de emenda sexa necesario incluír documentación adicional, o auditor deberá dispor de políticas e procedementos que permitan xerar a partir do arquivo compilado un arquivo complementario en que deberá quedar documentado quen autoriza o cambio no arquivo complementario respecto ao compilado, os motivos e data do cambio e a documentación modificada co obxecto de que calquera terceiro poida realizar un adecuado seguimento das modificacións.

Artigo 70. *Rexistro de infraccións.*

No rexistro de infraccións a que se refire o artigo 29.3 a) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, incluíranse, ao menos, as infraccións graves ou moi graves declaradas mediante resolución firme na vía administrativa polo Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

Artigo 71. *Rexistro de entidades auditadas.*

En relación co rexistro de entidades auditadas a que se refire o artigo 29.3 c) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, naqueles casos en que se audite un grupo e entidades que pertencen a el, a información deberá indicar expresamente as entidades auditadas que forman parte do grupo.

CAPÍTULO V

Deberes de custodia e segredo

Artigo 72. *Deber de conservación e custodia.*

1. Respecto á obrigação de conservación e custodia a que se refire o artigo 30 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, 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 número puidese constituír elemento de proba, sempre que o auditor de contas teña coñecemento de tal circunstancia, o prazo de cinco anos estenderase até a resolución ou sentenza firme, ou finalización do procedemento, ou até que transcorran cinco anos desde a última comunicación ou intervención do auditor de contas en relación co conflito en cuestión.

2. Durante os prazos de conservación e custodia, os auditores de contas serán responsables de adoptar as medidas necesarias para a salvagarda e conservación da documentación, información, arquivos e rexistros. Para isto, os auditores de contas deberán dispor de sistemas informáticos que contén con controis que aseguren a custodia, integridade e recuperación da información, que permitan empregar a dilixencia debida que sexa necesaria para reducir o risco de deterioración ou perda, garantir a accesibilidade e autorización restrinxida para o seu acceso, e deberase permitir unha identificación única do arquivo xerado compilado e da data da compilación. Estes controis serán implementados eficazmente para que non sexa posible a modificación dos arquivos de cada traballo de auditoría unha vez transcorrido o prazo máximo de compilación, para que quede constancia das accións realizadas sobre os ditos arquivos e se reduza o risco de deterioración ou perda.

Para estes efectos, deberán realizarse de forma rutineira copias de seguranza en formato informático no momento da súa creación, cando se produzan modificacións e, no caso de non haberlas, ao menos, unha vez ao ano.

3. A obrigação a que se refire este artigo tamén será de aplicación aos auditores de contas que, conforme o previsto na Lei 22/2015, do 20 de xullo, e neste regulamento, causen baixa no Rexistro Oficial de Auditores de Contas.

4. A perda ou deterioración da documentación a que se refire o artigo 30 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, así como as súas razóns, deberán ser comunicadas ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas nun prazo de quince días hábiles, contado desde o momento en que se produciu ou se tivo coñecemento do feito.

Artigo 73. *Deber de segredo.*

O deber de segredo previsto no artigo 31 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, será de aplicación a todas as persoas que participasen ou colaborasen no desenvolvemento da actividade de auditoría do auditor de contas, formen parte ou non da súa organización interna, ou que tivesen coñecemento da información relativa á dita actividade.

Esta obrigación de segredo manterase 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 por parte das persoas que interviñeron na realización da actividade de auditoría.

Artigo 74. *Protección de datos de carácter persoal.*

O tratamento de datos de carácter persoal levado a cabo polos auditores de contas 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 no Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeo e do Consello, do 27 de abril de 2016, relativo á protección das persoas físicas no que respecta ao tratamento de datos persoais e á libre circulación destes datos, e á Lei orgánica 3/2018, do 5 de decembro, de protección de datos de carácter persoal e garantía dos dereitos dixitais, e ás súas disposicións de desenvolvemento. Para estes efectos, o tratamento dos datos debe ser proporcional ao obxectivo perseguido, respectar no esencial o dereito á protección de datos, para o cal deben establecerse medidas adecuadas e específicas para protexer os intereses e dereitos fundamentais do interesado, de conformidade co establecido no artigo 9.2 do Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeo e do Consello, do 27 de abril de 2016, relativo á protección das persoas físicas no que respecta ao tratamento de datos persoais e á libre circulación destes datos.

No suposto en que os auditores de contas externalizasen as actividades de auditoría, os procedementos de control de calidade ou os servizos de conservación e custodia da documentación, deberá darse cumprimento ao disposto na Lei orgánica 3/2018, do 5 de decembro, de protección de datos de carácter persoal e garantía dos dereitos dixitais.

CAPÍTULO VI

Da auditoría de entidades de interese público

Sección 1.ª Do ámbito de aplicación

Artigo 75. *Ámbito de aplicación.*

Aos auditores de contas que realicen traballos de auditoría das contas anuais ou de estados financeiros ou documentos contables correspondentes a entidades de interese público seralles de aplicación o establecido neste regulamento de acordo coas particularidades establecidas neste capítulo.

Sección 2.ª Dos informes

Artigo 76. *Informe adicional á Comisión de Auditoría.*

1. A obrigación recollida no artigo 36 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, de emitir un informe adicional ao de auditoría de contas para a súa remisión á Comisión de Auditoría será aplicable unicamente ás auditorías das contas anuais.

2. Para os efectos do previsto no artigo 36.2 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, o prazo para a remisión do informe adicional para a Comisión de Auditoría polos auditores de contas ás autoridades nacionais supervisoras das entidades de interese público auditadas será dun máximo de tres días hábiles desde a recepción da solicitude efectuada por aquelas.

Artigo 77. *Informe de transparencia.*

1. Para os efectos do disposto no artigo 37.1.a) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, incluíranse no volume total de ingresos de servizos de auditoría os correspondentes ás

auditorías de contas anuais, consolidadas e doutros estados financeiros, especificando os que correspondan de forma agregada a entidades de interese público.

Para os efectos do cumprimento do disposto no artigo 37.1.b) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, detallaranse, en relación con cada entidade de interese público de forma separada, os ingresos correspondentes por servizos de auditoría de contas anuais e consolidadas, outros servizos de auditoría e servizos distintos aos de auditoría prestados ás ditas entidades polo auditor de contas.

2. As comunicacións a que se refire o artigo 37, números 2 e 3, da Lei 22/2015, do 20 de xullo, faranse por escrito e no prazo de dez días hábiles, contado desde a publicación ou actualización do informe de transparencia.

Artigo 78. Informe ás autoridades nacionais supervisoras.

Para os efectos do establecido no artigo 38 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, o prazo para a remisión polos auditores de contas ás autoridades nacionais supervisoras das entidades de interese público auditadas da información prevista no artigo 12.1 do Regulamento (UE) n.º 537/2014, do 16 de abril, será dun máximo de tres días hábiles desde que tivese coñecemento das circunstancias que puideren dar lugar ás situacións previstas no dito artigo e, no caso de estar incluída no ámbito de supervisión de máis dunha autoridade nacional supervisora de conformidade coa súa normativa de aplicación, deberá comunicarse a todas elas.

Sección 3.ª Independencia

Artigo 79. Réxime aplicable.

Para os efectos do disposto no réxime de independencia regulado na sección 3.ª do capítulo IV do título I da Lei 22/2015, do 20 de xullo, será de aplicación o establecido no capítulo II do título II deste regulamento e nesta sección, coas seguintes particularidades:

a) As causas de incompatibilidade e situacións que comprometen a independencia do auditor en todo caso, a que se refire o artigo 37.1, letras a) e b), inclúen tamén as previstas nos artigos 39, 40 e 41 da Lei 22/2015, do 20 de xullo.

b) A porcentaxe do capital social, dos dereitos de voto ou do patrimonio da entidade auditada para considerar que un instrumento financeiro é significativo, a que se refire o artigo 45.2.b), será do 0,5 por cento.

c) As porcentaxes fixadas no artigo 52, letra b), para os efectos de determinar se unha situación ou servizo ten un efecto de pouca importancia relativa ou incidencia significativa, reduciranse á metade.

d) As porcentaxes fixadas no artigo 53, para os efectos de determinar a elaboración de información significativa medida en termos de importancia relativa, reduciranse á metade.

Artigo 80. Obrigacións respecto á Comisión de Auditoría das entidades de interese público.

1. Os auditores de contas das entidades de interese público auditadas deberán:

a) Satisfacer os requirimentos de información que a Comisión de Auditoría solicite.
b) Examinar coa Comisión de Auditoría as ameazas á súa independencia e as salvagardas aplicadas en cada traballo.

c) Obter a autorización para prestar servizos non prohibidos que, de ser o caso, procedan ou a autorización excepcional prevista no artigo 41.2 da Lei 22/2015, do 20 de xullo.

d) Remitir a declaración anual sobre a súa independencia, así como a información detallada e individualizada dos servizos adicionais aos de auditoría de calquera clase prestados e os seus honorarios, de conformidade co exixido no artigo 529 *quaterdecies*,

número 4, letra e), do texto refundido da Lei de sociedades de capital, aprobado polo Real decreto legislativo 1/2010, do 2 de xullo.

O establecido nesta sección será de aplicación sen prexuízo das obrigacións de comunicación contidas nas normas de auditoría.

2. No caso de que as entidades de interese público non conten con Comisión de Auditoría, os procedementos e actuacións a que se refire este artigo deberán ser realizados polo auditor de contas co órgano que teña atribuídas e desempeñe funcións equivalentes ás asignadas á Comisión de Auditoría.

Artigo 81. Actuacións en relación coa Comisión de Auditoría das entidades de interese público.

Para os efectos do establecido no artigo anterior, e sen prexuízo do disposto nas normas de auditoría, os auditores de contas deberán realizar as seguintes actuacións en relación coa obrigaición de independencia.

Os auditores deberán comunicar á Comisión de Auditoría aquelas situacións ou relacións que poidan supor ameaza á independencia, para o seu exame por parte daquela. Así mesmo, comunicarán á Comisión de Auditoría a prestación de servizos distintos de auditoría para os efectos de que esta poida autorizar a súa prestación. Estas comunicacións efectuaranse para os efectos de que a Comisión de Auditoría poida emitir o informe a que se refire o artigo 529 *quaterdecies* 4.f) do texto refundido da Lei de sociedades de capital. Nas ditas comunicacións deberase incluír información detallada, ao menos, sobre:

- a) A natureza e contexto en que se produce.
- b) A condición, cargo ou influencia en quen se produce.
- c) Os intereses económicos derivados ou retribución correspondente.
- d) A avaliación da importancia que a ameaza xera respecto á independencia.
- e) A existencia de medidas que eliminan ou reducen as ditas ameazas a un nivel que non comprometa a súa independencia.
- f) Calquera outra información que sexa requirida, en relación co cumprimento da obrigaición de independencia, pola Comisión de Auditoría, incluída a referida:

1.º Ao sistema de control de calidade interno que teñen establecido de conformidade co artigo 28 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, en materia de independencia.

2.º Ás prácticas internas de rotación do socio de auditoría e do seu persoal.

3.º Ás relacións entre a entidade auditada e as súas entidades vinculadas e o auditor de contas e a súa rede, que carreten a prestación de servizos distintos de auditoría ou calquera outro tipo de situación ou relación.

As ditas comunicacións realizaranse en tempo e forma, de tal modo que permitan á Comisión de Auditoría cumprir coas súas funcións.

Artigo 82. Proceso de selección de nomeamento de auditor.

Os auditores de contas que realicen traballos de auditoría de contas de entidades de interese público, antes da presentación das ofertas a que se refire o artigo 40.3 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, deberán asegurarse, ao menos, do seguinte:

- a) Que dispoñen ou poidan dispor dos recursos suficientes e apropiados, en termos de tempo e persoal dispoñible, para realizar o traballo para o que presentan a oferta. A suficiencia dos recursos deberá abranguer a disposición de sistemas, recursos técnicos e especializados, incluída a dispoñibilidade de persoal con capacidade e competencia necesaria no tratamento de cuestións complexas en concordancia coa dimensión e complexidade da auditoría que se vaia realizar, da entidade que se vaia auditar e do sector en que opera. Todo isto deberase documentar suficiente e adecuadamente.

No caso de que o auditor de contas viñese prestando servizos de non auditoría permitidos, a prestación destes servizos non poderá ser tida en conta na avaliación do proceso de selección.

b) Na data da presentación da oferta deberá ter analizado todas as posibles ameazas á independencia e, se for o caso, as medidas de salvagarda necesarias que aseguren a independencia do auditor de contas para o primeiro exercicio de auditoría, no caso de ser elixido auditor de contas.

Artigo 83. *Prórroga.*

1. No caso de que finalizase o período total de contratación máximo de dez anos dun auditor de contas, a contratación conxunta do dito auditor de contas con outro auditor de contas no período adicional a que se refire o artigo 40.1 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, poderá ir de un até catro anos, coas prórrogas correspondentes até completar, de ser o caso, o dito período adicional, sen que resulte de aplicación ao novo auditor nomeado o prazo mínimo de tres anos previsto no artigo 40.1 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, con carácter xeral para a contratación inicial dos auditores de contas.

2. Unha vez finalizado o período adicional de contratación conxunta, o novo auditor de contas con quen se contratou de forma simultánea para actuar conxuntamente poderá ser contratado individualmente até completar o período de contratación máximo de dez anos, incluídas as prórrogas. Expirado o período máximo de contratación de dez anos, o dito auditor de contas poderá ser contratado conxuntamente con outro auditor de contas durante o período adicional de até catro anos a que se refire o número anterior.

Artigo 84. *Rescisión do contrato ou revogación do nomeamento de auditor.*

Os auditores de contas e a entidade auditada deberán comunicar as rescisións de contrato ou revogación de nomeamentos á autoridade nacional supervisora da entidade de interese público no prazo de quince días hábiles desde que se producisen, con indicación das razóns que a fundamentan.

Artigo 85. *Rotación interna.*

Para os efectos do previsto no artigo 40.2 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, será obrigatoria a rotación do auditor principal responsable ou auditores principais responsables, a que se refire o artigo 3.6.a) e b) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, do informe de auditoría das contas anuais consolidadas cando transcorran cinco anos desde o primeiro ano ou exercicio en que foron auditadas as ditas contas.

En tal caso, se este auditor fose o auditor principal responsable da auditoría das contas da entidade dominante que formula as citadas contas anuais consolidadas, será igualmente obrigatoria a rotación en relación con esta entidade dominante.

Artigo 86. *Honorarios e transparencia.*

1. No caso de sociedades de auditoría pequenas ou medianas, a autorización excepcional prevista no artigo 41.2, último parágrafo, da Lei 22/2015, do 20 de xullo, deberá producirse antes de iniciar o traballo de auditoría de contas do exercicio afectado, e en todo caso antes de que finalice o exercicio económico da entidade auditada. Para os efectos desta autorización excepcional, a sociedade de auditoría deberá documentar todo o proceso seguido de avaliación de ameazas e adopción de medidas de salvagarda, así como do exame e comunicacións practicados coa Comisión de Auditoría ou órgano equivalente, incluídas a motivación e xustificación da dita autorización.

2. A sociedade de auditoría comunicará a dita autorización, xunto coa súa motivación, ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas no prazo de cinco días hábiles desde a recepción da autorización.

3. Para os efectos do establecido neste artigo, consideraranse sociedades de auditoría medianas aquelas que cumpran as condicións de entidades medianas segundo os parámetros do artigo 3.10 da Lei 22/2015, do 20 de xullo.

Sección 4.^a Organización interna e do traballo en relación con auditorías de entidades de interese público

Artigo 87. Estrutura organizativa.

1. Para os efectos do establecido no artigo 45 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, o auditor de contas que realice traballos de auditoría de contas de entidades de interese público deberá dispor dunha estrutura organizativa e dunha dimensión adecuadas á cantidade e complexidade dos traballos de auditoría que realice deste tipo de entidades, atendendo á magnitude e natureza das entidades auditadas.

2. En relación con cada traballo de auditoría das contas anuais dunha entidade de interese público, adicionalmente ao establecido no artigo 42 da dita lei, o auditor de contas deberá contar con mecanismos internos de control que garantan que dispón, ou ten á súa disposición, ao menos, o seguinte:

a) Auditores principais responsables con experiencia en auditoría de entidades de interese público por teren participado como membros do equipo de auditoría con capacidade para influír no resultado final do traballo de auditoría de contas, tendo en conta a complexidade do traballo de auditoría, a magnitude e natureza da entidade e un amplo coñecemento da actividade en que opera a entidade.

b) Especialistas ou departamentos técnicos que poidan prestar asesoramento en materia de contabilidade e auditoría de contas, con capacidade, oportunidade e eficacia para a realización do dito traballo.

c) Especialistas en distintos campos que sexan relevantes para a información económico-financeira das entidades obxecto do dito traballo, de acordo coa actividade da entidade auditada, integrados dentro do equipo de auditoría, para dar resposta apropiada e oportuna ás cuestións que xurdan como consecuencia da revisión ou supervisión do dito traballo.

d) Revisor ou revisores de control de calidade con, ao menos, o mesmo nivel de coñecementos e experiencia que sexan necesarios para actuar como un auditor principal responsable designado para asinar o informe de auditoría a que se refire a letra a).

3. No caso de actuación conxunta de auditoría, exixirase antes da aceptación do traballo o cumprimento destes requisitos, ao menos, a un dos auditores designados conxuntamente.

4. Calquera modificación que afecte as condicións establecidas neste artigo para ser auditor de entidades de interese público deberá ser comunicada ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas no prazo de quince días hábiles desde que se producise.

TÍTULO III

Supervisión pública

CAPÍTULO I

Función supervisora

Sección 1.^a Órganos colexiados do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas

Artigo 88. *Comité de Auditoría de Contas, Consello de Contabilidade e Comité Consultivo de Contabilidade.*

1. O Comité de Auditoría de Contas estará presidido polo presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, quen terá voto de calidade, e composto, xunto con el, por trece vogais designados polo Ministro de Asuntos Económicos e Transformación Dixital, coa seguinte distribución:

- a) Por proposta do Tribunal de Contas, un representante do dito órgano.
- b) Por proposta da Intervención Xeral da Administración do Estado, un representante da Intervención Xeral da Administración do Estado.
- c) Por proposta do Ministerio de Xustiza, un membro da carreira xudicial ou fiscal ou rexistrador mercantil.
- d) Por proposta do Banco de España, un representante da dita institución.
- e) Por proposta da Comisión Nacional do Mercado de Valores, un representante do dito organismo.
- f) Por proposta da Dirección Xeral de Seguros e Fondos de Pensións, un representante da dita dirección xeral.
- g) Por proposta das corporacións de dereito público representativas de auditores de contas, catro representantes destas.
- h) Por proposta da Avogacía Xeral do Estado-Dirección do Servizo Xurídico do Estado, un avogado do Estado, adscrito á Subsecretaría do Ministerio de Asuntos Económicos e Transformación Dixital.
- i) 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, polos seguintes vogais designados polo ministro de Asuntos Económicos e Transformación Dixital, da seguinte forma:

- a) Por proposta do Banco de España, un representante da dita institución.
- b) Por proposta da Comisión Nacional do Mercado de Valores, un representante da dita institución.
- c) Por proposta da Dirección Xeral de Seguros e Fondos de Pensións, un representante da dita dirección xeral.

Ademais, un representante do Ministerio de Facenda, a través da Intervención Xeral da Administración do Estado designado polo titular do dito 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 que terá voto de calidade, e estará composto, xunto con el, por un máximo de vinte vogais designados por el, coa seguinte distribución:

- a) Por proposta do Ministerio de Xustiza, un representante do dito departamento.
- b) Por proposta da Intervención Xeral da Administración do Estado, un representante da Intervención Xeral da Administración do Estado.
- c) Por proposta da Dirección Xeral de Tributos, un representante da dita dirección xeral.
- d) Por proposta do Banco de España, un representante da dita institución.
- e) Por proposta da Comisión Nacional do Mercado de Valores, un representante da dita comisión, dous representantes dos usuarios de información contable e un representante das asociacións ou organizacións representativas dos emisores de información económica das empresas.
- f) Por proposta do Instituto Nacional de Estatística, un representante do dito instituto.
- g) Por proposta da Dirección Xeral de Seguros e Fondos de Pensións, un representante da dita dirección xeral.
- h) Por proposta do Consello Xeral de Economistas de España, dous representantes do dito consello, que deberán ser expertos de recoñecido prestixio en materia contable ou de auditoría de contas.
- i) Por proposta do Instituto de Censores Xurados de Contas de España, un representante do dito instituto, que deberá ser un experto de recoñecido prestixio en materia de auditoría de contas.

O presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas designará, ademais, un representante do dito 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 neste artigo rexeranse polo disposto na sección 3.^a do capítulo II do título preliminar da Lei 40/2015, do 1 de outubro, así como polo disposto nos regulamentos de réxime interno que poidan ser aprobados polos ditos órganos colexiados.

Sección 2.^a Facultades de supervisión

Artigo 89. Rendición de información.

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, ademais dos datos a que se refire o artigo 8.3, letras a), b) e c), da Lei 22/2015, do 20 de xullo, a seguinte información:

- a) Número de identificación fiscal, domicilio profesional, enderezo das oficinas que manteñan abertas desde as que efectivamente se exerza a actividade de auditoría de contas e os enderezos electrónicos habilitados únicos e de correo electrónico.
- b) De ser o caso, o nome e apelidos ou razón social das persoas ou entidades que pertencen á mesma rede recollidas no artigo 8.3 da Lei 22/2015, do 20 de xullo. Non obstante o anterior, non será necesaria a declaración daquelas entidades que forman parte da rede do auditor de contas cuxo obxecto social ou actividade non estea relacionado coa información económica financeira, asesoramento xurídico e consultoría de xestión empresarial, ou calquera outro que sexa análogo ou complementario a estes, nin presten este tipo de servizos.
- 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

inscripción, se están inscritos en situación de exercente ou de non exercente, a corporación a que, se for o caso, pertenzan e a natureza e modalidade do correspondente vínculo contractual. Así mesmo, indicárase o número de horas que os ditos auditores dedicaron efectivamente á actividade de auditoría de contas.

d) Nome e apelidos das persoas que, non estando 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 os ditos servizos, así como das horas efectivamente dedicadas á actividade de auditoría de contas e a outras tarefas relacionadas coa dita actividade, especificando a natureza e modalidade do correspondente vínculo contractual.

e) Volume de negocio en horas e euros facturados procedentes da actividade de auditoría de contas, así como os ingresos totais do auditor.

f) Relación das entidades auditadas, con indicación do seu código de clasificación nacional de actividades económicas (CNAE), a súa consideración ou non como entidade de interese público, o prazo de contratación, a data de emisión do informe, o tipo de opinión, as horas e honorarios facturados polos servizos de auditoría, os honorarios facturados por servizos distintos de auditoría, distinguindo para estes últimos os correspondentes aos prestados polo propio auditor e os prestados polas persoas e entidades pertencentes á rede do auditor, á entidade auditada e ás súas entidades vinculadas, coa desagregación que se determine na resolución que para tal efecto dite o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas. Así mesmo, indicárase o revisor do control de calidade que, se for o caso, se designase en cada traballo de auditoría.

g) Corporación de dereito público a que, se for o caso, pertenzan. Cando os auditores de contas pertenzan simultaneamente a máis dunha corporación de dereito público representativa de auditores de contas, deberán optar por unha delas para os efectos do disposto neste regulamento.

h) Os servizos que foron prestados ao auditor por outros auditores de contas, distinguindo os relativos á participación na realización de traballos de auditoría de contas e os referentes a tarefas relacionadas co sistema de control de calidade interno, con indicación do número de horas, no seu conxunto; así como indicación de se prestou estes mesmos servizos a outros auditores.

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, ademais dos datos a que se refire o artigo 8.4.a), b), c), d), e) e f) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, a seguinte información:

a) A información a que se refire o número 1 anterior, coas adaptacións necesarias, incluíndo a identificación do auditor principal responsable designado en cada traballo de auditoría.

b) De ser o caso, a súa consideración como sociedade de auditoría pequena ou mediana.

Así mesmo, indicárase:

1.º Se exclusivamente realizaron auditorías de entidades pequenas.

2.º No caso de ter realizado auditorías de entidades de interese público, se estas foron realizadas exclusivamente a entidades pequenas ou medianas.

3.º E no caso de ter realizado auditorías de entidades que non teñan a consideración de interese público, se as ditas auditorías foron exclusivamente voluntarias ou a entidades pequenas.

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, na data de peche do período de rendición.

d) Modificacións estatutarias que se producen.

3. Calquera variación que se produza durante o exercicio, en relación coa información sinalada no artigo 8.3 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, letras a) a c), no número 1 deste artigo, letras a) e c), tanto para auditores individuais como para sociedades de auditoría, e no número 2.b) deste artigo para as sociedades, no prazo de quince días hábiles, contado desde o momento en que se producise aquela ou, se for o caso, desde que produza efectos legais. Esta comunicación deberá realizarse en todo caso cando a variación sexa causa de baixa no Rexistro Oficial de Auditores de Contas.

4. Mediante resolución do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, exixiráselles aos auditores de entidades de interese público a información sobre honorarios referidos á actividade de auditoría de contas a que se refire o número 1.e), así como os honorarios por servizos de auditoría prestados a entidades de interese público, no mes de febreiro de cada ano, referida ao ano natural inmediato anterior.

Así mesmo, mediante resolución do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas determinarase a información que os auditores de contas de entidades de interese público deban remitir para os efectos da preparación dos informes sobre a evolución do mercado a que se refiren as disposicións adicionais cuarta e quinta da Lei 22/2015, do 20 de xullo.

5. Sen prexuízo do que dispoña a normativa comunitaria, os auditores de contas e sociedades e demais entidades de auditoría de terceiros países, a que se refiren os artigos 10.3 e 11.5 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, remitirán a mesma información e con igual periodicidade a que se refiren os números anteriores, con excepción daqueles que procedan de terceiros países 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.

6. Mediante resolución aprobaranse os modelos que se deberán completar en relación coa información sinalada anteriormente e os prazos de remisión da dita información, que serán formalizados polos auditores de contas e remitidos ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas por medios electrónicos.

Sección 3.^a Disposicións comúns das actuacións de control

Artigo 90. Actuacións de control.

1. As actuacións de control comprenderán as inspeccións, investigacións e outras actuacións de comprobación que se consideren necesarias a que se refire o artigo 49 da Lei 22/2015, do 20 de xullo.

2. Adicionalmente ás actuacións de investigación e inspección, as actuacións de comprobación comprenderán as actuacións necesarias para que o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas determine os feitos ou circunstancias de que tivese coñecemento por calquera medio e que puidesen ser causa dun acordo de inicio dunha inspección ou dunha investigación ou, se for o caso, do acordo de iniciación dun expediente sancionador.

3. Cando se obteñan indicios de infracción no curso dunha actuación de control, poderase iniciar o procedemento sancionador con anterioridade á finalización da actuación de control e a emisión do correspondente informe, sen prexuízo, se for o caso, de continuar a actuación de control en relación con feitos distintos a aqueles que deron lugar ao acordo de inicio.

Artigo 91. 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 e publicará anualmente un plan de control da actividade de auditoría de contas, que comprenderá os plans de investigacións e de inspeccións.

2. 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 publicarase dentro dos primeiros catro meses do exercicio a que se

refira. No caso en que non puidese adoptarse ou emitirse o citado plan, quedará prorrogado o correspondente ao exercicio inmediatamente anterior, sempre e cando a dita prórroga non contraeña a periodicidade mínima de inspeccións prevista.

3. O plan de investigacións considerará as seguintes fontes de información:

- a) Resultados ou outra información que resulte das actuacións de inspección.
- b) Datos obxectivos que resulten da información subministrada ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas polos auditores de contas.
- c) Datos obtidos a través de denuncias ou de calquera outro tipo de información que poida coñecer o Instituto.

4. O plan de inspeccións programará a realización das inspeccións aos auditores de contas considerando a frecuencia destas actuacións establecida no artigo 54 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, e no artigo 101.

5. Tanto o plan de investigacións como de inspeccións poderán ser revisados cando así o aconselle a existencia de feitos que supoñan modificacións relevantes na información dispoñible para a configuración do plan, ou feitos que deriven de actuacións de inspeccións ou investigacións en curso, ou de modificacións na lexislación de auditoría de contas, ou feitos que provoquen ou xeren desconfianza na información económico-financeira que deben subministrar as empresas ou entidades ou na actuación de auditores de contas e daqueles derivados de posibles riscos existentes non incluídos no momento da súa elaboración.

6. Na memoria de actividades publicaranse os resultados da execución dos plans de investigacións e de inspeccións.

Artigo 92. *Facultades para o exercicio das actuacións de control.*

As persoas que participen na actividade de control, conforme o previsto no artigo 55 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, e 26 do Regulamento (UE) n.º 537/2014, do 16 de abril, disporán, no exercicio dos labores a que se refire o dito artigo, de facultades de acceso e exame da documentación, actuando baixo a dirección e supervisión a que se refire o artigo 55.6 da Lei 22/2015, do 20 de xullo.

Artigo 93. *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.

2. O acordo de inicio indicará a natureza e o alcance das actuacións de control e, en particular, se a actuación de control se refire a unha investigación ou a unha inspección. Así mesmo, deberá designar a persoa ou persoas responsables de dirixir as actuacións de control.

Este acordo poderá adoptarse de forma individualizada, para un auditor de contas, ou de forma conxunta, para varios auditores ou sociedades de auditoría. No caso de que o acordo de inicio sexa conxunto, a súa notificación efectuarase de maneira individualizada e con garantía da protección dos datos persoais do resto de auditores incluídos no dito acordo. A comunicación da data de inicio ao auditor de contas efectuarase ao persoal designado para a dirección da investigación ou inspección correspondente.

Artigo 94. *Desenvolvemento das actuacións de control.*

1. O auditor de contas 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 for o caso, os libros, rexistros, a documentación ou información que, atendendo á finalidade perseguida, se lle requira, no formato que considere adecuado. Cando a información se achare en soportes informáticos,

deberanse pór á disposición do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas os medios adecuados que posibiliten o exame e verificación da dita información.

Nas actuacións de control da actividade de auditoría de contas, entenderase que non existe máis documentación ou información que a achegada ou a posta á disposición, segundo requirimento do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, polo auditor de contas. Para tal efecto, procederase mediante dilixencia a identificar os papeis de traballo ou documentación entregada ou remitida.

2. No desenvolvemento das actuacións de control, poderase requirir ao auditor de contas sometido a actuacións de control que realice as aclaracións ou explicacións sobre os papeis de traballo ou o resto de documentos achegados que se consideren oportunas.

Artigo 95. *Lugar e horario das actuacións de control.*

Cando as actuacións de control da actividade se efectúen no domicilio social, sucursais, delegacións, oficinas, locais ou en calquera outro lugar onde se desenvolva a actividade do auditor de contas sometido a actuacións de control ou onde se encontre a documentación requirida ou, de ser o caso, das persoas ou entidades a que se refire o artigo 48.1 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, estas porán á disposición do persoal designado para executalas o espazo físico e os medios auxiliares necesarios para facilitar a realización das citadas actuacións.

Artigo 96. *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 desenvolvemento destas ou se efectúan requirimentos de información ou outras solicitudes aos auditores de contas.

3. As dilixencias son documentos que se expiden para facer constar feitos, requirimentos ou manifestacións das persoas coas cales se realizan as actuacións. As comunicacións poderán incorporarse ao contido das dilixencias que se expidan.

Das dilixencias que se expidan entregarase un exemplar á persoa con quen se entendan as actuacións. Se esta se negar a recibila, remitiráselle por calquera dos medios admitidos en dereito, e se se negar a asinar a dilixencia, ou non puiden, 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 investigación ou inspeccións levadas a cabo.

Sección 4.^a Actuacións de investigación

Artigo 97. *Obxecto das actuacións de investigación.*

As investigacións a que se refire o artigo 53 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, poderán referirse a determinados aspectos da actividade de auditoría de contas ou a traballos concretos de auditoría, considerados na súa totalidade ou referidos a partes específicas deles.

Artigo 98. *Alcance das actuacións de investigación.*

De acordo coa finalidade prevista no artigo 53 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, nas actuacións de investigación poderán utilizarse as técnicas e 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 99. *Finalización das actuacións de investigación.*

1. As investigacións someteranse ao principio de celeridade e documentaranse coa emisión dun informe de investigación, que se remitirá ao auditor de contas para que, se for o caso, realice as alegacións que considere oportunas nun prazo de dez días hábiles.

O dito informe, considerando o alcance e a extensión das actuacións realizadas, conterá, ao menos, a descrición das verificacións e revisións realizadas, e as conclusións alcanzadas, resaltando, 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 número anterior e unha vez analizadas, se for o caso, as alegacións presentadas, o presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas adoptará un acordo, que conterá algunha das decisións seguintes:

- a) O arquivamento das actuacións de investigación.
- b) A iniciación do procedemento sancionador correspondente, cando das actuacións realizadas se deduzan indicios da comisión dalgunha das infraccións tipificadas na Lei 22/2015, do 20 de xullo.
- c) A realización de actuacións complementarias.

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

4. O resultado destas actuacións poderá terse en conta no informe definitivo de inspección, no caso de que se iniciase unha actuación de inspección sobre o mesmo auditor de contas, referida ao mesmo exercicio auditado obxecto de investigación ou no cal se realizase a actuación obxecto de investigación.

Sección 5.^a Actuacións de inspección

Artigo 100. *Obxecto das actuacións de inspección.*

Conforme o disposto no artigo 54 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, as inspeccións consisten na revisión periódica dos sistemas de control de calidade interno dos auditores de contas e sociedades de auditoría e o seu obxectivo é mellorar a calidade dos traballos de auditoría, mediante o requirimento de que os auditores ou sociedades de auditoría revisados implementen as medidas necesarias para corrixir as deficiencias postas de manifesto na inspección.

O presidente poderá, en calquera momento dunha actuación de inspección, acordar o inicio dunha investigación ou a incoación dun expediente sancionador, sobre calquera aspecto incluído no alcance da dita inspección, naqueles casos en que durante o desenvolvemento ou como resultado daquela actuación se detectase a existencia de posibles incumprimentos ou indicios de infracción.

Artigo 101. *Criterios das actuacións de inspección.*

1. Todos os auditores de contas individuais na situación de exercentes e as sociedades de auditoría serán sometidos a inspeccións de forma periódica.

2. A selección de auditores de contas, así como a selección tanto dos elementos do sistema de control de calidade como dos arquivos dos traballos de auditoría de contas que se vaian revisar, levaranse a cabo tendo en conta criterios de risco dos auditores de contas e criterios de risco das entidades que auditen.

3. Os auditores de contas que auditen unicamente entidades distintas das de interese público someteranse a inspección, ao menos, cada seis anos, salvo que só realicen auditorías voluntarias ou auditen entidades pequenas segundo a definición recollida no artigo 3.9 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, caso en que a inspección non estará suxeita á dita periodicidade mínima.

4. As inspeccións poderán realizarse cunha periodicidade inferior á establecida no artigo 54 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, e o número anterior cando, a xuízo do Instituto de

Contabilidade e Auditoría de Contas e de acordo coa información e os medios de que dispoña, a dimensión da actividade do auditor de contas ou o volume da actividade de auditoría ou outras circunstancias así o requiran.

Artigo 102. *Alcance das actuacións de inspección.*

1. As inspeccións comprenderán, ao menos, a verificación do sistema de control de calidade interno dos auditores de contas, a revisión dos procedementos documentados nos arquivos de auditoría, coa finalidade de comprobar a adecuada implementación do dito sistema de control, así como, se for o caso, o seguimento das medidas de mellora implementadas para corrixir as deficiencias postas de manifesto na inspección inmediata anterior.

2. As inspeccións poderán realizarse cun alcance xeral ou parcial. Así mesmo, nas inspeccións de auditores de interese público poderase verificar se os auditores de contas cumpren cos requisitos establecidos no artigo 87 relacionados coa estrutura organizativa.

Artigo 103. *Finalización das actuacións de inspección.*

1. As inspeccións someteranse ao principio de celeridade e documentaranse mediante a emisión dun informe de inspección de carácter provisional, que se remitirá ao auditor de contas para que, se for o caso, realice as alegacións que considere oportunas nun prazo non inferior a dez días hábiles.

O dito informe, considerando o alcance e a extensión das actuacións realizadas, conterá, ao menos, a descrición das verificacións e revisións realizadas, as conclusións xerais alcanzadas, resaltando, se for o caso, as deficiencias detectadas. O informe, en función do alcance da inspección, incluirá o seguinte:

a) Seguimento das medidas de mellora implementadas para corrixir as deficiencias postas de manifesto na inspección inmediata anterior. Como resultado do dito seguimento verificarase e concluírase se se deu ou non cumprimento ao requirimento efectuado polo presidente, segundo o indicado na letra b) do número 3 seguinte.

b) Descrición da análise e avaliación das políticas e procedementos de control de calidade, así como dos arquivos de auditoría que se seleccionasen.

2. Transcorrido o prazo a que se refire o número anterior e unha vez analizadas, se for o caso, as alegacións presentadas, emitirase un informe de inspección de carácter definitivo que conterá os aspectos a que se refire o número anterior que procedan en cada circunstancia, engadindo, de ser o caso, os requirimentos de mellora que fosen necesarios para resolver as deficiencias detectadas.

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

a) O arquivamento das actuacións de inspección, sen máis trámite.

b) O requirimento de que o auditor inspeccionado implemente medidas de mellora para emendar as deficiencias detectadas e reflectidas no informe nos prazos que se establezan para o efecto, cuxo seguimento se realizará na inspección seguinte. No acordo de requirimento indicarse o prazo para a presentación, se for o caso, do plan de acción, que en ningún caso será inferior a un mes.

O plan de acción detallará as actuacións que levarán a cabo os auditores para emendar as deficiencias detectadas e reflectidas no informe de inspección definitivo.

No caso de auditores de contas que auditen entidades de interese público, a presentación do plan de acción terá carácter obrigatorio, e será potestativo para os auditores de contas que non auditen entidades de interese público.

Os requirimentos de mellora efectuados ás sociedades de auditoría naqueles casos en que se produza a disolución e constitución a que se refire o artigo 83.3 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, serán exixibles á nova sociedade.

c) Sen prexuízo do disposto na letra b) anterior, a iniciación dun procedemento sancionador cando á vista do resultado do seguimento realizado, conforme o indicado no número 1.a), se deduzan indicios da comisión da infracción grave recollida no artigo 73.i) da Lei 22/2015, do 20 de xullo.

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

5. Sen prexuízo do indicado nos números anteriores, cando se trate de actuacións de inspección de carácter parcial, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas poderá, na comunicación de inicio de actuacións, pór de manifesto os feitos no seu poder que permitan formular o informe provisional e conceder un prazo de dez días hábiles para realizar as alegacións correspondentes. Como resultado das ditas actuacións emitirase o informe de inspección de carácter definitivo a que se refire o número 2 anterior.

6. Así mesmo, cando se trate de actuacións de inspección realizadas sobre auditores de contas e sociedades de auditoría que non realicen auditorías das entidades consideradas de interese público, poderase emitir un único informe co contido a que se refire o número 2 e unha vez contrastadas as conclusións antes da súa emisión cos auditores de contas e sociedades de auditoría. Ao dito informe poderanse realizar alegacións no prazo non inferior de quince días hábiles. Unha vez visto o informe e, se for o caso, as alegacións ou unha vez transcorrido o seu prazo de presentación sen que estas se realizen, o presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas adoptará o acordo a que se refire o número 3 deste artigo.

7. Se como resultado da inspección realizada polo Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas se detectasen deficiencias relacionadas con algunha das cuestións indicadas no artigo 87, o dito instituto concederá un prazo para a súa emenda. Así mesmo, comunicarao á Comisión de Auditoría ou órgano con funcións equivalentes previsto na disposición adicional terceira da Lei 22/2015, do 20 de xullo, co fin de que adopten as medidas que consideren convenientes no exercicio das súas funcións de supervisión, así como á Comisión Nacional do Mercado de Valores.

Artigo 104. *Publicación de informes de inspección.*

O informe de inspección de carácter definitivo a que se refire o artigo anterior será obxecto de publicación cando se refira a auditores de contas que auditasen, no exercicio incluído no alcance do período de inspección, entidades de interese público.

Non obstante, soamente serán obxecto de publicación as partes do informe de inspección referentes ao alcance da revisión realizada, os datos principais do auditor de contas inspeccionado referidos á súa dimensión, así como un resumo das deficiencias postas de manifesto como resultado da inspección. O mencionado resumo diferenciará entre as deficiencias referidas ás políticas e procedementos de control de calidade e as deficiencias referidas á realización de traballos de auditoría de contas.

En ningún caso serán obxecto de publicación os datos identificativos das entidades auditadas, ben que se publicará o número de traballos e entidades seleccionados para a revisión de arquivos, con indicación tanto do sector en que opera como do tipo de entidade de interese público, así como o número de traballos e entidades e o sector en que operan aos cales se refiren as deficiencias.

Sección 6.^a Comunicacions e medios do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas

Artigo 105. *Comunicacións entre o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas e os auditores de contas.*

Para os efectos do disposto neste regulamento e na Lei 22/2015, do 20 de xullo, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas e os auditores de contas relacionaranse por medios electrónicos, de conformidade co establecido no artigo 14 da Lei 39/2015, do

1 de outubro. Para tal efecto, as ditas comunicacións realizaranse a través dos respectivos enderezos electrónicos habilitados únicos.

Artigo 106. *Persoal ao servizo do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.*

Para os efectos do establecido no artigo 55 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, entenderase por labores instrumentais a asistencia na revisión de documentación relacionada coa actividade de auditoría e na elaboración dunha proposta de avaliación resultado da dita asistencia, tendo en conta a normativa reguladora da actividade de auditoría de contas, así como, se for o caso, a normativa e práctica no campo de especialización propio dos expertos.

CAPÍTULO II

Réxime de supervisión aplicable a auditores, así como a sociedades e demais entidades de auditoría autorizadas en Estados membros da Unión Europea e en terceiros países

Sección 1.^a Actuacións de control e dispensas

Artigo 107. *Actuacións de control de auditores en casos de prestación transfronteiriza de servizos.*

Os auditores de contas autorizados para realizar a actividade de auditoría de contas orixinariamente nun Estado membro da Unión Europea e inscritos no Rexistro Oficial de Auditores de Contas, en relación cos traballos de auditoría realizados respecto ás contas de entidades con domicilio social en España, quedarán suxeitos ás inspeccións do Estado membro de orixe e ás investigacións do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

Os auditores de contas autorizados orixinariamente polo Instituto de Contabilidade e Auditorías de Contas para realizar a actividade de auditoría de contas e inscritos no Rexistro Oficial de Auditores de Contas e autorizados noutro Estado membro en relación cos traballos de auditoría realizados respecto ás contas de entidades con domicilio social no dito Estado membro quedarán suxeitos ás inspeccións do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas e ás investigacións no Estado membro de destino.

As actuacións previstas nos números anteriores levaranse a cabo sen prexuízo do que establezan os acordos reguladores que se puidesen subscribir cos Estados membros da Unión Europea.

Artigo 108. *Dispensas.*

Os auditores de contas de terceiros países a que se refire o artigo 10.3 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, así como as sociedades e demais entidades de auditoría de terceiros países a que se refire o artigo 11.5 da mencionada lei poderán quedar eximidos das inspeccións atribuídas ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas 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, de acordo co principio de reciprocidade.

Sección 2.^a Coordinación coas autoridades competentes de Estados membros da Unión Europea e coas autoridades europeas de supervisión

Artigo 109. *Deber de colaboración no intercambio de información.*

Para os efectos do artigo 63.1 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, poderase intercambiar, entre outra, a seguinte información:

- a) Datos do auditor de contas 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 procedementos sancionadores que se estean levando a cabo ou que finalizasen.
- g) Calquera información que poida resultar de utilidade para o exercicio das funcións de supervisión atribuídas ás respectivas autoridades.

Artigo 110. *Solicitud de información.*

1. A solicitude de información debe incluír unha explicación das razóns que xustifican tal solicitude e da finalidade para a cal se vai utilizar a información intercambiada e debe referirse a información necesaria para o cumprimento das súas funcións e que non poida obterse por outros medios.

2. A información que se vai intercambiar remitirase na forma e no prazo máximo que se establezan entre as autoridades competentes dos Estados membros ou entre estas e as autoridades europeas de supervisión.

Para evitar atrasos innecesarios pódese remitir unha parte da información segundo o permita a súa dispoñibilidade e se o seu envío resulta adecuado.

3. No caso en que o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas reciba unha solicitude de información, a dita información que se vai intercambiar remitirase na lingua que conste no documento orixinal que se vai remitir.

Artigo 111. *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 sinalados pola autoridade 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 ou dunha autoridade europea de supervisión a outra autoridade competente no territorio español, será necesaria a comunicación previa á autoridade da cal se recibiu a información.

2. Cando a información recibida sexa solicitada por outra autoridade competente doutro Estado membro ou por unha autoridade europea de supervisión, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas poderá remitir a dita información unicamente co consentimento previo da autoridade da 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 ou dunha autoridade europea de supervisión a unha autoridade competente dun terceiro país. Neste caso darase traslado da solicitude á autoridade de que proceda a información solicitada.

Artigo 112. *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 da actividade de auditoría ou permita a persoal da dita autoridade competente participar nunha actuación de control da actividade de auditoría xunto co persoal do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, a dita actuación de control desenvolverase, con

carácter xeral, baixo a dirección ou coordinación do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas cando se leve a cabo en territorio español.

2. En todo caso, comunicará á dita autoridade competente o resultado das actuacións que se desenvolvan.

Artigo 113. *Negativa á remisión de información ou á realización dunha actuación de control.*

Nos supostos recollidos no artigo 63.3 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, en que o Instituto non facilite a información solicitada polas autoridades competentes doutros Estados membros ou polas autoridades europeas de supervisión, ou non realice unha actuación de control da actividade de auditoría ou non permita ao persoal da autoridade competente doutro Estado membro participar nunha actuación de control da actividade de auditoría xunto co persoal do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, este deberá comunicar as causas de tal circunstancia á autoridade solicitante no prazo máximo dun mes contado desde a recepción da solicitude.

Artigo 114. *Deberes de comunicación.*

1. Cando se acorde a baixa dun auditor de contas do Rexistro Oficial de Auditores de Contas do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, este comunicará a correspondente baixa e as razóns desta ás autoridades competentes dos Estados membros en que o auditor de contas estea autorizado para exercer a actividade de auditoría de contas.

A dita comunicación realizarase no prazo de quince días hábiles, contados desde a baixa 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, comunicarllo á autoridade competente do dito Estado membro, no prazo máximo de quince días hábiles contados desde que conclúa, que tales actuacións poderían 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 poderían considerarse contrarias á Lei 22/2015, do 20 de xullo, ao presente regulamento e á súa normativa de desenvolvemento, deberá realizar as actuacións oportunas, sen prexuízo de ter que comunicar á dita autoridade competente o resultado das súas actuacións.

Sección 3.^a Coordinación con autoridades competentes de terceiros países

Artigo 115. *Intercambio de información.*

1. O intercambio de información a que se refire o artigo 67.1 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, así como a colaboración para a realización de actuacións de control, realizaranse 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 terceiro país participar nunha actuación de control xunto co persoal do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

2. O Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas publicará no seu boletín oficial e na súa páxina web unha relación das autoridades competentes de terceiros países cos que existan acordos de intercambio de información sobre a base de reciprocidade.

3. Cada solicitude de información recibida dunha autoridade competente dun terceiro país avaliarase para determinar se se pode atender a solicitude de remisión de información; no caso contrario indícarase a información que pode achegarse.

4. Para evitar atrasos innecesarios pódese remitir unha parte da información segundo o permita a súa dispoñibilidade e se o seu envío resulta adecuado.

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

6. Cando o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas acorde coa autoridade competente dun terceiro país 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, a dita actuación de control desenvolverase, con carácter xeral, baixo a dirección ou coordinación do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas cando se leve a cabo en territorio español.

TÍTULO IV

Réxime de infraccións e sancións

CAPÍTULO I

Do procedemento sancionador

Artigo 116. *Denuncia.*

1. Calquera persoa poderá pór por escrito en coñecemento do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas a existencia de feitos que puideren ser constitutivos dunha infracción tipificada na Lei 22/2015, do 20 de xullo, e achegar tanta información e datos consten no seu poder facendo referencia expresa ás normas reguladoras da actividade de auditoría que puidesen resultar incumplidas na actuación do auditor de contas.

2. Acordarase o arquivamento das denuncias cando se consideren infundadas ou cando os feitos denunciados non posúan suficiente entidade ou transcendencia ou sexan de imposible investigación, ou cando se refiran aos mesmos auditores e traballos sucesivos a aqueles que se denunciaren e investigasen con anterioridade.

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

O denunciante non terá a condición de interesado na actuación administrativa que se inicie a raíz da denuncia nin será informado do resultado das actuacións realizadas en relación cos feitos denunciados, que poderán dar lugar ao arquivamento das actuacións ou á incoación de expediente sancionador. Estableceranse os procedementos necesarios para garantir a protección dos datos do denunciante.

4. 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 de contas e sociedades de auditoría de contas.

Artigo 117. *Prazo de resolución, 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 conformidade co establecido no artigo 69.4 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, sen prexuízo da suspensión do prazo e da posible ampliación do dito prazo total e dos parciais previstos para os distintos trámites do procedemento, segundo o establecido nos artigos 22, 23 e 32 da Lei 39/2015, do 1 de outubro.

2. Deberá comunicarse aos interesados a iniciación e finalización do efecto suspensivo das actuacións previstas no artigo 22.1 da Lei 39/2015, do 1 de outubro.

3. A competencia para acordar a ampliación do prazo total para resolver e notificar corresponderá ao presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

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, corresponderá ao instrutor.

5. Nos casos de prescrición da infracción e nos de caducidade do procedemento polo transcurso do prazo total dun ano, máis as ampliacións previstas nos artigos 23 e 32 da Lei 39/2015, do 1 de outubro, ou polo transcurso do prazo de seis meses previsto no artigo 85.2 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, cando a dita caducidade determinase, así mesmo, a prescrición da infracción, deberase ditar resolución expresa que acorde o arquivamento. A resolución notificarase ao auditor de contas suxeito ao procedemento.

Artigo 118. *Actuacións previas.*

1. Con anterioridade á incoación do procedemento sancionador, poderá ordenar o presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas a realización das actuacións previas das recollidas no artigo 90 que resulten necesarias co obxecto de determinar con carácter preliminar se concorren circunstancias que xustifiquen tal incoación.

2. De conformidade co artigo 90.3, cando se obteñan indicios de infracción no curso dunha actuación de control, poderase iniciar o procedemento sancionador con anterioridade á finalización da actuación de control e a emisión do correspondente informe.

Cando das actuacións previas de control se conclúa que prescribiu a infracción, o presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas acordará o arquivamento de actuacións.

Artigo 119. *Acordo de incoación.*

1. A competencia para ditar o acordo de incoación corresponderá ao presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas. O acordo de incoación terá o contido previsto no artigo 64.2 da Lei 39/2015, do 1 de outubro, 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 aconsellase, 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.

2. O acordo de incoación comunicarase ao instrutor ou instrutores nomeados e notificarase unicamente aos interesados, con indicación expresa do réxime de recusación establecido.

3. Cando o presunto responsable sexa un auditor de contas autorizado orixinariamente nun Estado membro da Unión Europea, comunicarase á autoridade competente do dito Estado de procedencia que se acordou a incoación dun procedemento sancionador.

4. Excepcionalmente, cando no momento de ditar o acordo de incoación non existan elementos suficientes para a cualificación inicial dos feitos que o motivan, a determinación da citada cualificación e das sancións que puidesen corresponder realizarse mediante un prego de cargos que ditará o presidente no prazo máximo dun mes desde a data do acordo de incoación. O prego de cargos notificarase aos interesados.

5. Unha vez notificado o acordo de incoación ou, no caso de que se emitise prego de cargos, unha vez notificado este, os interesados disporán dun prazo de quince días hábiles para formular alegacións e achegar os documentos ou informacións que consideren

convenientes, así como, se for o caso, propor proba en que se concreten os medios de que pretendan valerse.

Artigo 120. *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 instrución deste.

Artigo 121. *Proposta de resolución.*

1. Unha vez instruído o expediente, o instrutor formulará a proposta de resolución, na cal se fixarán de forma motivada os feitos que se declaran probados, a súa cualificación xurídica, así como a infracción que, se for o caso, puidesen 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. En ambos os casos, a proposta de resolución deberá indicar a posta de manifesto do procedemento, coa cal se xuntará unha relación dos documentos que consten no expediente co fin de que os interesados poidan obter as copias daqueles que consideren convenientes, e o prazo para formular alegacións e presentar os documentos e informacións que consideren convenientes.

Cando da instrución se conclúa que prescribiu a infracción, o instrutor propondrá o arquivamento das actuacións.

2. En caso de que se nomeasen instrutores adxuntos, a proposta de resolución formularaa o instrutor principal.

3. A proposta de resolución notificarase aos interesados e acordarase o trámite de audiencia. Os interesados disporán dun prazo de quince días hábiles, desde a notificación da proposta de resolución, para formular alegacións e achegar os documentos e informacións que consideren convenientes.

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 122. *Resolución.*

1. A competencia para ditar a resolución corresponderá ao presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

2. Con anterioridade a ditar resolución, o presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas poderá ordenar a realización de actuacións complementarias, de acordo co establecido no artigo 87 da Lei 39/2015, do 1 de outubro.

O prazo para resolver o procedemento quedará suspendido desde a data do acordo de realización das actuacións complementarias até a finalización das actuacións a que se refire o parágrafo anterior.

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

4. En todo caso, cando o presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas considere que a infracción ou a sanción reviste maior gravidade que a determinada na proposta de resolución, notificarase aos interesados para que acheguen cantas alegacións consideren pertinentes no prazo de quince días hábiles. Considerarase que concorre a dita circunstancia:

a) Cando se consideren sancionables condutas que na instrución ou na proposta de resolución se considerasen como non sancionables, con independencia de que a instrución resolvase a finalización do procedemento.

- b) Cando se cambie a cualificación dunha infracción de leve a grave ou moi grave, ou de grave a moi grave.
- c) Cando se considere que a sanción que se deba impor sexa de distinta natureza e máis gravosa.

Artigo 123. *Acumulación de expedientes e agrupación de suxeitos infractores.*

1. Incoaranse tantos procedementos sancionadores como traballos de auditoría existan respecto a aqueles en que se apreciasen indicios de infracción. Non obstante, cando de acordo co previsto no artigo 57 da Lei 39/2015, do 1 de outubro, concorra identidade substancial ou íntima conexión entre os procedementos sancionadores, poderá acordarse a acumulación para a súa tramitación e resolución conxunta; en particular, poderá acumularse cando concorran identidade ou conexión nos motivos ou circunstancias que determinen a apreciación de varias infraccións.

2. Poderanse impor nunha mesma resolución, resultado dun só 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 70.1.b) e 76 da Lei 22/2015, do 20 de xullo.

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 II

Procedemento abreviado

Artigo 124. *Procedemento abreviado.*

1. En caso de concorreren as circunstancias previstas no artigo 69.5 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, poderase acordar a tramitación do procedemento sancionador de forma abreviada cando se trate das infraccións recollidas no artigo 72.b), no relativo ao incumprimento da duración máxima de contratación exixida nos artigos 40.1, 72.f), 72.j), 72.k), 73.c), no relativo ao incumprimento do disposto nos artigos 40.2, 73.d), 73.i), primeiro tipo, 73.j), primeiro e segundo tipos, 73.ii) e 74 da citada lei.

2. En tales supostos, a tramitación deberá cumprir os seguintes trámites:

a) No acordo de incoación farase constar expresamente que o procedemento é abreviado e o prazo para resolver e notificar a resolución. Ademais das indicacións establecidas no artigo 119, o órgano competente para ditar o acordo incorporará neste a proposta de resolución, co contido previsto no artigo 121, incluída a indicación aos interesados da posta de manifesto do expediente, para cuxo efecto se xuntará unha relación dos documentos que consten nel, co fin de que poidan obter as copias daqueles que consideren convenientes, e concederáselles un prazo de quince días hábiles, contado desde o día seguinte ao da notificación do dito acordo de incoación, para formular alegacións e presentar os documentos e informacións que consideren pertinentes. Advertirase expresamente aos interesados que, en caso de non formular alegacións nin achegar novos documentos ou elementos de proba, poderá ditarse resolución nos termos contidos na proposta de resolución incorporada ao acordo de iniciación.

b) Transcorrido o prazo de alegacións sen que estas fosen formuladas polos interesados, o instrutor, facendo constar motivadamente tal circunstancia, elevará o expediente ao presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, que poderá ditar resolución de acordo coa proposta incorporada ao acordo de iniciación. Para os efectos do previsto no parágrafo anterior, non se considerarán formuladas alegacións cando os interesados se limiten a recoñecer a súa responsabilidade, manifesten a súa conformidade cos feitos expostos no acordo de incoación ou, se for o caso, coa proposta de sanción.

c) En caso de que formulen alegacións os interesados, nas cales se manifeste a súa desconformidade coa proposta de resolución incorporada no acordo de incoación, o instrutor deberá formular nova proposta de resolución, en que reitere ou non a inicialmente notificada segundo o disposto na letra a) deste número, e deberá verificarse en todo caso o cumprimento do estipulado no artigo 121. A proposta de resolución que, de ser o caso, se formule notificarase aos interesados e acordarase o trámite de audiencia, para o cal se concederá un prazo de quince días hábiles para formular alegacións e presentar os documentos que consideren pertinentes. 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, quen ditará resolución.

d) Na resolución non se poderán aceptar feitos distintos dos determinados no curso do procedemento, con independencia da súa diferente valoración xurídica. Cando o presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas considere que a infracción ou a sanción revisten maior gravidade que a determinada na proposta de resolución, notificarase a dita circunstancia ao inculpado para que achegue cantas alegacións considere convenientes no prazo de quince días hábiles e continuarase a tramitación do procedemento sancionador de forma ordinaria.

3. A competencia para ditar o acordo de incoación ao cal se incorpore a proposta de resolución corresponderá ás unidades que desenvolvesen actividades de comprobación ou detectasen os feitos que motivan a incoación, de acordo co previsto no artigo 6 do Real decreto 302/1989, do 17 de marzo, polo que se aproba o Estatuto e a estrutura orgánica do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

4. O prazo para resolver e notificar a resolución nos procedementos sancionadores tramitados conforme o previsto nesta sección será de seis meses.

5. En calquera momento do procedemento anterior á súa resolución, o órgano competente para resolver poderá acordar continuar a tramitación do procedemento sancionador de forma ordinaria; será entón o prazo para resolver e notificar dun ano, contado desde o acordo de incoación do procedemento.

CAPÍTULO III

Infraccións e sancións

Artigo 125. *Negativa ou resistencia á actuación de control ou de disciplina e falta de remisión da documentación ou información.*

Para a cualificación das infraccións tipificadas nos artigos 72.c) e 73.k) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, 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 dos suxeitos responsables que tendan a dilatar, entorpecer ou impedir indebidamente o exercicio destas.

2. En todo caso, consideraranse negativa ou resistencia ao exercicio das competencias de control ou disciplina as seguintes actuacións dos suxeitos responsables:

a) A incomparecencia da persoa requirida polo Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas ou polo persoal designado para a realización das actuacións de control, de acordo co establecido no capítulo I, título III, 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 ou oficinas onde se desenvolva a actividade da persoa ou entidade sometida a control ou se

encontre a documentación requirida, así como obstaculizar a localización dos ditos lugares.

c) Aquelas que supoñan ameazas ou coaccións ao persoal designado para a realización das actuacións de control.

d) Aquelas que, por acción ou omisión, se dirixan a obstaculizar de forma recorrente a efectividade das notificacións realizadas polo Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas no exercicio das súas competencias de control ou sancionadora.

3. En todo caso, considerarase falta de remisión da documentación ou información requirida no exercicio das competencias atribuídas ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas a negativa a exhibir ou pór á disposición deste instituto calquera clase de libros, rexistros, documentos ou calquera información que lles sexan exixidos; a omisión da remisión dos documentos ou información solicitada ou a alteración ou modificación dos achegados.

Artigo 126. Incumprimento da obrigaón de realizar unha auditoría de contas en determinados supostos.

Non se considerarán cometidas as infraccións tipificadas nos artigos 72.h) e 73.a) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, cando concorran as circunstancias previstas no artigo 5.2 da dita lei e sexan realizadas polo auditor as actuacións previstas no artigo 10.

Artigo 127. Non emisión ou entrega en prazo do informe adicional para a Comisión de Auditoría ou emisión con contido substancialmente incorrecto ou incompleto.

Para os efectos do establecido nos artigos 72.i) e 73.ñ) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, entenderase que en todo caso o informe adicional para a Comisión de Auditoría ten un contido substancialmente incorrecto ou incompleto cando non recolla o resultado das verificacións e conclusións reflectidas nos papeis de traballo, ou cando a información contida sexa incorrecta ou incompleta de modo que non puidese comprenderse ou afectase o adecuado cumprimento das funcións atribuídas á Comisión de Auditoría.

Artigo 128. Realización de traballos de auditoría sen estar inscrito como exercente no Rexistro Oficial de Auditores de Contas.

1. A infracción moi grave tipificada no artigo 72.j) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, entenderase, así mesmo, 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. Se o infractor accede á condición de exercente con anterioridade á sinatura do informe de auditoría e á notificación da iniciación dunha actuación de control, deberase ter en consideración, para os efectos da gradación da sanción que se vai aplicar, a circunstancia atenuante de ter realizado por iniciativa propia actuacións dirixidas a emendar a infracción ou minorar os seus efectos, establecida no artigo 80.1.g) da Lei 22/2015, do 20 de xullo.

Artigo 129. Incumprimentos de normas de auditoría en relación cun informe de auditoría.

Constitúe unha única infracción das recollidas no artigo 73.b) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, 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.

Así mesmo, entenderase cometida esta infracción cando se incumprise o disposto no artigo 29.1 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, por non ter disposto dos recursos necesarios e adecuados para aceptar e realizar o traballo de auditoría atendendo á dimensión e complexidade da auditoría que se vai realizar, de modo que puidese afectar de forma significativa o resultado do traballo e, por conseguinte, o informe emitido.

Artigo 130. *Incumplimento da obrigación de remisión de información ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas ou remisión de información substancialmente incorrecta ou incompleta.*

Para os efectos do artigo 73.d) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, entenderase que a información remitida ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas presenta un contido substancialmente incorrecto ou incompleto, tendo en conta a información pública e dispoñible cando a información incorrecta ou omitida puidese alterar a comprensión dos datos e situación do auditor que impedisese ou dificultase o adecuado exercicio das funcións supervisoras.

En particular, entenderase que tal circunstancia se produce cando afecte nos termos previstos no parágrafo anterior ao menos algúns dos seguintes aspectos:

- a) O importe dos honorarios e horas facturadas derivados de servizos de auditoría e o importe de honorarios de servizos distintos de auditoría, a que se refiren os artigos 24, 25, e 41 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, coa desagregación que inclúa a resolución do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas referida no artigo 89.
- b) A identificación de cada un dos servizos prestados.
- c) A existencia de rede para declarar e a identificación das entidades que forman parte dela.
- d) A actualización do domicilio para os efectos de notificacións ou do enderezo electrónico habilitado único.
- e) O importe dos ingresos totais do auditor de contas, así como os ingresos totais da rede a que pertencen.

Artigo 131. *Comunicacións ás autoridades supervisoras.*

1. A infracción tipificada no artigo 73.f) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, entenderase sempre cometida cando transcorresen tres días hábiles desde que o auditor de contas tivese coñecemento das circunstancias de obrigada información a que se refiren o artigo 38 e a disposición adicional sétima da Lei 22/2015, do 20 de xullo, sen ter efectuado a comunicación aos correspondentes órganos supervisores e, se for o caso, aos auditores de contas da entidade dominante. En todo caso, entenderase cometida se non se realizou tal comunicación na data de emitirse o informe de auditoría.

2. Entenderase que a comunicación presenta un contido substancialmente incorrecto ou incompleto cando afecte o adecuado cumprimento das funcións atribuídas á respectiva autoridade supervisora.

3. Así mesmo, considerarase en todo caso falta de remisión da copia do informe de auditoría das contas anuais ás autoridades supervisoras competentes cando transcorresen tres días hábiles desde a finalización do prazo a que se refire a disposición adicional sétima da Lei 22/2015, do 20 de xullo.

Artigo 132. *Identificación do auditor de contas nos seus traballos.*

Considerarase cometida a infracción tipificada no artigo 73.g) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, cando o informe emitido non corresponda a un traballo dos comprendidos nas modalidades de auditoría de contas a que se refire o artigo 4 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, sempre e cando a súa realización non fose atribuída a un auditor de contas pola normativa vixente.

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 comprendidos nas modalidades de auditoría de contas a que se refire o citado artigo 4, sempre e cando a súa redacción ou presentación non poidan 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 meramente informativos e se indique expresamente que non se realizou un traballo de

auditoría de contas dos comprendidos nas modalidades de auditoría de contas a que se refire o citado artigo.

Entenderase que se pode xerar confusión sobre a natureza do traballo ou informe cando, por razón do seu contido, redacción ou presentación, se puidese entender que se está emitindo un informe de auditoría de contas dos regulados nos artigos 9 e 13.

Artigo 133. *Incumprimento dos requirimentos de mellora.*

Para os efectos do establecido no artigo 73.i) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, entenderase que non se cumpriron substancialmente os requirimentos de mellora en prazo a que se refire o artigo 54.4 da mesma lei cando, entre outros, as medidas para o seu cumprimento non se mantivesen unha vez implementadas.

Artigo 134. *Información substancialmente incorrecta ou incompleta no informe de transparencia.*

Para os efectos do establecido no artigo 73.j) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, entenderase que o informe anual de transparencia presenta un contido substancialmente incorrecto ou incompleto cando a información incorrecta ou omitida puidese alterar ou impedir a adecuada comprensión ou percepción dos datos e situación efectiva do auditor de contas contida no dito informe.

En particular, entenderase que tal circunstancia se produce cando afecte nos termos previstos no parágrafo anterior ao menos a descrición da rede, do sistema de control de calidade interno, a lista das entidades de interese público auditadas, a declaración sobre as prácticas en materia de independencia e o detalle e desagregación dos honorarios por servizos de auditoría e distintos de auditoría.

Artigo 135. *Criterios de gradación das sancións.*

1. As sancións previstas nos artigos 75 e 76 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, 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, os ditos 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 retirada da autorización e baixa definitiva no Rexistro Oficial de Auditores de Contas ou na imposición dunha multa, o primeiro tipo de medida sancionadora constituirá, con carácter xeral, o grao superior da sanción aplicable e considerarase 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 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 considerarase 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.

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

2. A sanción que se impoña a cada suxeito infractor deberá quedar enmarcada nun dos tres graos indicados no número anterior, tendo en conta para isto a natureza e importancia da infracción cometida e aplicando o resto de criterios de gradación previstos no artigo 80.1 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, que resulten procedentes.

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

a) A circunstancia prevista no artigo 80.1.g) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, unicamente se aplicará con carácter de atenuante. Esta circunstancia aplicarase, en particular, cando o auditor de contas, non tendo identificado unha ameaza nun traballo de auditoría, a identifique posteriormente e realizase procedementos de avaliación da significatividade e adoptase, se for o caso, medidas de salvagarda adecuadas e suficientes para eliminar ou reducir a dita ameaza a un nivel aceptablemente baixo, e sempre que consten documentados os procedementos, as medidas e as conclusións.

b) As circunstancias previstas no artigo 80.1, letras a) e f), da Lei 22/2015, do 20 de xullo, poderán aplicarse como circunstancias atenuantes ou agravantes atendendo ao caso concreto en que deban ser aplicadas.

Apreciarase a circunstancia prevista no artigo 80.1.f) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, como atenuante cando non existan sancións impostas ao suxeito infractor que estean inscritas no Rexistro Oficial de Auditores de Contas ou que fosen canceladas polo transcurso dos prazos previstos no artigo 138.

Apreciarase a circunstancia prevista no artigo 80.1.f) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, como agravante, cando existan sancións impostas ao suxeito infractor, por distinto tipo de infracción, que estean inscritas no Rexistro Oficial de Auditores de Contas e que non fosen canceladas polo transcurso dos prazos previstos no artigo 138.

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

4. Os criterios recollidos neste artigo aplicaranse tendo en conta as circunstancias que concorran nas infraccións cometidas e nos suxeitos responsables.

Artigo 136. Sanción adicional a unha sanción moi grave ou grave consecuencia dun traballo de auditoría de contas a unha determinada entidade.

Para os efectos do disposto no artigo 78.1 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, entenderase que a prohibición ao auditor principal responsable do traballo alcanza a actividade de auditoría das contas anuais, así como a doutros estados financeiros ou documentos contables, incluídos os estados financeiros consolidados formulados pola entidade auditada.

Artigo 137. 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 pola de maior gravidade, e dentro do prazo de prescrición de sancións a que se refire o artigo 86 da Lei 22/2015, do 20 de xullo.

En todo caso, considéranse de cumprimento simultáneo as sancións previstas nos artigos 75 a 77 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, e as sancións adicionais a que se refire o artigo 78 do mesmo texto legal.

2. Non obstante o disposto no número anterior, sancionaranse como infracción continuada os incumprimentos do deber de independencia e os incumprimentos do establecido no artigo 15 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, en relación coa mesma entidade auditada, tipificados, respectivamente, como infracción moi grave ou grave nos artigos

72.b) e 73.c) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, e como infracción grave no artigo 73.h) do mesmo texto legal, cando se refira á emisión de dous ou máis informes de auditoría de contas anuais, estados financeiros ou documentos contables formulados pola dita entidade e por entidades vinculadas á dita entidade, correspondentes a outros tantos exercicios sucesivos, sempre e cando resulten as ditas infraccións dunha mesma e única ocasión, situación ou servizo 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 sancionasen 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 70.2 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, entenderase que, en todo caso, concorre unha discrepancia xurídica ou técnica razoablemente xustificada cando o auditor de contas 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 formula aquela discrepancia.

Artigo 138. *Publicidade da sanción e vixencia.*

1. A publicidade das inscricións das sancións no Rexistro Oficial de Auditores de Contas a que se refire o artigo 82 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, salvo a de revogación da autorización e baixa definitiva nel, terá unha duración de 7, 6, e 5 anos, segundo se trate de sancións impostas pola comisión de infraccións moi graves, graves ou leves, respectivamente, e computaranse os ditos prazos desde o momento en que se producise a publicación.

Procederase igualmente respecto das inscricións no Rexistro Mercantil das sancións adicionais previstas no artigo 78 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, a que se refire o artigo 82.3 da citada lei.

2. Unha vez transcorridos os prazos a que se refire o número anterior, a inscrición das sancións no Rexistro Oficial de Auditores de Contas e a súa publicidade, incluída a realizada no Rexistro Mercantil, a que se refire o artigo 82.3 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, será cancelada de oficio, sen prexuízo do dereito do auditor de contas a solicitar a súa cancelación.

TÍTULO V

Das corporacións de dereito público representativas de auditores de contas

Artigo 139. *Corporacións de dereito público representativas de auditores de contas.*

Considéranse corporacións de dereito público representativas de auditores de contas as entidades de ámbito estatal das cales formen parte os auditores de contas 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 ao menos un 10 por cento dos auditores de contas inscritos no Rexistro Oficial de Auditores de Contas pertencen á corporación.

c) Que ao menos un 15 por cento dos auditores de contas inscritos no Rexistro Oficial de Auditores de Contas, na situación establecida no artigo 21.a), sexan membros da corporación.

Artigo 140. *Funcións.*

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

a) Elaborar, adaptar e revisar as normas técnicas 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 29, e conforme o previsto no artigo 30.

c) Organizar e, se for o caso, impartir programas de ensinanza teórica, 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, así como realizar as verificacións e comunicacións referidas ás ditas actividades.

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 28, e deberán dar o visto e prace nos certificados que expidan os seus membros, cando así se preveña nas disposicións normativas.

f) Elaborar as normas deontolóxicas e 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 leva aparellada medidas disciplinarias nos seus respectivos estatutos.

h) Propor ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas a incoación do procedemento sancionador, se for 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, nos termos previstos no artigo 55 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, baixo a supervisión e dirección do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, a inspección dos auditores de contas que non auditen entidades de interese público cando así o acorde o dito instituto, sempre e cando as persoas encargadas directamente dunha inspección sobre un auditor de contas, ademais do establecido no artigo 55.2 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, non colaborasen na implementación e deseño do sistema de control de calidade interno dos mesmos auditores de contas durante os tres anos inmediatamente anteriores á execución da inspección.

x) Calquera outra prevista nos seus estatutos que teña por obxecto o mellor cumprimento do disposto na Lei 22/2015, do 20 de xullo, e neste regulamento.

Artigo 141. *Do acceso á documentación e as actuacións de verificación por parte das corporacións de dereito público representativas de auditores de contas.*

Para os efectos do disposto nas letras g) e i) do artigo anterior, as corporacións de dereito público representativas de auditores de contas serán as responsables de establecer os procedementos e medidas necesarios para asegurar que unicamente poderán participar e acceder á documentación dos traballos de auditoría de contas obxecto das ditas actuacións as persoas físicas ou xurídicas que non se encontren inscritas no Rexistro Oficial de Auditores de Contas en situación de exercentes e que cumpran os requisitos exixidos no artigo 55.2, letra b), da Lei 22/2015, do 20 de xullo, respecto do auditor de contas. Os que accedan á dita información estarán suxeitos ao deber de segredo regulado

no artigo 31 da dita lei, así como ao disposto na normativa de protección de datos persoais, e non se poderá utilizar a dita información para ningunha outra finalidade, mesmo cando se modifique a situación no citado rexistro ou cesase a súa vinculación coas citadas corporacións. As corporacións velarán en todo caso e momento polo cumprimento do disposto neste artigo.

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

En desenvolvemento da disposición adicional primeira, número 1.f) da Lei 22/2015, do 20 de xullo, 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 as contas anuais dos exercicios sociais en que non concorran as condicións previstas no artigo 263.2 da Lei de sociedades de capital, aprobado polo Real decreto legislativo 1/2010, do 2 de xullo.

Disposición adicional segunda. *Auditoría de contas anuais das entidades receptoras 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, número 1.e), da Lei 22/2015, do 20 de xullo, 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.

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. Entenderase 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, número 1.e), da Lei 22/2015, do 20 de xullo, 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 9/2017, do 8 de novembro, de contratos do sector público, pola que se traspoñen ao ordenamento xurídico español as directivas do Parlamento Europeo e do Consello 2014/23/UE e 2014/24/UE, do 26 de febreiro de 2014, 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.

2. Consideraranse realizadas as actuacións referidas no número 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 obrigaón 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 obrigaón de auditar as súas contas anuais, polas circunstancias previstas nas disposicións adicionais primeira, segunda e terceira deste regulamento, farase, en todo caso, antes de que finalice o exercicio social por auditar.

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

1. En desenvolvemento do disposto na disposición adicional sétima da Lei 22/2015, do 20 de xullo, 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 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 ao mellor desempeño das 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 obrigaón dos auditores de contas de entidades distintas das de interese público sometidas ao réxime de supervisión de comunicar rapidamente por escrito ao Banco de España, á Comisión Nacional do Mercado de Valores e á 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 adicional sétima da Lei 22/2015, do 20 de xullo, deberá cumprirse no prazo máximo de tres días hábiles desde que tivesen coñecemento das respectivas circunstancias que poidan dar lugar ás situacións previstas no citado artigo, e con independencia de que posteriormente se produzan ou non efectivamente as situacións que levarán a reflectir ou non no informe de auditoría as citadas circunstancias.

3. Así mesmo, a obrigaón dos auditores de contas, a que se refire o parágrafo terceiro da disposición adicional sétima da Lei 22/2015, do 20 de xullo, de enviar copia do informe de auditoría das contas anuais ás autoridades supervisoras mencionadas no número 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 no prazo máximo de tres días hábiles.

4. Os datos, informes, antecedentes e demais información obtida polos órganos e institucións públicas en virtude do disposto nesta disposición adicional só poderán utilizarse para os fins de control e supervisión encomendados ás ditas 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 a que, se for o caso, os ditos órganos e institucións se encontren suxeitos, conforme a súa respectiva normativa legal.

Disposición adicional sexta. *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 dito Instituto.

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

3. A contestación terá carácter de mera información e os interesados non poderán interpor 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 a consideración do Comité de Auditoría de Contas ou do Consello de Contabilidade, no marco das súas respectivas competencias.

5. As consultas poderán ser publicadas no Boletín Oficial do Instituto ou na súa páxina web, sempre que se considere que teñen interese xeral.

A publicación das ditas consultas estará en todo caso suxeita á normativa de protección de datos persoais e, ademais, non conterá, en ningún caso, os datos referentes aos suxeitos afectados pola consulta.

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

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

2. O dito boletín conterá:

a) Todos os datos cuxa publicación nel veña exixida pola Lei 22/2015, do 20 de xullo, deste regulamento ou calquera outra disposición.

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

c) Toda información considere de interese o Instituto, pola súa relación coa contabilidade e a actividade de auditoría de contas, entre as cales se incluírán as disposicións relativas a tales materias.

3. A publicación do boletín terá, como mínimo, periodicidade trimestral e farase ao menos electronicamente mediante os soportes que faciliten o maior acceso ao seu contido e, en todo caso, coas previsións e garantías en materia de transparencia, reutilización da información e seguranza exixidas na normativa aplicable en materia de información do sector público.

Disposición adicional oitava. *Comisión de Auditoría de entidades de interese público.*

De conformidade co número 3.c) da disposición adicional terceira da Lei 22/2015, do 20 de xullo, as institucións de investimento colectivo e os fondos de pensións mencionados no artigo 8.1.b) e c) deste regulamento non estarán obrigados a ter Comisión de Auditoría.

Disposición adicional novena. *Cláusulas limitativas na selección do auditor de contas.*

Cando concorran os feitos a que se refire o artigo 22.4 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, e o artigo 16.6 do Regulamento (UE) n.º 537/2014, do 16 de abril de 2014, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas informará a Comisión Nacional dos Mercados e da Competencia, de acordo co disposto no número 2 da disposición adicional cuarta da Lei 22/2015, do 20 de xullo.

Disposición adicional décima. *Colaboración coa Dirección Xeral de Seguranza Xurídica e Fe Pública.*

De conformidade co disposto no artigo 3.1.k) da Lei 40/2015, do 1 de outubro, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas e a Dirección Xeral de Seguranza Xurídica e Fe Pública establecerán os procedementos e mecanismos de colaboración para efectos da aplicación efectiva do disposto na normativa reguladora da actividade de auditoría de contas e na normativa mercantil aplicable ao nomeamento do auditor de contas e fixación dos seus honorarios.

Para estes efectos, en relación co establecido no número 2 da disposición adicional novena da Lei 22/2015, do 20 de xullo, estableceranse os mecanismos necesarios para o acceso e intercambio de información apropiados que permitan verificar ao rexistrador mercantil que, previamente á inscrición do nomeamento do auditor de contas, este se encontra inscrito no Rexistro Oficial de Auditores de Contas en situación de exercente e non se ve afectado por algunha circunstancia que lle impida a realización do traballo de auditoría de acordo co disposto na normativa reguladora desta actividade, así como aquel intercambio de información correspondente aos rexistros mercantís, da propiedade ou outra información, que poida ser necesario para o exercicio da función supervisora exercida polo Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

Para os efectos de acreditar o titular real das entidades suxeitas a auditoría, ou outras comprobacións necesarias para a supervisión e en canto non se crease o Rexistro Único de Titularidades Reais do Ministerio de Xustiza, a Dirección Xeral de Seguranza Xurídica e Fe Pública dará as instrucións necesarias para que quede asegurado o acceso ao Rexistro de Titularidades Reais do Colexio Oficial dos Rexistradores da Propiedade, Mercantís e de Bens Mobles de España e á Base de datos de titularidades reais do Consello Xeral do Notariado.

Poderá encomendarse a xestión e a proposta de decisión sobre os expedientes sancionadores por incumprimento do deber de depósito de contas aos rexistradores mercantís competentes por razón do domicilio do obrigado. Os aranceis que se vaian percibir como premio de liquidación en razón da encomenda de xestión para a sanción por falta de depósito de contas serán os que se establezan na encomenda concertada entre o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas e a Dirección Xeral de Seguranza Xurídica e Fe Pública, logo de memoria económica elaborada polo Colexio Oficial dos Rexistradores da Propiedade e Mercantís e de Bens Mobles de España.

Disposición adicional décimo primeira. *Réxime sancionador do incumprimento da obrigaón de depósito de contas.*

1. O prazo total para resolver e notificar a resolución no procedemento sancionador regulado no artigo 283 do texto refundido da Lei de sociedades de capital, aprobado polo Real decreto legislativo 1/2010, do 2 de xullo, será de seis meses contado desde a adopción polo presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas do acordo de incoación, 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 22, 23 e 32 da Lei 39/2015, do 1 de outubro.

2. Os criterios para determinar o importe da sanción, de conformidade cos límites establecidos no artigo 283 do texto refundido da Lei de sociedades de capital, aprobado polo Real decreto legislativo 1/2010, do 2 de xullo, serán os seguintes:

a) A sanción será do 0,5 por mil do importe total das partidas de activo, máis o 0,5 por mil da cifra de vendas da entidade incluída na última declaración presentada ante a Administración tributaria, cuxo orixinal deberá achegarse na tramitación do procedemento.

b) En caso de non achegar a declaración tributaria citada na letra anterior, a sanción establecerase no 2 por cento do capital social segundo os datos que constan no Rexistro Mercantil.

c) En caso de que se achegue a declaración tributaria e o resultado de aplicar as mencionadas porcentaxes á suma das partidas do activo e vendas for maior que o 2 por cento do capital social, cuantificarase a sanción neste último reducido nun 10 por cento.

Disposición transitoria primeira. *Programas de ensinanza teórica.*

Para os efectos de considerar cumprido o requisito relativo ao seguimento dos programas de ensinanza teórica a que se refire o artigo 27, admitiranse os programas de ensinanza teórica homologados polo Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, de acordo coas normativas anteriores, sen prexuízo da obrigación das persoas que os realizasen de actualizar os coñecementos adquiridos.

Cando se produzan cambios substantivos nas materias de formación, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas poderá establecer mediante resolución a obrigación de cursar formación adicional sobre as ditas materias, establecendo as condicións de homologación dos programas que impartan a dita formación.

Disposición transitoria segunda. *Formación práctica.*

A formación práctica adquirida antes do 1 de xaneiro de 2015 poderá acreditarse conforme o disposto no artigo 25.3 do derogado Real decreto 1636/1990, do 20 de decembro, polo que se aproba o Regulamento de desenvolvemento da Lei 19/1988, do 12 de xullo.

A formación práctica adquirida entre o 1 de xaneiro de 2015 e a entrada en vigor do real decreto polo que se aproba este regulamento poderá acreditarse conforme o disposto no 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 mediante Real decreto legislativo 1/2011, do 1 de xullo.

Disposición transitoria terceira. *Remisión de información ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.*

O disposto no artigo 20, en canto aos modelos de solicitude e baixa nas diferentes seccións e situacións no Rexistro Oficial de Auditores de Contas, e os novos requirimentos de información exixidos no artigo 89, serán exixibles cando se diten as resolucións que establezan os modelos a que se refiren os artigos 20 e 89 e nos prazos nelas determinados. Até ese momento seguirán aplicándose as normas sobre solicitudes de inscrición e baixa nas diferentes seccións do citado rexistro e as normas sobre presentación dos modelos de remisión de información periódica ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas vixentes na data de entrada en vigor do real decreto polo que se aproba este regulamento.

Disposición transitoria cuarta. *Procedementos sancionadores.*

Os procedementos sancionadores administrativos regulados neste regulamento iniciados con anterioridade á data de entrada en vigor do real decreto polo que se aproba este regulamento continuarán rexéndose polas normas contidas no réxime anterior, sen prexuízo do disposto no artigo 26 de Lei 40/2015, do 1 de outubro.

Disposición transitoria quinta. *Administradores concursais.*

Até que entre en vigor o desenvolvemento regulamentario do artigo 27 da Lei 22/2003, do 9 de xullo, concursal, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas remitirá ao Decanato dos Xulgados as relacións das persoas físicas, en situación de exercentes, e xurídicas inscritas no Rexistro Oficial de Auditores de Contas que manifestasen a súa dispoñibilidade para ser nomeados administradores concursais.

Disposición transitoria sexta. *Modalidades de auditoría de contas, independencia e auditoría das entidades de interese público.*

O establecido no capítulo I do título I e nos capítulos II e VI do título II deste regulamento, que modifique o réxime anterior á aprobación deste regulamento, será aplicable para os traballos de auditoría de contas anuais e outros estados financeiros ou documentos contables correspondentes a exercicios económicos que se fechen con posterioridade á entrada en vigor do real decreto polo que se aproba este regulamento.

Disposición derradeira primeira. *Nomeamento de auditor polo rexistrador mercantil.*

Sen prexuízo do establecido noutras disposicións legais, no caso de nomeamento de auditor de contas polo rexistrador mercantil nos supostos previstos legalmente, o auditor de contas terá un prazo de dez días hábiles, contado desde a data da notificación do nomeamento para comparecer ante o rexistrador e aceptar ou rexeitar o nomeamento.

Transcorrido o prazo a que se refire o parágrafo anterior sen comparecer o auditor designado, ou se este rexeitase o nomeamento ou a súa notificación, o rexistrador mercantil procederá a un novo nomeamento e caducará o anterior. Se o rexistrador mercantil designa sucesivamente tres auditores e ningún deles comparece ou rexeitan o nomeamento ou a notificación, o rexistrador procederá ao peche do expediente, salvo xusta causa debidamente acreditada. O peche do expediente non impedirá a produción dos efectos legalmente previstos para o suposto de auditoría obrigatoria.

Disposición derradeira segunda. *Modificación das normas de control de calidade interno.*

No prazo máximo de tres meses desde a entrada en vigor deste regulamento, adaptaranse as normas de control de calidade interno dos auditores de contas ao establecido nos artigos 28 da Lei 22/2015, do 20 de xullo, e 67 deste regulamento, por iniciativa das corporacións de dereito público representativas de auditores de contas. As ditas normas terán como obxectivo promover a máxima calidade e para isto poderán establecer requisitos específicos para o cumprimento dos obxectivos e principios do sistema de control de calidade establecidos polos mencionados artigos, de acordo cos principios e práctica comunmente admitidos na Unión Europea.

Disposición derradeira terceira. *Corporacións de dereito público representativas de auditores de contas.*

En canto cumpran os requisitos establecidos no artigo 139, terán a consideración de representativas para efectos do disposto na normativa reguladora da auditoría de contas, ao menos:

- a) O Consello Xeral de Economistas de España-Rexistro de Economistas Auditores.
- b) O Instituto de Censores Xurados de Contas de España.